

ZARZĄDZENIE NR 142 /2011

WOJEWODY ŚWIĘTOKRZYSKIEGO

z dnia 30 grudnia 2011 roku

w sprawie wprowadzenia zakładowego planu kont w Wydziale Finansów i Budżetu
Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach

Na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2009r. Nr 152, poz. 1223 z późniejszymi zmianami) oraz § 14, § 15 i § 27 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 128, poz. 861) zarządza się, co następuje:

§ 1. Wydział Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach zobowiązany jest prowadzić rachunkowość zgodnie z planem kont i zasadami funkcjonowania tych kont ustalonymi w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 128, poz. 861).

§ 2. Miejsce prowadzenia ksiąg rachunkowych, rok obrotowy oraz okresy sprawozdawczości określa załącznik nr 1 do niniejszego zarządzenia.

§ 3. Ustala się stosownie do § 12 ust. 1 pkt. 1-5 rozporządzenia, o którym mowa w § 1 zarządzenia:

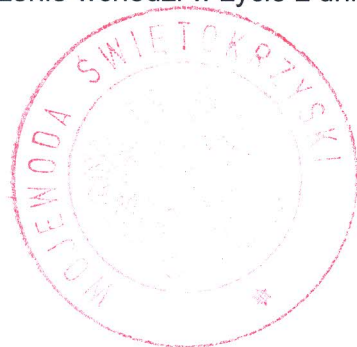
- 1) wykaz kont syntetycznych stosowanych w Wydziale Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach stanowiący załącznik nr 2 do niniejszego zarządzenia,
- 2) zasady funkcjonowania kont bilansowych stosowanych w Wydziale Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach stanowiące załącznik nr 3 do niniejszego zarządzenia,

- 3) zasady funkcjonowania kont pozabilansowych stosowanych w Wydziale Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach stanowiące załącznik nr 4 do niniejszego zarządzenia,
- 4) wykaz kont analitycznych do niektórych kont syntetycznych stosowanych w Wydziale Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach stanowiący załącznik nr 5 do niniejszego zarządzenia.

§ 4. Wykonanie zarządzenia poleca się Dyrektorowi Wydziału Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach.

§ 5. Traci moc zarządzenie nr 99/2008 Wojewody Świętokrzyskiego z dnia 12 sierpnia 2008 roku w sprawie wprowadzenia zakładowego planu kont w Wydziale Finansów i Budżetu Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego w Kielcach.

§ 6. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania.



WOJEWODA ŚWIĘTOKRZYSKI
Bożentyna Pałka-Koruba

UZASADNIENIE

Zmiany planu kont dokonuje się w związku z wejściem w życie § 27 rozporządzenia Ministra finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczegółowych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 128, poz. 861). Przepisem tym jednostki budżetowe zostały zobowiązane dostosować zasady rachunkowości do obowiązujących regulacji prawnych.

Załącznik Nr 1
do zarządzenia Nr 142/2011
Wojewody Świętokrzyskiego
z dnia 30 grudnia 2011 roku

1. Miejsce prowadzenia ksiąg rachunkowych

Księgi rachunkowe Świętokrzyskiego Urzędu Wojewódzkiego prowadzone są w siedzibie: A. IX Wieków Kielc 3, 25-516 Kielce.

2. Określenie roku obrotowego oraz okresów sprawozdawczych

Rokiem obrotowym jest okres roku budżetowego, czyli rok kalendarzowy od 1 stycznia do 31 grudnia.

Najkrótszym okresem sprawozdawczym są poszczególne miesiące, w których sporządza się sprawozdanie budżetowe na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. nr 20, poz. 103):

Za okresy miesięczne sporządza się sprawozdania:

- Sprawozdanie Rb – 23,
- Sprawozdanie Rb – 27,
- Sprawozdanie Rb – 28,
- Sprawozdanie Rb – 28 NW,
- Sprawozdanie Rb – 28 UE WPR,
- Sprawozdanie Rb – 28 WPR,
- Sprawozdanie Rb – 28 UE.

Za okresy kwartalne sporządza się sprawozdania:

- Sprawozdanie Rb – N,
- Sprawozdanie Rb – Z,
- Sprawozdanie Rb – 50,
- Sprawozdanie Rb – 70.

Za rok składa się:

- Sprawozdanie Rb – 23,
- Sprawozdanie Rb – 27,
- Sprawozdanie Rb – 28,
- Sprawozdanie Rb – WS,
- Sprawozdanie Rb – 28 UE WPR
- Sprawozdanie Rb – 28 WPR
- Sprawozdanie Rb – 28 UE

- Sprawozdanie finansowe obejmujące:
 - bilans jednostki budżetowej,
 - rachunek zysków z strat (wariant porównawczy),
 - zestawienie zmian w funduszu jednostki.

Załącznik nr 2
do zarządzenia Nr 142/2011
Wojewody Świętokrzyskiego
z dnia 30 grudnia 2011 roku

**WYKAZ KONT SYNTETYCZNYCH
STOSOWANYCH W WYDZIALE FINANSÓW I BUDŻETU
ŚWIĘTOKRZYSKIEGO URZĘDU WOJEWÓDZKIEGO W KIELCACH**

1. Konta bilansowe

Zespół 0 – Majątek trwały

- 011 - Środki trwałe
- 013 - Pozostałe środki trwałe
- 014 - Zbiory biblioteczne
- 015 - Mienie zlikwidowanych jednostek
- 020 - Wartości niematerialne i prawne
- 071 - Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
- 072 - Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
- 080 - Inwestycje (środki trwałe w budowie)

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

- 101 - Kasa
- 130 - Rachunek bieżący jednostki
- 135 - Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia
- 138 - Rachunek środków europejskich
- 139 - Inne rachunki bankowe
- 141 - Środki pieniężne w drodze

Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia

- 201 - Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami
- 221 - Należności z tytułu dochodów budżetowych
- 222 - Rozliczenie dochodów budżetowych
- 223 - Rozliczenie wydatków budżetowych
- 224 - Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich
- 225 - Rozrachunki z budżetami

- 226 - Długoterminowe należności budżetowe
- 227 - Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich
- 229 - Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
- 231 - Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
- 234 - Pozostałe rozrachunki z pracownikami
- 240 - Pozostałe rozrachunki
- 290 - Odpisy aktualizujące należności

Zespół 3 – Materiały i towary

- 310 - Materiały

Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie

- 400 - Amortyzacja
- 401 - Zużycie materiałów i energii
- 402 - Usługi obce
- 403 - Podatki i opłaty
- 404 - Wynagrodzenia
- 405 - Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
- 409 - Pozostałe koszty rodzajowe

Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty

- 700 - Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia
- 720 - Przychody z tytułu dochodów budżetowych
- 750 - Przychody finansowe
- 751 - Koszty finansowe
- 760 - Pozostałe przychody operacyjne
- 761 - Pozostałe koszty operacyjne

Zespół 8 – Fundusze, rezerwy i wynik finansowy

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

2. Konta pozabilansowe

- 960 - Wydatki uznane za niekwalifikowane w ramach realizowanych projektów z Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna 2007-2013
- 971 - Budżet zadaniowy

- 972 - Budżet zadaniowy
- 973 - Struktura dochodów
- 975 - Wydatki strukturalne
- 980 - Plan finansowy wydatków budżetowych
- 981 - Plan finansowy niewygasających wydatków
- 982 - Plan wydatków środków europejskich
- 983 - Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego
- 984 - Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat
- 987 - Wydatki – magazyny WBiZK
- 998 - Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego
- 999 - Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

Załącznik Nr 3
do zarządzenia Nr 142/2011
Wojewody Świętokrzyskiego
z dnia 30 grudnia 2011 roku

**ZASADY FUNKCJONOWANIA KONT BILANSOWYCH STOSOWANYCH
W WYDZIALE FINANSÓW I BUDŻETU ŚWIĘTOKRZYSKIEGO URZĘDU
WOJEWÓDZKIEGO W KIELCACH**

Zespół 0 – „Majątek trwały”

Na kontach **Zespołu 0 - „Majątek trwały”** ewidencjonuje się:

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

Rzeczowy majątek trwały ewidencjonuje się na następujących kontach:

- 011 - środki trwałe (umarzane stopniowo) i grunty. Środki trwałe są umarzane stopniowo według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości i stawek podanych w załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawek określonych przez dysponenta części budżetowej,
- 013 - pozostałe środki trwałe (wydane do użytkowania pozostałe środki trwałe są umarzane w 100% w miesiącu wydania do używania),
- 014 - zbiory biblioteczne,
- 015 - mienie zlikwidowanych jednostek.

Wartości niematerialne i prawne to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. W jednostkach są to w szczególności:

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

Wartości niematerialne i prawne ewidencjonuje się na **koncie 020** i to zarówno te, które umarzane są stopniowo (według stawek określonych przez jednostkę zgodnie z ustaleniami zawartymi w art. 16m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych),

jak i te, które ze względu na wartość początkową, nie wyższą od określonej w art. 16d ust. 1 wyżej podanej ustawy, mogą być umarzone w 100% w miesiącu oddania do używania.

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

- 1) w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia zwiększoną o:
 - niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
 - koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania oraz związane z nimi różnice kursowe pomniejszone o przychody z tego tytułu,
- 2) środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu mogą być wyceniane w wartości określonej w tej decyzji,
- 3) w razie nabycia w drodze spadku lub darowizny – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości (art. 16g ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych),
- 4) w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia, który obejmuje ogół kosztów rzeczywiście poniesionych przez jednostkę od rozpoczęcia budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania albo wymagające poniesienia w okresie wytworzenia koszty planowane, normatywne, standardowe.

Do ujęcia umorzenia środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011** oraz tych wartości niematerialnych i prawnych, które są umarzone stopniowo, służy **konto 071**.

Umorzenie pozostałych środków trwałych i zbiorów bibliotecznych oraz wartości niematerialnych i prawnych naliczane jednorazowo w miesiącu oddania ich do używania księguje się na **koncie 072**.

Inwestycje (środki trwałe w budowie) to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego, zarówno własnego, jak i obcego. Do środków trwałych w budowie zalicza się też środki trwałe zakupione w stanie niekompletnym, które nadawać się będą do używania dopiero po uzupełnieniu o brakujące części lub zamontowaniu.

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

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

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne podlegające stopniowemu umarzaniu wykazuje się w bilansie w wartości netto, a więc w wartości odpowiadającej

różnicy między wartością początkową poszczególnych składników a ich dotychczasowym umorzeniem.

Konto 011 – „Środki trwałe”

Na **koncie 011** ewidencjonuje się stan oraz zwiększenia i zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które są umarzane stopniowo oraz gruntów. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę, zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Ustalając zasady umarzania w opisie zasad rachunkowości, jednostka przyjmuje stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej.

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

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

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

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

- przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu lub z zakończonych inwestycji oraz otrzymanych w trwałe zarząd lub w nieodpłatne używanie od Skarbu Państwa albo samorządów terytorialnych, a także z tytułu darowizny lub spadku,
- ujawnione nadwyżki inwentaryzacyjne,
- zwiększenie wartości początkowej o nakłady poniesione na modernizację istniejących własnych środków trwałych,
- wartość ulepszenia w obcych „podstawowych” środkach trwałych,

- zwiększenie wartości początkowej środków trwałych dokonywane z tytułu zarządzonej aktualizacji wyceny.

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

- rozchód środków trwałych w związku z ich likwidacją (w wyniku zużycia lub zniszczenia), sprzedażą lub przekazaniem nieodpłatnym,
- ujawnione niedobory środków trwałych,
- zmniejszenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku zarządzonej aktualizacji ich wyceny,
- zwrot dostawcom wadliwych środków trwałych (na podstawie umowy gwarancyjnej lub reklamacji).

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

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

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

- cenę zakupu należną sprzedającemu pomniejszoną o ewentualne rabaty, opusty, skonta i inne zmniejszenia,
- cło, podatek akcyzowy oraz inne opłaty związane z nabyciem (np. notarialne, skarbowe, podatek od czynności cywilnoprawnych związanych z nabyciem i inne),
- koszty transportu, załadunku i wyładunku,
- koszty przystosowania, montażu, prób i innych czynności poprzedzających oddanie obiektu do używania, w tym montażu instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych,
- obciążający zakup podatek VAT (ujęty w fakturze), w części niepodlegającej odliczeniu lub zwrotowi.

Środki trwałe przejęte po zakończeniu robót inwestycyjnych wycenia się po koszcie wytworzenia, to jest w wartości wszystkich poniesionych na dany obiekt kosztów – zarówno bezpośrednich, jak i pośrednich, poniesionych od momentu podjęcia inwestycji aż do przejęcia środka do używania w stanie kompletnym (szczegółowa specyfikacja tych kosztów podana jest w komentarzu do **konta 080**).

Środki trwałe ujawnione w wyniku inwentaryzacji wycenia się w wartości wynikającej z posiadanych dokumentów, a gdy ich brak – na podstawie ekspertyzy, uwzględniając ich wartość godziwą i ewentualne dotychczasowe zużycie.

Otrzymane nieodpłatnie środki trwałe od Skarbu Państwa wprowadza się w wartości określonej w decyzji właściwego organu o przekazaniu. W decyzjach tych ustala się przeważnie wartość początkową, w jakiej były dotychczas ujęte w ewidencji, a w przypadku gdy poprzednio były używane, z równoczesnym ujęciem na **koncie 071** ich dotychczasowego umorzenia wykazanego przez poprzedniego użytkownika w dowodzie przekazania.

Środki trwałe otrzymane od innych podmiotów gospodarczych lub osób fizycznych z tytułu darowizny, spadku lub w inny nieodpłatny sposób wycenia się w wartości rynkowej z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

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

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

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

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

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

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

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

Protokół postawienia w stan likwidacji jest podstawą do rozchodu zużytych środków trwałych. W protokole tym – poza datą i szczegółową specyfikacją postawionych do likwidacji środków trwałych – powinny być zawarte informacje o przyczynach likwidacji, a także propozycje dotyczące sposobu przeprowadzenia likwidacji i zagospodarowania materiałów lub odpadów pozostających po likwidacji.

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

W przypadku częściowej likwidacji środka trwałego w protokole należy podać wartość początkową likwidowanej części na podstawie danych z ewidencji określających podział środka na elementy lub na podstawie komisyjnego szacunku.

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

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

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

Typowe zapisy strony WN konta 011 „Środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przyjęcie do eksploatacji środków trwałych uzyskanych w wyniku: <ul style="list-style-type: none"> - zakupu gotowych środków trwałych niewymagających montażu (w cenie nabycia), - nabycia gruntu, - zakończonej inwestycji rozliczanej we własnym zakresie, - zakończonej inwestycji przyjętej od inwestora zastępczego, - zakończonej inwestycji wspólnej realizowanej przez innego inwestora (w części sfinansowanej ze środków jednostki) - otrzymania od innej jednostki, na podstawie decyzji właściwego organu 	080, 240 240 080 240 240

	(w dotychczasowej wartości początkowej): a) wartości dotychczasowego umorzenia, b) wartość nieumorzona, - nieodpłatnego otrzymania z tytułu darowizny lub spadku, - ujawnienia nadwyżek (w wartości godziwej), - otrzymania w wyniku zamiany w okresie gwarancji środka niesprawnego na środek sprawny.	071 800 800 240 240
2.	Wartość ulepszenia w obcych środkach trwałych	080
3.	Zwiększenie wartości początkowej posiadanego środka trwałego o koszty ulepszenia	080
4.	Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych w wyniku urzędowej aktualizacji wyceny	800

Typowe zapisy strony Ma konta 011

„Środki trwałe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wycofanie środków trwałych z eksploatacji z tytułu: - postawienia w stan likwidacji zbędnych, zużytych, zniszczonych w wyniku zdarzenia losowego lub niezagospodarowanych: a) wartość dotychczasowego umorzenia, b) wartość nieumorzona, - zwrotu dostawcy w okresie gwarancji na podstawie faktury korygującej, - sprzedaży (pod datą wydania kupującemu): a) wartość dotychczasowego umorzenia, b) wartość nieumorzona.	071 800 240 071 800
2.	Zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego na skutek częściowej likwidacji (wartość dotycząca likwidowanej części): - dotychczasowe umorzenia, - wartość nieumorzona.	071 800
3.	Nieodpłatne przekazanie środków trwałych (na podstawie decyzji właściwego organu i pokwitowania odbioru na dowodzie PT): - dotychczasowe umorzenia, - wartość nieumorzona.	071 800
4.	Obniżenie wartości początkowej środka trwałego na skutek urzędowej aktualizacji wyceny.	800
5.	Rozchód niedoborów: - wartość netto (nieumorzona), - dotychczasowe umorzenie.	240 071
6.	Rozchód wartości ulepszeń w obcych środkach trwałych, które po wygaśnięciu umowy są zwracane: - dotychczasowe umorzenie, - wartość umorzona.	071 800

Konto 013 – „Pozostałe środki trwałe”

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

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

1) bez względu na wartość początkową, jeżeli stanowią:

- środki dydaktyczne służące procesom dydaktyczno-wychowawczym w szkołach i placówkach oświatowych,
- meble i dywany,

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

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

Na **koncie 013** można nie ewidencjonować wydanych do użytkowania pozostałych środków trwałych, które na podstawie decyzji kierownika jednostki podlegają wyłącznie ewidencji ilościowej.

Wyłączeniu z ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej mogą na przykład podlegać środki, które są objęte szczegółową, ilościową ewidencją imienną (np. wydane do użytkowania narzędzia, odzież itp.), lub takie, których kontrola ilościowa wystarcza dla zabezpieczenia majątku jednostki, a także drobne przedmioty traktowane jako materiały.

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

Łatwiejsze w praktycznym zastosowaniu jest kryterium rodzajowe, ponieważ ułatwia identyfikację oraz inwentaryzację i jej rozliczenie. Zakres pozostałych środków trwałych wyłączonych z ewidencji na **koncie 013** należy określić w zakładowym planie kont lub w odrębnych załącznikach do opisu przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

Pozostałe środki trwałe w używaniu objęte ewidencją księgową ilościowo-wartościową ujmuje się na **koncie 013** w wartości początkowej, na którą składają się cena

nabycia lub koszt wytworzenia (w tym niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług).

Na stronie **Wn konta 013** ujmuje się przychody pozostałych środków trwałych w użytkowaniu, a na stronie **Ma** rozchody.

Umorzenia pozostałych środków trwałych w użytkowaniu ewidencjonuje się na **koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”**.

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

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

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

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

Szczegółową ewidencją ilościowo-wartościową mogą być objęte poszczególne obiekty (przedmioty). Te spośród pozostałych środków trwałych, które mają wysoką wartość początkową lub są szczególnie ważne dla jednostki, zaleca się ewidencjonować oddzielnie, nadając każdemu obiektowi indywidualny numer inwentarzowy. Przy ewidencji pozostałych środków trwałych w indywidualnej cenie nabycia wpisuje się każdy przedmiot pod oddzielną pozycją.

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

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

Pozostałe środki trwałe ujęte w ewidencji ilościowo-wartościowej, które znajdują się na terenie strzeżonym, podlegają inwentaryzacji nie rzadziej niż raz w ciągu 4 lat.

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

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

Typowe zapisy strony Wn konta 013
„Pozostałe środki trwałe”

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

Typowe zapisy strony Ma konta 013
„Pozostałe środki trwałe”

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

Konto 014 - „Zbiory biblioteczne”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Podstawą ewidencji materiałów bibliotecznych są dowody wpływów i ubytków.

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

należy przeprowadzać w sposób i w terminach określonych w § 30–36 wyżej podanego rozporządzenia, z tym że w ewidencji księgowej ujmuje się dopiero wartość braków bezwzględnych ujętych w rejestrze ubytków.

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

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

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

Typowe zapisy strony Wn konta 014
„Zbiory biblioteczne”

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

Typowe zapisy strony Ma konta 014
„Zbiory biblioteczne”

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

Konto 015 - „Mienie zlikwidowanych jednostek”

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

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

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

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

- wartość mienia (pozostałego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej), przekazanego spółce w wysokości wynikającej z umowy ze spółką lub przekazanego jako udział do spółki, wartość mienia sprzedanego lub przekazanego innym jednostkom,
- zmniejszenie wartości mienia, które przekazano spółce do odpłatnego korzystania, o różnicę pomiędzy wartością wynikającą z bilansu likwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej a wartością ustaloną w umowie ze spółką lub przekazanego innym jednostkom.

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

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

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

**Typowe zapisy strony Wn konta 015
„Mienie zlikwidowanych jednostek”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przyjęcie przez organ założycielski mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa państwowego lub komunalnego albo innej podległej jednostki według wartości wynikającej z bilansu likwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki.	855
2.	Zwiększenie wartości mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa przekazanego spółce do odpłatnego korzystania o nadwyżkę wartości wynikającej z wyceny ponad wartość bilansową.	855
3.	Przyjęcie przez organ założycielski lub nadzorujący mienia zwróconego przez spółkę lub pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce organizacyjnej, które zostaje przejęte na stan składników majątkowych tego organu.	855

**Typowe zapisy strony Ma konta 015
„Mienie zlikwidowanych jednostek”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Rozchód mienia pozostającego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej z tytułu: - przekazania spółce jako udziału w wartości wynikającej z umowy ze spółką, - sprzedaży w cenie ewidencyjnej, - przekazanego nieodpłatnie innym jednostkom na podstawie decyzji właściwego organu, - przejętego na własne cele urzędu obsługującego organ założycielski.	855
2.	Zmniejszenie wartości mienia zlikwidowanego przedsiębiorstwa o różnicę między wyceną mienia przekazanego spółce a jego wartością bilansową.	855
3.	Likwidacja mienia przeprowadzona przez organ założycielski lub nadzorujący.	855

Konto 020 - „Wartości niematerialne i prawne”

Na **koncie 020** ewidencjonuje się wartość stanu, przychodu i rozchodu wartości niematerialnych i prawnych. Wartości niematerialne i prawne ujmuje się na **koncie 020** w cenie nabycia.

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

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

Konto 020 obciąża się wartościami niematerialnymi i prawnymi nabytymi lub otrzymanymi nieodpłatnie, a uznaje z tytułu sprzedaży lub przekazania nieodpłatnego

oraz z tytułu odpisania wartości niematerialnych i prawnych, do których prawa jednostki wygasły lub które stały się nieprzydatne.

Wartości niematerialne i prawne, których jednostkowa wartość początkowa przekracza kwotę ustaloną w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, z wyjątkiem związanych z pomocami dydaktycznymi, finansuje się ze środków na inwestycje i umarza stopniowo. Ustalając zasady umarzania, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej.

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

Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej nie wyższej niż 3.500,00 zł, które podlegają jednorazowemu umorzeniu w miesiącu przyjęcia do używania, mogą (na podstawie decyzji kierownika podanej w zakładowym planie kont) być wyłączone z ewidencji ilościowo-wartościowej na **koncie 020** i wtedy ich wartość księguje się w koszty działalności operacyjnej na podstawie dowodu zakupu lub otrzymania bezpłatnego.

W przypadku gdy w ewidencji księgowej ujmuje się wszystkie wartości niematerialne i prawne, zamiast jednego **konta 020** dla wszystkich wartości niematerialnych i prawnych można założyć dwa konta: jedno dla wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo o symbolu 021 i drugie dla pozostałych wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo o symbolu 022.

Umorzenie i amortyzację wartości niematerialnych i prawnych, naliczane stopniowo według stawek ustalonych przez kierownika, księguje się na **Ma 071** w korespondencji z **Wn 400**, natomiast umorzenie naliczane jednorazowo księguje się odpowiednio na **Wn 421** lub **430 Ma 072**.

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

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

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

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

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zakup wartości niematerialnych i prawnych.	201, 240
2.	Otrzymane nieodpłatnie wartości niematerialne i prawne: - umarżane stopniowo: a) od innych jednostek i zakładów budżetowych na podstawie decyzji administracyjnej (w dotychczasowej wartości początkowej): ▪ wartość dotychczasowego umorzenia, ▪ wartość nieumorzona, b) z tytułu darów (wg wyceny w wartości rynkowej (godziwej) na dzień otrzymania), - umarżane w 100% w miesiącu przyjęcia do używania: a) od jednostek i zakładów budżetowych (w dotychczasowej wartości): ▪ nowe (nieumorzone), ▪ używane, b) od innych jednostek i osób prawnych (dary) w wartości rynkowej (godziwej) na dzień otrzymania.	071 800 800 760 072 760
3.	Nowe pozostałe wartości niematerialne i prawne otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia.	800
4.	Przyjęcie wartości niematerialnych i prawnych w związku z zakończeniem inwestycji.	080

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Rozchód wartości niematerialnych i prawnych gdy określone prawa wygasły lub są gospodarczo nieprzydatne: a) podstawowych umarżanych stopniowo, ▪ wartość dotychczasowego umorzenia, ▪ wartość nieumorzona, b) pozostałych umorzonych w 100%.	071 800 072
2.	Nowe pozostałe wartości niematerialne i prawne przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia.	800

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

Konto 071 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej z tytułu umorzenia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Środki te podlegają stopniowemu umarzaniu. Umorzenie nalicza się według stawek amortyzacyjnych ustalonych i stosowanych przez jednostkę.

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

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

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

Umorzenie środków trwałych nalicza się od wartości początkowej (występującej w ewidencji jednostki). Jednostka może obliczać umorzenie według stawek określonych w wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo według stawek ustalonych przez dysponenta części budżetowej, z tym że według stawek określanych przez dysponentów nie może być ustalany koszt amortyzacji uwzględnianej przy obliczaniu dochodu do opodatkowania.

Od ulepszonych lub używanych środków trwałych (zakupionych jako używane lub otrzymanych jako dary od poprzedniego użytkownika), wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji w danej jednostce, oraz od przyjętych do używania ulepszeń w obcych środkach trwałych umorzenie może być naliczane według indywidualnie ustalonej stawki. W przypadku decyzji organu Skarbu Państwa ustalającej, że przejęte od innej jednostki środki trwałe należy ująć w ewidencji w ich dotychczasowej wartości początkowej występującej w jednostce poprzednio wykonującej uprawnienia właścicielskie, do ewidencji wprowadza się też dotychczasowe umorzenie i nadal stosuje te same stawki amortyzacyjne, które były stosowane w poprzedniej jednostce.

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

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

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

- 1) 24 miesiące – od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich,
- 2) 24 miesiące – od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych,
- 3) 36 miesięcy – od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych,
- 4) 60 miesięcy – od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych.

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

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

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

W jednostkach będących podatnikami podatku dochodowego amortyzację i umorzenie nalicza się w zależności od terminów rozliczania tego podatku, natomiast pozostałe jednostki mogą naliczać umorzenie jednorazowo za okres całego roku.

Przy aktualizacji wartości początkowej podstawowych środków trwałych zmianie podlega też wartość dotychczasowego umorzenia poszczególnych środków trwałych, przy zastosowaniu tych samych wskaźników przeliczeniowych. Proporcje pomiędzy umorzeniem a wartością początkową po aktualizacji muszą być takie same, jakie były przed aktualizacją.

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

Ewidencję szczegółową do **konta 071** prowadzi się dla poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, np. w postaci tabel amortyzacyjnych.

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

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

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

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wycofanych z eksploatacji - w wyniku: a) postawienia środków trwałych w stan likwidacji na skutek zniszczenia lub zużycia, b) rozchodowania wartości niematerialnych i prawnych umarżanych stopniowo, - z tytułu sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania: a) środków trwałych, b) wartości niematerialnych i prawnych, - z tytułu rozchodowania niedoborów: a) środków trwałych, b) wartości niematerialnych i prawnych.	011 020 011 020 011 020
2.	Urzędowe zmniejszenie wartości umorzenia wskutek zmniejszenia wartości środków trwałych w wyniku aktualizacji.	800

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone za okres umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych umarżanych stopniowo.	400
2.	Dotychczasowe umorzenie otrzymanych na podstawie decyzji organu od innej jednostki lub samorządowego zakładu budżetowego: - środków trwałych, - wartości niematerialnych i prawnych umarżanych stopniowo.	011 020
3.	Urzędowe zwiększenie umorzenia w związku z podwyższeniem z tytułu aktualizacji wartości początkowej środków trwałych podlegających stopniowemu umarżaniu.	800

Konto 072 - „Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”

Na **koncie 072** ewidencjonuje się zmniejszenie wartości początkowej z tytułu umorzenia pozostałych środków trwałych, tj. tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także zbiorów bibliotecznych, które umarza się jednorazowo w pełnej wartości w miesiącu wydania ich do używania. Umorzenie tych środków księguje się w korespondencji z **kontem 401**. Zakup tych składników majątku, których umorzenie księguje się na **koncie 401**, finansuje się ze środków na wydatki bieżące.

