

Zarządzenie Nr 17/11
Wójta Gminy Lniano
z dnia 18 marca 2011r.

w sprawie zmiany zarządzenia dotyczącego wprowadzenia zasad polityki rachunkowości.

Na podstawie art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 83 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 128, poz. 861), zarządza się, co następuje:

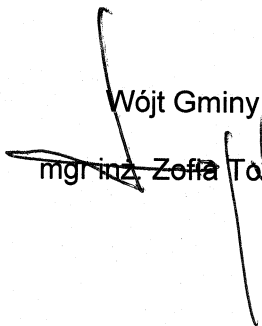
§ 1. 1. W Zarządzeniu Nr 69/07 Wójta Gminy Lniano z dnia 28 grudnia 2007 r. w sprawie wprowadzenia zasad, polityki rachunkowości, zmienionego zarządzeniem Nr 48/08 Wójta Gminy Lniano z dnia 25 sierpnia 2008 r. w sprawie wprowadzenia zmian, wprowadza się zmiany poprzez nadanie nowego brzmienia dla załączników :
- Wykazu kont Księgi Głównej dla organu finansowego – załącznik nr 3.,
- Zakładowego Planu Kont (ZAK) dla jednostki Urząd Gminy Lniano – załącznik Nr 4.

2. Załącznik Nr 3 w sprawie Wykazu kont Księgi Głównej dla organu finansowego otrzymuje brzmienie: zgodnie z załącznikiem nr 1 do niniejszego zarządzenia.

3. Załącznik Nr 4 w sprawie Zakładowego Planu Kont (ZAK) dla jednostki Urząd Gminy Lniano, otrzymuje brzmienie : Wykaz kont syntetycznych i analitycznych dla Urzędu Gminy w Lnianie, zgodnie z załącznikiem nr 2 do niniejszego zarządzenia.

§ 2. Zarządzenie wchodzi w życie z dniem podpisania z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2011 r.

Wójt Gminy

mgr inż. Zofia Topolińska

Wykazu kont Księgi Głównej dla organu finansowego

. Wykaz kont bilansowych i pozabilansowych dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego

1. Konta bilansowe

- 133 „Rachunek budżetu”
- 134 „Kredyty bankowe”
- 135 „Rachunek środków na niewygasające wydatki”
- 140 „Inne środki pieniężne”
- 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”
- 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
- 224 „Rozrachunki budżetu”
- 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków”
- 240 „Pozostałe rozrachunki”
- 250 „Należności finansowe”
- 260 „Zobowiązania finansowe”
- 290 „Odpisy aktualizujące należności”
- 901 „Dochody budżetu”
- 902 „Wydatki budżetu”
- 903 „Niewykonane wydatki”
- 904 „Niewygasające wydatki”
- 909 „Rozliczenia międzyokresowe”
- 960 „Skumulowane wyniki budżetu”
- 961 „Wynik wykonania budżetu”
- 962 „Wynik na pozostałych operacjach”
- 968 „Prywatyzacja”

2. Konta pozabilansowe

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

Konto 133 „Rachunek budżetu”

Konto 133 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na bankowych rachunkach budżetu.

Zapisy na koncie 133 dokonywane są wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem. W razie stwierdzenia błędu w dokumencie bankowym księguje się sumy zgodnie z wyciągiem, natomiast różnicę wynikającą z błędu odnosi się na konto 240, jako „sumy do wyjaśnienia”. Różnicę tę wyksięguje się na podstawie dokumentu bankowego zawierającego sprostowanie błędu.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek budżetu, w tym również spłaty dotyczące kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu oraz wpływy kredytów przelanych przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z kontem 134.

Na stronie Ma księguje się wypłaty z rachunku budżetu, w tym również wypłaty dokonane w ramach kredytu udzielonego przez bank na rachunku budżetu (saldo kredytowe konta 133) oraz wypłaty z tytułu spłaty kredytu przelanego przez bank na rachunek budżetu, w korespondencji z kontem 134.

Na koncie 133 ujmuje się również lokaty dokonywane ze środków rachunku budżetu.

Konto 133 może wykazywać saldo Wn lub saldo Ma.

Saldo Wn konta 133 oznacza stan środków pieniężnych na rachunku budżetu, a saldo Ma – kwotę wykorzystanego kredytu bankowego udzielonego przez bank na rachunku budżetu.