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

- 1) książek i innych zbiorów bibliotecznych,
- 2) środków dydaktycznych służących procesowi dydaktyczno-wychowawczemu w szkołach i placówkach oświatowych,
- 3) odzieży i umundurowania (o okresie używania powyżej roku),
- 4) mebli i dywanów,
- 5) inwentarza żywego,
- 6) pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej kwoty ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszty uzyskania przychodów w 100% ich wartości w miesiącu oddania do używania. W 2010 roku na podstawie ustaleń podanych w art. 16f ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest to wartość początkowa nie wyższa niż 3.500,00 zł.

Na stronie **Ma konta 072** księguje się naliczone 100% umorzenie pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych i wartości niematerialnych i prawnych (o wartości początkowej nie wyższej niż 3.500,00 zł):

- wydanych do używania (zarówno pochodzących z zakupu, jak i otrzymanych nieodpłatnie z tytułu darowizn lub w ramach centralnego zaopatrzenia),
- przyjętych na stan ujawnionych nadwyżek, a także dotychczasowe umorzenie używanych pozostałych środków trwałych otrzymanych nieodpłatnie od innych jednostek na podstawie decyzji administracyjnych.

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

Do **konta 072** nie trzeba prowadzić ewidencji analitycznej, ponieważ przy 100% umorzeniu tych składników w momencie oddania ich do używania, wartość umorzenia

równa się wartości początkowej ujętej w ewidencji księgowej pozostałych środków trwałych w użytkowaniu, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych.

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

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

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

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych rozchodowanych z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> - likwidacji, sprzedaży, - nieodpłatnego przekazania, - niedoboru lub szkody, - wyłączenia z ewidencji księgowej ilościowo-wartościowej. 	013, 014, 020 013, 014, 020 240 013, 014, 020

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Umorzenie naliczone od wydanych do użytkowania nowych pozostałych środków trwałych włączonych do ewidencji księgowej, zbiorów bibliotecznych oraz pozostałych wartości niematerialnych i prawnych (sfinansowanych ze środków na wydatki bieżące lub otrzymanych nieodpłatnie) do: <ul style="list-style-type: none"> - działalności operacyjnej, - działalności funduszy celowych. 	401 851
2.	Umorzenie pozostałych środków trwałych, otrzymanych jako pierwsze wyposażenie nowego obiektu sfinansowanych ze środków na inwestycje.	800
3.	Odpisy umorzeniowe naliczone od przyjętych do użytkowania darów i ujawnionych nadwyżek oraz otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych oraz wartości niematerialnych	401

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

Konto 080 - „Inwestycje (środki trwałe w budowie)”

Konto 080 służy do ewidencji kosztów inwestycji (środków trwałych w budowie) oraz do rozliczenia tych kosztów na uzyskane efekty.

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

W jednostkach budżetowych **na koncie 080** ewidencjonuje się ogół kosztów dotyczących realizowanych inwestycji poniesionych przez jednostkę na mające powstać nowe środki trwałe lub zwiększające wartość już istniejących środków trwałych oraz nowe pozostałe środki trwałe, będące pierwszym wyposażeniem nowych obiektów, a także wartości niematerialne i prawne, które sfinansowano ze środków na inwestycje. Na **koncie 080** można księgować również rozliczenie kosztów dotyczących zakupu gotowych środków trwałych.

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

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

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

Do kosztów wytworzenia podstawowych środków trwałych, a więc do kosztów inwestycji, **nie zalicza się** kosztów ogólnego zarządu jednostki, kosztów przetargów, ogłoszeń i innych występujących przed udzieleniem zamówień związanych z inwestycjami oraz koszty utrzymania budów przejściowo wstrzymanych.

W jednostkach budżetowych do inwestycji zalicza się w szczególności koszty:

- dokumentacji projektowej inwestycji,
- badań geologicznych, geofizycznych oraz pomiarów geodezyjnych,
- przygotowania terenu pod budowę, w tym również koszty likwidacji nieruchomości niegruntownych istniejących na tym terenie a nieprzydatnych (np. rozbiórki budynków i budowli łącznie z nieumorzoną częścią ich wartości początkowej pomniejszone o przychody),
- nabycia gruntów i innych składników rzeczowego majątku trwałego oraz koszty wnoszenia budynków i budowli, włącznie z ich sprzężaniem poprzedzającym oddanie do użytkowania,
- opłaty z tytułu użytkowania gruntów i terenów w okresie budowy obiektu oraz z tytułu uzyskania lokalizacji pod budowę,
- odszkodowania za dostarczenie obiektów zastępczych i przesiedlenie osób z terenów zajętych na potrzeby inwestycyjne,
- założenia stref ochronnych,
- założenia zieleni,
- poniesione w obcych środkach trwałych, a związane z przebudową, rozbudową, modernizacją i adaptacją tych obiektów na potrzeby inwestora (użytkownika), tzw. ulepszenie obcych środków trwałych,
- ulepszenia własnych, już istniejących podstawowych środków trwałych,
- zakupu bądź wytworzenia we własnym zakresie urządzeń technicznych, maszyn i środków transportu,
- transportu, załadunku i wyładunku oraz montażu,
- nadzoru autorskiego, inwestorskiego i generalnego wykonawcy,
- ubezpieczeń majątkowych środków trwałych w budowie,
- zagospodarowania pomelioracyjnego,
- przygotowania eksploatacji nowo budowanych zakładów lub obiektów, które poniesiono przed przekazaniem inwestycji do użytkowania (np. szkolenie kadr dla nowych inwestycji),
- nabycia wartości niematerialnych i prawnych,
- niepodlegającego odliczeniu lub zwrotowi podatku od towarów i usług (VAT) dotyczącego inwestycji,
- cła i innych opłat związanych z nabyciem środków trwałych,
- inne koszty bezpośrednio związane z inwestycją.

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

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

- 1) poniesione koszty dotyczące inwestycji (środków trwałych w budowie) realizowanych zarówno przez obcych wykonawców, jak i wykonywanych we własnym zakresie, a w szczególności:
 - koszty związane ze wznoszeniem budynków i budowli, a także z ich sprzątnięciem poprzedzającym oddanie do użytkowania,
 - koszty zakupu gruntów i przygotowania terenu pod budowę,
 - koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem w ramach własnej działalności maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów przekazanych do montażu lub jeszcze nieoddanych do użytkowania z powodu nieukończenia budowy obiektu, w którym będą użytkowane,
 - koszty ulepszenia już używanego własnego środka trwałego (przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji), które zwiększają dotychczasową wartość początkową ulepszonych środka trwałego,
 - koszty ulepszenia obcych obiektów,
- 2) nieodpłatne przejęcie inwestycji (środków trwałych w budowie).

Ponadto na **koncie 080** można ujmować rozliczenie kosztów dotyczących zakupionych gotowych środków trwałych, np. środków transportu oraz maszyn i urządzeń niewymagających montażu. Wymaga to dodatkowego wskazania w zakładowym planie kont.

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

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

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

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

- 1) zapewniający co najmniej ustalenie kosztów nabycia lub wytworzenia z podziałem na poszczególne rodzaje efektów inwestycyjnych (obiekty),
- 2) umożliwiający ustalenie źródeł finansowania inwestycji i wielkości zaangażowania środków, w tym otrzymanych od innych jednostek organizacyjnych,

3) umożliwiającą wycenę poszczególnych obiektów środków trwałych oraz tytułów wartości niematerialnych i prawnych.

Należy więc w ewidencji analitycznej wyodrębnić w szczególności:

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

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

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

**Typowe zapisy strony Wn konta 080
„Inwestycje (środki trwałe w budowie)”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Roboty, dostawy i usługi związane z przygotowaniem i realizacją inwestycji wykonane przez zewnętrznych kontrahentów (łącznie z niepodlegającym odliczeniu VAT).	101, 240, 310
2.	Zakup od innych jednostek środków trwałych w budowie lub obiektów wymagających ulepszenia.	240
3.	Nieodpłatne otrzymanie środków trwałych w budowie.	800
4.	Równowartość pierwotnie odpisanej, a następnie wykorzystanej dokumentacji projektowej wznowionej inwestycji.	800
5.	Pobranie materiałów inwestycyjnych i urządzeń z magazynu jednostki.	310
6.	Zakup materiałów wydanych bezpośrednio na plac budowy.	101, 240, 310
7.	Zakup maszyn i urządzeń przekazanych bezpośrednio do budowanych obiektów a wymagających montażu lub stanowiących ich pierwsze wyposażenie oraz wartości niematerialnych i prawnych związanych z inwestycją.	101, 240, 310
8.	Cło i inne opłaty związane z nabyciem składników lub praw związanych z inwestycjami.	225, 240
9.	Naliczone w czasie trwania inwestycji dodatnie różnice kursowe od zaciągniętych zobowiązań dewizowych związanych z zakupem lub budową środków trwałych oraz odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań naliczone do zakończenia zadania inwestycyjnego.	240

Typowe zapisy strony Ma konta 080
„Inwestycje (środki trwałe w budowie)”

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

Zespół 1 – „Środki pieniężne i rachunki bankowe”

Konta **zespołu 1** służą do ewidencji:

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

Na kontach tego zespołu w jednostkach ewidencjonuje się:

- 1) przechowywane w kasach krajowe i zagraniczne środki pieniężne w postaci gotówki – **konto 101**,
- 2) krajowe i zagraniczne środki pieniężne lokowane na rachunkach bankowych – **konto 130, 135, 138, 139**,
- 3) krótkoterminowe papiery wartościowe i inne środki pieniężne – **konto 140**,
- 4) środki pieniężne w drodze – **konto 141**.

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

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

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

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

Rozliczenia bezgotówkowe przeprowadzane są za pośrednictwem banków w formie:

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

Środki pieniężne jednostek gromadzone mają być na rachunkach bankowych wskazanych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Dokumentację obrotów na rachunkach bankowych stanowią wyciągi bankowe oraz ewentualne polecenia księgowania dotyczące zapisów technicznych korygujących obroty strony Wn i Ma **konta 130**, które były związane z korektą błędnych zapisów oraz ze zwrotem dochodów i wydatków jednostek budżetowych.

Zapisy księgowe w jednostce muszą być zgodne z wyciągiem bankowym, a więc należy ująć w ewidencji także te operacje, które wynikają z omyłek lub błędów banku, księgując je na odpowiednim rachunku bankowym w korespondencji z **kontem 240** „Pozostałe rozrachunki” jako sumy do wyjaśnienia.

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

Konto 101 – „Kasa”

Konto 101 służy do ewidencji krajowej i zagranicznej gotówki znajdującej się we wszystkich kasach jednostki.

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

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

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

- 1) stan gotówki wyrażonej w złotych polskich, a w jednostkach budżetowych dodatkowo z podziałem na rachunki bankowe, z których gotówka została pobrana lub na które będzie odprowadzona (np. oddzielnie środki pobrane z rachunku bieżącego na pokrycie wydatków budżetowych, przyjęte dochody budżetowe podlegające wpłaceniu na konto dochodów),
- 2) wartość gotówki powierzonej poszczególnym osobom za nią odpowiedzialnym (kasjerom), w celu umożliwienia ich rozliczenia.

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

Typowe zapisy strony Wn konta 101 „Kasa”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Podjęcie gotówki z banku: - z rachunku bieżącego jednostki budżetowej, - z rachunku środków funduszy specjalnego przeznaczenia, - z innych rachunków bankowych.	130, 141 135, 141 139, 141
2.	Wpływ środków pieniężnych w drodze.	141
3.	Wpłaty z tytułu należności ujętych na kontach rozrachunków.	201, 221, 231, 234, 240
4.	Wpłaty przychodów nieprzypisanych na kontach rozrachunków z tytułu: - sprzedaży usług i wyrobów, - dochodów budżetowych (podatkowych i niepodatkowych), - przychodów finansowych, - sprzedaży materiałów, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, - otrzymanych kar i odszkodowań.	700 720 750 760 760
5.	Wpłaty sum depozytowych (w tym z tytułu zabezpieczenia jakości i kaucji) oraz sum na zlecenie.	240
6.	Wpłaty z tytułu zwrotu uprzednio pobranych zaliczek oraz zwrotu nadmiernych wydatków.	231, 234, 240
7.	Wpłaty należności z tytułu niedoborów i szkód.	234, 240
8.	Nadwyżki środków pieniężnych w kasie.	240

9.	Wpłaty z tytułu zwrotu kosztów nieujętych uprzednio jako należności od kontrahentów (z wyjątkiem finansowanych z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych).	402, 409
10.	Wpłaty z tytułu nieprzypisanych opłat lub zwrotu kosztów związanych z działalnością finansowaną z ZFŚS.	851
11.	Wpłaty z tytułu zwrotu pożyczek i innych przypisanych należności dotyczących ZFŚS.	234, 240
12.	Wpłaty należności z tytułu nieprzypisanych kar i grzywien: - z działalności eksploatacyjnej, - działalności socjalnej.	760 851
13.	Wpłaty z tytułu zysków nadzwyczajnych (nieujętych uprzednio jako należności).	770
14.	Wpłaty sum na zlecenie, zabezpieczenia przetargowego i kaucji.	240
15.	Dodatnie różnice kursowe w walutach obcych znajdujących się w kasie, powstałe w związku z wyceną na koniec kwartału.	750

Typowe zapisy strony Ma konta 101

„Kasa”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wyplata wynagrodzeń i zaliczek na wynagrodzenie.	231
2.	Wyplata ekwiwalentów za użycie własnej odzieży, pranie odzieży, środki higieny osobistej oraz używanie własnego sprzętu.	231, 234, 401, 402, 851
3.	Wyplata zasiłków pokrywanych przez ZUS.	229, 231
4.	Wyplata zaliczek do rozliczenia.	234, 240
5.	Zapłata gotówką zobowiązań wynikających z faktur lub rachunków nieujętych na kontach rozrachunków z tytułu: - zakupu: a) środków trwałych w budowie, b) pozostałych środków trwałych, c) zbiorów bibliotecznych, d) materiałów i energii, - świadczonych usług dla działalności: a) operacyjnej, b) inwestycyjnej (środków trwałych w budowie), c) finansowanej z funduszy specjalnego przeznaczenia.	080 013 014 310, 401, 851 402, 760 080 851
6.	Wyplaty z tytułu pokrycia zobowiązań ujętych na kontach rozrachunków.	201, 234, 240
7.	Wyplaty na pokrycie strat nadzwyczajnych: - działalności operacyjnej, - działalności funduszy specjalnego przeznaczenia.	771 851
8.	Wyplaty pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.	234, 240
9.	Wyplaty z tytułu kar i grzywien: - działalności operacyjnej, - działalności ZFŚS, - funduszy specjalnego przeznaczenia.	761 851 853

10.	Odprowadzenia gotówki na własne rachunki bankowe (wszystkie lub tylko te, które są przekazywane za pośrednictwem innych banków lub poczty).	141
11.	Wpłaty gotówki do banku na własne rachunki bankowe (nieujmowane za pośrednictwem konta 141): - bieżący jednostki (dochody budżetowe i zwrot wydatków), - środków funduszy specjalnego przeznaczenia, - środków europejskich, - inne rachunki bankowe.	130 135 138 139
12.	Niedobory kasowe.	240
13.	Wypłaty sum depozytowych, kaucji i zabezpieczeń należytego wykonania oraz z sum na zlecenie.	240
14.	Wypłaty z tytułu zwrotu nadpłat dochodów budżetowych.	221
15.	Ujemne różnice kursowe gotówki w walutach obcych powstałe w związku z wyceną na dzień sprawozdawczy.	751
16.	Fałszywe znaki pieniężne zatrzymane przez policję lub przekazane do ekspertyzy NBP.	240

Konto 130 - „Rachunek bieżący jednostki”

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

W państwowych jednostkach budżetowych będących dysponentami pierwszego lub drugiego stopnia konto to służy także do ujmowania środków przeznaczonych na wydatki budżetowe podległych im jednostek będących dysponentami **niższego stopnia**.

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

Dochodem budżetowym są wpływy uzyskane przez jednostkę budżetową z tytułu wpłat podlegających zarachowaniu na dochody budżetu państwa. W art. 111 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych określono dochody budżetu państwa.

Wydatkiem budżetowym jest każda kwota pobrana z rachunku bieżącego jednostki budżetowej z tytułu finansowania zadań ujętych w jej planie wydatków, z wyjątkiem środków budżetowych przekazywanych przez państwowe jednostki budżetowe dysponentom niższego stopnia na sfinansowanie zadań ujętych w ich planach wydatków.

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

A) na rachunki bieżące jednostek budżetowych z tytułu:

1) środków na wydatki:

- otrzymanych od dysponentów wyższego stopnia na realizację własnych wydatków i do przekazania dysponentom niższego stopnia,

- otrzymanych z tytułu zwrotu środków z rachunków bieżących od dysponentów niższego stopnia,
 - zwrotu wydatków roku bieżącego,
- 2) zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych, w tym także z tytułu zwrotu wydatków lat ubiegłych,
- B) przejściowo zarachowanych na ten rachunek środków w wyniku błędów bankowych lub niewłaściwie oznaczonych wpłat.

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

1) w zakresie wydatków:

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

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

- okresowe przelewy zrealizowanych dochodów budżetowych z państwowych jednostek budżetowych na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa,
- zwroty nadpłat i zwroty kwot nienależnie pobranych wraz z oprocentowaniem określonym odrębnymi przepisami.

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

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

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

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

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

- dochodów budżetowych,
- wydatków budżetowych

z jednoczesnym grupowaniem według podziałek klasyfikacji budżetowej.

Ponadto muszą też być uwzględnione wymogi sprawozdawczości ustalone dla jednostek budżetowych.

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

Typowe zapisy strony Wn konta 130
„Rachunek bieżący jednostki”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
	A. Wydatki	
1.	Wpływy środków budżetowych (od dysponenta wyższego stopnia lub z budżetu samorządu terytorialnego) przeznaczonych na wydatki jednostki	223
2.	Wpływy środków budżetowych od dysponenta wyższego stopnia przeznaczonych dla podporządkowanych dysponentów niższego stopnia.	223
3.	Zwroty od dysponentów niższego stopnia środków na wydatki budżetowe niewykorzystanych do końca roku budżetowego.	223
4.	Sumy zwrócone na rachunek wydatków budżetowych w roku ich dokonania: - z kasy, - z innych rachunków bankowych jednostek, - z sum pieniężnych w drodze, - przelewem od dłużników z tytułu zwrotu wydatków: a) dotyczących należności ujętych na kontach rozrachunków, b) dotyczących zmniejszenia uprzednio zaksięgowanych kosztów.	101, 140 135, 139 141 201, 225, 229, 231, 234, 240 401-405 i 409
5.	Zwroty środków na niezrealizowane czeki potwierdzone, które były sfinansowane ze środków na wydatki.	139

6.	Wpływy z tytułu korekt omyłek bankowych i niewłaściwe obciążenia bankowe.	240
7.	Zwroty dotacji budżetowych przekazanych w danym roku.	224, 810
	B. Dochody	
8.	Wpłaty z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych: - z kasy (bez pośrednictwa konta 141), - z sum pieniężnych w drodze, - z innych rachunków bankowych jednostki, - z tytułu należności przypisanych, - z tytułu należności nieprzypisanych.	101 141 135, 139 221 700, 750, 760
9.	Równowartość dochodów budżetowych urzędów jednostek samorządu terytorialnego, które wpłacone zostały bezpośrednio na konto budżetu J.S.T. – zapis wtórny na podstawie polecenia księgowania.	221, 700, 750, 760
10.	Przypisane przez banki oprocentowanie środków na rachunku bieżącym jednostek budżetowych.	750
11.	Wpłata bezgotówkowa odsetek za zwłokę w zapłacie należności.	201, 221, 240, 750
12.	Wpływ równowartości wykupionego przez bank obcego czeku rozrachunkowego z tytułu wpłaty dochodów.	140, 141
13.	Wpływy z tytułu przekazania oprocentowania środków na rachunkach pomocniczych jednostek budżetowych, które na podstawie przepisów podlega zarachowaniu na dochody budżetowe.	139, 240
14.	Okresowe przeksięgowanie równowartości wydatków budżetowych urzędów jednostek samorządu terytorialnego, które były dokonywane bezpośrednio z konta 133 (rachunek bieżący budżetu), a na koncie 130 są księgowane jako zapis wtórny.	800

**Typowe zapisy strony Ma konta 130
„Rachunek bieżący jednostki”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
	A. Wydatki	
1.	Zrealizowane wydatki budżetowe związane z finansowaniem własnej działalności w formie: - pobrania gotówki z banku do kasy, - pobrania gotówki za pośrednictwem innego banku, - przelewów z tytułu zapłaty zobowiązań ujętych na kontach rozrachunkowych (dotyczących działalności bieżącej i inwestycyjnej), - przelewów z tytułu opłat księgowanych bezpośrednio w ciężar kosztów z pominięciem kont rozrachunkowych, - wypłaconych przelewami i czekami kwot do rozliczenia, - przelewów równowartości odpisów ZFŚS, - przelewów refundacyjnych na rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia lub rachunek państwowych funduszy celowych, - zapłaty kar, grzywien, odszkodowań i kosztów sądowych: a) obciążające pozostałe koszty operacyjne,	101, 141 141 201, 225, 229, 231, 234, 240 443, 080 234, 240 240, 444 135, 136, 240 240, 761

	b) obciążające pracowników lub inne osoby, - zapłaty odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązań.	234, 240 201, 225, 229, 240, 751
2.	Przekazanie dotacji budżetowych.	224
3.	Przelew środków budżetowych dla dysponentów niższego stopnia.	223
4.	Przelew środków państwowych jednostek budżetowych, o których mowa w art. 181 ust. 2 i 5 ustawy o finansach publicznych, na centralny rachunek wydatków niewygasających.	139
5.	Omyłkowe obciążenia bankowe.	240
6.	Opłaty za usługi bankowe pobrane przez banki.	430
7.	W państwowej jednostce budżetowej zwrot do dysponenta wyższego stopnia środków niewykorzystanych w danym roku na wydatki.	223
	B. Dochody	
8.	Zwroty nadpłat w dochodach budżetowych.	221, 700, 750, 760
9.	Okresowe przelewy zrealizowanych dochodów budżetowych odprowadzanych na rachunek bieżący budżetu samorządu terytorialnego.	222
10.	Odprowadzenie VAT ujętego w fakturach dotyczących przychodów wpłacanych na dochody budżetowe.	225

Konto 135 – „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”

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

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

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

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

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

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpłata równowartości odpisów na własny zakładowy fundusz świadczeń socjalnych.	240, 851
2.	Wpływy należności za świadczenia działalności finansowanej z funduszy specjalnego przeznaczenia: - przypisanych, - nieprzypisanych.	234, 240 851
3.	Przepisane odsetki od środków funduszy specjalnego przeznaczenia znajdujących się na rachunkach bankowych (jeśli nie podlegają odprowadzeniu na dochody budżetowe).	851
4.	Wpłaty gotówki z kasy	101, 141
5.	Wpłaty darowizny pieniężnej na rzecz funduszy specjalnego przeznaczenia.	851
6.	Wpływy środków z tytułu rozliczeń między poszczególnymi funduszami specjalnego przeznaczenia.	135
7.	Przelewy z tytułu zwrotu zaliczek i pożyczek wraz z należnymi odsetkami ujętymi jako należności.	234, 240
8.	Obciążenia z tytułu błędów i omyłek bankowych oraz ich korekty.	240
9.	Wpływy środków funduszy specjalnego przeznaczenia na rachunki lokat terminowych.	135
10.	Wpływ środków z tytułu refundacji opłat za usługi bankowe pobranych przez bank z rachunku ZFŚS.	240, 851
11.	Wpłaty odsetek za zwłokę w zapłacie należności funduszy specjalnego przeznaczenia: - przypisanych, - nieprzypisanych.	240 851

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Podjęcie gotówki do kasy na wypłaty.	101, 141
2.	Przelewy na pokrycie zobowiązań z tytułu dostaw i usług na rzecz działalności finansowanej z funduszy specjalnego przeznaczenia oraz z tytułu udzielonych pożyczek z ZFŚS na cele mieszkaniowe.	201, 231, 234, 240
3.	Przelewy środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych przekazanych poza jednostką (np. na finansowanie wspólnych przedsięwzięć).	240, 851
4.	Przelew z tytułu refundacji wydatków pokrytych z innych rachunków bankowych.	130, 139, 240
5.	Przekazanie zobowiązań wobec budżetu (np. z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, opłat lokalnych).	225, 851
6.	Przekazanie zobowiązań wobec ZUS i PFRON.	229
7.	Zapłacone kary, grzywny, opłaty sądowe i inne dotyczące działalności funduszy	851

	specjalnego przeznaczenia.	
8.	Zwrot niewykorzystanych środków otrzymanych do rozliczenia na określone zadania zlecone i inne.	240, 851
9.	Obciążenia bankowe z tytułu opłat za usługi bankowe.	240
10.	Błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania.	240

Konto 138 – „Rachunek środków europejskich”

Konto 138 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach bankowych prowadzonych przez BGK, które są związane z realizacją programów oraz projektów finansowanych ze środków europejskich, którymi w rozumieniu ustawy o finansach publicznych są środki wymienione w art. 5 ust. 3 pkt 1, 2 i 4 ufp, czyli:

- 1) środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego, z wyłączeniem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b.
- 2) niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z wyłączeniem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d:
 - a) Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009–2014,
 - b) Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009–2014,
 - c) Szwajcarsko-Polskiego Programu Współpracy.
- 3) Środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej:
 - a) Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej „Sekcja Gwarancji”,
 - b) Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji,
 - c) Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich.
- 4) Dochody budżetu środków europejskich stanowiące refundacje uzyskane przez jednostki samorządu terytorialnego od agencji płatniczej z tytułu realizacji ww. zadań.
- 5) Dochody środków europejskich stanowiące refundacje uzyskane przez jednostki samorządu terytorialnego od agencji płatniczej związane z realizacją programów oraz projektów finansowanych ze środków europejskich.

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

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

Wydatki ze środków europejskich mogą być przeznaczone na:

- 1) realizację projektów przez jednostki budżetowe,
- 2) płatności w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- 3) dotacje celowe dla beneficjentów,
- 4) realizację projektów finansowanych w ramach Programu Środki Przejściowe,
- 5) realizację Wspólnej Polityki Rolnej zgodnie z odrębnymi ustawami.

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

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

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

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

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

- wpływy środków pieniężnych w korespondencji z **kontem 227**,
- okresowe przelewy refundacji uzyskanych przez J.S.T. od agencji płatniczych w korespondencji z **kontem 720**,

a na stronie **Ma** ujmuje się w szczególności:

- wypłaty środków pieniężnych na realizację programów i projektów finansowanych z tych środków,
- okresowe przelewy zrealizowanych dochodów środków europejskich na odpowiedni rachunek dochodów budżetu środków europejskich Ministerstwa Finansów prowadzony przez BGK.

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

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

- 1) szczegółowość planu finansowego jednostki,

- 2) ustalenie obrotów i stanu środków pieniężnych według źródeł ich pochodzenia z podziałem na poszczególne programy i projekty.

**Typowe zapisy strony Wn konta 138
„Rachunek środków europejskich”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływ środków europejskich z CRBBP na rachunek w BGK, którego dysponentem jest jednostka.	227
2.	Wpływ środków budżetu państwa (wkład krajowy) przekazanych w ramach współfinansowania przez dysponenta części budżetowej na rachunek w BGK, którego dysponentem jest jednostka.	223
3.	W państwowych jednostkach budżetowych zwroty wydatków sfinansowanych z budżetu środków europejskich w roku ich poniesienia. (Wskazany jest także dodatkowy zapis minusowy).	Strona Ma odpowiednich kont, na których księgowane były zwracane wydatki
4.	W państwowych jednostkach budżetowych zwroty wydatków sfinansowanych z budżetu środków europejskich w innych latach niż rok ich poniesienia.	Strona Ma kont zespołu 2, których dotyczą zwroty wydatków
5.	Zwrot od beneficjenta niewykorzystanej zaliczki.	227
6.	Wpływ dochodów budżetu środków europejskich stanowiących refundacje uzyskane przez jednostki samorządu terytorialnego od agencji płatniczej.	720

**Typowe zapisy strony Ma konta 138
„Rachunek środków europejskich”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przelew z tytułu zapłaty zobowiązań: - ze środków europejskich, w paragrafie wydatku na czwartym miejscu cyfra 7, - ze środków na wydatki budżetu (wkład krajowy) w ramach współfinansowania (w paragrafie wydatku na czwartym miejscu cyfra 9).	201, 225, 229, 231, 240
2.	Zwrot środków europejskich na CRBBP.	227
3.	Zwrot środków do dysponenta głównego przekazanych w ramach współfinansowania.	223
4.	Zwrot dochodów środków europejskich na CRBBP.	222

Konto 139 – „Inne rachunki bankowe”

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

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

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

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

Do **konta 139** należy prowadzić szczegółową ewidencję według banków, w których znajdują się rachunki, z podziałem na poszczególne wydzielone rachunki bankowe, a także według kontrahentów, z którymi te środki są rozliczane.