Przedstawiony opis konta 133 prawie w 100% pokrywa się z opisem konta zamieszczonym w załączniku nr 1 do poprzedniego rozporządzenia. Jedyna różnica w tym opisie to opuszczenie w zadaniu „Na koncie 133 ujmuje się również lokaty dokonywane ze środków rachunku budżetu oraz środki na niewygasające wydatki” słów „oraz środki na niewygasające wydatki”.

W praktyce, mimo braku widocznych zmian w opisie konta 133 zakres operacji ujmowanych na tym koncie uległ istotnym zmianom. Na koncie tym, poczynając od 2011 r., będą ujmowane operacje związane z realizacją dochodów w postaci środków z budżetu Unii Europejskiej oraz w postaci środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi.

W urzędach jednostek samorządu terytorialnego, w których nie występuje rachunek bankowy urzędu jako jednostki budżetowej lub rola rachunku bieżącego jednostki budżetowej jest ograniczona do ewidencji operacji związanych z realizacją wydatków objętych planem finansowym urzędu, na rachunki prowadzone w ramach konta 133 mogą wpływać dochody objęte planem dochodów urzędu oraz mogą być dokonywane wydatki objęte planem finansowym urzędu.

Wpływ dochodów urzędu jako jednostki budżetowej bezpośrednio na rachunek budżetu zastępuje dwie operacje, które byłyby ujęte na koncie 130 w ewidencji budżetu, gdyby występował tam odrębny rachunek bankowy, i jedną w ewidencji budżetu. Są to następujące operacje:

a) w budżecie:

- 1) wpływ zrealizowanych przez urząd dochodów budżetowych na rachunek budżetu;

b) w urzędzie:

- 1) wpływ środków budżetowych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych,
- 2) przelew zrealizowanych dochodów budżetowych na rachunek budżetu.

Dokonanie bezpośrednio z rachunku budżetu wydatku objętego planem finansowym urzędu to również dwie operacje w urzędzie i jedna w budżecie, w przypadku gdyby wydatek ten był realizowany z rachunku budżetu. Są to następujące operacje:

a) w budżecie:

- 1) przelew środków z rachunku budżetu na pokrycie wydatków urzędu jako jednostki budżetowej;

b) w urzędzie:

- 1) wpływ środków na realizację wydatków budżetowych objętych planem finansowym,
- 2) zrealizowanie wydatku budżetowego ujętego w planie finansowym urzędu jako jednostki budżetowej.

W przypadku dochodów i wydatków urzędu jako jednostki budżetowej realizowanych bezpośrednio na rachunku budżetu należy przyjąć następujące zasady:

- 1) wpływ dochodów budżetowych na rachunek budżetu stanowi operację równoważną z przekazaniem dochodów z rachunku urzędu na rachunek budżetu i powinien być ujmowany na stronie Wn konta 133, w korespondencji z kontem 222,
- 2) wydatek objęty planem finansowym urzędu stanowi operację równoważną z przelewem środków z rachunku budżetu na wydatki urzędu jako jednostki budżetowej i powinien być księgowany w budżecie na stronie Ma konta 133, w korespondencji z kontem 223.

Konto 134 „Kredyty bankowe”

Konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych zaciągniętych na finansowanie budżetu.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się spłatę lub umorzenie kredytu.

Na stronie Ma ujmuje się kredyt bankowy na finansowanie budżetu oraz odsetki od kredytu bankowego.

Konto 134 może wykazywać saldo Ma oznaczające zadłużenie z tytułów zaciągniętych kredytów na finansowanie budżetu (tj. kredyt i odsetki od kredytu).

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 134 powinna umożliwiać ustalenie stanu zadłużenia według umów kredytowych.

W przypadku uruchomienia kredytu w formie realizacji zleceń płatniczych w ciężar rachunku kredytowego równocześnie z powstaniem zobowiązania finansowego następuje realizacja wydatku objętego planem finansowym urzędu lub innej jednostki budżetowej. W opisie konta 902 określono, że tego typu płatności należy ujmować zapisem Wn 902, Ma 134. Z zasad funkcjonowania konta 902 wynika, że tylko wydatki realizowane w przedstawiony sposób są ujmowane na tym koncie, w obecnych zasadach pominięto możliwość ujmowania na koncie 902 wydatków urzędu ponoszonych bezpośrednio z rachunku budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W związku z tym, że wydatki budżetu realizowane z kredytu uruchamianego w formie realizacji zleceń płatniczych mają taki sam charakter jak wydatki ponoszone bezpośrednio z rachunku budżetu (konto 134 w danym przypadku spełnia również funkcję konta 133), nie ma racjonalnych przesłanek, aby przy ewidencji wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunków budżetu stosować różne zasady. Z tego względu należy przyjąć założenie, że wydatek objęty planem finansowym urzędu lub innej jednostki budżetowej, zrealizowany z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych, stanowi operację równoważną z przelewem środków z rachunku budżetu na wydatki urzędu jako jednostki budżetowej i powinien być księgowany w budżecie na stronie Ma konta 134, w korespondencji z kontem 223.