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

Typowe zapisy strony Wn konta 139 „Inne rachunki bankowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływ na rachunek pomocniczy równowartości wstrzymanych kaucji gwarancyjnych przy zapłacie za usługi remontowo-budowlane wykonane dla jednostek budżetowych.	240
2.	Wpłata na pomocniczy rachunek bankowy jednostek budżetowych sum depozytowych, z tytułu: kaucji, wadiów i zabezpieczenia pieniężnego.	240
3.	Odprowadzenie z kasy przyjętych w gotówce kaucji i zabezpieczenia pieniężnego, a w końcu roku także niepobranych w terminie wynagrodzeń pracowników jednostek budżetowych.	101, 141
4.	Wpływ środków na zadania zlecone	240
5.	Błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania.	240
6.	Odsetki od sum depozytowych i sum na zlecenie stanowiących własność osób fizycznych, prawnych i innych jednostek organizacyjnych (z wyjątkiem państwowych jednostek budżetowych).	240
7.	Odsetki naliczone przez bank od sum depozytowych i sum na zlecenie przekazanych przez państwowe jednostki budżetowe.	225
8.	Wpływ środków Funduszu Solidarności Unii Europejskiej z rachunku centralnego	853

Typowe zapisy strony Ma konta 139
„Inne rachunki bankowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Pobranie gotówki do kasy z sum na zlecenia i na niepodjęte w terminie wynagrodzenia pracowników jednostek budżetowych.	101, 141
2.	Przelewy z tytułu zapłaty zobowiązań pokrywanych z sum na zlecenie, z wstrzymanych kaucji.	201, 225, 229,240
3.	Przelewy z tytułu zwrotu kaucji, wadów, sum zabezpieczenia i innych sum depozytowych.	231, 240
4.	Zwrot niewykorzystanych środków na zadania zlecone.	240
5.	Błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania.	240
6.	Obciążenia bankowe z tytułu kosztów prowadzenia rachunku i opłat za operacje: - dotyczące obcych sum, - dotyczące otwartych akredytyw budżetowych i innych wyodrębnionych środków jednostek budżetowych.	240 402
7.	Odprowadzenie do budżetu oprocentowania sum depozytowych i sum na zlecenie złożonych przez państwowe jednostki budżetowe.	225
8.	Wpłata na dochody budżetowe z tytułu wygaśnięcia prawa właściciela do depozytu.	240
9.	Przelew środków FSUE na rachunki beneficjentów	240

Konto 141 – „Środki pieniężne w drodze”

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

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

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

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

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

Sumy pieniężne w drodze inwentaryzuje się w formie porównania danych księgowych z odpowiednimi dokumentami.

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Dokonywane za pośrednictwem innych banków lub wszystkie: - wpłaty z kasy na rachunek bankowy, - pobrania z rachunków bankowych do kasy.	101 130, 135, 139
2.	Przelewy środków między rachunkami bankowymi jednostki prowadzonymi w różnych bankach.	130, 135, 139

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

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływ środków pieniężnych w drodze: - do kasy, - na rachunki bankowe.	101 130, 135, 138, 139

Zespół 2 – „Rozrachunki i rozliczenia”

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

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

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

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

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

– dochodów budżetowych (**konto 222**),

- wydatków budżetowych (**konto 223**),
- dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich (**konto 224**),
- wydatków z budżetu środków europejskich (**konto 227**),
- środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi (**konto 228**).

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

Na dzień bilansowy **wycenia się wyrażone w walutach obcych** należności i zobowiązania po obowiązującym na ten dzień średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP.

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

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

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

Roszczenia wobec osób odpowiedzialnych za niedobory zawinione ustala kierownik jednostki. Może to być kwota odpowiadająca aktualnej wartości rynkowej niedoboru.

Roszczenie z tytułu niedoboru używanego składnika majątku ustala się w wartości netto, tzn. odejmując od aktualnej wartości początkowej równowartość odpowiadającą oszacowanemu zużyciu. Przewyżkę wartości roszczenia ponad ewidencyjną wartość braku (wartość netto) ujmuje się po stronie **Wn konta 240** i po stronie **Ma** na **koncie 760**.

Wynikające z ewidencji stany na kontach rozrachunkowych powinny być poddawane okresowej weryfikacji w celu ujawnienia i wyksięgowania należności i roszczeń oraz

zobowiązań przedawnionych lub nieściągalnych – nierealne aktywa lub pasywa nie mogą być wykazane w bilansie.

Należności i roszczenia przedawnione, umorzone lub odpisane z tytułu uznania za nieściągalne zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych **na koncie 761**, a jeśli dotyczyły operacji finansowych – zalicza się je do kosztów finansowych **na koncie 751**.

Natomiast przedawnione zobowiązania zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych lub odpowiednio do przychodów finansowych, z wyjątkiem związanych z działalnością finansowaną z ZFŚS lub z funduszy celowych, które zalicza się odpowiednio na zwiększenie lub zmniejszenie właściwego funduszu, a także związanych z nierozliczoną działalnością inwestycyjną, które zalicza się na zwiększenie lub zmniejszenie kosztów inwestycji (środków trwałych w budowie).

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

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

- każda czynność przed sądem lub innym organem powołanym do rozpoznawania spraw lub egzekwowania roszczeń, przedsięwzięta w celu dochodzenia, ustalania, zaspokajania lub zabezpieczania roszczenia,
- uznanie roszczenia przez kontrahenta lub upoważnione do działania w jego imieniu osoby, w postaci np. potwierdzenia salda,
- wszczęcie mediacji.

Termin przedawnienia zobowiązań podatkowych i przerwanie biegu ich przedawnienia określone są w art. 70 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

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

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

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

Należności i zobowiązania jednostek **na koniec każdego kwartału wykazuje się w kwocie wymagającej zapłaty**, to jest **łącznie z odsetkami** należnymi na koniec kwartału.

Naliczone odsetki od należności księguje się pod datą naliczenia Wn odpowiednie konto **zespołu 2, Ma 750**, natomiast od zobowiązań księguje się **Wn 751, Ma** odpowiednie **konto zespołu 2**.

Wartość należności aktualizuje się, uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego nie później niż na dzień bilansowy.

Odpisy aktualizujące zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych (Wn 761) lub do kosztów finansowych (Wn 751) z wyjątkiem dotyczących należności finansowanych z funduszy tworzonych na podstawie ustaw, które obciążają te fundusze.

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

Należności podatkowe oraz niepodatkowe państwowych jednostek budżetowych mogą być dochodzone w administracyjnym postępowaniu egzekucyjnym prowadzonym na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 r. Nr 229, poz. 1954 z późn. zm.).

Ewidencja szczegółowa do kont zespołu drugiego powinna być prowadzona w sposób umożliwiający wyodrębnienie poszczególnych grup rozrachunków, rozliczeń i roszczeń spornych, ustalenie przebiegu ich rozliczeń oraz stanu należności, rozliczeń, roszczeń spornych i zobowiązań z podziałem według kontrahentów, a równocześnie, jeśli dotyczą rozliczeń w walutach obcych, także dodatkowo w poszczególnych walutach, a przy rozliczaniu środków europejskich również w podziale odpowiednio na programy lub projekty.

Ponadto w ewidencji szczegółowej należy uwzględniać podziałki klasyfikacji budżetowej oraz potrzeby grupowania danych o stanie rozrachunków finansowanych z poszczególnych źródeł, a także według tytułów ich powstania określonych we wzorze bilansu ustalonym dla jednostek (z równoczesnym podziałem na długo- i krótkoterminowe), a także wymogi innych sprawozdań finansowych oraz rozliczeń podatkowych i innych publicznoprawnych.

Konto 201 – „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Konto 201 służy do ewidencji wszelkich rozrachunków i roszczeń krajowych i zagranicznych z tytułu dostaw, robót i usług, w tym również zaliczek na poczet dostaw, robót i usług oraz kaucji gwarancyjnych, a także związanych z nimi należności z tytułu przychodów finansowych. Na **koncie 201** nie ujmuje się należności jednostek budżetowych zaliczanych do dochodów budżetowych, które są ewidencjonowane na **koncie 221**.

Rozrachunki z dostawcami ewidencjonowane na tym koncie powstają w wyniku fakturowania wykonanych na rzecz jednostek dostaw, robót i usług lub zaliczek na przyszłe usługi, a także wynikających z otrzymanych rachunków, bez względu na źródło ich finansowania, z wyjątkiem dotyczących działalności inwestycyjnej, które ujmuje się na **koncie 240**.

W razie nieotrzymania zapłaty od odbiorców w umownym terminie, **należne odsetki za zwłokę** nalicza się na koniec każdego kwartału i księguje na koncie rozrachunków z odbiorcami i dostawcami w korespondencji z **kontem 750** albo z kontem właściwego funduszu (w przypadku gdy są związane z działalnością finansowaną z funduszy celowych).

Natomiast **odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań** z tytułu dostaw, z których wierzyciel nie zrezygnował, księguje się odpowiednio **Wn 751, 851, 853, Ma 201**.

Należności dotyczące działalności operacyjnej z tytułu kar umownych i odszkodowań ujmuje się na **koncie 201** w korespondencji z **kontem 760**, zaś działalności finansowanej ze środków funduszy celowych lub ZFŚS z kontem właściwego funduszu, natomiast zobowiązania z tych tytułów w korespondencji z **kontem 761**.

Konto 201 obciąża się przede wszystkim z tytułu:

- spłaty zobowiązań wobec dostawców,
- zwrotu dostaw w związku z uznanymi przez dostawców reklamacjami (na podstawie faktur korygujących),
- należnych od odbiorców odsetek za zwłokę w zapłacie,
- należnych kar i odszkodowań związanych z dostawami,
- zmniejszenia zobowiązania wobec dostawców na podstawie otrzymanych faktur korygujących,
- odpisów przedawnionych zobowiązań.

Konto 201 uznaje się w szczególności z tytułu:

- zobowiązań za dostawy i usługi wynikających z otrzymanych faktur lub rachunków (z wyjątkiem dotyczących inwestycji, które ujmuje się na koncie 240),
- naliczonych odsetek umownych za nieterminową zapłatę zobowiązań oraz kar umownych lub odszkodowań należnych dostawcy,
- wpłat należności za zrealizowane dostawy i usługi oraz zaliczek od odbiorców,
- umorzenia lub odpisania należności od odbiorców.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 201** powinna zapewnić możliwość wydzielenia należności i zobowiązań według poszczególnych kontrahentów ze wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej oraz z podaniem w odniesieniu do kontrahentów zagranicznych obok wartości w złotych polskich również wartości w poszczególnych walutach, a ponadto powinna umożliwić ustalenie należności i zobowiązań w podziale wymaganym w sprawozdaniu bilansowym oraz w sprawozdaniach budżetowych i innych.

Konto 201 może mieć dwa salda, które ustala się na podstawie ewidencji analitycznej w wyniku sumowania oddzielnie sald należności i sald zobowiązań występujących na kontach rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami. Saldo **Wn** oznacza stan należności i roszczeń, a saldo **Ma** stan zobowiązań.

W bilansie wykazuje się należności skorygowane o odpisy aktualizujące, które dokonuje się na koncie 290.

Typowe zapisy strony Wn konta 201
„Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Należności z tytułu sprzedaży (na podstawie wystawionych faktur VAT i faktur korygujących VAT lub rachunków) w jednostkach będących płatnikiem VAT: - VAT należny od dokonanej sprzedaży naliczony w fakturach VAT i fakturach korygujących.	225
2.	Objęte fakturą VAT kwoty zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług: - przychody przyszłych okresów (suma faktury pomniejszona o VAT), - VAT należny od fakturowanej zaliczki.	840 225
3.	Naliczone różnice kursowe walut obcych zwiększające wartość należności od odbiorców wyrażonych w walutach obcych i zmniejszające wartość zobowiązań wobec dostawców: - działalności operacyjnej, - działalności inwestycyjnej (środków trwałych w budowie) do czasu rozliczenia zadania, - działalności ZFŚS.	750 080 851
4.	Wartość niedoborów i szkód w dostawach, za które odpowiada dostawca oraz inne tytuły zmniejszenia zobowiązań wobec dostawców (np. uznane przez dostawcę reklamacje jednostki).	080, 310, 401, 851
5.	Wartość niedoborów i szkód w zapasach materiałów znajdujących się w obcych magazynach lub obcym przerobie w cenie zakupu lub nabycia.	310, 401
6.	Zaakceptowane przez dłużników należności od dostawców z tytułu kar i odszkodowań umownych związanych z dostawami.	760
7.	Naliczone należności od odbiorców z tytułu wymagalnych odsetek za zwłokę w zapłacie.	750
8.	Faktura korygująca zmniejszająca kwotę zobowiązania wobec dostawcy (np. z tytułu uznanej reklamacji, korekty błędu, udzielenia rabatu czy bonifikaty). a) wartość dostawy w cenie sprzedaży lub łącznie z VAT niepodlegającym odliczeniu dotycząca: - działalności eksploatacyjnej, - działalności ZFŚS, b) zmniejszenie uprzednio naliczonego VAT do odliczenia.	013, 014, 310, 401, 402, 409 851 225
9.	Zapłata zobowiązań za dostawy i usługi.	101, 130, 135, 138,

		139
10.	Odpisanie zobowiązań (przedawnionych i umorzonych): - działalności eksploatacyjnej: ▪ z tytułu odsetek, ▪ z pozostałych tytułów, - działalności finansowanej, - działalności inwestycyjnej (środków trwałych w budowie) w okresie realizacji zadania.	750 760 851 080
11.	Kompensata należności z zobowiązaniami.	201
12.	W jednostkach budżetowych równowartość potrąconej przy zapłacie zobowiązań kaucji gwarancyjnej , która jest przelewana z konta 130 na rachunek pomocniczy sum depozytowych.	240

Typowe zapisy strony Ma konta 201
„Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zobowiązania wynikające z faktur VAT lub rachunków z tytułu dostaw robót i usług: - wartość w cenie zakupu i niepodlegający odliczeniu VAT dotyczące: ▪ działalności eksploatacyjnej, ▪ sum na zlecenie, ▪ działalności finansowanej z ZFŚS, - wartość naliczonego w fakturach VAT podlegającego odliczeniu (w całości lub w części) od VAT należnego.	013, 014, 310, 401-409 240 013, 014, 310, 851 225
2.	Zobowiązania wobec dostawców z tytułu wymagalnych odsetek i kar umownych: - działalności eksploatacyjnej: a) kary, b) odsetki za zwłokę w zapłacie, - działalności inwestycyjnej (kary umowne i odsetki za zwłokę) do czasu zakończenia zadania, - działalności finansowanej z ZFŚS.	761 751 080 851
3.	Wpłaty należności oraz zaliczek od odbiorców do kasy lub na rachunki bankowe.	101, 130, 135
4.	Odpisanie należności umorzonych, przedawnionych lub nieistotnych, na które: a) nie dokonano odpisu aktualizującego: - działalności eksploatacyjnej, - działalności finansowanej z ZFŚS, b) dokonano odpis aktualizujący.	761 851 290
5.	Uznane reklamacje złożone przez odbiorców i korekty zmniejszające należności z tytułu sprzedaży produktów: a) wartość w cenie sprzedaży na podstawie faktur korygujących: - działalności samorządowych zakładów budżetowych, - działalności finansowanej z ZFŚS,	700, 730 851

	b) VAT naliczony przy sprzedaży.	225
6	Naliczone różnice kursowe walut obcych zmniejszające należności od odbiorców i zwiększające zobowiązania wobec dostawców: - działalności operacyjnej, - działalności funduszy specjalnego przeznaczenia, - działalności inwestycyjnej (środków trwałych w budowie) do czasu zakończenia zadania.	751 851 080

Konto 221 – „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Konto 221 przeznaczone jest do ewidencji należności **jednostek budżetowych** z tytułu dochodów budżetowych, z wyjątkiem należności wymagalnych w przyszłych latach.

Na stronie **Wn konta 221** księguje się przypisane należności z tytułu wymagalnych w danym roku dochodów budżetowych i zwrot nadpłat z tytułu dochodów nienależnie wpłaconych lub orzeczonych do zwrotu.

Na stronie **Ma konta 221** księguje się wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych, odpisy (zmniejszenia) uprzednio przypisanych należności oraz przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych na **konto 226**.

W ewidencji szczegółowej do **konta 221** należy wyodrębnić rozrachunki z poszczególnymi dłużnikami ze wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów.

Konto 221 może wykazywać dwa salda: saldo **Wn** będące sumą poszczególnych należności z tytułu dochodów budżetowych oraz saldo **Ma** będące sumą poszczególnych zobowiązań jednostek budżetowych z tytułu nadpłat w dochodach budżetowych.

W bilansie wykazuje się należności pomniejszone o odpisy aktualizujące te należności, dokonywane na koniec roku. Odpisy te ujmowane na **koncie 229** zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych (**konto 761**) lub do kosztów finansowych (**konto 751**). Tak samo zalicza się należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne, od których nie dokonano odpisów aktualizujących ich wartość lub dokonano w niepełnej wysokości.

Typowe zapisy strony Wn konta 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Należności jednostek budżetowych: - za sprzedane środki trwałe, wartości niematerialne i prawne, inwestycje oraz materiały, - z tytułu podatków i niepodatkowych dochodów budżetowych, - z tytułu odsetek przypisanych za zwłokę w zapłacie należności, ujętych na tym koncie, - z tytułu kar i grzywien,	760 720 750 760

	- z tytułu spłaty pożyczek na cele mieszkaniowe wypłacanych sędziom i prokuratorom.	720
2.	Należności z tytułu dochodów budżetu państwa związanych z realizacją przez samorządową jednostkę budżetową zadań zleconych (objętych sprawozdaniem Rb 27ZZ).	225
3.	Zwroty dochodów budżetowych nienależnie wpłaconych lub orzeczonych do zwrotu i nadpłat oraz wypłat oprocentowania za nieterminowy zwrot nadpłat.	130
4.	Przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych (w wysokości raty należnej za dany rok).	226
5.	Przypisanie do zwrotu w latach następnych dotacji uprzednio rozliczonej w organie dotującym.	720, 750
6	Przypisanie do zwrotu nierozliczonej dotacji udzielonej w poprzednim roku.	224

**Typowe zapisy strony Ma konta 221
„Należności z tytułu dochodów budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpłata należności z tytułu przypisanych dochodów budżetowych: - do kasy, - czekiem rozrachunkowym, - do banku jednostki.	101 140 130
2.	Zmniejszenie (odpisy) uprzednio przypisanych należności dotyczących dochodów budżetowych oraz przypisanych do zwrotu w latach następnych dotacji.	700, 720, 750, 760
3.	Naliczone oprocentowanie należne podatnikowi z tytułu nieterminowego zwrotu nadpłat podatku.	751
4.	Odpisanie należności przedawnionych i umorzonych oraz nieistotnych: - objętych odpisem aktualizującym, - nieobjętych odpisem aktualizującym.	290 751, 761
5.	Zapłata przez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz jednostki samorządu terytorialnego.	011, 013, 020, 310
6	Przeniesienie należności z tytułu dochodów budżetowych na należności długoterminowe.	226

Konto 222 – „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Konto 222 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych dochodów budżetowych oraz dochodów budżetu środków europejskich.

Na stronie **Wn konta 222** księguje się w korespondencji z **kontem 130 (lub z kontem 138 - środki europejskie)** przelewy uprzednio zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (dochodów budżetu środków europejskich), które przekazuje się w określonych terminach na rachunek bankowy budżetu państwa,

Na stronie **Ma konta 222** ujmuje się w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych dochodów budżetowych na **konto 800** – na podstawie sprawozdań budżetowych o dochodach.

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

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

Typowe zapisy strony Wn konta 222
„Rozliczenie dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przelew pobranych przez jednostkę dochodów budżetowych odpowiednio na rachunek budżetu państwa lub na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego.	130
2.	Przelew pobranych przez jednostkę dochodów budżetu środków europejskich odpowiednio na rachunek budżetu państwa.	138

Typowe zapisy strony Ma konta 222
„Rozliczenie dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie na podstawie okresowego lub rocznego sprawozdania budżetowego sumy zrealizowanych dochodów budżetowych.	800

Konto 223 – „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Konto 223 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostki wydatków budżetowych, w tym wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich.

Wydatki te finansowane są ze środków budżetowych otrzymanych przez państwowe jednostki budżetowe do wysokości przewidzianej w ich planach finansowych i podporządkowanych im dysponentów.

Na stronie **Wn konta 223** ujmuje się:

- okresowe przelewy środków budżetowych dla dysponentów niższego stopnia na pokrycie ich wydatków budżetowych oraz z wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich w korespondencji z **kontem 130**,
- przeniesienie (na podstawie okresowych lub rocznych sprawozdań budżetowych) zrealizowanych w ciągu okresu wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu

państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich na **konto 800 „Fundusz jednostki”**,

- zwroty na rachunek dysponenta wyższego stopnia niewykorzystanych do końca roku środków budżetowych otrzymanych na wszystkie wydatki własne i podporządkowanych dysponentów niższego stopnia.

Na stronie **Ma konta 223** księguje się:

- okresowe wpływy środków pieniężnych otrzymanych od dysponentów wyższego stopnia na pokrycie wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich w korespondencji z **kontem 130** zarówno dla danej jednostki, jak i dla podporządkowanych jej dysponentów niższego stopnia,
- zwroty od dysponentów niższego stopnia środków niewykorzystanych na wydatki budżetowe danego roku.

Konto 223 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan środków budżetowych otrzymanych od dysponenta wyższego stopnia, które nie przekazano jeszcze do podporządkowanych jej dysponentów niższego stopnia oraz środków przeznaczonych na pokrycie wydatków danej jednostki budżetowej, lecz niewykorzystanych i niezwróconych do końca okresu.

Saldo **konta 223** ulega likwidacji w wyniku księgowania przelewu dokonanego z tytułu zwrotu dysponentowi wyższego stopnia niewykorzystanych środków na wydatki budżetowe minionego roku.

Typowe zapisy strony Wn konta 223
„Rozliczenie wydatków budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Okresowe przelewy środków pieniężnych dla dysponentów niższego stopnia na pokrycie ich wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów ze środków europejskich.	130
2.	Zwrot dysponentowi wyższego stopnia niewykorzystanych do końca roku środków na wydatki.	130
3.	Okresowe lub roczne przeniesienie na podstawie sprawozdań budżetowych zrealizowanych wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich.	800

**Typowe zapisy strony Ma konta 223
„Rozliczenie wydatków budżetowych”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływy środków budżetowych otrzymanych: - przez państwowe jednostki budżetowe od dysponentów wyższego stopnia (na pokrycie własnych wydatków budżetowych jednostki oraz przeznaczonych do przekazania dysponentom niższego stopnia), - przez samorządowe jednostki budżetowe z budżetu jednostki samorządu terytorialnego.	130
2.	Otrzymane zwroty od dysponentów niższego stopnia środków budżetowych niewykorzystanych na wydatki.	130

Konto 224 – „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”

Konto 224 służy do ewidencji rozliczenia przekazanych przez organ dotacji budżetowych, a także do ewidencji rozliczenia przez instytucje zarządzające i pośredniczące płatności z budżetu środków europejskich.

Na stronie **Wn konta 224** ujmuje się wartość dotacji przekazanych przez organ dotujący oraz wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez Bank Gospodarstwa Krajowego.

Na stronie **Ma** księguje się wartość dotacji uznanych za prawidłowo wykorzystane i rozliczone zgodnie z obowiązującymi przepisami lub zwróconych w roku ich przekazania, a także wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 224** powinna umożliwić:

- ustalenie wartości dotacji przekazanych poszczególnym jednostkom z jednoczesnym wyodrębnieniem poszczególnych celów, na jakie dotacje były przekazane,
- ustalenie zaliczek z tytułu płatności z budżetu środków europejskich z podziałem na jednostki, którym je przekazano, oraz przeznaczenie zaliczkowanych środków.

Konto 224 może wykazywać saldo **Wn**, które oznacza wartość niewykorzystanych i nierozliczonych dotacji lub wartość dotacji należnych do zwrotu w roku, w którym zostały przekazane.

Dotacje przypisane do zwrotu w roku następnym zaliczane są przez organ dotujący do dochodów budżetowych i wobec tego należności z tego tytułu ewidencjonuje się w jednostce organu na koncie 221.

Typowe zapisy strony Wn konta 224

„Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przelew przyznanych przez organ dotacji budżetowych.	130
2.	Informacja z BGK o dokonanych płatnościach na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków finansowanych ze środków europejskich.	227 lub 230

Typowe zapisy strony Ma konta 224

„Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Uznanie dotacji za wykorzystaną i rozliczoną.	810
2.	Zwrot dotacji w roku jej przekazania.	130
3.	Wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone.	810 lub 230
4.	Zawiadomienie z BGK o zwrocie niewykorzystanych środków europejskich	230 lub 227

Konto 225 – „Rozrachunki z budżetami”

Konto 225 służy do ewidencji rozrachunków z budżetem państwa z tytułu zwrotu dotacji otrzymanych w poprzednich latach oraz zobowiązań podatkowych własnych i wynikających z funkcji płatnika potrąceń na podatek dochodowy od osób fizycznych, a także z tytułu ceł i opłat.

W jednostkach wykonujących czynności objęte podatkiem od towarów i usług (VAT) konto to służy także do rozrachunków z urzędem skarbowym z tytułu VAT oraz do rozliczeń VAT naliczonego i VAT należnego.

Na stronie **Wn konta 225** ujmuje się w szczególności:

- wpłaty do budżetu z tytułu różnych podatków i opłat oraz ceł,
- należności od budżetu z tytułu funkcji płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych,
- VAT naliczony przy zakupie w przypadku jego rozliczania z urzędem skarbowym,
- należności z tytułu nadpłat w rozliczeniach z budżetami oraz z innych tytułów określonych przepisami,
- zmniejszenie VAT należnego (na podstawie faktur korygujących).

Na stronie **Ma konta 225** księguje się w szczególności:

- zobowiązania wobec budżetu z tytułu naliczonych podatków, opłat i ceł płaconych przez jednostkę lub potrąconych przez jednostkę jako płatnika,
- należny podatek od towarów i usług w jednostkach będących podatnikiem VAT – naliczony w wystawionych fakturach zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych,

- zobowiązania z tytułu zaliczek na podatki pobrane przez jednostkę w imieniu budżetu (np. podatku dochodowego od osób fizycznych).

Ewidencję pomocniczą do tego konta prowadzić należy z wyodrębnieniem każdej jednostki, do której należy odprowadzić zobowiązania wobec budżetu, z równoczesnym uwzględnieniem podziału na tytuły rozliczeń.

W jednostkach tych na oddzielnym koncie szczegółowym **„Rozliczenie naliczonego VAT”** zarejestrować trzeba VAT naliczony przy zakupach dotyczących działalności zarówno nieopodatkowanej, jak i opodatkowanej, ponieważ tylko część tego podatku, obliczona według wskaźnika określającego proporcje udziału każdej z tych działalności, ustalonego dla danego roku podatkowego, będzie mogła być odliczona od podatku należnego od sprzedaży opodatkowanej. Podatnikowi VAT przysługuje bowiem prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego tylko przy zakupach towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności objętych VAT. VAT naliczony w fakturach dotyczący zakupów związanych w całości z działalnością nieobjętą lub zwolnioną z tego podatku, a więc niepodlegający odliczeniu od VAT należnego, zalicza się bezpośrednio na podstawie faktury w wartość początkową nabytych składników majątkowych lub do właściwych kosztów.

Przy zakupach odnoszących się w całości do sprzedaży opodatkowanej VAT naliczony można księgować bezpośrednio na Wn konta szczegółowego **„Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”**.

Podatek VAT należny naliczony w wystawionych fakturach VAT i fakturach korygujących ujmować należy po stronie Ma na koncie pomocniczym **„Rozliczenie należnego VAT”**, z którego wyksięgowuje się (po stronie Wn) podatek VAT należny podlegający obowiązkowi podatkowemu w bieżącym okresie.

Na koncie pomocniczym **„Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT”** powinny być ujęte:

- po stronie Wn – naliczony podatek VAT podlegający w bieżącym miesiącu rozliczeniu z podatkiem należnym lub zwrotowi bezpośredniemu,
- po stronie Ma – należny podatek VAT podlegający obowiązkowi podatkowemu w bieżącym okresie sprawozdawczym.

Zapisy na wyżej wskazanych kontach pomocniczych są niezbędne do sporządzenia deklaracji podatkowych i prawidłowych rozliczeń tego podatku.

Konto 225 może mieć dwa salda ustalone jako sumy sald kont ksiąg pomocniczych. Saldo **Wn** oznacza stan należności, a saldo **Ma** – stan zobowiązań wobec budżetu.

Typowe zapisy strony Wn konta 225
„Rozrachunki z budżetami”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przelewy z tytułu innych zobowiązań wobec budżetu finansowanych ze środków: - budżetowych, - ZFŚS, - sum na zlecenie.	130 135 139
2.	Należności od budżetu z tytułu nadpłat podatków uprzednio naliczonych: - dotyczące kosztów działalności eksploatacyjnej, - dotyczące kosztów działalności finansowanej i ZFŚS, - wpłaconych w imieniu pracowników (np. podatku dochodowego od osób fizycznych).	403 851 231
3.	W jednostkach będących podatnikami VAT VAT naliczony w fakturach i w fakturach korygujących dostawców oraz pobrany przez urząd celny, jeśli w całości lub w części podlega odliczeniu od VAT należnego.	201, 240

Typowe zapisy strony Ma konta 225
„Rozrachunki z budżetami”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone zobowiązania podatkowe, cła i opłaty obciążające koszty lub fundusze.	080, 403, 851
2.	Naliczony i potrącony na listach płac podatek dochodowy od osób fizycznych.	231
3.	Zobowiązania z tytułu nadmiernych lub nienależnych dotacji podlegających zwrotowi w roku następnym.	740
4.	Naliczone odsetki należne budżetowi z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań.	080, 751, 851
5.	Wpływy należności z tytułu rozrachunków z budżetem (zwrot nadpłat i należnych za ubiegły rok dotacji).	130, 135
6.	W jednostkach będących podatnikami VAT VAT należny od sprzedaży: - wynikający z wystawionych dla odbiorców faktur i faktur korygujących, - według kasy fiskalnej.	201, 221 101
7.	VAT należny z tytułu przekazania rzeczowych składników majątku oraz nieodpłatnych świadczeń i usług (dokumentowany fakturą wewnętrzną): - na potrzeby reprezentacji i reklamy, - na deputaty pracownicze, - od darowizn oraz bezpłatnych świadczeń i usług.	409, 851 231 761, 851, 853
8.	VAT należny od otrzymanych zaliczek, zadatków i przedpłat na podstawie wystawionych faktur.	201
9.	VAT należny od importu usług.	020, 080, 403
10.	Faktury korygujące VAT zmniejszające sumy podatku naliczonego przy zakupach dotyczących działalności objętej VAT.	201, 240

11.	Zwrot bezpośredni podatku naliczonego.	130, 135, 139
12.	Przebieganie VAT naliczonego, w części niepodlegającej zwrotowi lub odliczeniu od VAT należnego budżetowi.	011, 013, 014, 016, 020, 080, 403, 851, 853

Konto 226 – „Długoterminowe należności budżetowe”

Konto 226 służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem.

Na stronie **Wn konta 226** ujmuje się w szczególności:

- długoterminowe należności ewidencjonowane w korespondencji z **kontem 840**,
- przeniesienie należności krótkoterminowych z **konta 221** na długoterminowe.

Na stronie **Ma konta 226** ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych (np. przy należnościach spłaconych przez kilka lat przeniesienie na **konto 221** raty należnej w danym roku).

Ewidencję analityczną prowadzi się według dłużników, od których te należności przysługują, ze wskazaniem okresów wymagalności.

Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które wykazuje wartość długoterminowych należności z tytułu dochodów budżetowych jednostek budżetowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przypisanie należności budżetowych wymagalnych w przyszłych latach.	840
2.	Przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych (np. w związku z przesunięciem terminu płatności).	221

Typowe zapisy strony Ma konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przebieganie wymagalnej w danym roku należności do krótkoterminowych (np. raty wymagalne w danym roku).	221

Konto 227 – „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich”

Konto 227 służy do ewidencji rozliczenia wydatków z budżetu środków europejskich ujętych w planie wydatków środków europejskich jednostki.

Konto 227 wystąpi zarówno, gdy jednostka jest dysponentem, jak i gdy nie jest dysponentem rachunku środków europejskich w BGK.

W przypadku kiedy jednostka nie jest dysponentem rachunku bankowego środków europejskich w BGK, płatności z tego rachunku dokonuje na jej zlecenie i w jej imieniu BGK, a zapłata zobowiązań wobec wykonawcy (odbiorcy) ujmowana jest w jednostce: **Ma 227** w korespondencji z kontami **zespołu 2**.

Na stronie **Wn konta 227** ujmuje się okresowo (miesięcznie lub na koniec roku) kwoty wykonanych wydatków z budżetu środków europejskich wykazanych w odpowiednich sprawozdaniach budżetowych (w korespondencji z **kontem 800**) oraz zwroty środków na centralny rachunek bieżący budżetu państwa (CRBBP), na przykład z tytułu zwrotu części niewykorzystanej zaliczki).

Na stronie **Ma konta 227** ujmuje się w szczególności:

- 1) wpływ z CRBBP środków europejskich otrzymanych na pokrycie wydatków związanych z realizacją programów i projektów finansowanych z tych środków (w korespondencji z **kontem 138**),
- 2) zapłatę zobowiązania wobec wykonawcy (odbiorcy) na podstawie informacji otrzymanej z BGK o dokonaniu płatności na rachunek wykonawczy (w korespondencji z kontem **zespołu 2**),
- 3) w instytucji koordynującej, zarządzającej lub pośredniczącej:
 - wartość płatności dokonanych przez BGK na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków ujętych w planach finansowych tych instytucji (w korespondencji z **kontem 224**).

Jeśli wydatki nie są objęte planami finansowymi tych instytucji, to ewidencja rozliczeń z budżetem środków europejskich przebiega na **koncie 230**.

Typowe zapisy strony Wn konta 227
„Rozliczenia wydatków z budżetu środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Okresowe przeksięgowanie wykonanych przez jednostkę wydatków z budżetu środków europejskich ujętych w jej planie finansowym na podstawie sprawozdań budżetowych.	800
2.	Zwroty środków europejskich na CRBBP.	138
3.	Zawiadomienie BGK o zwrocie przez beneficjenta niewykorzystanych środków europejskich.	224

Typowe zapisy strony Ma konta 227
„Rozliczenia wydatków z budżetu środków europejskich”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływ środków z CRBBP na rachunek bankowy w BGK, którego dysponentem jest jednostka, na finansowanie wydatków objętych jej planem finansowym.	138
2.	Informacja z BGK o dokonanych płatnościach na rzecz wykonawcy (odbiorcy) (z tytułu wydatków ujętych w planie środków europejskich jednostki w sytuacji, kiedy jednostka nie jest dysponentem rachunku).	Konta zespołu 2
3.	W instytucji koordynującej, zarządzającej lub pośredniczącej wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków ujętych w planach finansowych tych instytucji – na podstawie informacji z BGK.	224

Konto 229 – „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Konto 229 służy do ewidencji innych niż z budżetami rozrachunków publicznoprawnych, a w szczególności z ZUS z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz składek na Fundusz Pracy i Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.

Na stronie **Wn konta 229** ujmuje się należności (np. z tytułu wypłaconych zasiłków), spłatę i zmniejszenie zobowiązań (np. z tytułu korekt uprzednich naliczeń) oraz obciążenie z tytułu należności za prowadzenie inkasa składek ZUS, a na stronie **Ma** księguje się zobowiązania z tytułu naliczonych składek, otrzymane wpłaty i inne zmniejszenia należności z tytułu rozrachunków publicznoprawnych.

Do konta tego należy prowadzić ewidencję analityczną zapewniającą możliwość ustalenia stanu należności i zobowiązań wynikających z rozrachunków z poszczególnymi instytucjami z jednoczesnym wskazaniem tytułów tych rozrachunków i podziałek klasyfikacji budżetowej.

Konto 229 może wykazywać dwa salda: saldo Wn oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań z tytułu rozrachunków publicznoprawnych.

Typowe zapisy strony Wn konta 229
„Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przelewy składek do ZUS – na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych i Fundusz Pracy oraz do PFRON.	130, 135, 139
2.	Wypłata zasiłków pokrywanych przez ZUS, które ujęto na listach wynagrodzeń.	231
3.	Wypłaty świadczeń ZUS nieobjętych listą wynagrodzeń.	101, 130, 135
4.	Naliczone należności z tytułu inkasa składek.	760

5.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych.	760, 851
----	--------------------------------------	----------

Typowe zapisy strony Ma konta 229
„Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone składki płacone przez pracodawcę na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych i na Fundusz Pracy oraz PFRON od wynagrodzeń: - działalności operacyjnej, - działalności finansowanej z ZFŚS, - pokrywanych z sum na zlecenie.	405 851 240
2.	Składki na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych płacone przez pracownika, które są potrącane z wynagrodzeń.	231
3.	Otrzymane przelewy z ZUS z tytułu zwrotu przewyżki wypłaconych świadczeń ponad składki na FUS i FP oraz zwrotu nadpłaty składek.	130, 135
4.	Odpisanie należności umorzonych i przedawnionych.	761, 851

Konto 231 – „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Konto 231 służy do ewidencji rozrachunków z pracownikami jednostki i innymi osobami fizycznymi z tytułu wypłat pieniężnych i świadczeń rzeczowych zaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do wynagrodzeń wynikających ze stosunku pracy, umowy agencyjnej, umów zlecenia, umów o dzieło i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami oraz z tytułu wypłat zasiłków pokrywanych przez ZUS, które naliczono na listach wynagrodzeń.

Na koncie tym mogą być również ewidencjonowane (jeśli są ujmowane na listach płac) świadczenia niezaliczane do wynagrodzeń, np. różne ekwiwalenty za używanie własnej odzieży lub narzędzi, za pranie odzieży roboczej itp.

Na **koncie 231** księguje się wszelkie wynagrodzenia i zaliczane do nich świadczenia w naturze należne za dany okres sprawozdawczy oraz wypłaty z tych tytułów, bez względu na to, z jakich środków są finansowane.

Do wynagrodzeń danego okresu zalicza się wynagrodzenia za czas przepracowany lub za pracę wykonaną w danym okresie oraz należne dodatkowe wynagrodzenia roczne dla pracowników jednostek sfery budżetowej, a także zasiłki chorobowe pokrywane przez zakład pracy.

Do wynagrodzeń nie zalicza się wartości posiłków regeneracyjno-wzmacniających.

Na stronie **Wn konta 231** ewidencjonuje się w szczególności:

– wypłaty wynagrodzeń i zaliczek na wynagrodzenia (zarówno gotówką, jak i przelewem),

- wydanie zaliczonych do wynagrodzeń świadczeń w naturze lub wypłacenie za nie ekwiwalentów,
- potrącenia obciążające pracownika, dokonane z wynagrodzeń naliczonych na liście,
- wypłaty zasiłków ZUS naliczonych na liście wynagrodzeń,
- obciążenia z tytułu nadpłaty wynagrodzeń,
- odpisanie zobowiązań przedawnionych (np. z tytułu niepobranych w terminie wynagrodzeń).

Na stronie **Ma konta 231** księguje się przede wszystkim:

- naliczone wynagrodzenia obciążające koszty lub straty nadzwyczajne działalności operacyjnej, inwestycyjnej i ZFŚS,
- naliczone wynagrodzenia pokrywane z sum na zlecenie,
- naliczone na listach wynagrodzeń zasiłki finansowane przez ZUS,
- ujęte w listach płac ekwiwalenty za należne pracownikom świadczenia,
- przedawnione lub umorzone należności z tytułu niesłusznie pobranych wynagrodzeń.

Do **konta 231** należy prowadzić szczegółową imienną ewidencję wynagrodzeń i świadczeń poszczególnych pracowników i innych osób fizycznych otrzymujących wynagrodzenia i świadczeń zaliczanych zgodnie z odrębnymi przepisami do wynagrodzeń (z uwzględnieniem wymogów ustawy o rachunkowości).

Imienna ewidencja wynagrodzeń powinna być prowadzona w sposób umożliwiający ustalenie podstawy do naliczeń zasiłków, emerytur, rent oraz podatków obciążających pracownika.

Ponadto do **konta 231** należy prowadzić pomocniczą ewidencję szczegółową umożliwiającą rozliczenie list płac i ustalenie imiennych należności od pracowników z tytułu nadpłaconych wynagrodzeń oraz imiennych zobowiązań z tytułu niepobranych w terminie wynagrodzeń, które szczególnie na przełomie roku wpłaca się z rachunku wydatków lub z kasy na rachunek pomocniczy jako sumy obce.

Konto 231 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** oznacza stan należności od pracowników, np. z tytułu wypłaconych zaliczek na wynagrodzenia, wydanych z góry deputatów, nadpłaconych wynagrodzeń itp. Saldo **Ma** oznacza stan zobowiązań z tytułu naliczonych, a niewypłaconych wynagrodzeń.

Typowe zapisy strony Wn konta 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wypłata wynagrodzeń i zaliczek na poczet wynagrodzeń, zasiłków pokrywanych ze środków ZUS oraz ujętych na listach płac: ekwiwalentów pieniężnych	

	za deputaty, za używanie własnej odzieży roboczej, materiałów i narzędzi: - gotówką z kasy, - przelewem na konta pracowników.	101 130, 135, 138, 139
2.	Potrącenia dokonane na liście płac z tytułu: - podatku dochodowego od osób fizycznych, - składek na Fundusz Ubezpieczeń Społecznych płaconych przez pracowników z własnych środków, - składek na dobrowolne ubezpieczenia grupowe, - składek i zwrotu pożyczek do pracowniczej kasy zapomogowo-pożyczkowej oraz potrąceń z tytułu alimentów i innych zobowiązań określonych przepisami, - nierozliczonych zaliczek i innych należności od pracowników, - opłat za świadczenia działalności socjalnej (nieprzypisanych).	225 229 240 240 234 851
3.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań z tytułu wynagrodzeń dotyczących: - działalności operacyjnej, - działalności ZFŚS.	760 851
4.	Obciążenia z tytułu nadpłaty wynagrodzeń: - działalności operacyjnej, - działalności ZFŚS.	404 851

**Typowe zapisy strony Ma konta 231
„Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone w listach wynagrodzenia brutto obciążające: - koszty działalności operacyjnej, - koszty inwestycji (środków trwałych w budowie), - straty nadzwyczajne działalności operacyjnej, - ZFŚS.	404 080 771 851
2.	Naliczone zasiłki, które pokrywa ZUS, wypłacane na podstawie listy wynagrodzeń.	229
3.	Naliczenie kosztów z tytułu świadczeń rzeczowych należnych pracownikom: - działalności operacyjnej, - działalności ZFŚS.	404 851
4.	Odpisanie należności przedawnionych i umorzonych: - działalności operacyjnej, - działalności ZFŚS.	761, 851
5.	Przebiegowanie roszczeń spornych dotyczących wynagrodzeń.	240
6.	Wynagrodzenia pokrywane ze środków otrzymanych do wypłaty od innych jednostek (z sum na zlecenie).	240
7.	Wartość należnego pracownikowi umundurowania.	401

Konto 234 – „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Konto 234 służy do ewidencji należności, roszczeń i zobowiązań wobec pracowników

z innych tytułów niż wynagrodzenia, np. należności z tytułu pobranych do rozliczenia zaliczek na wydatki obciążające jednostki, z tytułu odpłatności za świadczenia dokonane na rzecz pracowników oraz z tytułu udzielonych pracownikom pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód, a także zapłacone zobowiązania wobec pracowników.

Na **koncie 234** księguje się zobowiązania z tytułu ekwiwalentów wypłacanych za używanie własnej odzieży, za zużyte materiały i sprzęt własny, jeżeli ich naliczenie nie jest dokonywane na liście wypłat wynagrodzeń oraz za przejazdy służbowe własnym samochodem pracownika i z tytułu zwrotu sum wyłożonych przez pracownika na pokrycie kosztów jednostki.

Na stronie **Wn konta 234** księguje się w szczególności:

- wypłacone pracownikom zaliczki i sumy do rozliczenia na pokrycie kosztów jednostki,
- zwrot wydatków dokonanych ze środków własnych pracownika, a związanych z działalnością jednostki,
- obciążenia za odpłatne świadczenia jednostki na rzecz pracownika,
- należności od pracowników z tytułu pożyczek z ZFŚS na cele mieszkaniowe,
- należności z tytułu niedoborów i szkód oraz kar obciążających pracownika,
- zapłacone zobowiązania wobec pracownika,
- odpisane zobowiązania wobec byłego pracownika z tytułu przedawnienia.

Na stronie **Ma konta 234** ewidencjonuje się przede wszystkim:

- wpłaty należności od pracowników,
- uznania z tytułu wydatków pokrytych przez pracowników w imieniu jednostki,
- poniesione koszty lub nabyte zapasy stanowiące rozliczenie zaliczek wypłaconych pracownikom,
- wpłaty z tytułu zwrotu zaliczek i pożyczek,
- sporne roszczenia skierowane na drogę sądową,
- odpisanie należności przedawnionych i umorzonych lub z których dochodzenia zrezygnowano ze względu na nieistotną wartość.

Do **konta 234** należy prowadzić ewidencję analityczną imienną dla poszczególnych pracowników, ze wskazaniem tytułów rozrachunków i podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

Konto 234 może wykazywać dwa salda. Saldo **Wn** stanowi sumę sald należności, a saldo **Ma** wykazuje sumę zobowiązań wynikających z kont imiennych poszczególnych pracowników.

W bilansie wykazuje się należności pomniejszone o odpisy aktualizujące.

Typowe zapisy strony Wn konta 234
„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wypłaty sum do rozliczenia (zaliczek) i spłata zobowiązań wobec pracowników: - gotówką, - z rachunków bankowych.	101 130, 135, 139
2.	Należności z tytułu: - sprzedaży wyrobów, usług, towarów i składników majątkowych działalności operacyjnej: a) przychód ze sprzedaży, b) należny VAT naliczony w fakturach, - świadczeń odpłatnych działalności zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, - wypłaty pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, - naliczonych odsetek od pożyczek mieszkaniowych z ZFŚS (wymagalnych).	700, 730, 760 225 851 101, 135 851
3.	Należności z tytułu niedoborów i szkód.	240
4.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych: - działalności eksploatacyjnej, - działalności funduszy celowych i ZFŚS.	760 851
5.	Należności z tytułu roszczeń spornych zasądzonych na rzecz jednostki: - roszczenia podstawowe, - zasądzone należności dodatkowe: ▪ z tytułu kosztów postępowania sądowego, ▪ z tytułu odsetek.	240 760 750

Typowe zapisy strony Ma konta 234
„Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Pokryte przez pracownika z pobranej zaliczki lub z własnych środków: - koszty: a) działalności operacyjnej, b) inwestycyjnej (środków trwałych w budowie), c) działalności ZFŚS, d) działalności finansowanej przez inne jednostki (z sum na zlecenie), - materiały przyjęte do magazynu, - naliczony przy zakupach VAT podlegający rozliczeniu (w jednostkach będących podatnikiem VAT).	401-409 080 851 240 310 225
2.	Wpłaty z tytułu zwrotu niewykorzystanych zaliczek oraz należności od pracowników: - do kasy, - na rachunki bankowe.	101 130, 135, 139
3.	Zobowiązania z tytułu ekwiwalentów za używanie przez pracowników własnej	

	odzieży, materiałów i sprzętu do: - działalności operacyjnej, - inwestycyjnej (środków trwałych w budowie), - działalności funduszy celowych i ZFŚS.	401 080 851
4.	Należności od pracowników potrącone na liście wynagrodzeń.	231
5.	Odpisanie należności umorzonych, przedawnionych lub o nieistotnej wartości: - działalności operacyjnej, - działalności funduszy celowych i ZFŚS.	761 851
6.	Skierowanie roszczeń do sądu.	240
7.	Odpisanie należności, na które uprzednio księgowano odpis aktualizujący należności w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.	290

Konto 240 – „Pozostałe rozrachunki”

Na **koncie 240** ewidencjonuje się zarówno krajowe, jak i zagraniczne należności i roszczenia oraz zobowiązania nieobjęte ewidencją na **kontach 201 – 234**, a także do rozliczenia niedoborów i szkód. Ponadto konto to może być używane do ewidencji pożyczek i różnych rozliczeń, a także krótko- i długoterminowych należności funduszy celowych.

Na koncie tym ujmuje się przede wszystkim:

- 1) rozrachunki z tytułu sum depozytowych (np. kaucji, wadiów, zabezpieczenia należytego wykonania umów) oraz sum otrzymanych w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym,
- 2) rozrachunki z tytułu sum na zlecenie (w tym także środków otrzymanych na inwestycje z wyjątkiem dotacji),
- 3) rozliczenia niedoborów, szkód i nadwyżek,
- 4) rozrachunki dotyczące potrąceń dokonanych na listach wynagrodzeń z innych tytułów niż podatki i składki odprowadzane do ZUS,
- 5) rozrachunki z dostawcami oraz wykonawcami usług i robót dotyczących inwestycji (środków trwałych w budowie) i zakupu gotowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- 6) rozrachunki z tytułu zaliczek przekazanych na inwestycje wspólne prowadzone przez innych inwestorów lub na sfinansowanie inwestycji zleconych inwestorom zastępczym,
- 7) roszczenia sporne,
- 8) należności z tytułu pożyczek udzielanych z funduszy celowych i innych funduszy specjalnego przeznaczenia (z wyjątkiem udzielonych pracownikom),
- 9) rozrachunki z bankami z tytułu mylnego obciążenia i uznania rachunków bankowych,
- 10) środki Funduszu Solidarności Unii Europejskiej.

Rozliczane niedobory i szkody ujmuje się w wartości ewidencyjnej skorygowanej o ewentualne odchylenia od cen ewidencyjnych oraz o dotychczasowe umorzenie środków trwałych.

Sumę roszczenia z tytułu niedoborów lub szkód zawinionych określa kierownik jednostki, ustalając realną wartość niedoboru, z tym że różnicę dodatnią między tak ustaloną wartością roszczenia a wartością bilansową braków lub szkód księguje się po stronie **Ma na koncie 290**.

Wartość ewidencyjną nadwyżek aktywów rzeczowych ustala się w oparciu o dostępne dokumenty lub na podstawie szacunku uwzględniającego wartość godziwą i stopień zużycia.

Roszczenia sporne księguje się pod datą skierowania pozwu do sądu.

Na stronie **Wn konta 240** księguje się:

- zapłatę zobowiązań finansowanych lub zaliczek ze środków na inwestycje,
- wypłacone pożyczki z ZFŚS na cele mieszkaniowe wraz z wymagalnymi od nich odsetkami (udzielone głównie emerytom),
- stwierdzone niedobory i szkody w aktywach rzeczowych i pieniężnych (w wartości netto),
- rozliczenie nadwyżek aktywów rzeczowych i pieniężnych,
- wypłaty z sum na zlecenie, sum depozytowych oraz zwrot pozostałości tych sum,
- roszczenia sporne,
- należności wewnątrzzakładowe,
- odpisanie zobowiązań przedawnionych ujętych na tym koncie,
- odprowadzenia różnych potrąceń z list płac (z tytułu zobowiązań księgowych na tym koncie),
- naliczone przez banki opłaty obciążające (na podstawie przepisów lub umów) obce sumy znajdujące się na rachunku sum depozytowych lub na zlecenie,
- błędne obciążenia i korekty błędnych uznań dokonanych przez bank (na podstawie wyciągów bankowych).

Na stronie **Ma konta 240** ewidencjonuje się przede wszystkim:

- zobowiązania za dostawy, usługi i roboty dotyczące inwestycji i środków trwałych (wynikające z faktur VAT lub rachunków),
- ujawnione nadwyżki składników majątkowych,
- rozliczenie niedoborów i szkód,
- wpłaty z tytułu zwrotu udzielonych pożyczek z ZFŚS i należnych odsetek,
- zobowiązania z tytułu dokonanych potrąceń z list wynagrodzeń na rzecz różnych jednostek (z wyjątkiem podatków i składek na FUS oraz na PFRON),
- wpływy sum depozytowych i na zlecenie,

- naliczone przez bank odsetki od sum depozytowych i na zlecenie, jeśli zwiększają zobowiązania wobec właścicieli tych sum,
- odpisanie zasądzonych lub oddalonych roszczeń spornych,
- odpisanie należności i roszczeń nieistotnych oraz umorzonych lub przedawnionych,
- naliczone odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań ewidencjonowanych na tym koncie,
- wpływy należności wewnątrzzakładowych (od podległych oddziałów zakładów budżetowych),
- błędne uznania i korekty błędnych obciążeń bankowych,
- środki Funduszu Solidarności Unii Europejskiej.

Ewidencję analityczną do **konta 240** prowadzi się według jednostek i osób z uwzględnieniem tytułów poszczególnych rozrachunków, roszczeń i rozliczeń oraz zakresów działalności, z którymi są związane, z jednoczesnym wskazaniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

Na **koncie 240** mogą występować dwa salda będące sumą sald występujących na kontach analitycznych. Saldo **Wn** oznacza stan należności i roszczeń, a saldo **Ma** – stan zobowiązań z tytułu pozostałych rozrachunków.

W bilansie należności wykazuje się po pomniejszeniu o ewentualne odpisy aktualizujące, które są księgowane na koncie 290 po stronie Ma.