Wydatek objęty planem finansowym urzędu lub innej jednostki samorządowej jednostki budżetowych odpowiada następującym operacjom:

a) w ewidencji budżetu:

- 1) uruchomienie zaciągniętego kredytu na rachunek budżetu – Wn 133, Ma 134,
- 2) przekazanie środków na pokrycie wydatków urzędu lub innej jednostki budżetowej – Wn 223, Ma 133;

b) w ewidencji urzędu lub innej jednostki budżetowej:

- 1) wpływ środków na rachunek urzędu lub innej jednostki budżetowej na pokrycie wydatków – Wn 130, Ma 223,
 - 2) realizacja wydatku budżetowego urzędu lub innej jednostki budżetowej – Wn odpowiednie konto zespołów 0, 2 lub 4, Ma 130 (według podziałek klasyfikacji budżetowej wydatków).
- Przedstawione operacje nie mają wpływu na stan środków wynikający z ewidencji prowadzonej na koncie 130, ale pozwalają na zaksięgowanie na tym koncie wszystkich zrealizowanych wydatków budżetowych objętych planem finansowym danej jednostki budżetowej. Przedstawione księgowania mogą być księgowane na koncie 130 bez względu na to, czy w danej jednostce występuje rachunek bankowy, czy też wydatki są ponoszone bezpośrednio z rachunku budżetu.
- Niektóre jednostki samorządu terytorialnego dość przekornie ujmują zobowiązania finansowe z tytułu zaciągniętych kredytów bankowych na koncie 260, a zaciągnięte pożyczki bankowe na koncie 133, mimo przyjęcia w założowym planie kont zasad funkcjonowania kont zasad określonych w przepisach wykonawczych (do końca 2010 r. jest to rozporządzenie Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r.). Wprawdzie takie zachowania nie rodzą specjalnie negatywnych skutków, ale przestrzeganie własnych ustaleń jest ze wszelkich miar wskazane.
- W omawianym rozporządzeniu doprecyzowano, że saldo Ma konta 134 oznacza zadłużenie z tytułu kredytów zaciągniętych na finansowanie budżetu. Zadłużenie to składa się z kredytu i odsetek ujętych na koncie 134. Według poprzedniego rozporządzenia, saldo Ma konta 134 oznaczało stan kredytów udzielonych przez bank oraz przelanych na rachunki jednostki.

Konto 135 „Rachunek środków na niewygasające wydatki”

Konto 135 służy do ewidencji operacji pieniężnych na rachunku bankowym środków na niewygasające wydatki.

Zapisy na koncie 135 dokonywane są wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek środków na niewygasające wydatki, w korespondencji z kontem 140.

Na stronie Ma ujmuje się wypłaty z rachunku środków na niewygasające wydatki na pokrycie wydatków niewygasających, w korespondencji z kontem 225.

Konto 135 może wykazywać saldo Wn oznaczające stan środków pieniężnych na rachunku środków na niewygasające wydatki.

Konto 135 jest nowym kontem powstałym w wyniku ograniczenia operacji na koncie 133 o operacje związane z realizacją wydatków niewygasających.

W przypadku realizacji wydatków niewygasających bezpośrednio z rachunku środków na niewygasające wydatki należy przyjąć zasadę, że wydatek objęty planem wydatków niewygasających urzędu lub innej jednostki budżetowej, dokonany bezpośrednio z rachunku środków na niewygasające wydatki, stanowi operację równoważną z przelewem środków z rachunku środków na niewygasające wydatki budżetu na wydatki jednostki budżetowej i powinien być księgowany w budżecie na stronie Ma konta 135, w korespondencji z kontem 225.

Konto 140 „Środki pieniężne w drodze”

Konto 140 służy do ewidencji środków pieniężnych w drodze, w tym:

- 1) środków otrzymanych z innych budżetów w przypadku, gdy środki te zostały przekazane w poprzednim okresie sprawozdawczym i są objęte wyciągiem bankowym z datą następnego okresu sprawozdawczego,
- 2) kwot wpłacanych przez inkasentów za pośrednictwem poczty lub bezpośrednio do banku z tytułu dochodów budżetowych, w wypadku potwierdzenia wpłaty przez bank w następnym okresie sprawozdawczym,

3) przelewów dochodów budżetowych zrealizowanych przez bank płatnika w okresie sprawozdawczym i objętych wyciągami bankowymi z rachunku bieżącego budżetu w następnym okresie sprawozdawczym.

Stosownie do przyjętej techniki księgowania, środki pieniężne w drodze mogą być ewidencjonowane bieżąco lub tylko na przełomie okresów sprawozdawczych.

Na stronie Wn konta 140 ujmuje się zwiększenia stanu środków pieniężnych w drodze, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu środków pieniężnych w drodze.

Konto 140 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych w drodze.

Zasady funkcjonowania konta 140, w porównaniu z poprzednim rozporządzeniem, nie uległy żadnym zmianom. W praktyce rola konta 140 sprowadza się do księgowania przelewów między poszczególnymi rachunkami bankowymi budżetu.

Konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”

Konto 222 służy do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi z tytułu zrealizowanych przez te jednostki dochodów budżetowych.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się dochody budżetowe zrealizowane przez jednostki budżetowe i urzędy obsługujące organy podatkowe w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań tych jednostek, w korespondencji z kontem 901.

Na stronie Ma ujmuje się przelewy dochodów budżetowych na rachunek budżetu, dokonane przez jednostki budżetowe i urzędy obsługujące organy podatkowe, w korespondencji z kontem 133.

Ewidencję szczegółową do konta 222 prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi oraz urzędami obsługującymi organy podatkowe z tytułu zrealizowanych przez nie dochodów budżetowych.

Konto 222 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn konta 222 oznacza stan zrealizowanych dochodów budżetowych objętych okresowymi sprawozdaniami, lecz nieprzekazanych na rachunek budżetu.

Saldo Ma oznacza stan dochodów budżetowych przekazanych przez jednostki budżetowe i urzędy obsługujące organy podatkowe na rachunek budżetu, lecz nieobjętych okresowymi sprawozdaniami.

Samorządowe jednostki budżetowe realizują następujące dochody budżetowe:

- dochody budżetowe objęte planem finansowym wydatków budżetowych, z realizacji których sporządzają miesięczne sprawozdania jednostkowe Rb-27S,
- dochody objęte planem finansowym z realizacji zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, z realizacji których sporządzają kwartalne sprawozdania jednostkowe Rb-27ZZ,
- dochody gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów oświatowych jednostek budżetowych z przeznaczeniem na realizację wydatków określonych w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego; z realizacji tych dochodów i wydatków jednostki te sporządzają półroczne i roczne sprawozdania Rb-34S, a na rachunek budżetu jest wpłacana pozostałość środków na wydzielonym rachunku według stanu na koniec roku.

Zarówno sprawozdania Rb-27S, jak i sprawozdania Rb-27ZZ są sporządzane na podstawie ewidencji analitycznej do konta „Rachunek bieżący jednostki”. Zrealizowane dochody objęte wymienionymi sprawozdaniami są przekazywane na rachunek budżetu. Na rachunek budżetu jest wpłacana pozostałość środków na wydzielonym rachunku oświatowych jednostek budżetowych według stanu na koniec roku. Wpłata ta stanowi dochód budżetu i jest ujmowana na koncie 133, w korespondencji ze stroną Ma konta 222. Wpłata ta w ewidencji placówek oświatowych jest księgowana zapisem Wn 222, Ma 132, a w sprawozdawczości budżetowej jest wykazywana jako wydatek (w Rb-34S) i dochód (w Rb-27S) w § 240 „Wpływy do budżetu pozostałości środków finansowych gromadzonych na wydzielonym rachunku jednostki budżetowej”.

Wpływ środków na rachunek budżetu, również z tytułu dochodów z realizacji zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami, należy ujmować zapisem Wn 133, Ma 222, a sprawozdanie jednostkowe Rb-27ZZ powinno być księgowane w następujący sposób, tj. w części należącej:

- jednostce samorządu terytorialnego na podstawie odrębnych przepisów – zapisem Wn 222, Ma 901,
- budżetowi państwa i innym jednostkom samorządu terytorialnego – zapisem Wn 222, Ma 224.