Typowe zapisy strony Wn konta 240
„Pozostałe rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Faktury VAT lub rachunki za dostawy i usługi finansowane z własnych środków na inwestycje oraz z sum na zlecenie lub sum depozytowych.	201, 234
2.	Wynagrodzenia obciążające sumy na zlecenie.	231
3.	Składki na FUS i Fundusz Pracy naliczone od wynagrodzeń wypłacanych z sum na zlecenie (w części obowiązującej zleceniodawcę).	229
4.	Zwrot niewykorzystanych sum na zlecenie, kaucji, sum zabezpieczenia oraz wypłata sum depozytowych.	101, 139
5.	Obciążenie właścicieli kaucji i kwot zabezpieczenia należytego wykonania umowy kosztami zapłaconymi przez jednostkę, ale pokrywanymi z tych kwot.	139, 401-409
6.	Naliczone wymagalne odsetki od udzielonych pożyczek z ZFŚS.	851
7.	Należności od jednostek i osób fizycznych niebędących pracownikami z tytułu zwrotu poniesionych w ich imieniu wydatków.	101, 130, 135
8.	Ujawnione niedobory i szkody: - gotówki, - materiałów w magazynie i przerobie, - podstawowych środków trwałych (wartość nieumorzona), - papierów wartościowych i innych środków pieniężnych,	101 310 011 140

	- związane z inwestycjami (środkami trwałymi w budowie), - obcych składników majątkowych,	080 201, 240
9.	Kompensata nadwyżek z niedoborami.	240
10.	Zmniejszenie kosztów z tytułu nadwyżek uznanych za korygujące zużycie materiałów.	401
11.	Rozliczenie nadwyżek pozostałych środków trwałych i zbiorów bibliotecznych.	760
12.	Rozliczenie nadwyżki środków trwałych umarzanych stopniowo oraz inwestycji (środków trwałych w budowie).	800
13.	Nadwyżki środków obrotowych zaliczone do pozostałych przychodów operacyjnych.	760
14.	Wyksięgowanie nadwyżek pozornych.	011, 101, 310
15.	Roszczenia z tytułu niedoborów: - wartość ewidencyjna niedoboru (netto), - dodatnia różnica między wartością ewidencyjną netto a wartością roszczenia.	240 290
16.	Roszczenia sporne: - z tytułu dostaw i sprzedaży, - z tytułu należności od pracowników.	201 231, 234
17.	Zasądzone należności z tytułu: - odsetek, - kosztów postępowania.	750 760
18.	Należna od spółki dywidenda.	750
19.	Wypłaty z kasy dotyczące sum na zlecenie i depozytowych.	101
20.	Niesłuszne obciążenia i korekty pomyłkowych uznań bankowych.	130, 135, 138, 139
21.	Faktura korygująca zmniejszająca kwotę zobowiązania wobec dostawcy (np. z tytułu uznania reklamacji, korekty błędu, udzielenia rabatu lub bonifikaty) dotycząca inwestycji: - wartość łączna z VAT niepodlegającym odliczeniu, - zmniejszenie uprzednio naliczonego VAT do odliczenia (w całości lub w części).	011, 020, 080 225
22.	Należności z tytułu pewnych odszkodowań przyznanych przez ubezpieczyciela.	760, 840
23.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych dotyczących działalności: - operacyjnej, - inwestycyjnej – nierozliczonych środków trwałych w budowie, - funduszy celowych.	761 080 851, 853
24.	Przelew środków FSUE na rachunki beneficjentów	139

Typowe zapisy strony Ma konta 240

„Pozostałe rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpłaty należności (głównej i dodatkowych).	101, 130, 135, 139
2.	Otrzymane sumy na zlecenie, kwoty kaucji, wadium i zabezpieczenia należytego wykonania umowy oraz wpłaty sum depozytowych: - do kasy,	101

	- na inne rachunki jednostki budżetowej.	139
3.	Zobowiązania z tytułu potrąceń dokonanych na listach płac na rzecz jednostek innych niż budżet, ZUS i PFRON.	231
4.	Wpływ należnej dywidendy.	130
5.	Umorzenie należności oraz odpisanie należności przedawnionych lub nieistotnych obciążające: - pozostałe koszty operacyjne, - koszty działalności funduszy celowych i ZFŚS.	761 851, 853
6.	Wpływy należności z tytułu pożyczek udzielonych z ZFŚS.	101, 135
7.	Ujawnione nadwyżki: - gotówki w kasie, - materiałów, - środków trwałych umarzanych stopniowo, - pozostałych środków trwałych w używaniu, - zbiorów bibliotecznych, - inwestycji (środków trwałych w budowie).	101 310 011 013 014 080
8.	Przyjęcie efektów inwestycji wspólnych od innych inwestora (jako rozliczenia wpłaconej zaliczki).	011, 020
9.	Zobowiązania wynikające z faktur VAT lub rachunków z tytułu dostaw, robót i usług dotyczących działalności inwestycyjnej.	011, 020, 080
10.	Naliczone odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań dotyczących inwestycji: - przed rozliczeniem inwestycji, - po zakończeniu inwestycji.	080 751
11.	Przyjęcie środków trwałych uzyskanych w wyniku inwestycji prowadzonej i rozliczonej przez inwestora zastępczego (na podstawie faktury).	011, 013, 020
12.	Rozliczenie niedoborów i szkód środków obrotowych w wyniku: - kompensaty z nadwyżkami, - uznania za straty, - uznania za pozostałe koszty operacyjne, - uznania za zwiększające koszty działalności, - uznania za zmniejszające fundusz jednostki (niedobory podstawowych środków trwałych w wartości nieumorzonej), - obciążenia osób i jednostek odpowiedzialnych, jeśli wyraziły na to zgodę, - wniesienia roszczenia do sądu.	240 771, 851, 853 761 080, 401, 851, 853 800 234, 240 240
13.	Niesłuszne uznania i korekty mylnych obciążeń bankowych.	130, 135, 138, 139
14.	Zwiększenie zobowiązań związanych z depozytami pieniężnymi z tytułu oprocentowania obcych środków pieniężnych na rachunku bankowym.	139

Konto 290 – „Odpisy aktualizujące należności”

Konto 290 służy do ewidencji odpisów aktualizujących wartość należności wątpliwych.

Należności wątpliwe to takie, co do których jest prawdopodobne, że nie zostaną zapłacone w terminie i w pełnej wysokości, a przedwczesne byłoby uznanie ich za nieściągalne.

Zgodnie z zasadą ostrożności odpisy aktualizujące należności powinny uwzględniać także te przyczyny ich dokonania, które wystąpiły po dniu bilansowym, ale zostały ujawnione do dnia sporządzenia bilansu (np. zgon kontrahenta, postanowienie o upadłości).

Dokumenty stanowiące podstawę księgowania odpisu aktualizującego powinny szczegółowo określać przesłanki jego dokonania. Aktualizacja nie zwalnia od działań służących ściąganiu należności. Odpisy aktualizujące należności powinny być uzasadnione opisem okoliczności uprawdopodobniających ich nieściągalność (np. charakterystyka sytuacji finansowej dłużnika oraz przyczyn powstania zaległości w spłacie należności, ocena możliwości spłaty zaległych i bieżących należności, przyjętych zabezpieczeń i ich realnej wartości na dzień powstania należności i na dzień dokonania aktualizacji) oraz opisem czynności podjętych dla ściągania należności.

Odpis aktualizujący należności nie zwalnia od działań zmierzających do wyegzekwowania tych należności.

Na stronie **Wn konta 290** ujmuje się zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących należności a na stronie **Ma** naliczone odpisy i ich zwiększenie.

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

Konto 290 może wykazywać **saldo Ma**, które oznacza wartość odpisów aktualizujących należności.

Odpisy aktualizujące należności korygują (zmniejszają) wykazywane w aktywach bilansu należności, do których te odpisy zostały dokonane i dlatego ewidencja szczegółowa do **konta 290** powinna zapewnić ustalenie odpisów aktualizujących od poszczególnych należności.

Typowe zapisy strony Wn konta 290 „Odpisy aktualizujące należności”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego w związku z zapłatą: - należności dotyczących: a) działalności podstawowej eksploatacyjnej (z wyjątkiem związanych z operacjami finansowymi), b) operacji finansowych oraz finansowych przychodów budżetowych, c) funduszy celowych i ZFŚS.	760 750 851, 853
2.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego w związku z umorzeniem oraz z odpisaniem należności przedawnionych lub nieściągalnych.	201, 221, 234, 240
3.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności w związku z ustaniem przyczyn	750, 760

dokonania tego odpisu.	
------------------------	--

**Typowe zapisy strony Ma konta 290
„Odpisy aktualizujące należności”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Odpis aktualizujący wątpliwe należności: a) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych: - związanych z działalnością eksploatacyjną, - związanych z operacjami finansowymi, b) funduszy celowych i ZFŚS.	 761 751 851, 853
2.	Przewyżka roszczenia z tytułu niedoboru ponad wartość bilansową brakujących składników.	240
3.	Przypis zasądzonych należności z tytułu kosztów postępowania i odsetek.	201, 221, 234, 240

Zespół 3 – „Materiały i towary”

Konto **zespołu 3** przeznaczone jest do ewidencji:

1) zapasów rzeczowych aktywów obrotowych w postaci:

- materiałów – **konto 310**.

Na **koncie 310** ewidencjonuje się własne materiały przechowywane w magazynach własnych.

Do materiałów zalicza się nabyte surowce i inne materiały podstawowe, półfabrykaty obcej produkcji, materiały pomocnicze, opakowania, paliwa, części zamienne maszyn i urządzeń oraz odpady użytkowe przeznaczone do zużycia na własne potrzeby jednostki.

W przypadku przyjęcia ceny ewidencyjnej w wysokości rzeczywistych cen zakupu lub nabycia rozchód materiałów może być wyceniany:

- według **zasady „pierwsze przyszło – pierwsze wyszło”** polegającej na wycenie rozchodów według ceny przychodu kolejnych dostaw, poczynając od dostawy nabytej najwcześniej.

W przypadku uszkodzenia, zepsucia lub innych powodów obniżenia wartości zapasów dokonuje się nowej wyceny, przyjmując szacunkową cenę sprzedaży netto lub wartość godziwą i w tej nowej wartości ujmuje się w dalszej ewidencji, a różnicą z tytułu obniżenia wartości obciąża się osobę winną lub jeśli utrata wartości jest niezawiniona, różnicę tę zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (**Wn konto 761**).

Analityczna ewidencja materiałów znajdujących się w magazynach powinna być zorganizowana w oparciu o indeks stanowiący szczegółowy wykaz poszczególnych rodzajów zapasów występujących w danej jednostce.

Ewidencja wartościowa prowadzona do konta „**Materiały**” powinna zapewnić możliwość ustalenia stanów zapasów według miejsc ich składowania i osób, które są za nie odpowiedzialne, a w odniesieniu do zapasów materiałów objętych ewidencją ilościowo-wartościową, także według ich poszczególnych rodzajów lub grup rodzajowych.

Konto 310 – „Materiały”

Konto 310 służy do ewidencji własnych zapasów materiałów, znajdujących się w magazynach.

Na **koncie 310** ewidencjonuje się zapasy materiałów przewidzianych do zużycia także w działalności inwestycyjnej i finansowanej z funduszy celowych.

Na stronie **Wn konta 310** księguje się wszelkie przychody materiałów do magazynów.

Na stronie **Ma** ewidencjonuje się wszelkie rozchody zapasów z magazynów, zmniejszenia wartości zapasów z tytułu uszkodzenia.

Do **konta 310** należy prowadzić ewidencję szczegółową dostosowaną do potrzeb gospodarki materiałowej i obowiązującej sprawozdawczości, a jednocześnie umożliwiającą rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych za powierzone im zapasy.

W ewidencji trzeba wyodrębnić materiały w poszczególnych magazynach własnych. Rodzaj ewidencji szczegółowej określa kierownik jednostki w zakładowym planie kont.

Ewidencję ilościowo-wartościową dla poszczególnych materiałów znajdujących się w magazynie prowadzi się na kartach ilościowo-wartościowych. Ewidencję ilościowo-wartościową prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie obrotów oraz stanu zapasów na koniec każdego okresu sprawozdawczego i na każdy termin inwentaryzacji.

W ewidencji ilościowo-wartościowej można prowadzić szczegółowe zapisy na podstawie poszczególnych dowodów.

Konto 310 może wykazywać **saldo Wn**, które wyraża wartość zapasów materiałów w magazynach w cenach ewidencyjnych.

W bilansie wartość materiałów wykazuje się w zweryfikowanej wartości ewidencyjnej bez odchyień.

Typowe zapisy strony Wn konta 310 „Materiały”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przychód materiałów: - z zakupu od zewnętrznych dostawców (przy imporcie łącznie z podatkiem akcyzowym, cłem, opłatami manipulacyjnymi), - otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia.	101, 201, 225, 234, 800

2.	Nadwyżki zapasów w magazynie.	240
3.	Nieodpłatne otrzymanie materiałów (poza centralnym zaopatrzeniem).	760
4.	Zwrot materiałów wydanych do:	
	- działalności eksploatacyjnej,	401
	- inwestycji,	080
	- działalności finansowanej z funduszy celowych jednostki.	800

**Typowe zapisy strony Ma konta 310
„Materiały”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Rozchód z magazynu materiałów przeznaczonych do zużycia:	
	- w działalności eksploatacyjnej,	401
	- w działalności inwestycyjnej,	080
	- w działalności finansowanej z funduszy celowych jednostki.	800
2.	Rozchód materiałów z tytułu:	
	- sprzedaży,	761
	- niedoborów (w magazynach własnych),	240
	- wydarzeń losowych zaliczanych do strat.	771
3.	Obniżenie wartości zapasów na skutek uszkodzenia, upływu daty przydatności itp.	240, 761
4.	Nieodpłatne przekazanie.	761

Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Konta **zespołu 4** służą do ewidencji związanych z działalnością operacyjną:

- 1) kosztów prostych w układzie rodzajowym (konto **400**),
- 2) rozliczenia kosztów i zmiany stanu produktów (konto **490**).

Na kontach zespołu 4 ujmuje się również koszty finansowane z dochodów własnych jednostek budżetowych.

Nie księguje się na kontach zespołu 4:

- 1) kosztów dotyczących środków trwałych w budowie lub nakładów wchodzących bezpośrednio w wartość innych aktywów trwałych,
- 2) kosztów działalności finansowanej z ZFŚS i z innych funduszy celowych,
- 3) kosztów operacji finansowych,
- 4) pozostałych kosztów operacyjnych,
- 5) kosztów związanych z usuwaniem szkód losowych i innymi stratami nadzwyczajnymi,
- 6) kosztów poniesionych przez jednostkę, lecz obciążających (zgodnie z umową lub przepisami) inne podmioty (np. pokrywanie z sum na zlecenie).

Ewidencja kosztów tylko na kontach 400 – 405 i 409 w jednostkach objętych „rozporządzeniem” jest jedną z zasad możliwych do stosowania i jednostka musi w opisie zakładowych zasad (polityki) rachunkowości wskazać, która będzie stosowana.

W celu uzyskania kompletnych danych o faktycznych kosztach poniesionych w okresie sprawozdawczym należy na poniesione koszty, na które nie otrzymano jeszcze dokumentów (od dostawców czy wykonawców), wystawić własne dowody wewnętrzne i ująć je w ewidencji kosztów tego okresu, którego dotyczą, księgując w korespondencji z **kontem 300** jako dostawy niefakturowane. Ewentualne różnice między wartością ustaloną przez dostawcę po okresie sporządzenia sprawozdania bilansowego a własną wyceną ujmuje się w kosztach tego okresu, w którym otrzymano dowód zewnętrzny zakupu.

Do **kont 400 – 405 i 409** należy prowadzić **szczegółów ewidencji pomocniczą** według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków umożliwiającą grupowanie kosztów w przekrojach wymaganych w planowaniu finansowym oraz pozwalającą na sporządzenie sprawozdań finansowych, budżetowych i innych określonych w odrębnych przepisach, a także na analizę wykonania planu.

Grupy rodzajowe kosztów prezentowane według planu kont „rozporządzenia” nie pokrywają się z zakresem kosztów wyodrębnionych w poszczególnych paragrafach wydatków. W klasyfikacji budżetowej obowiązuje większa szczegółowość tytułów wydatków niż grup rodzajowych kosztów, którym odpowiadają poszczególne konta zespołu 4 i pozycje wyodrębnione w rachunku zysków i strat jednostki.

Propozycję przyporządkowania paragrafów klasyfikacji budżetowej wydatków do kont kosztów rodzajowych określonych w „rozporządzeniu” przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1
Przyporządkowanie paragrafów wydatków bieżących do rodzaju kosztów
wyszczególnionych w planie kont oraz w rachunku zysków i strat

Nazwa konta kosztów rodzajowych	Paragrafy klasyfikacji budżetowej wydatków
400 Amortyzacja	472 Amortyzacja
401 Zużycie materiałów i energii	421 Zakup materiałów i wyposażenia 422 Zakup środków żywności 423 Zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych 424 Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek 425 Zakup sprzętu i uzbrojenia 426 Zakup energii 474 Zakup materiałów papierniczych do sprzętu drukarskiego
402 Usługi obce	427 Zakup usług remontowych 428 Zakup usług zdrowotnych

	<p>429 Zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego</p> <p>430 Zakup usług pozostałych</p> <p>433 Zakup usług przez jst od innych jst</p> <p>434 Zakup usług remontowo-konserwatorskich...</p> <p>435 Zakup usług dostępu do sieci Internet</p> <p>436 Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych świadczonych w ruchomej publicznej sieci telefonicznej</p> <p>437 Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych świadczonych w stacjonarnej publicznej sieci telefonicznej</p> <p>438 Zakup usług obejmujących tłumaczenia</p> <p>439 Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii</p> <p>440 Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe</p>
<p>403 Podatki i opłaty</p> <p>285 Wpłaty gmin na rzecz izb rolniczych</p> <p>443 Różne opłaty i składki</p>	<p>447 Cła</p> <p>448 Podatek od nieruchomości</p> <p>449 Pozostałe podatki na rzecz budżetu państwa</p> <p>450 Pozostałe podatki na rzecz budżetów jst</p> <p>451 Opłaty na rzecz budżetu państwa</p> <p>452 Opłaty na rzecz budżetów jst</p> <p>454 Składki do organizacji międzynarodowych</p>
<p>404 Wynagrodzenia</p>	<p>304 Nagrody o charakterze szczególnym niezaliczone do wynagrodzeń. (Jeśli od tych nagród odprowadzane są składki na ubezpieczenia społeczne i podatek PIT, to będą one zaliczane do kosztu wynagrodzeń. W innym przypadku do pozostałych kosztów na koncie 409.)</p> <p>401 Wynagrodzenia osobowe pracowników</p> <p>402 Wynagrodzenia osobowe członków korpusu służby cywilnej</p> <p>403 Wynagrodzenia osobowe sędziów i prokuratorów oraz asesorów i aplikantów</p> <p>404 Dodatkowe wynagrodzenia roczne</p> <p>405 Uposażenia żołnierzy zawodowych i nadterminowych oraz funkcjonariuszy</p> <p>406 Pozostałe należności żołnierzy zawodowych i nadterminowych oraz funkcjonariuszy</p> <p>407 Dodatkowe uposażenie roczne dla żołnierzy zawodowych oraz nagrody roczne dla funkcjonariuszy</p> <p>409 Honoraria</p> <p>410 Wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne</p> <p>417 Wynagrodzenia bezosobowe</p> <p>476 Uposażenia żołnierzy Narodowych Sił Rezerwowych</p>
<p>405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia</p>	<p>302 Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń</p> <p>305 Zasądzone renty</p> <p>307 Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacane żołnierzom i funkcjonariuszom</p>

	<p>311 Świadczenia społeczne</p> <p>408 Uposażenia i świadczenia pieniężne wypłacane przez okres roku żołnierzom i funkcjonariuszom zwolnionym ze służby</p> <p>411 Składki na ubezpieczenia społeczne</p> <p>412 Składki na Fundusz Pracy</p> <p>413 Składki na ubezpieczenie zdrowotne</p> <p>414 Wpłaty na PFRON</p> <p>418 Równoważniki pieniężne i ekwiwalenty dla żołnierzy i funkcjonariuszy</p> <p>444 Odpisy na ZFŚS</p>
<p>409 Pozostałe koszty rodzajowe</p>	<p>300 Wpłaty jednostek na państwowy fundusz celowy</p> <p>303 Różne wydatki na rzecz osób fizycznych</p> <p>321 Stypendia i zasiłki dla studentów</p> <p>323 Dopłaty do Funduszu Pożyczek i Kredytów Studenckich</p> <p>324 Stypendia dla uczniów</p> <p>325 Stypendia różne</p> <p>326 Inne formy pomocy dla uczniów</p> <p>416 Pokrycie ujemnego wyniku finansowego i przyjętych zobowiązań...</p> <p>420 Fundusz operacyjny</p> <p>432 Staże i specjalizacje medyczne</p> <p>441 Podróże służbowe krajowe</p> <p>442 Podróże służbowe zagraniczne</p> <p>443 Różne opłaty i składki</p> <p>454 Składki do organizacji międzynarodowych</p> <p>455 Szkolenia członków korpusu służby cywilnej</p> <p>469 Składki do organizacji międzynarodowych, w których uczestnictwo związane jest z członkowstwem w UE</p> <p>470 Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej</p> <p>477 Rekompensata dla pracodawcy zatrudniającego żołnierza NSZ</p> <p>478 Składki na Fundusz Emerytur Pomostowych oraz koszty objęte pozostałymi paragrafami niewymienionymi przy kontaktach 400 – 405.</p>

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

Konta 400 – 405 i 409 mogą wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża poniesione od początku roku koszty działalności operacyjnej.

W końcu roku obrotowego salda **kont 400 – 405 i 409** przenosi się na **konto 860**.

Konto 400 – „Amortyzacja”

Konto 400 służy do ewidencji naliczonych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych ewidencjonowanych na **koncie 011** oraz tych wartości niematerialnych i prawnych,

od których odpisy amortyzacyjne są naliczane stopniowo według przyjętych stawek amortyzacyjnych.

Jednostki zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych mogą amortyzować środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne amortyzuje się jednorazowo za okres całego roku, natomiast będące podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych (np. samorządowe zakłady budżetowe) muszą naliczać amortyzację za okresy, za jakie składają deklaracje CIT.

Na stronie Wn **konto 400** księguje się naliczone odpisy amortyzacyjne, a na stronie Ma ewentualne korekty zmniejszające odpisy amortyzacyjne oraz przeniesienie w końcu roku salda konta na wynik finansowy.

W ciągu roku **konto 400** może wykazywać saldo Wn, które wyraża wysokość kosztów amortyzacji naliczonej od początku danego roku.

W końcu roku saldo **konto 400** przenosi się na **konto 860**.

Typowe zapisy strony Wn konta 400

„Amortyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczona amortyzacja.	071

Typowe zapisy strony Ma konta 400

„Amortyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenie z tytułu korekty uprzednio naliczonych kosztów amortyzacji.	071
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów amortyzacji na koniec roku obrotowego.	860

Konto 401 - „Zużycie materiałów i energii”

Konto 401 służy do ewidencji kosztów: zużycia materiałów i wyposażenia oraz energii ponoszonych w podstawowej działalności operacyjnej, a także w działalności pomocniczej i ogólnego zarządu jednostki.

Nie ujmuje się na nim materiałów i energii zużytych w działalności inwestycyjnej oraz w działalności finansowanej z ZFŚS i z funduszy celowych.

Koszt zużycia materiałów ustala się zgodnie z przyjętymi zasadami określonymi w polityce rachunkowości w cenie zakupu, nabycia lub w stałych cenach ewidencyjnych skorygowanych o odchylenia od cen ewidencyjnych, zaś energii w cenie zakupu, jeżeli naliczony VAT podlega odliczeniu.

Jeżeli naliczony podatek VAT nie podlega odliczeniu od należnego, wówczas o jego wartość zwiększa się cenę zakupu materiałów energii, więc ostatecznie powiększa się koszt zużycia.

Na tym koncie **ujmuje się** także równowartość umorzenia składników wyszczególnionych w **§ 6 ust. 3 pkt 1–6 „rozporządzenia”**, które podlegają umorzeniu w pełnej wartości początkowej w miesiącu wydania do używania (**Wn 401 Ma 072**).

W szczególności na stronie **Wn konta 401** ujmuje się zużycie:

- 1) materiałów wydanych do działalności podstawowej, ogólnej i pomocniczej, w tym także artykułów spożywczych i odpadków,
- 2) wyposażenia,
- 3) opakowań,
- 4) paliwa,
- 5) części zapasowych maszyn i urządzeń,
- 6) energii.

Po stronie Wn tego konta księguje się także niedobory i szkody materiałów powstałe w wyniku błędnych pomiarów zużycia i ubytków naturalnych mieszczących się w granicach norm.

Nie ujmuje się na **koncie 401** odpisów z tytułu trwałej utraty wartości materiałów dokonywanej na dzień bilansowy. Odpis z tytułu obniżenia wartości zapasu materiałów do poziomu cen sprzedaży netto ujmowany jest na stronie **Wn konta 761**.

Na stronie **Ma konta 401** ujmuje się w szczególności zmniejszenie poniesionych kosztów zużycia materiałów i energii oraz nadwyżki materiałów mieszczące się w granicach dopuszczalnego błędu pomiaru.

Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego. W rachunku zysków i strat wartość zużytych materiałów i energii ewidencjonowanych na **koncie 401** wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.II**.

Typowe zapisy strony Wn konta 401 „Zużycie materiałów i energii”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Koszty w wartości umorzenia wydanych do używania pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych w cenie nabycia nie wyższej niż 3.500 zł oraz zbiorów bibliotecznych (umarzanych w 100% w miesiącu oddania do używania).	072
2.	Materiały wydane do zużycia w działalności operacyjnej: – bezpośrednio z zakupu,	101, 201, 234, 201

	– z magazynu.	310
3.	Niedobory i szkody materiałów uznane za niezawinione, zwiększające koszty.	240
4.	Zużycie energii według faktur: – zapłaconych gotówką, – do rozliczenia bezgotówkowego.	101 201, 234

**Typowe zapisy strony Ma konta 401
„Zużycie materiałów i energii”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenia kosztów z tytułu: - korekty obniżającej wartość w cenie zakupu (łącznie z niepodlegającymi odliczeniu VAT) materiałów wydanych bezpośrednio do zużycia (na podstawie korygujących dowodów sprzedaży otrzymanych od dostawców), - zwrotu materiałów i odpadków użytkowych do magazynu (pobranych do działalności), - sprzedaży materiałów, których wartość księgowano w koszty bezpośrednio po przyjęciu od dostawcy, - wartości odpadków wydanych do sprzedaży bezpośrednio z produkcji.	201 310 761 761
2.	Nadwyżka materiałów uznana za zmniejszającą koszty.	240
3.	Wartość materiałów wydanych do zużycia, ale niezaużytych (według spisu z natury odpowiednio na koniec okresu rozliczania podatku dochodowego lub roku).	310
4.	Przeniesienie salda konta występującego na koniec roku obrotowego.	860

Konto 402 - „Usługi obce”

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

Koszty usług obcych ewidencjonuje się w cenie zakupu netto, tj. bez podlegającego odliczeniu naliczonego w fakturach podatku VAT. Natomiast jeżeli naliczony podatek VAT nie podlega odliczeniu od należnego, wówczas o jego wartość zwiększa się koszt nabytej usługi.

Na koncie 402 ujmuje się w szczególności przyjęte:

- 1) usługi remontów, napraw i konserwacji środków trwałych używanych przez jednostkę,
- 2) usługi spedycyjne, składowania, transportowe, także przewozu pracowników, o ile koszty te nie są wliczane do kosztów podróży służbowych lub nie wiążą się działalnością socjalną,
- 3) inne usługi (np. pocztowe, łączności, bankowe, pralnicze, komunalne, obliczeniowe, z tytułu najmu i dzierżawy, z tytułu leasingu operacyjnego, doradcze, tłumaczenia,

informatyczne, telekomunikacyjne, dozoru mienia, utrzymania czystości i wywozu śmieci, ogłoszeń w środkach masowego przekazu, archiwów).

Na stronie **Wn konta 402** ujmuje się poniesione koszty, zaś po stronie **Ma** ich zmniejszenie wynikające z faktur lub rachunków korygujących. Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat koszty usług obcych wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.III**.

Typowe zapisy strony Wn konta 402

„Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Odebrane usługi według faktur lub rachunków wykonawców: – zapłacone gotówką, – do zapłacenia w formie bezgotówkowej.	101 201, 234

Typowe zapisy strony Ma konta 402

„Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenia kosztów z tytułu korekty obniżającej wartość usług w cenie zakupu na podstawie korygujących dowodów sprzedaży otrzymanych od wykonawców (łącznie z niepodlegającym odliczeniu podatkiem VAT).	201
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów usług obcych na koniec roku obrotowego.	860

Konto 403 - „Podatki i opłaty”

Konto 403 służy do ewidencji podatków i opłat o charakterze kosztowym, a w szczególności:

- podatku akcyzowego,
- podatku od nieruchomości,
- podatku od środków transportu,
- podatku od czynności cywilnoprawnych,
- opłat o charakterze podatkowym (np. opłaty za czynności cywilnoprawne, opłaty z tytułu gospodarczego korzystania ze środowiska, opłaty za ochronę środowiska i na rzecz PFRON,
- opłat: lokalnych, skarbowych, notarialnych, sądowych (niezwiązanych z dochodzeniem roszczeń, zakupem aktywów trwałych, niezaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych), administracyjnych.

Na **koncie 403 nie księguje się** opłat ponoszonych w działalności podstawowej mających charakter sankcji, które ujmuje się na stronie **Wn konta 761**, odsetek z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań ewidencjonowanych na stronie **Wn konta 751** oraz opłat sądowych z tytułu dochodzenia należności spornych ewidencjonowanych na stronie **Wn konta 761**.

Nie ujmuje się na nim także zaliczek pobranych przez płatnika z tytułu podatku dochodowego od wynagrodzeń, umów zlecenia i o dzieło (**Wn 231 Ma 225**). W ciągu roku podatki i opłaty zwiększające koszty działalności podstawowej ujmuje się na stronie Wn konta, zaś ich zmniejszenie po stronie Ma.

Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat podatki i opłaty księgowane na koncie 403 wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.IV**.

Typowe zapisy strony Wn konta 403

„Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Podatki i opłaty – zapłacone lub naliczone.	101, 130, 138, 225

Typowe zapisy strony Ma konta 403

„Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenie naliczonych uprzednio podatków i opłat.	201, 225
2.	Przeniesienie na koniec roku obrotowego rocznej sumy kosztów z tytułu podatków i opłat.	860

Konto 404 - „Wynagrodzenia”

Konto 404 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń za pracę (pieniężnych i w naturze) dla pracowników i innych osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami. Na koncie 404 ujmuje się zarówno wynagrodzenia zaliczane do osobowych, bezosobowych, jak i do honorariów.

Na stronie **Wn konta 404** ujmuje się kwotę wynagrodzeń brutto łącznie z wartością przysługujących świadczeń w naturze zaliczonych do wynagrodzeń (bez potrąceń z różnych tytułów dokonywanych w listach płac).