Na koncie 222, w korespondencji ze stroną Wn konta 133, powinny być ujmowane również bezpośrednie wpływy na rachunek budżetu dochodów budżetowych urzędu i dochodów objętych planem finansowym urzędu z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami. W opisie konta 222 przyjęto, że na stronie Wn są ujmowane okresowe sprawozdania urzędów obsługujących organy podatkowe. Taki sam zapis funkcjonował również w poprzednim

rozporządzeniu, przy czym tamten opis konta 222 był wspólny dla budżetu państwa i dla jednostek samorządu.

Konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”

Konto 223 służy do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi z tytułu dokonanych przez te jednostki wydatków budżetowych.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się środki przelane z rachunku budżetu na pokrycie wydatków jednostek budżetowych, w korespondencji z kontem 133.

Na stronie Ma ujmuje się wydatki dokonane przez jednostki budżetowe w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań tych jednostek, w korespondencji z kontem 902.

Ewidencję szczegółową do konta 223 prowadzi się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi z tytułu przekazanych na ich rachunki środków pieniężnych przeznaczonych na pokrycie realizowanych przez nie wydatków budżetowych.

Saldo Wn konta 223 oznacza stan przelanych środków na rachunki bieżące jednostek budżetowych, lecz niewykorzystanych na pokrycie wydatków budżetowych.

W tych jednostkach samorządu terytorialnego, w których wydatki objęte planem finansowym urzędu jako jednostki są realizowane bezpośrednio z rachunku budżetu, wypłaty z tego tytułu powinny być traktowane jak przelewy z rachunku budżetu na pokrycie wydatków urzędu na rachunek bieżący jednostki budżetowej i ujmowane w ewidencji budżetu zapisem Wn 223, Ma 133. Na tych samych zasadach należy traktować wydatki urzędu lub innych jednostek budżetowych dokonane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych. Tego typu operacje należy ujmować na stronie Wn konta 223, w korespondencji z kontem 134.

Wydatki objęte planami finansowymi jednostek budżetowych zrealizowane bezpośrednio z rachunków bankowych budżetu (rachunek podstawowy budżetu i inne wyodrębnione rachunki bankowe w ramach konta 133 lub w formie płatności z rachunku kredytowego) również powinny być wykazane w jednostkowych sprawozdaniach Rb-28S. W związku z tym ewidencja szczegółowa do konta 223 powinna obejmować także te jednostki budżetowe, w których nie występuje rachunek bankowy jednostki budżetowej. W rozliczeniach z taką jednostką na koncie 223 będą ujęte następujące operacje:

- na stronie Wn – równowartość wydatków zrealizowanych w budżecie, równoważna z przekazaniem środków na pokrycie wydatków tej jednostki, w korespondencji z kontem 133 lub 902,
- na stronie Ma – wydatki ujęte na koncie 130 jednostki budżetowej na podstawie wyciągów bankowych do rachunków budżetu w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań Rb-28S, w korespondencji z kontem 902.

Konto 224 „Rozrachunki budżetu”

Konto 224 służy do ewidencji rozrachunków z innymi budżetami, a w szczególności:

- 1) rozliczeń dochodów budżetowych realizowanych przez urzędy skarbowe na rzecz budżetu jednostki samorządu terytorialnego,
- 2) rozrachunków z tytułu udziałów w dochodach innych budżetów,
- 3) rozrachunków z tytułu dotacji i subwencji,
- 4) rozrachunków z tytułu dochodów pobranych na rzecz budżetu państwa.

Ewidencja szczegółowa do konta 224 powinna umożliwić ustalenie stanu należności i zobowiązań według poszczególnych tytułów oraz według poszczególnych budżetów.

Konto 224 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn tego konta oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań budżetu z tytułu pozostałych rozrachunków.

Opis konta 224, w porównaniu z poprzednim rozporządzeniem, nie uległ żadnym zmianom, więc dokonywanie zapisów księgowych na tym koncie nie powinno stwarzać istotnych problemów.