Na **koncie 404 nie ujmuje się:**

- wynagrodzeń niezwiązanych z działalnością operacyjną jednostki, naliczonych np. w związku z usuwaniem skutków zdarzeń nadzwyczajnych (pożaru, powodzi, kradzieży z włamaniem), które księguje się na stronie **Wn konta 771**, oraz dotyczących inwestycji (środków trwałych w budowie) księgowanych na stronie **Wn konta 080**,
- wypłat ze środków funduszy celowych oraz świadczeń niezaliczanych do wynagrodzeń, które obciążają **konta 405** lub **409**,
- wypłat z sum na zlecenie.

Na stronie Ma konta 404 księguje się korekty zmniejszające uprzednio zaksięgowane wynagrodzenia brutto.

Na koniec roku obrotowego saldo konta przenosi się na stronę **Wn 860** i wobec tego nie wykazuje ono salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat koszty wynagrodzeń wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.V.**

**Typowe zapisy strony Wn konta 404
„Wynagrodzenia”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone wynagrodzenia łącznie z wartością przysługujących świadczeń w naturze zaliczanych do wynagrodzeń.	231

**Typowe zapisy strony Ma konta 404
„Wynagrodzenia”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenia z tytułu korekty błędu w naliczeniu wynagrodzeń.	231
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów wynagrodzeń na koniec roku obrotowego.	860

Konto 405 - „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

Konto 405 służy do ewidencji kosztów działalności operacyjnej z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń.

Na koncie 405 ujmuje się w szczególności:

- koszty ubezpieczeń społecznych pracowników i podopiecznych, obciążających jednostkę,
- koszty z tytułu różnych świadczeń wypłacanych pracownikom, ale nie zaliczanych do wynagrodzeń lub uposażeń,
- zasądzone renty,

- naliczone w ciężar kosztów odpisy na ZFŚS oraz świadczenia urlopowe wypłacane nauczycielom,
- składki na Fundusz Pracy oraz PFRON,
- dopłaty do biletów, kwater, wyżywienia, stołówek i bufetów pracowniczych,
- koszty szkoleń pokrywane przez pracodawcę,
- wydatki związane z bhp i ochroną zdrowia,
- inne świadczenia na rzecz pracowników oraz innych osób uprawnionych.

Na stronie **Wn konta 405** ujmuje się naliczone koszty z tytułu ubezpieczeń społecznych oraz różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników i innych osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń, oraz na rzecz innych osób uprawnionych.

Na stronie **Ma konta 405** księguje się zmniejszenia uprzednio ujętych kosztów.

Saldo **konta 405** na koniec roku obrotowego przenosi się na stronę **Wn 860**. Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.VI**.

Typowe zapisy strony Wn konta 405
„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Naliczone składki na: – ubezpieczenia społeczne (płacone przez jednostkę), – Fundusz Pracy, – Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych.	229
2.	Wartość przelanych lub naliczonych odpisów na ZFŚS.	130, 131, 240
3.	Wydanie materiałów na potrzeby BHP.	310
4.	Opłaty za udział w szkoleniach, konferencjach.	201, 240, 234

Typowe zapisy strony Ma konta 405
„Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenia kosztów uprzednio ujętych (np. z tytułu błędów w obliczeniach lub z tytułu zaliczenia ich do działalności finansowanej z funduszy celowych).	240, 851, 853
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów na koniec roku obrotowego.	860

Konto 409 - „Pozostałe koszty rodzajowe”

Konto 409 służy do ewidencji pozostałych kosztów działalności podstawowej, które **nie są ujmowane** na kontach **400 – 405**, względnie podlegających zaliczeniu do kosztów finansowych ewidencjonowanych na koncie **751** lub do pozostałych kosztów operacyjnych księgowanych na **koncie 761**.

Na koncie tym ujmuje się w szczególności:

- koszty ryczałtów dla pracowników za używanie samochodów prywatnych do zadań służbowych,
- koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych, z wyjątkiem delegacji związanych bezpośrednio z budową środków trwałych, które obciążają konto 080, lub z działalnością finansowaną z funduszy celowych,
- koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych,
- odprawy z tytułu wypadków przy pracy,
- koszty reprezentacji i reklamy, np. ogłoszeń w różnych środkach przekazu (prasa, telewizja, radio, Internet, bilbordy), koszty przyjmowania gości krajowych i zagranicznych (w tym koszty hoteli, przejazdów, przyjęć), wartość upominków i nagród rzeczowych służących reklamie, koszty wyjazdów własnych pracowników w celach reklamy i reprezentacji,
- inne koszty.

Na stronie **Wn konta** ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a na stronie **Ma** ich zmniejszenie oraz przeniesienie salda na dzień bilansowy na **konto 860**.

Konto nie wykazuje salda na koniec roku obrotowego.

W rachunku zysków i strat pozostałe koszty rodzajowe wykazuje się w kosztach działalności operacyjnej w **poz. B.VII**.

Typowe zapisy strony Wn konta 409
„Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zwroty kosztów za używanie samochodów prywatnych do zadań służbowych: – wypłacone, – naliczone zobowiązania.	101, 130, 234 234
2.	Koszty podróży służbowych. – zapłacone, – naliczone zobowiązania.	101, 130, 135 234, 240
3.	Opłaty za ubezpieczenia majątkowe i osobowe.	101, 130, 240
4.	Koszty reprezentacji i reklamy.	101, 130, 201, 234,

		240
5.	Odprawy z tytułu wypadków przy pracy: – wypłacone, – naliczone.	101, 130 234, 240
6.	Ekwiwalenty za używanie przez pracowników własnej odzieży roboczej, środków czystości, narzędzi, sprzętu itp.	101, 130, 231, 234

Typowe zapisy strony Ma konta 409
„Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenie kosztów uprzednio ujętych.	Odpowiednie konta zespołu 1 i 2.
2.	Przeniesienie rocznej sumy kosztów na koniec roku obrotowego.	860

Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty”

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

- 1) przychodów netto z tytułu sprzedaży produktów i kosztów ich wytworzenia (**konto 700**),
- 2) przychodów z tytułu dochodów budżetu (**konto 720**), z wyjątkiem ewidencjonowanych na kontach **700, 730, 750 i 760**,
- 3) przychodów ze sprzedaży towarów oraz wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia (**konto 730**),
- 4) przychodów i kosztów finansowych (**konta 750 i 751**), na których podlegające ewidencji operacje finansowe mogą być związane z:
 - a) przenoszeniem prawa własności do długo- i krótkoterminowych aktywów finansowych (np. akcji, obligacji, weksli i czeków obcych),
 - b) różnicą wartości walorów finansowych wyrażonych w zagranicznych środkach płatniczych spowodowaną zmianą kursów poszczególnych walut,
 - c) inwestowaniem własnych kapitałów w działalność innych jednostek (np. dywidendy),
 - d) naliczeniem, otrzymaniem lub płaceniem odsetek za zwłokę w zapłacie, **z wyjątkiem** odsetek związanych z rozliczeniami dotyczącymi:
 - inwestycji w toku (księguje się je na **koncie 080**),
 - państwowych funduszy celowych i ZFŚS (księguje się je na koncie właściwym dla danego funduszu),
 - e) naliczonymi jednostce odsetkami od środków na rachunkach bankowych,
- 5) pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych (**konta 760 i 761**).

W zespole 7 ujmuje się także skutki zdarzeń nadzwyczajnych, losowych, występujących poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia (**konta 770 i 771**).

Przychody księgowane po stronie Ma wyżej wymienionych kont obejmują:

- 1) należne kwoty za sprzedane produkty i towary wynikające z przemnożenia ilości sprzedanej przez jednostkową cenę sprzedaży, skorygowane o należne dopłaty oraz o udzielone rabaty, bonifikaty i temu podobne opusty lub umowne kwoty należne z tytułu sprzedaży produktów i towarów pomniejszone o należny podatek od towarów i usług,
- 2) wartość po koszcie wytworzenia produktów działalności operacyjnej przekazanych na rzecz własnej działalności finansowo wyodrębnionej (finansowanej ze środków na inwestycje oraz z ZFŚS i państwowych funduszy celowych (obroty wewnętrzne),
- 3) kwoty należne z tytułu operacji finansowych, np.: ze sprzedaży papierów wartościowych, z posiadania udziałów w innych jednostkach, odsetki za nieterminowe regulowanie należności, oprocentowanie środków na rachunku bankowym, dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych oraz dodatnie różnice kursowe,
- 4) kwoty przychodów z tytułu dochodów budżetowych pobieranych przez jednostki na podstawie ustaw (np. ceł, podatków, opłat administracyjnych) oraz z wszelkich innych tytułów wskazanych w ustawach lub rozporządzeniach,
- 5) pozostałe przychody operacyjne, w tym przede wszystkim z tytułu sprzedaży materiałów, środków trwałych i inwestycji (środków trwałych w budowie), odpisania zobowiązań przedawnionych, zmniejszenia odpisów aktualizujących, otrzymania odszkodowań⁴ i kar oraz darowizn aktywów obrotowych. Przychody ze sprzedaży materiałów wycenia się w wysokości cen ich zakupu lub nabycia.

Do kosztów osiągnięcia przychodów księgowanych na kontach **zespołu 7 po stronie Wn** zalicza się:

- 1) koszt wytworzenia sprzedanych w okresie produktów (wyrobów i usług),
- 2) wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu lub nabycia,
- 3) koszty operacji finansowych, np.: wartość bilansowa sprzedanych aktywów finansowych, odsetki od zaciągniętych pożyczek, dyskonta przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, odsetki za nieterminową zapłatę zobowiązań oraz odpisy z tytułu aktualizacji wyceny finansowego majątku trwałego i odpisy aktualizujące należności finansowe,
- 4) pozostałe koszty operacyjne, w tym przede wszystkim wartość w cenach odpowiednio zakupu lub nabycia sprzedanych materiałów, odpisane należności (przedawnione, nieściągalne i umorzone), zapłacone odszkodowania, kary oraz przekazane darowizny aktywów obrotowych, a także wartość odpisów aktualizujących należności oraz odpisów należności z tytułu przychodów finansowych, które zmniejszają te przychody.

Na kontach **zespołu 7** nie księguje się przychodów i kosztów działalności finansowanej z ZFŚS i państwowych funduszy celowych, które ewidencjonuje się na kontach **851, 853**.

Dowodami potwierdzającymi dokonanie sprzedaży wyrobów lub usług oraz otrzymania zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług są:

- faktury oraz faktury korygujące wystawione z uwzględnieniem art. 106 ustawy o VAT oraz rozdziału 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 z późn zm.),
- prowadzone na bieżąco zestawienia zainkasowanych utargów od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej,
- dobowe, miesięczne raporty kas fiskalnych, o których mowa w art. 111 ustawy o VAT oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2008 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (Dz. U. Nr 228, poz. 1509),
- rachunki jednostek niebędących podatnikiem podatku od towarów i usług wystawione na żądanie kupującego.

Za moment sprzedaży krajowej przyjmuje się:

- datę wykonania dostawy lub usługi, a więc datę wysyłki lub datę postawienia dostawy do dyspozycji odbiorcy albo datę przyjęcia przez odbiorcę wyrobów, towarów, usług lub innych składników majątkowych (w zależności od postanowień umowy kupna-sprzedaży), a w handlu detalicznym datę zapłaty, chyba że umowa stron przewiduje inny moment przejścia korzyści i ciężarów na kupującego.

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

Urząd chcąc skorzystać z prawa do odliczenia VAT zapłaconego przy zakupach towarów lub usług zużywanych do działalności, której sprzedaż jest opodatkowana VAT, zobowiązany jest do prowadzenia odrębnej ewidencji zakupu i sprzedaży zawierającej dane umożliwiające uzyskanie wszystkich informacji koniecznych do sporządzenia deklaracji i rozliczania VAT zgodnie z wymogami ustawy o VAT.

Konto 700 – „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”

Konto 700 służy do ewidencji przychodów ze sprzedaży na rzecz obcych jednostek, wyrobów gotowych, półfabrykatów i wszelkiego rodzaju usług.

Na stronie **Wn konta 700** księguje się:

- zmniejszenie przychodów ze sprzedaży z tytułu uznanych reklamacji oraz z innych tytułów dokumentowanych fakturami korygującymi VAT lub notami uznaniowymi korygującymi wystawione rachunki.

Na stronie **Ma konta 700** ujmuje się:

- przychody ze sprzedaży –w korespondencji z kontami **zespołu 1 i 2**,
- zmniejszenia uprzednio zaksięgowanych kosztów wytworzenia sprzedanych produktów – w korespondencji z kontami **zespołu 5 lub 6**.

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

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- przychody ze sprzedaży i wartość przekazanych do własnej działalności produktów – na stronę **Ma 860**,
- koszty wytworzenia tych produktów (w jednostkach rozliczających koszty na kontach zespołu 5) – na stronę **Wn 490**,
- koszty wytworzenia produktów ustalone na poziomie ceny sprzedaży netto (w jednostkach ewidencjonujących koszty tylko w zespole 4) – na stronę **Wn 490**.

Na koniec roku na **koncie 700** nie występuje saldo.

Typowe zapisy strony Wn konta 700
„Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
	A. W jednostkach, które ujmują koszty wyłącznie na kontach w zespole 4	
1.	Koszt wytworzenia produktów sprzedanych, skalkulowany w wysokości ceny sprzedaży netto pomniejszonej o przeciętny zysk brutto osiągniany przy sprzedaży.	490
	B. We wszystkich jednostkach	
2.	Zwroty ze sprzedaży i korekty błędów w wystawionych fakturach lub rachunkach zmniejszające przychody ze sprzedaży produktów oraz udzielone dodatkowe rabaty i bonifikaty.	201, 221, 234
3.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży produktów.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 700
„Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Sprzedaż produktów (według właściwych dowodów sprzedaży):	

	- zapłacona w dniu sprzedaży: a) gotówką, b) czekiem rozliczeniowym lub wekslem, - ujęta jako należność.	101 140 201, 221, 234, 240
2.	Korekty zwiększające sprzedaż.	201, 221, 234, 240
3.	Przeniesienie w końcu roku kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży produktów.	490

Konto 720 – „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

Konto 720 służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych.

Na stronie **Ma konta 720** ujmuje się przychody z tytułu dochodów jednostek budżetowych, stanowiących dochody publiczne.

Na stronie **Wn konta 720** ujmuje się odpisy (zmniejszenia uprzednio ujętych) dochodów budżetowych oraz na koniec roku przeniesienie salda na **konto 860**.

Ewidencję analityczną przychodów ujmowanych na **koncie 720** należy prowadzić, uwzględniając podziały klasyfikacji budżetowej dochodów.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 720** powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów z tytułu dochodów budżetowych według pozycji planu finansowego jednostki.

W zakresie podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych ewidencja szczegółowa jest prowadzona według zasad rachunkowości podatkowej, natomiast w zakresie podatków pobieranych przez inne organy szczegółowa ewidencja musi być dostosowana do wymogów obowiązującej z tego zakresu sprawozdawczości.

W końcu roku obrotowego saldo **konta 720** przenosi się na **konto 860**. Na koniec roku konto nie wykazuje salda.

W rachunku zysków i strat przychody z tytułu dochodów budżetowych wykazywane są w poz. **A.V. Przychody z tytułu dochodów budżetowych**.

Typowe zapisy strony Wn konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Odpisy należności z tytułu podatków i opłat.	221
2.	Należne podatnikowi odsetki z tytułu nieterminowego zwrotu nadpłaty podatku.	221
3.	Przeniesienie na koniec roku osiągniętych przychodów z tytułu finansowych dochodów budżetowych.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 720
„Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przychody z tytułu dochodów budżetowych: - przypisanych jako należności, - wpłaconych do kasy lub banku (nieprzypisanych uprzednio na koncie 221).	221 101, 130
2.	Przypisanie wymagalnych odsetek należnych na koniec kwartału.	221
3.	Zmniejszenie odpisów aktualizujących należności dotyczących przychodów z tytułu dochodów budżetowych.	290

Konto 750 – „Przychody finansowe”

Konto 750 służy do ewidencji przychodów z tytułu operacji finansowych niestanowiących dochodów budżetowych

Na stronie **Ma konta 750** ujmuje się w szczególności:

- przychody ze sprzedaży papierów wartościowych,
- przychody z udziałów i akcji,
- dywidendy,
- odsetki od udzielonych pożyczek,
- dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
- odsetki za zwłokę w zapłacie należności, z wyjątkiem odsetek dotyczących należności z tytułu przychodów ujmowanych na **koncie 720**,
- dodatnie różnice kursowe,
- oprocentowania lokat terminowych i środków na rachunkach bankowych (także środków budżetu europejskiego znajdujących się na rachunkach w BGK) z wyjątkiem oprocentowania środków ZFŚS, państwowych funduszy celowych oraz depozytów i sum obcych, które powiększają odpowiednie fundusze lub wartość zobowiązań wobec właścicieli tych sum, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Ewidencję analityczną do przychodów ujmowanych na **koncie 750** należy prowadzić z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów.

W ewidencji szczegółowej prowadzonej do **konta 750** należy wyodrębnić informacje w przekrojach koniecznych do sporządzenia planów oraz sprawozdań budżetowych i finansowych, a także do analizy wykonania tych planów.

W celu uzyskania danych do rachunku zysków i strat, w ewidencji przychodów finansowych należy wyodrębnić następujące grupy wskazujące na tytuł ich uzyskania, a w szczególności:

- dywidendy i udziały w zyskach innych podmiotów gospodarczych,

- odsetki (od udzielonych pożyczek i zwłoki w zapłacie należności),
- pozostałe przychody finansowe niestanowiące dochodów budżetowych.

Na koniec roku saldo konta przenosi się na stronę **Ma 860. Konto 750** na koniec roku nie wykazuje salda. W rachunku zysków i strat przychody ewidencjonowane na **koncie 750** wykazuje się w grupie **G. Przychody finansowe**.

Typowe zapisy strony Wn konta 750

„Przychody finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie na koniec roku osiągniętych przychodów finansowych.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 750

„Przychody finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przychody ze sprzedaży aktywów finansowych (w cenie sprzedaży).	101, 130, 240
2.	Dywidendy z tytułu udziałów w obcych podmiotach.	130, 221
3.	Otrzymane lub przypisane odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie należności.	130, 201, 221, 240
4.	Oprocentowanie własnych środków na rachunkach bankowych (o ile szczególnie przepisy lub umowy nie stanowią inaczej).	130, 139
5.	Oprocentowanie rachunków środków pieniężnych na płatności prowadzonych w BGK.	138
6.	Dyskonto przy zakupie weksli i czeków obcych.	140
7.	Dodatnie różnice kursowe naliczone na koniec kwartału. (Na początku II, III i IV kwartału winny być stornowane).	101, 139, 201, 240
8.	Przypisanie wymagalnych odsetek należnych na koniec kwartału.	201, 221, 225, 229, 240
9.	Zmniejszenia odpisów aktualizujących należności dotyczących przychodów finansowych.	290
10.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego dotyczącego finansowanych aktywów trwałych.	073
11.	Przywrócenie wartości krótkoterminowych aktywów finansowych w razie ustąpienia przyczyn ich obniżenia.	140
12.	Równowartość przelanego na dochody oprocentowania sum depozytowych i sum na zlecenie złożonych przez państwowe jednostki budżetowe.	130

Konto 751 – „Koszty finansowe”

Konto 751 służy do ewidencji kosztów finansowych.

Na koszty finansowe składają się wymagalne odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji, zapłacone dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, wartość sprzedanych aktywów finansowych (udziałów, akcji i papierów wartościowych) oraz ujemne różnice kursowe walut obcych, a także odpisy aktualizujące należności z tytułu przychodów finansowych, z wyjątkiem dotyczących inwestycji w okresie realizacji oraz ZFŚS i funduszy celowych.

Na stronie **Wn** konta księguje się koszty operacji finansowych obejmujące w szczególności:

- wartość sprzedanych udziałów, akcji i papierów wartościowych,
- odsetki od sprzedanych obligacji własnych,
- odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek,
- odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji oraz ZFŚS i funduszy celowych,
- dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych,
- ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji,
- odpisy aktualizujące wartość aktywów finansowych,
- odpisy należności z tytułu operacji finansowych,
- odpisy aktualizujące należności dotyczące przychodów finansowych.

Ewidencję analityczną do **konta 751** należy prowadzić według tytułów kosztów operacji finansowych, z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

W celu sporządzenia rachunku zysków i strat ewidencja szczegółowa do **konta 751** powinna zapewnić wyodrębnienie kosztów z tytułu zarachowanych odsetek od pożyczek i zwłoki w zapłacie zobowiązań.

W rachunku zysków i strat koszty ujmowane na **koncie 751** wykazuje się w grupie **H. Koszty finansowe**.

Saldo **konta 751** na koniec roku przenosi się na stronę **Wn 860** i wobec tego konto nie wykazuje salda.

Typowe zapisy strony Wn konta 751
„Koszty finansowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zapłacone odsetki od zobowiązań.	101, 130
2	Ujemne różnice kursowe wyliczane na koniec kwartału dotyczące: - należności, - środków pieniężnych w walutach obcych.	201, 240 101, 139
3.	Naliczone na koniec kwartału wymagalne odsetki od niezapłaconych w terminie zobowiązań.	201, 225, 229, 240

4.	Odpisy aktualizujące należności dotyczące przychodów finansowych.	290
5.	Zmniejszenie wartości krótkoterminowych papierów wartościowych.	140

**Typowe zapisy strony Ma konta 751
„Koszty finansowe”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Korekty zmniejszające uprzednio zaksięgowane koszty.	Różne konta uprzednio uznane.
2.	Przeniesienie na koniec roku poniesionych kosztów finansowych.	860

Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne”

Konto 760 służy do ewidencji przychodów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki, w tym wszelkich innych przychodów niż podlegające ewidencji na kontach: **700, 720, 730, 750**.

Spośród pozostałych przychodów operacyjnych w jednostkach budżetowych w szczególności występują przychody związane:

- ze zbyciem środków trwałych, inwestycji (środków trwałych w budowie), wartości niematerialnych i prawnych,
- ze sprzedażą pozostałości po zlikwidowanych środkach trwałych,
- ze sprzedażą materiałów w wartości ich ceny sprzedaży ustalonej na poziomie ceny zakupu lub nabycia,
- z odpisaniem zobowiązań przedawnionych i umorzonych, z wyjątkiem zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, nieobciążających kosztów działalności operacyjnej,
- z rozwiązaniem rezerw (na zobowiązania), z wyjątkiem związanych z operacjami finansowymi (księgowanymi na **koncie 750**),
- z korektami odpisów aktualizujących wartość aktywów, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe,
- z otrzymanymi odszkodowaniami (z wyjątkiem odszkodowań z tytułu strat spowodowanych zdarzeniami losowymi) i karami,
- z otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, aktywów obrotowych, w tym także środków pieniężnych na inne cele niż nabycie gotowych środków trwałych, inwestycji oraz wartości niematerialnych i prawnych (bo te pod datą otrzymania księguje się: wpływ **Wn 139 Ma 240**, a po ich wykorzystaniu równoległy do zapłaty zapis **Wn 240 Ma 800**),

- z odpisaniem niewyjaśnionych nadwyżek aktywów obrotowych, ujawnionych w trakcie inwentaryzacji (niepodlegających kompensacie z niedoborami oraz nekorygującymi kosztów na **koncie 401**),
- z należnym jednostce wynagrodzeniem płatnika podatku dochodowego i składek ZUS (potrącanym w składanych deklaracjach),
- z przypadkiem kaucji i wadów,
- z wynajmem środków trwałych jednostki, gdy nie stanowi to przedmiotu jej statutowej działalności,
- ze złomowaniem zapasów aktywów obrotowych.

Na stronie Ma konta 760 ujmuje się w szczególności:

- 1) przychody ze sprzedaży materiałów (w wartości cen sprzedaży bez VAT należnego),
- 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji,
- 3) pozostałe przychody operacyjne, do których zalicza się w szczególności odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania (z wyjątkiem dotyczących zdarzeń losowych), kary, darowizny i nieodpłatne otrzymane środki obrotowe (poza otrzymanymi w ramach centralnego zaopatrzenia i przejętymi ze zlikwidowanych jednostek, które księguje się na **Ma 800**),
- 4) zmniejszenie stanu produktów w korespondencji ze stroną **Wn konta 490** (niezwiązanych ze sprzedażą lub wydaniem do własnej działalności wyodrębnionej).

W końcu roku obrotowego wartość pozostałych przychodów operacyjnych przenosi się na stronę **Ma konta 860** i wobec tego **konto 760** nie wykazuje salda.

Ewidencję szczegółową do **konta 760** należy dostosować do potrzeb planowania, kontroli, sprawozdawczości i analizy z zaznaczeniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

W rachunku zysków i strat pozostałe przychody operacyjne, z wyjątkiem przychodów z tytułu sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych, wykazuje się w poz. **D.III. „Inne przychody operacyjne”**, natomiast w poz. **D. I** wykazuje się zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych.

Typowe zapisy strony Wn konta 760
„Pozostałe przychody operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Korekty zmniejszające pozostałe przychody operacyjne ze sprzedaży materiałów, środków trwałych, inwestycji (środków trwałych w budowie) oraz wartości niematerialnych i prawnych.	201, 221, 234, 240
2.	Przeniesienie na koniec roku osiągniętych pozostałych przychodów operacyjnych.	860

Typowe zapisy strony Ma konta 760
„Pozostałe przychody operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, inwestycji, materiałów i odpadów po likwidacji składników majątkowych oraz z najmu i dzierżawy jednostek budżetowych.	101, 130, 201, 221, 234, 240
2.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań.	201, 231, 234, 240
3.	Otrzymane lub należne odszkodowania (niezwiązane ze zdarzeniami losowymi), kary oraz uprzednio odpisane należności.	101, 130, 201, 234, 240
4.	Otrzymane darowizny oraz nieodpłatnie przejęte do działalności operacyjnej materiały i środki pieniężne.	101, 310
5.	Otrzymane nieodpłatnie z tytułu darowizny pozostałe środki trwałe (w aktualnej wartości według wyceny).	013
6.	Rozliczone nadwyżki aktywów obrotowych, jeśli nie uznano ich za korygujące uprzednio ujęte koszty zużycia.	240
7.	Odpisanie równowartości całości lub części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego wartość należności wobec ustania przyczyn ich dokonania (z wyjątkiem dotyczących należności z tytułu przychodów finansowych).	290
8.	Rozwiązanie uprzednio utworzonej rezerwy na przyszłe zobowiązania wobec ustania przyczyn jej dokonania.	840
9.	Przyjęte do magazynu odpady z likwidacji majątku trwałego.	310
10.	Przepadek otrzymanego wadium.	240
11.	Przysądzone koszty postępowania spornego.	240
12.	Przewyżka roszczenia ponad wartość netto niedoboru.	240
13.	Należne jednostce wynagrodzenie płatnika podatku dochodowego i składek ZUS (potrącane w składanych deklaracjach).	225, 229

Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”

Konto 761 służy do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki.

W szczególności na stronie **Wn** konta ujmuje się:

- wartość ewidencyjną sprzedanych materiałów,
- pozostałe koszty operacyjne, do których zalicza się w szczególności: zapłacone kary, grzywny, odszkodowania, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, jeżeli nie są pokrywane z uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego, odpisy aktualizujące wartość należności od dłużników, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane środki obrotowe.

Konto 761 służy ponadto do ewidencji zapisów uzupełniających związanych ze zmianą stanu produktów (w tym także rozliczeń międzyokresowych), dokonywanych w jednostkach ewidencjonujących koszty na **kontach 400 – 405 i 409**.

Zmiany stanu produktów spowodowane różnicami inwentaryzacyjnymi ujmuje się także na **kontach 490 i 761 (zapis uzupełniający, uszczelniający „krąg kosztowy”)**.

W końcu roku obrotowego przenosi się:

- na stronę **Wn konta 490**, w korespondencji ze stroną **Ma konta 761** – koszty związane z zakupem i sprzedażą składników majątku, jeżeli zostały ujęte na **koncie 761**,
- na stronę **Wn konta 860** pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji ze stroną **Ma konta 761**.

Na koniec roku konto nie wykazuje salda.

Ewidencję szczegółową do **konta 761** należy dostosować do potrzeb kontroli, sprawozdawczości i analizy.

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

Typowe zapisy strony Wn konta 761 „Pozostałe koszty operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wartość sprzedanych materiałów (w cenie ewidencyjnej).	310, 401
2.	Wartość darowizn i przekazanych nieodpłatnie rzeczowych aktywów obrotowych: - wartość ewidencyjna, - należny VAT.	310 225
3.	Niezawinione niedobory aktywów obrotowych.	240
4.	Zapłacone lub naliczone kary, odszkodowania i koszty postępowania spornego związane z działalnością operacyjną.	101, 130, 201, 225, 234, 240
5.	Odpisane, przedawnione, umorzone należności inne niż związane z przychodami finansowymi lub funduszami celowymi, jeżeli wcześniej nie dokonano odpisu aktualizującego.	201, 231, 234, 240
6.	Odpisanie weksli obcych przedawnionych lub nieściągalnych.	140
7.	Odpisy aktualizujące należności wątpliwe (z wyjątkiem należności z tytułu przychodów finansowych).	290
8.	Koszty likwidacji środków trwałych (z wyjątkiem likwidacji związanych z prowadzoną inwestycją oraz zdarzeniami losowymi).	101, 130, 201, 234, 240
9.	Obniżenie wartości zapasów materiałów w wyniku uszkodzenia, zepsucia, utraty przydatności itp., z wyjątkiem wynikających ze zdarzeń losowych.	310
10.	Rezerwy na przewidywane zobowiązania.	840

11.	Koszty związane ze sprzedażą środków trwałych i inwestycji.	101, 130, 201
-----	---	---------------

Typowe zapisy strony Ma konta 761

„Pozostałe koszty operacyjne”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Korekty zmniejszające uprzednio zaksięgowane pozostałe koszty operacyjne.	130, 201, 225, 234, 240, 310
2.	Przeniesienie na koniec roku poniesionych pozostałych kosztów operacyjnych.	860

Konto 8 – „Fundusze, rezerwy i wynik finansowy”

W **zespołe 8** występują konta służące ujęciu funduszu jednostki (zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, państwowych funduszy celowych nieposiadających osobowości prawnej), dotacji, płatności z budżetu środków europejskich oraz środków z budżetu na inwestycje, rezerw na przyszłe zobowiązania i rozliczeń międzyokresowych przychodów, rozliczenia podatków obciążających wynik finansowy oraz ustaleniu i rozliczeniu wyniku finansowego, a ponadto w organach finansowych założycielskich i nadzorujących może wystąpić fundusz mienia zlikwidowanych jednostek.

Na kontach tego zespołu ewidencjonuje się:

- 1) fundusz jednostki – **konto 800**,
- 2) równowartość dokonanych wydatków na inwestycje w jednostkach budżetowych oraz dotacje budżetowe przekazane przez jednostki budżetowe, a także wartość uznanych za rozliczone płatności z budżetu środków europejskich – **konto 810**,
- 3) rezerwy na przyszłe zobowiązania oraz rozliczenia międzyokresowe przychodów – **konto 840**,
- 4) fundusze specjalnego przeznaczenia:
 - zakładowy fundusz świadczeń socjalnych – **konto 851**,
 - fundusze celowe oraz inne fundusze specjalnego przeznaczenia – **konto 853**,
- 5) fundusz mienia zlikwidowanych jednostek – **konto 855**,
- 6) ustalenie wyniku finansowego na koniec roku obrotowego – **konto 860**.

W ewidencji szczegółowej prowadzonej do poszczególnych kont **zespołu 8** trzeba gromadzić informacje w przekrojach dostosowanych do ustalonego wzoru bilansu, rachunku zysków i strat jednostki, zestawienia zmian w funduszu jednostki oraz niektórych sprawozdań budżetowych.

Konto 800 – „Fundusz jednostki”

Konto 800 służy do ewidencji równowartości majątku trwałego i obrotowego jednostki oraz występujących w tym zakresie zmian. W nowo utworzonych jednostkach stan początkowy funduszu jednostki wyraża wartość otrzymanego pierwszego wyposażenia w postaci różnych składników aktywów trwałych i obrotowych.

Wszelkie zmiany tego funduszu, z tytułów określonych w przepisach regulujących zasady gospodarki finansowej i rachunkowości, księguje się odpowiednio – zmniejszenia na stronie **Wn**, a zwiększenia na stronie **Ma konta 800**.

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

- ujemny wynik finansowy roku ubiegłego (stratę bilansową), który przeksięgowuje się z **konta 860 „Wynik finansowy”** – w roku następnym pod datą przyjęcia sprawozdania bilansowego,
- zrealizowane dochody budżetowe przeksięgowywane z **konta 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”**, pod datą sprawozdania budżetowego o zrealizowanych dochodach budżetowych,
- przeksięgowanie w końcu roku obrotowego dotacji z budżetu uznanych za wykorzystane, płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, środków budżetowych wydatkowanych przez jednostki budżetowe na inwestycje – z **konta 810**,
- wartość nieumorzoną rozchodowanych środków trwałych na skutek zużycia, przekazania nieodpłatnego lub sprzedaży – **Ma 011**,
- wartość nieumorzoną sprzedanych lub przekazanych nieodpłatnie środków trwałych i inwestycji oraz koszty inwestycji bez efektów – **Ma 080**,
- zmniejszenie wartości podstawowych środków trwałych z tytułu zarządzanej aktualizacji (obniżenia wartości ewidencyjnej brutto) – **Ma 011**,
- zwiększenie wartości dotychczasowego umorzenia związane z podwyższeniem wartości początkowej podstawowych środków trwałych w wyniku aktualizacji – **Ma 071**,
- pasywa przejęte od zlikwidowanych jednostek,
- wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia.

Na stronie **Ma konta 800** ujmuje się w szczególności:

- przeksięgowanie w roku następnym pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego zysku bilansowego roku ubiegłego,
- przeksięgowanie pod datą sprawozdania finansowego zrealizowanych wydatków budżetowych z **konta 223** oraz wydatków ze środków europejskich z **konta 227**,
- okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z **konta 228**,

- równowartość środków budżetowych wydatkowanych przez jednostkę budżetową na sfinansowanie jej inwestycji (zapis równoległy do zapłaty **Wn 810 Ma 800**),
- wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych i inwestycji:
 - od innych jednostek budżetowych (netto),
 - dary według wyceny (w wartości godziwej),
- zwiększenie dotychczasowej wartości brutto środków trwałych na skutek zarządzonej aktualizacji,
- aktywa przejęte do własnej działalności jednostki budżetowej od zlikwidowanych jednostek podległych – w wartości początkowej i dotychczasowe umorzenie w poprzednim miejscu użytkowania,
- wartość aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia (wartość z dowodu przekazania).

Fundusz jednostki może ulegać zmianom także z innych przyczyn, określonych każdorazowo w przepisach szczególnych.

Do **konta 800** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki, a w samorządowych zakładach budżetowych uwzględniającą ponadto podział na fundusz w aktywach trwałych i fundusz w aktywach obrotowych.

Konto 800 wykazywać może saldo **Ma**, które oznacza stan funduszu jednostki.

Typowe zapisy strony Wn konta 800 „Fundusz jednostki”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Ujemny wynik finansowy roku ubiegłego.	860
2.	Przebiegowanie zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (pod datą okresowego sprawozdania budżetowego o dochodach).	222
3.	Przebiegowanie równowartości przekazanych w danym roku dotacji budżetowych, które zostały uznane za wykorzystane lub rozliczone oraz środków budżetowych wydatkowanych na sfinansowanie inwestycji własnych jednostek budżetowych (pod datą 31 grudnia).	810
4	Wartość nieumorzona środków trwałych wycofanych z eksploatacji na skutek zużycia (pod dat postawienia środków trwałych w stan likwidacji).	011
5.	Wartość nieumorzona sprzedanych środków trwałych (pod datą rozchodu tych środków).	011
6.	Wyksięgowanie kosztów sprzedanych inwestycji (środków trwałych w budowie).	080
7.	Nieodpłatne przekazanie: - środków trwałych (wartość nieumorzona), - inwestycji (środków trwałych w budowie).	011 080
8.	Wartość nieumorzona środków trwałych uznanych za niedobory niezawinione.	240

9.	Zwiększenie wartości dotychczasowego umorzenia związane z podwyższeniem wartości początkowej środków trwałych w związku z aktualizacją ich wartości początkowej.	071
10.	Zmniejszenie wartości ewidencyjnej środków trwałych na skutek zarządzonej aktualizacji wyceny (wartość brutto).	011
11.	Wyksięgowanie poniesionych kosztów na zaniechane inwestycje (środki trwałe w budowie).	080
12.	Zobowiązania przejęte od zlikwidowanych jednostek.	201, 231, 234, 240
13.	Aktywa przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia (nowo nieużywane).	011, 080, 310

**Typowe zapisy strony Ma konta 800
„Fundusz jednostki”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Dodatni wynik finansowy roku ubiegłego.	860
2.	Przebieganie zrealizowanych przez jednostkę wydatków budżetowych (pod datą okresowego sprawozdania budżetowego o wydatkach).	223
3.	Okresowe lub roczne przebieganie wydatków dokonanych przez jednostkę ze środków europejskich.	227
4.	Równowartość wydatków budżetowych jednostki budżetowej na sfinansowanie własnych inwestycji (zapis dodatkowy na dowodzie zapłaty).	810
5.	Otrzymane nieodpłatnie z tytułu darowizny: - środki trwałe, wartości niematerialne i prawne (podstawowe) w wartości wynikającej z wyceny, - inwestycje (koszty wykazane w dowodzie przekazującego lub według wyceny).	011, 020 080
6.	Otrzymane nieodpłatnie od jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych: - środki trwałe (wartość dotychczasowa nieumorzona), - inwestycje, - wartości niematerialne i prawne umarżane stopniowo (dotychczasowa wartość nieumorzona).	011 080 020
7.	Zwiększenie wartości początkowej środków trwałych na skutek zarządzonej aktualizacji wyceny (wartość brutto).	011
8.	Przejęte od zlikwidowanych jednostek na potrzeby własnej działalności jednostki budżetowej: - środki trwałe, wartości niematerialne i prawne (wartość netto) oraz inwestycje, - środki pieniężne, - należności, - materiały	011, 020, 080 130, 135, 139 różne konta zespołu 2 310
9.	Otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia aktywa: - materiały, - pozostałe środki trwałe (nieużywane),	310, 401 013

- środki trwałe (nowe),	011
- inwestycje	080

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

Konto 810 występuje tylko w jednostkach budżetowych i służy do ewidencji uznanych za wykorzystane lub rozliczone dotacje przekazanych z budżetu, wartości płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone oraz równowartości wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetowych na finansowanie własnych inwestycji.

Dotacjami są podlegające szczególnym zasadom rozliczenia środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na cele określone w ustawie o finansach publicznych¹ i odrębnych ustawach lub umowach międzynarodowych na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych.

Na stronie **Wn konta 810** księguje się:

- dotacje przekazane przez jednostki budżetowe w części uznanej za wykorzystaną lub rozliczoną,
- wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone,
- równowartość wydatków dokonanych na finansowanie ich inwestycji (jest to zapis równoległy do zapłaty zobowiązań księgowany **Wn 810 Ma 800**).

Na stronie **Ma konta 810** ujmuje się przeksięgowanie w końcu roku obrotowego salda **konta 810 na konto 800 „Fundusz jednostki”**.

Konto 810 nie może wykazywać salda na koniec roku.

**Typowe zapisy strony Wn konta 810
„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich
oraz środki z budżetu na inwestycje”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Dotacje dla samorządowych zakładów budżetowych oraz na inne cele wskazane w ustawie o finansach publicznych, które na podstawie odrębnych przepisów zostały uznane za wykorzystane lub rozliczone.	224
2.	Równowartość dokonanych wydatków jednostki budżetowej na sfinansowanie własnych inwestycji (środków trwałych w budowie).	800
3.	Wartość płatności dokonanych z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone.	224

Typowe zapisy strony Ma konta 810
„Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich
oraz środki z budżetu na inwestycje”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przebieganie w końcu roku salda konta 810, to jest rocznej sumy dotacji uznanych za wykorzystane lub rozliczone, uznanych za rozliczone płatności z budżetu środków europejskich oraz wydatków na sfinansowanie własnych inwestycji jednostki budżetowej.	800

Konto 840 – „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Konto 840 służy do ewidencji przychodów zaliczanych do przyszłych okresów oraz innych rozliczeń międzyokresowych i rezerw na przyszłe zobowiązania. W jednostkach rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmować powinny w szczególności:

- równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych (art. 41 ust. 1 pkt 1 „ustawy”),
 - wartość wynikającą z faktur VAT wystawionych na otrzymane od odbiorców zaliczki, przedpłaty, zadatki,
 - przyznane odszkodowania za straty losowe,
- natomiast **rezerwy** na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa **przyszłe zobowiązania** (art. 35d ust. 1 „ustawy”) mogą wystąpić na przykład na pokrycie skutków toczącego się postępowania sądowego oraz z tytułu przeznaczenia środków własnych samorządowych zakładów budżetowych na sfinansowanie inwestycji, które były planowane, ale do końca roku nie zostały zrealizowane.

Utworzenie i zwiększenie rezerw na przyszłe zobowiązania oraz powstanie i zwiększenie przychodów zaliczanych do przyszłych okresów księguje się na **koncie 840** po stronie **Ma**, natomiast po stronie **Wn** ujmuje się zmniejszenie przychodów przyszłych okresów lub zaliczenie ich do przychodów bądź zysków nadzwyczajnych danego roku obrotowego.

Na stronie **Wn konta 840** księguje się:

- zarachowanie przyjętych „z góry” wpłat z poprzedniego okresu do przychodów bieżącego okresu sprawozdawczego,
- zarachowanie do zysków nadzwyczajnych wpłaconego odszkodowania na pokrycie skutków zdarzenia losowego,
- rozwiązanie rezerwy wobec powstania zobowiązania, którego dotyczyła,

- rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy na zobowiązania wobec obniżenia zobowiązania lub ustania przyczyny utworzenia rezerwy,
- koszty napraw gwarancyjnych pokryte z uzyskanych od dostawców ryczałtów na te naprawy.

Na stronie **Ma konta 840** księguje się utworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania, w tym dotyczących środków przeznaczonych na planowane inwestycje samorządowych zakładów budżetowych, lecz do końca roku niezrealizowane oraz uzyskane lub naliczone przychody dotyczące działalności przyszłych okresów, a także ryczałty otrzymane od dostawców na pokrycie kosztów napraw gwarancyjnych oraz przyznane odszkodowanie na pokrycie strat spowodowanych zdarzeniem losowym.

Rezerwy na zobowiązania działalności operacyjnej zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych (**Wn 761**), a dotyczące operacji finansowych – do kosztów finansowych (**Wn 751**), zaś rezerwy środków przeznaczonych na finansowanie inwestycji samorządowych zakładów budżetowych księguje się na **Wn 740**.

Utworzone rezerwy zmniejsza się:

- kwotę ujętych w ewidencji zobowiązań, na które wcześniej utworzono rezerwę,
- z tytułu wygaśnięcia przyczyny utworzenia rezerwy.

Przychody przyszłych okresów rozlicza się przez zaliczenie do przychodów ze sprzedaży w okresie, w którym zrealizowano zapłacone świadczenie, oraz do zysków nadzwyczajnych w momencie wpływu odszkodowania z tytułu strat spowodowanych zdarzeniami losowymi.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do **konta 840** powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu:

- rezerw na przyszłe zobowiązania według poszczególnych tytułów oraz wskazanie przyczyn ich zwiększeń i zmniejszeń,
- przychodów zaliczonych do przyszłych okresów według poszczególnych tytułów oraz przyczyn ich zwiększeń i zmniejszeń.

Przed sporządzeniem bilansu powinna nastąpić weryfikacja poszczególnych tytułów i kwot rezerw istniejących oraz korekta lub rozwiązanie, jeśli są już zbędne.

Konto 840 może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan rezerw na przyszłe zobowiązania i przychodów zaliczanych do przyszłych okresów.

Typowe zapisy strony Wn konta 840
„Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Rozwiązanie lub zmniejszenie rezerwy na skutek:	

	- ujęcia zobowiązań, - wygaśnięcia przyczyn utworzenia rezerwy.	201, 234, 240 751, 761
2.	Zarachowanie przychodów przyszłych okresów do przychodów danego okresu.	700, 750, 760
3.	Rozwiązanie rezerwy utworzonej z tytułu przeznaczenia środków własnych samorządowych zakładów budżetowych na sfinansowanie planowanych inwestycji w związku ze sfinansowaniem tych inwestycji.	800
4.	Rozwiązanie przewyżki rezerwy ponad faktyczne wydatki na inwestycje (samorządowych zakładów budżetowych), na które utworzono rezerwy.	740
5.	Koszty napraw gwarancyjnych pokrytych z rabatów uzyskanych na ich sfinansowanie lub ryczałtów od dostawców.	101, 201, 700
6.	Odpisanie po upływie okresu gwarancji przewyżki uzyskanego ryczałtu ponad poniesione koszty napraw gwarancyjnych.	760

Typowe zapisy strony Ma konta 840
„Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Utworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania w ciężar: - pozostałych kosztów operacyjnych, - kosztów finansowych.	761 751
2.	Wpłaty z tytułu przychodów zaliczonych do przyszłych okresów (np. za usługi, które będą wykonywane w następnych okresach).	101, 131
3.	Fakturowanie zaliczki i przedpłaty dotyczące przyszłych dostaw lub usług wykonywanych przez podatników VAT.	201, 234, 240
4.	Ryczałty od dostawców uzyskane na pokrycie kosztów ewentualnych napraw gwarancyjnych.	201, 240
5.	Przyznane odszkodowania na pokrycie skutków strat nadzwyczajnych.	240
6.	Przypisanie długoterminowych należności budżetowych podlegających zapłacie w latach następnych.	226

Konto 851 – „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

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

ZFŚS tworzy się przede wszystkim z odpisów obciążających koszty działalności jednostki.

Odpis na ZFŚS dokonywany na początku roku dla planowanej liczby zatrudnionych podlega korekcie po zakończeniu roku kalendarzowego, jeśli faktyczny stan zatrudnienia różni się od stanu planowanego.

Ponadto ZFŚS zwiększa się z tytułu:

- odsetek naliczonych od środków tego funduszu ulokowanych na wyodrębnionym rachunku bankowym,

- odsetek od udzielonych pożyczek na cele mieszkaniowe,
- dobrowolnych wpłat, darowizn oraz zapisów osób fizycznych i prawnych (przeznaczonych przez dawców na ten fundusz),
- opłat osób i jednostek organizacyjnych korzystających z zakładowej działalności socjalnej,
- przychodów z tytułu sprzedaży, dzierżawy i likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej, w części nieprzeznaczonej na utrzymanie lub odtworzenie zakładowych obiektów socjalnych,
- przychodów z tytułu sprzedaży i likwidacji zakładowych domów i lokali mieszkalnych w części nieprzeznaczonej na utrzymanie pozostałych zakładowych zasobów mieszkaniowych.

Kierunki i zasady wykorzystania środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych jednostki określić należy w regulaminie zakładowym.

Środki pieniężne ZFŚS gromadzone na odrębnym rachunku bankowym ewidencjonuje się na **koncie 135**, natomiast pozostałe składniki aktywów i pasywów nie podlegają wyodrębnieniu na specjalnych kontach.

Koszty i przychody podlegające sfinansowaniu z tego funduszu księguje się bezpośrednio na stronie **Wn** lub **Ma konta 851**. Środki ZFŚS mogą też być w całości lub w części przeznaczone na finansowanie działalności socjalnej, prowadzonej wspólnie z innymi jednostkami, na podstawie zawartych umów.

Wszystkie zwiększenia ZFŚS (łącznie z przychodami z tej działalności) księguje się na **koncie 851** po stronie **Ma**, zaś zmniejszenia funduszu łącznie z kosztami działalności socjalnej ujmuje się po stronie **Wn**.

Do **konta 851** należy prowadzić ewidencję szczegółową umożliwiającą ustalenie:

- 1) stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń ZFŚS z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków wykorzystania określonych w planie,
- 2) wysokości poniesionych kosztów oraz uzyskanych przychodów poszczególnych rodzajów działalności socjalnej wyszczególnionych w ustawie o ZFŚS w układzie dostosowanym do zakładowego planu finansowego tego funduszu.

Konto 851 może wykazywać saldo kredytowe, które oznacza stan zakładowego funduszu socjalnego.

Typowe zapisy strony Wn konta 851
„Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przelew środków ZFŚS dla innych jednostek na finansowanie wspólnej działalności socjalnej lub z tytułu udziału w pokryciu kosztów działalności socjalnej prowadzonej przez inną jednostkę.	135, 240
2.	Koszty związane z prowadzoną przez jednostkę działalnością socjalną:	

	<ul style="list-style-type: none"> - zapłacone bez ujmowania na kontach rozrachunków, - ujęte jako zobowiązania z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> a) dostaw i usług, b) naliczonych wynagrodzeń, c) składek na ubezpieczenie społeczne pokrywanych przez pracodawcę, d) zwrotu pracownikom równowartości pokrytych przez nich kosztów działalności socjalnej, - świadczenia własnej działalności eksploatacyjnej, - zużycia materiałów i artykułów spożywczych: <ul style="list-style-type: none"> a) pobranych z wyodrębnionych zapasów działalności socjalnej, b) pobranych z magazynu działalności podstawowej lub zaliczonych w koszty działalności eksploatacyjnej w chwili zakupu, c) z tytułu niedoboru materiałów tej działalności uznanych za mieszczące się w granicach norm. 	101, 135 201 231 229 234 240 310 310, 401 240
3.	Koszty z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> - zapłaconych lub naliczonych kar i odsetek za nieterminową zapłatę zobowiązań, - sprzedaży lub likwidacji środków trwałych służących działalności socjalnej, - przedawnienia lub odpisania należności. 	101, 135, 201, 240 201, 240 201, 234, 240
4.	Zmniejszenia funduszu z tytułu umorzenia pożyczek z ZFŚS lub innych należności.	234, 240
5.	Odpisy aktualizujące należności wątpliwe tego funduszu (dokonywane na dzień bilansowy).	290

Typowe zapisy strony Ma konta 851
„Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływ środków z tytułu odpisu na ZFŚS.	135, 240
2.	Wpływ środków do kasy lub na rachunek ZFŚS z tytułu nieprzypisanych wcześniej należności za działalność socjalną.	101, 135
3.	Środki otrzymane od innych jednostek z tytułu ich udziału w pokrywaniu kosztów wspólnej działalności socjalnej.	135, 240
4.	Odsetki bankowe naliczone od środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.	135
5.	Przypisane odsetki od pożyczek udzielonych na cele mieszkaniowe i innych należności.	234, 240
6.	Przychody z tytułu opłat za świadczone usługi lub sprzedane produkty własnej działalności socjalnej: <ul style="list-style-type: none"> - wpłacone bez uprzedniego przypisania należności, - ujęte jako należności. 	101, 135 234, 240
7.	Przychody działalności socjalnej z tytułu: <ul style="list-style-type: none"> - otrzymanych lub należnych odsetek, odszkodowań i kar dotyczących ZFŚS. 	101, 135, 240
8.	Równowartość świadczeń działalności socjalnej na rzecz działalności	135, 240

	eksploatacyjnej.	
9.	Darowizny środków obrotowych na rzecz działalności socjalnej.	101, 135, 310
10.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu.	290

Konto 853 – „Fundusze celowe”

Konto 853 służy do ewidencji stanu, zwiększeń i zmniejszeń państwowych funduszy celowych oraz innych funduszy specjalnego przeznaczenia z wyjątkiem ZFŚS ewidencjonowanego na **koncie 851**.

Państwowy fundusz celowy (dalej „fundusz”) tworzony jest na podstawie odrębnej ustawy, **nie posiada osobowości prawnej, stanowi wyodrębniony rachunek bankowy**, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej „fundusz” albo inny organ wskazany w tej ustawie.

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

Podstawą gospodarki finansowej państwowego funduszu celowego jest roczny plan finansowy.

Na stronie Wn konta 853 ujmuje się koszty oraz inne niż koszty zmniejszenia poszczególnych funduszy wskazane w ustawach.

Na stronie Ma konta 853 księguje się przychody oraz pozostałe zwiększenia z tytułów określonych przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów funduszy.

Ewidencję analityczną do konta 853 prowadzi się odrębnie dla każdego funduszu według pozycji rocznego planu finansowego, tj. według tytułów zwiększeń i zmniejszeń.

Ewidencja szczegółowa do konta 853 powinna umożliwić ustalenie stanu poszczególnych funduszy oraz zwiększeń i zmniejszeń każdego z tytułów przychodów i kosztów oraz z innych niż przychody i koszty tytułów z jednoczesnym grupowaniem w przekrojach dostosowanych do potrzeb zarządzenia i planowania oraz obowiązującej sprawozdawczości, z uwzględnieniem podziałek klasyfikacji budżetowej.

Saldo **Ma konta 853** wyraża stan państwowych funduszy celowych oraz innych funduszy specjalnego przeznaczenia z wyjątkiem ZFŚS.

Typowe zapisy strony Wn konta 853 „Fundusze celowe”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Koszty działalności oraz nadzwyczajne straty obciążające poszczególne fundusze:	

	- sfinansowane bez ewidencjonowania zobowiązań, - ujęte jako zobowiązania z tytułu: a) dostaw i usług, b) wynagrodzeń, c) składek na ubezpieczenia społeczne, pokrywanych przez pracodawcę, d) rozrachunków z budżetami, e) pozostałych rozrachunków.	101, 135, 136 201, 240, 300 231 229 225 234, 240
2.	Zużycie materiałów pobranych z magazynów.	310
3.	Koszty zużycia pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych ze Sroków funduszy celowych (równowartość ich umorzenia).	072
4.	Koszty z tytułu: - odpisania przedawnionych, umorzonych lub nieistotnych należności funduszy, - uznania za niezawinione niedoborów i szkód w aktywach obrotowych funduszy, - kar i odsetek obciążających fundusze.	201, 234, 240 240 101, 136, 240
5.	Odpis aktualizujący wątpliwe należności funduszy.	290
6.	Pożyczki udzielone ze środków państwowego funduszu przelane na finansowanie zadań przekazanych do realizacji innym jednostkom lub na dofinansowanie celów wskazanych w ustawie o danym funduszu.	136, 240
7.	Przelew pozostałości środków likwidowanego funduszu.	136

**Typowe zapisy strony Ma konta 853
„Fundusze celowe”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wpływy na rachunek bankowy środków przeznaczonych na zwiększenie funduszy z tytułów wskazanych w ustawie tworzącej fundusz, a także darowizn pieniężnych przekazanych na rzecz funduszu.	136, 240
2.	Przychody z działalności realizowanej w ramach funduszy celowych: - wpłacone bez uprzedniego przypisania należności, - należne na podstawie dowodów sprzedaży lub z innych tytułów.	101, 136 201, 234, 240
3.	Niewyjaśnione nadwyżki składników aktywów obrotowych funduszy.	240
4.	Oprocentowanie środków poszczególnych funduszy znajdujących się na rachunkach bankowych.	136
5.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań.	201, 231, 234, 240
6.	Należne odsetki i kary umowne związane z działalnością finansowaną ze środków funduszy: - wpłacone bez przypisania należności, - przypisane odsetki wymagalne.	101, 136 201, 240
7.	Zmniejszenie odpisu aktualizującego należności w przypadku ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu.	290
8.	Wpływ środków Funduszu Solidarności Unii Europejskiej z rachunku centralnego	139

Konto 855 – „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”

Konto 855 służy w organie założycielskim lub nadzorującym do ewidencji równowartości przyjętego przez ten organ mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw państwowych i komunalnych lub innych jednostek organizacyjnych.

Na stronie **Wn konta 855** ujmuje się zmniejszenie funduszu z tytułu sprzedaży, przekazania nieodpłatnego lub przejęcia mienia zlikwidowanych jednostek na własne potrzeby jednostki budżetowej, albo z tytułu jego likwidacji, zaś na stronie **Ma** równowartość mienia przyjętego przez organ założycielski ustaloną na podstawie bilansów likwidowanych przedsiębiorstw lub innych jednostek organizacyjnych.

Wartość przyjętego mienia ewidencjonuje się w korespondencji z **kontem 015** zbiorczo na podstawie bilansów zlikwidowanych przedsiębiorstw lub jednostek. Jest to wartość netto.

Zmniejszenie funduszu z tytułu sprzedaży mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub nadzorowanych innych jednostek następuje po spłacie należności w korespondencji ze stroną **Ma konta 015**. Należność długoterminową z tytułu sprzedaży mienia (płatną w następnym roku lub rozłożoną na raty) ujmuje się **Wn 226 Ma 840**. W roku, w którym przypada zapłata należności, dokonuje się przeksięgowania należności długoterminowej (płatnej jednorazowo albo w wysokości raty wymagalnej w danym roku) do krótkoterminowej **Wn 221 Ma 226**. Równocześnie przypisuje się przychód ze sprzedaży mienia w wartości wymaganej należności z tytułu pozostałych przychodów operacyjnych – **Wn 840 Ma 760**. Zapłatę należności księguje się w korespondencji z **kontem 221**.

Do **konta 855** prowadzi się ewidencję szczegółową, ujmując oddzielnie wartość mienia każdego zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub innej jednostki organizacyjnej.

Konto 855 może wykazywać saldo **Ma**, które wyraża stan funduszu mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw państwowych i komunalnych lub innych jednostek organizacyjnych, przyjętego przez organ założycielski lub nadzorujący, które nie zostało jeszcze przekazane spółkom oraz innym jednostkom organizacyjnym lub którego nie przyjęto na własne potrzeby jednostki obsługującej organ założycielski, a także wartość mienia sprzedanego, ale jeszcze niespłaconego.

Typowe zapisy strony Wn konta 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Zmniejszenie wartości funduszu o kwotę zapłaconych należności – pod datą zapłaty całości lub raty (równoległe do wpływu dochodów księgowanych Wn 130 Ma 221 oraz równoległe Ma 760 Wn 840, jeśli najpierw ujęto jako przychód	015

	przyszłych okresów).	
2.	Wartość mienia zlikwidowanego przez organ założycielski.	015
3.	Wartość aktywów przyjętych na potrzeby własne jednostki budżetowej założycielskiej lub nadzorującej albo przekazanego nieodpłatnie.	015

**Typowe zapisy strony Ma konta 855
„Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Wartość bilansowa mienia przejętego przez organ założycielski po zlikwidowaniu przedsiębiorstwa lub innej podporządkowanej jednostki.	015
2.	Zwiększenie wartości mienia przejętego po zlikwidowanych jednostkach do wartości wynikającej z wyceny.	015

Konto 860 – „Wynik finansowy”

Konto 860 służy do ustalenia na koniec roku obrotowego wyniku finansowego jednostek budżetowych.

W końcu roku obrotowego **pod datą 31 grudnia księguje się** na stronie **Wn konta 860**:

- sumy poniesionych w roku kosztów rodzajowych ujętych na **kontach 400 – 405 i 409**,
- zmniejszenie stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych na końcu roku w stosunku do stanu na początku roku (**Ma konto 490**),
- wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia (**Ma konto 730**),
- koszty operacji finansowych (**Ma konto 751**),
- wartość sprzedanych materiałów w cenie zakupu lub nabycia oraz pozostałe koszty operacyjne (**Ma konto 761**),
- straty nadzwyczajne (**Ma konto 771**),
- podatek dochodowy i inne obowiązkowe zmniejszenie wyniku finansowego (**Ma konto 870**).

Na stronie **Ma konta 860** ujmuje się:

- przychody ze sprzedaży produktów (**Wn konto 700**),
- przychody z tytułu dochodów budżetowych (**Wn konto 720**),
- przychody ze sprzedaży towarów (**Wn konto 730**),
- przychody finansowe (**Wn konto 750**),
- pozostałe przychody operacyjne (**Wn konto 760**),
- zyski nadzwyczajne (**Ma konto 770**),

- zwiększenia stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych na końcu roku w stosunku do stanu na początku roku (**Wn konto 490**).

Saldo **konta 860** wykazuje na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki:

- saldo **Wn** – to strata netto,
- saldo **Ma** – to zysk netto.

W roku następnym pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego saldo **konta 860** przeksięgowuje się na **konto 800 „Fundusz jednostki”**.

**Typowe zapisy strony Wn konta 860
„Wynik finansowy”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku poniesionych kosztów działalności (według rodzaju).	400, 401, 402, 403, 404, 405, 409
2.	Zmniejszenie stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początku roku.	490
3.	Przeniesienie w końcu roku wartości w cenie zakupu lub nabycia sprzedanych towarów.	730
4.	Przeniesienie w końcu roku wartości w cenie zakupu lub nabycia sprzedanych materiałów.	761
5.	Przeniesienie w końcu roku wartości dotacji przekazanych przez samorządowe zakłady budżetowe podległym oddziałom oraz równowartość środków pieniężnych zakładów wykorzystanych lub przeznaczonych na finansowanie inwestycji.	740
6.	Przeniesienie w końcu roku kosztów operacji finansowych.	751
7.	Przeniesienie w końcu roku pozostałych kosztów operacyjnych.	761
8.	Przeniesienie w końcu roku strat nadzwyczajnych.	771
9.	Przebiegowanie podatków i obowiązkowych rozliczeń z budżetem obciążających wynik finansowy.	870
10.	Przebiegowanie dodatniego wyniku finansowego (zysku netto) za rok ubiegły (pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego).	800

**Typowe zapisy strony Ma konta 860
„Wynik finansowy”**

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży produktów (wyrobów, półfabrykatów, usług).	700
2.	Przeniesienie w końcu roku przychodów z tytułu dochodów budżetowych.	720
3.	Przeniesienie w końcu roku przychodów ze sprzedaży towarów.	730
4.	Przeniesienie w końcu roku dotacji otrzymanych na finansowanie działalności bieżącej samorządowych zakładów budżetowych.	740

5.	Przeniesienie w końcu roku przychodów finansowych.	750
6.	Przeniesienie w końcu roku pozostałych przychodów operacyjnych.	760
7.	Przebieganie równowartości zwiększeń stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych występujących na koniec roku w stosunku do stanu na początku roku.	490
8.	Przeniesienie w końcu roku zysków nadzwyczajnych.	770
9.	Przebieganie ujemnego wyniku finansowego (straty netto) za rok ubiegły (pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego).	800

Załącznik Nr 4
do zarządzenia Nr 142/2011
Wojewody Świętokrzyskiego
z dnia 30 grudnia 2011 roku

**ZASADY FUNKCJONOWANIA KONT POZABILANSOWYCH STOSOWANYCH
W WYDZIALE FINANSÓW I BUDŻETU ŚWIĘTOKRZYSKIEGO URZĘDU
WOJEWÓDZKIEGO W KIELCACH**

Jednostki budżetowe są zobowiązane do ewidencjonowania na kontach pozabilansowych danych dotyczących:

- płatności ze środków europejskich,
- planów finansowych wydatków,
- zaangażowania poszczególnych rodzajów środków.

Ponadto jednostki ewidencjonują na koncie pozabilansowym wydatki strukturalne, jeśli ich wartość nie została uwzględniona w ewidencji analitycznej prowadzonej do kont bilansowych.

Na kontach pozabilansowych obowiązuje zasada zapisu jednostronnego, a ewentualne salda występujące na tych kontach na koniec roku nie są ujmowane w bilansie.

Konto 960 – „Wydatki uznane za niekwalifikowane w ramach realizowanych projektów z Programu Operacyjnego Pomoc Techniczna 2007 - 2013”

Konto 960 jest kontem pozabilansowym służącym do ewidencji nieprawidłowości oraz kwot wypłaconych nieprawidłowo w ramach projektów realizowanych ze środków POPT 2007 – 2013.

Konto 971 – „Budżet zadaniowy”

Konto 971 jest kontem pozabilansowym służącym do ewidencji wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym na poszczególne zadania.

Konto 972 – „Budżet zadaniowy”

Konto 972 jest kontem pozabilansowym służącym do ewidencji wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym w podziale na poszczególnych dysponentów.

Konto 973 – „Struktura dochodów”

Konto 973 służy do ewidencji dochodów budżetowych z uwzględnieniem podziału na dochody związane z realizacją zadań zleconych z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami oraz dochody pozostałe.

Konto 975 – „Wydatki strukturalne”

Konto 975 służy do ewidencji wydatków strukturalnych w jednostkach, w których ewidencja tych wydatków **nie jest uwzględniona w ewidencji analitycznej prowadzonej do kont bilansowych.**

Na stronie **Wn konta 975** ujmuje się wartość zrealizowanych wydatków strukturalnych według klasyfikacji wydatków strukturalnych.

Na stronie **Ma konta 975** ujmuje się **łącznie** wartość wydatków strukturalnych.

Konto 980 - „Plan finansowy wydatków budżetowych”

Konto 980 służy w jednostkach budżetowych do ewidencji wartości planu finansowego wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 980** księguje się kwoty zatwierdzonego planu finansowego wydatków budżetowych oraz jego zmiany, z tym że zwiększenia zapisem dodatnim, a zmniejszenia zapisem ujemnym.

Na stronie **Ma konta 980** księguje się:

- równowartość zrealizowanych w roku wydatków budżetowych,
- wartość planu niewygasających wydatków budżetu do realizacji w roku następnym,
- wartość planowanych, a niezrealizowanych wydatków, które wygasły.

Wszystkie te dane należy ewidencjonować w szczególności planu finansowego wydatków budżetowych jednostki, tj. według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

Konto 980 na koniec roku nie wykazuje salda.

Konto 981 - „Plan finansowy niewygasających wydatków”

Konto 981 służy do ewidencji kwot ujętych w planach finansowych niewygasających wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 981** ewidencjonuje się wartości ujęte w zatwierdzonym na dany rok planie finansowym niewygasających wydatków jednostki budżetowej.

Na stronie **Ma** ujmuje się:

- równowartość zrealizowanych niewygasających wydatków budżetowych, które były zatwierdzone w planie tych wydatków na dany rok,
- wartość planowanych na dany rok niewygasających wydatków budżetowych w części niezrealizowanej lub wygasłej.

Ewidencję szczegółową do **konta 981** prowadzić trzeba w szczególności podziałek klasyfikacji występujących w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych.

Konto 981 nie wykazuje salda na koniec roku.

Konto 982 - „Plan wydatków środków europejskich”

Konto 982 służy do ewidencji kwot ujętych w planach wydatków środków europejskich dysponenta środków budżetowych.

Na stronie **Wn konta 982** księguje się kwoty zatwierdzonego planu wydatków środków europejskich oraz jego zmiany, z tym że zwiększenia zapisem dodatnim, a zmniejszenia zapisem ujemnym.

Na stronie **Ma konta 982** księguje się:

- równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich,
- wartość planu niezrealizowanych i wygasłych wydatków.

Ewidencję szczegółową do **konta 982** należy prowadzić w szczególności podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków.

KONTA ZAANGAŻOWANIA

Zaangażowanie to wywołanie przez dysponentów środków takiego stanu prawnego, który spowoduje w przyszłości obowiązek dokonania wydatków odpowiednich środków finansowych jednostki.

Za zaangażowanie środków będących w dyspozycji jednostki odpowiada jej kierownik, ponieważ on dysponuje nimi i jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej jednostki. Dokumenty dotyczące zamierzonych przyszłych wydatków powinny być przed decyzją powodującą powstanie zobowiązania warunkowego przedłożone głównemu księgowemu w celu dokonania przez niego wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym. Główny księgowy został zobowiązany do tej kontroli na podstawie ustaleń w art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

Podstawę księgowania na stronie **Wn konta 998** stanowią dowody bankowe dotyczące poszczególnych wydatków lub miesięczne zestawienia dokonanych wydatków z poszczególnych rachunków bankowych.

Zaangażowanie należy ewidencjonować na następujących kontach pozabilansowych, ustalonych w części I pkt 2 załącznika nr 3 do „rozporządzenia”:

983 – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”,

984 – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”,

998 – „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”,

999 – „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”.

Konto 983 - „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”

Konto 983 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków środków europejskich danego roku budżetowego.

Na stronie **Wn konta 983** ujmuje się równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich w danym roku budżetowym.

Na stronie **Ma konta 983** ujmuje się zaangażowanie tych wydatków w kwocie obciążającej plan finansowy, wynikającej z decyzji lub zawartych z beneficjentami umów o dofinansowanie projektów finansowanych z udziałem środków europejskich, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków tych środków w roku bieżącym.

Na koniec roku **konto 983** nie wykazuje salda.

Typowe zapisy strony Wn konta 983

„Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich w bieżącym roku budżetowym.

Typowe zapisy strony Wn konta 983

„Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”

Lp.	Treść operacji
1.	Zaangażowanie z lat poprzednich w kwocie obciążającej plan finansowy danego roku budżetowego przeksięgowane z konta 984 na początku roku.
2.	Zaangażowanie w kwocie wynikającej z decyzji lub zawartych z beneficjentami umów o dofinansowanie projektów finansowanych z udziałem środków europejskich w roku bieżącym.

Konto 984 - „Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”

Konto 984 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków środków europejskich przyszłych lat.

Na stronie **Wn konta 984** ujmuje się równowartość zaangażowanych wydatków budżetu środków europejskich w latach poprzednich, a obciążających plan wydatków roku bieżącego jednostki przeznaczony do realizacji w roku bieżącym.

Na stronie **Ma konta 984** ujmuje się zaangażowanie wydatków środków europejskich lat przyszłych.

Na koniec roku **konto 984** może wykazywać saldo Ma, które oznacza zaangażowanie wydatków środków europejskich na przyszłe lata.

Typowe zapisy strony Wn konta 984

„Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zaangażowania wydatków środków europejskich ujętego w latach poprzednich, które obciąża plan wydatków środków europejskich roku bieżącego (przeksięgowanie na początku danego roku na konto 983).

Typowe zapisy strony Ma konta 984

„Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Saldo konta 983 (przewyżka zaangażowania wydatków środków europejskich roku kończącego się nad sumą dokonanych wydatków) podlegające przeksięgowaniu na to konto pod datą 31 grudnia.
2.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem minusowym) uprzednio zaksięgowanego zaangażowania wydatków środków europejskich przyszłych lat w wyniku aneksu do umowy lub zmiany decyzji.
3.	Zaangażowanie wydatków środków europejskich lat przyszłych.

Konto 987 – „Wydatki – magazyny WBiZK

Konto 987 jest kontem pozabilansowym służącym do ewidencji materiałów w magazynie Wydziału Bezpieczeństwa i Zarządzania Kryzysowego.

Konto 998 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

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

Ewidencja prowadzona na tym koncie ma być pomocna przy wstępnej kontroli zgodności zamierzonych wydatków z planem finansowym, aby nie dopuścić do przekroczenia dyscypliny budżetowej (zdefiniowanego w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych).

Na stronie **Wn konta 998** ujmuje się:

- 1) równowartość dokonanych w danym roku budżetowym wydatków budżetowych,
- 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego (przewyżka zaangażowania ponad zrealizowane w danym roku wydatki przeksięgowana 31 grudnia z **konta 998** na **Ma konta 999**).

Na stronie **Ma konta 998** ujmuje się zaangażowanie wydatków budżetowych bieżącego roku oraz ujętych w planie na dany rok wydatków niewygasających z poprzedniego roku, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność wydatkowania środków budżetowych w danym roku.

W jednostce budżetowej suma zaangażowania wydatków budżetowych roku bieżącego (z **Ma 998**) nie powinna być wyższa od sumy zatwierdzonych na dany rok wydatków.

Do **konta 998** należy prowadzić ewidencję szczegółową według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków z **wyodrębnieniem zaangażowania dotyczącego planu niewygasających z poprzedniego roku wydatków**.

Ujęte na **koncie 998** zaangażowanie wydatków budżetowych państwowe jednostki budżetowe wykazują w sprawozdaniach miesięcznych Rb 28 (z wyjątkiem za grudzień), natomiast samorządowe jednostki budżetowe wykazują w Rb 28S.

W sprawozdaniach o wydatkach budżetowych na formularzach Rb 28, Rb 28S wykazuje się sumę wartości zaangażowania narastającą od początku roku ze strony **Ma konta 998**. W przypadku niepełnego zrealizowania planu wydatków mimo zaangażowania, przewyżkę zaangażowania ponad zrealizowane w danym roku wydatki, czyli saldo **konta 998**, przeksięgowuje się 31 grudnia na **konto 999**, gdyż stanowić to będzie zaangażowanie przyszłych lat. Po tym przeksięgowaniu **konto 998** nie będzie wykazywało salda na koniec roku.

Typowe zapisy strony Wn konta 998
„Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zrealizowanych w danym roku wydatków budżetowych.
2.	Przewyżka zaangażowania ponad zrealizowane wydatki danego roku – saldo Ma konta 998 , które 31 grudnia przeksięgowuje się na konto 999 .

Typowe zapisy strony Ma konta 998
„Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”

Lp.	Treść operacji
1.	Zaangażowanie z lat poprzednich przeksięgowane z konta 999 na początku roku.
2.	Zaangażowanie wynikające z zawartych umów o dostawy i usługi, których termin płatności przypada na dany rok.
3.	Zaangażowanie wynikające z wydanych decyzji i innych postanowień z terminem płatności w danym roku.
4.	Zaangażowanie wydatków wynikające z zawartych umów o pracę lub decyzji o zatrudnieniu oraz umów o dzieło lub zlecenia; płatne do 31 grudnia danego roku.
5.	Zaangażowanie wydatków z tytułu pochodnych od wynagrodzeń wymagalnych w danym roku.
6.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem minusowym) uprzednio zaksięgowanego zaangażowania wydatków danego roku w wyniku aneksu do umowy lub zmiany decyzji, w tym także z tytułu przesunięcia terminu wykonania lub płatności na rok następny.
7.	Zaangażowanie w wysokości dokonanych wydatków związanych z operacjami niepoprzedzonymi umowami lub decyzjami, a więc niezarejestrowanymi wcześniej na tym koncie.
8.	Zobowiązania występujące na koniec kwartału a niewynikające z wcześniej ujętych na tym koncie umów lub decyzji (np. kosztów podróży służbowych, doraźnych dostaw i usług, odsetek za zwłokę w zapłacie zobowiązań, kar umownych i odszkodowań).

Konto 999 - „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”

Konto 999 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych przyszłych lat oraz niewygasających wydatków, które mają być zrealizowane w latach następnych.

Na stronie **Wn konta 999** ujmuje się równowartość zaangażowania wydatków budżetowych dokonanego w latach poprzednich, a przewidzianych do realizacji w planie finansowym wydatków jednostki budżetowej danego roku lub w planie finansowym wydatków niewygasających przewidzianych do realizacji w roku bieżącym (przeksięgowanie na początku roku na **konto 998**).

Na stronie **Ma konta 999** ujmuje się równowartość przeksięgowanego z **konta 998** zaangażowania wydatków, które były planowane na rok kończący się, a nie zostały wykonane w wyniku przesunięcia realizacji na przyszły rok, oraz zaangażowanie dotyczące lat przyszłych.

Do **konta 999** należy prowadzić ewidencję szczegółową według podziałek klasyfikacji planu finansowego z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków.

Na koniec roku **konto 999** może wykazywać saldo Ma, które oznacza wartość zaangażowania wydatków budżetowych lat przyszłych.

Typowe zapisy strony Wn konta 999

„Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Równowartość zaangażowanych wydatków zaewidencjonowanych w latach poprzednich, które przechodzą do zaangażowania wydatków roku bieżącego (przeksięgowanie na początku danego roku na konto 998).

Typowe zapisy strony Ma konta 999

„Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”

Lp.	Treść operacji
1.	Zaangażowanie wynikające z zawartych umów o dostawy, roboty i usługi oraz umów o dzieło i umów zlecenia, których termin płatności przypada w przyszłych latach.
2.	Zobowiązania wynikające z wydanych decyzji i innych postanowień, których termin płatności przypada w przyszłych latach.
3.	Saldo konta 998 (przewyżka zaangażowania roku kończącego się nad sumą dokonanych wydatków) podlegające przeksięgowaniu na to konto pod datą 31 grudnia.
4.	Zwiększenie lub zmniejszenie (zapisem minusowym) uprzednio zaksięgowanego zaangażowania wydatków przyszłych lat w wyniku aneksu do umowy lub zmiany decyzji.
5.	Wartość niewygasających wydatków budżetowych, które na podstawie ustawy o finansach publicznych (art. 181 ust. 2 i 3 oraz art. 263 ust. 2, 3 i 4) mogą być realizowane w roku następnym: w ramach budżetu państwa do 31 marca, w jednostce samorządowej do 30 czerwca.

Załącznik Nr 5
do zarządzenia Nr 142/2011
Wojewody Świętokrzyskiego
z dnia 30 grudnia 2011 roku

**WYKAZ KONT ANALITYCZNYCH DO NIEKTÓRYCH KONT SYNTETYCZNYCH
STOSOWANYCH W WYDZIALE FINANSÓW I BUDŻETU ŚWIĘTOKRZYSKIEGO
URZĘDU WOJEWÓDZKIEGO W KIELCACH**

1. ODDZIAŁ KSIĘGOWOŚCI – DOCHODY BUDŻETOWE

101-01-RK

130-01-DZ-RDZ-PAR-SP-DYSP

141-01-RK

221-01-DZ-RDZ-PAR-SP-DYSP

222-01-DZ-RDZ-PAR-DYSP

225-01-DZ-RDZ-PAR

226-01-DZ-RDZ-PAR-DYSP

290-01-DZ-RDZ-PAR-SP-DYSP

700-01-DZ-RDZ-PAR-DYSP

720-01-DZ-RDZ-PAR-SP-DYSP

760-01-DZ-RDZ-PAR-DYSP

800-01-RF

gdzie:

RF – rodzaj funduszu

RK – rodzaj kasy

DZ – dział klasyfikacji budżetowej

RDZ – rozdział klasyfikacji budżetowej

PAR – paragraf klasyfikacji budżetowej

SP – uszczegółowienie paragrafu

DYSP – numer dysponenta (kontrahenta)

2. ODDZIAŁ KSIĘGOWOŚCI – WYDATKI BUDŻETOWE

011-02-RS

013-02-RS

014-02-RS
015-02-RS
020-02-RS
071-02-RS
072-02-RS
130-02-DZ-RDZ-PAR-SP
201-02-DYSP-DZ-RDZ-PAR
225-02-DZ-RDZ-PAR-SP
229-02-DZ-RDZ-PAR-SP
231-02-DZ-RDZ-PAR
234-02-DYSP
201-02-DYSP-DZ-RDZ-PAR
240-02-DZ-RDZ-PAR-SP
310-02-RS
400-02-RS
401-02-RS-DZ-RDZ-PAR
402-02-RS-DZ-RDZ-PAR-SP
403-02-RS-DZ-RDZ-PAR-SP
404-02-RS-DZ-RDZ-PAR-SP
405-02-RS-DZ-RDZ-PAR-SP
406-02-RS-DZ-RDZ-PAR-SP
409-02-RS-DZ-RDZ-PAR-SP
960-02-RS
971-02-F-Z-P-D-DZ-RDZ-PAR
972-02-DZ-RDZ-PAR-F-Z-P-D
975-02-OB-KK
980-02-DZ-RDZ-PAR
981-02-DZ-RDZ-PAR
987-02-RS
998-02-RS-DZ-RDZ-PAR

gdzie:

DZ – dział klasyfikacji budżetowej

RDZ – rozdział klasyfikacji budżetowej

PAR – paragraf klasyfikacji budżetowej

SP – uszczegółowienie paragrafu

DYSP – numer dysponenta (kontrahenta, pracownika)

F – funkcja zgodnie z ustalonym budżetem zadaniowym
Z – zadanie zgodnie z ustalonym budżetem zadaniowym
P – podzadanie zgodnie z ustalonym budżetem zadaniowym
D – działanie zgodnie z ustalonym budżetem zadaniowym
OB – obszar
KK – kod kategorii
RS – rodzaj środków

3. ODDZIAŁ KSIĘGOWOŚCI – ŚRODKI EUROPEJSKIE

011-06-NP-01

013-06-NP-01

020-06-NP-01

071-06-NP-01

072-06-NP-01

201-06-DYSP-DZ-RDZ-PAR

227-06-NP-01-DZ-RDZ-PAR

234-06-NP-01-DZ-RDZ-PAR

400-06-NP-01-DZ-RDZ-PAR

401-06-NP-01-DZ-RDZ-PAR

402-06-NP-01-DZ-RDZ-PAR

984-06-NP-01-DZ-RDZ-PAR

gdzie:

06 – środki europejskie

01 – nazwa projektu

DZ -dział klasyfikacji budżetowej

RDZ – rozdział klasyfikacji budżetowej

PAR – paragraf klasyfikacji budżetowej

DYSP – numer dysponenta (kontrahenta, pracownika)

NP – nazwa programu

4. ODDZIAŁ KSIĘGOWOŚCI – SUMY DEPOZYTOWE

139-04-RR

201-04-RR

225-04-RR

229-04-RR

231-04-RR

234-04-RR

240-04-RR

gdzie:

RR – rodzaj rozrachunku

5. ODDZIAŁ KSIĘGOWOŚCI – ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH

135-05-RJ-RF-RP-RO

201-05-DYSP

225-05-RJ-RF-RP-RO

234-05-RJ-DYSP-RO

851-05-RJ-RF-RP-RO

gdzie:

RJ – rodzaj jednostki

RF – rodzaj funduszu

RP – rodzaj pracownika (emeryta)

RO – rodzaj operacji (przychodu, rozchodu)

DYSP – numer dysponenta (kontrahenta, pracownika, emeryta)

6. ODDZIAŁ KSIĘGOWOŚCI – WYDATKI NIEWYGASAJĄCE

135-03-DZ-RDZ-PAR-SP

201-03-DYSP-DZ-RDZ-PAR

400-03-DZ-RDZ-PAR-SP

gdzie:

DZ – dział klasyfikacji budżetowej

RDZ – rozdział klasyfikacji budżetowej

PAR – paragraf klasyfikacji budżetowej

SP – uszczegółwienie paragrafu

7. ODDZIAŁ DS. REALIZACJI BUDŻETU WOJEWODY – WYDATKI BUDŻETOWE

130-1-RW-RDYS-NP-DZ-RDZ-PAR-DYSP

223-1-DYSP-DZ-RDZ-PAR

224-1-DYSP-DZ-RDZ-PAR

240-1-RS-DYSP-DZ-RDZ-PAR

409-1-RW-DYSP-DZ-RDZ-PAR

800-1-RS

810-RW-DYSP-DZ-RDZ-PAR

860-1

950-1-OB-KK

971-1-F-Z-P-D-DZ-RDZ-PAR-DYSP

972-RW-DYSP-F-Z-P-D-DZ-RDZ-PAR

980-1-DYSP-DZ-RDZ-PAR

998-1-DYSP-DZ-RDZ-PAR

999-1-DYSP-DZ-RDZ-PAR

gdzie:

RW- rodzaj wydatku

RDYS – rodzaj dysponenta

NP – nazwa programu

DZ – dział

RDZ – rozdział

PAR – paragraf

DYSP – numer dysponenta

RS – rodzaj środków

OB – obszar

KK- kod kategorii

F – funkcja

Z – zadanie

P – podzadanie

D – działanie

8. ODDZIAŁ DS. REALIZACJI BUDŻETU WOJEWODY – WYDATKI NIEWYGASAJĄCE

130-3-RW-RDYS-NP-DZ-RDZ-PAR-DYSP

223-3-DYSP-DZ-RDZ-PAR

224-3-DYSP-DZ-RDZ-PAR

810-3-DYSP-DZ-RDZ-PAR

981-3-DYSP-DZ-RDZ-PAR

gdzie:

RW- rodzaj wydatku

RDYS – rodzaj dysponenta

NP – nazwa programu

DZ – dział

RDZ – rozdział

PAR – paragraf

DYSP – numer dysponenta

9. ODDZIAŁ DS. REALIZACJI BUDŻETU WOJEWODY – DOCHODY BUDŻETOWE

130-2-RD-RDS-RDYS-DZ-RDZ-PAR-DYSP

221-2-DYSP-DZ-RDZ-PAR

222-2-DYSP-RD

240-2-RS-DYSP-DZ-RDZ-PAR

720-RD-RDS-DYSP-DZ-RDZ-PAR

800-2-RS

860-2

973-RD-RDS-RS-DYSP-DZ-RDZ-PAR

gdzie:

RD- rodzaj dochodu

RDS- rodzaj dochodu szczegóły

RDYS – rodzaj dysponenta

DZ – dział

RDZ – rozdział

PAR – paragraf

DYSP – numer dysponenta

RS – rodzaj środków

10. ODDZIAŁ DS. REALIZACJI BUDŻETU WOJEWODY – FUNDUSZ SOLIDARNOŚCI

139-6-RW-RDYS-DYSP-ZFS

240-6-RW-RDYS-DYSP-ZFS

853-6-RW

gdzie:

RW- rodzaj wydatku

RDYS – rodzaj dysponenta

DYSP – numer dysponenta

ZFS – Zadanie Funduszu Solidarności