Z opisu konta 224 wynika, że służy ono m.in. do rozrachunków z tytułu dochodów pobranych na rzecz budżetu państwa. Na podstawie instrukcji sporządzania sprawozdania kwartalnego Rb-27ZZ (rozdział 4 załącznika nr 39 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej) należy przyjąć, że dochodami pobranymi na rzecz budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest tylko ta część dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, która jest należna budżetowi państwa. W instrukcji tej określono, że dochody wykonane w związku z realizacją zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, należne

jednostkom samorządu terytorialnego na podstawie odrębnych przepisów, nie stanowią dochodów budżetu państwa. Ponadto należy mieć na uwadze, że w przypadku należności ściągniętych od dłużnika alimentacyjnego w trybie przepisów ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, 20% kwot należności stanowi dochód własny gminy wierzyciela, 20% kwoty stanowi dochód własny gminy dłużnika, a pozostałe 60% tej kwoty oraz odsetki stanowią dochód budżetu państwa. Jeśli organ właściwy wierzyciela nie jest jednocześnie organem właściwym dłużnika, przekazuje organowi właściwemu dłużnika 20% kwoty, a więc w rozliczeniu tego typu dochodów biorą udział również inne jednostki samorządu terytorialnego. Do rozliczeń z innymi jednostkami z omawianego tytułu najwłaściwsze jest konto 224.

Przyjmując założenie, że wpłaty na rachunek budżetu dochodów zrealizowanych przez jednostki budżetowe w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami są księgowane: Wn 133, Ma 222, to na koncie 224 wystąpią następujące zapisy związane z rozliczeniem uzyskanych z tego tytułu wpływów:

- zobowiązania wobec budżetu państwa, w wysokości należnej budżetowi państwa – Wn 222, Ma 224,

- zobowiązania wobec innych jednostek samorządu terytorialnego, w wysokości wynikającej z odrębnych przepisów – Wn 222, Ma 224,

- przelewy dochodów należnych budżetowi państwa – Wn 224, Ma 133,

- przelewy dochodów należnych innej jednostce samorządu terytorialnego – Wn 224, Ma 133.

Konto 224 służy do rozliczeń z tytułu udziałów jednostek samorządu terytorialnego. W związku z tym, że Ministerstwo Finansów przedkłada z realizacji tych dochodów tylko roczne sprawozdanie Rb-27, w ciągu roku ujmowane zapisem Wn 133, Ma 224, wpływy dochodów powinny być jednoczesnym zapisem przenoszone na dochody budżetu zapisem Wn 224, Ma 901. Taka sama zasada powinna obowiązywać w odniesieniu do dochodów pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego przekazywanych za miesiące nieobjęte sprawozdaniami Rb-27. Natomiast w miesiącach kończących poszczególne kwartały, zapisy na stronie Wn konta 224 powinny być dokonywane na podstawie kwartalnych sprawozdań składanych przez naczelników urzędów skarbowych.

Konto 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków”

Konto 225 służy do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi z tytułu zrealizowanych przez te jednostki niewygasających wydatków.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się środki przebrane z rachunku budżetu na pokrycie niewygasających wydatków jednostek budżetowych.

Na stronie Ma konta 225 ujmuje się wydatki zrealizowane przez jednostki budżetowe w korespondencji z kontem 904 oraz przelewy środków niewykorzystanych w korespondencji z kontem 135.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 225 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi z tytułu przekazanych im środków na realizację niewygasających wydatków.

Konto 225 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan nierozliczonych środków przekazanych jednostkom budżetowym na realizację niewygasających wydatków.

W przypadku realizowania wydatków niewygasających bezpośrednio z rachunku środków na wydatki niewygasające powinna obowiązywać zasada, że jest to operacja równoważna z przekazaniem środków na pokrycie niewygasających wydatków jednostek budżetowych z rachunku środków na niewygasające wydatki na rachunki bieżące tych jednostek. W ewidencji budżetu tego typu operacja powinna być księgowana zapisem Wn 225, Ma 133.

Konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

Konto 240 służy do ewidencji innych rozrachunków związanych z realizacją budżetu, z wyjątkiem rozrachunków i rozliczeń ujmowanych na kontach 222, 223, 224, 225, 250, 260.

Ewidencja szczegółowa do tego konta powinna umożliwić ustalenie stanu rozrachunków według poszczególnych tytułów oraz według kontrahentów.

Konto 240 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań z tytułu pozostałych rozrachunków.

W opisie konta 240 zmianie uległa tylko treść pierwszego zdania. W poprzednim brzmieniu opisu tego konta na koncie 240 nie były również ujmowane rozrachunki i rozliczenia ujmowane na kontach 227 i

228, które w aktualnym wykazie kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego nie występują. W praktyce podstawowymi zapisami na koncie 240 są zapisy związane z błędami w wyciągach bankowych do poszczególnych rachunków budżetu.

Na koncie 240 powinny być ujmowane rozliczenia z instytucjami pośredniczącymi z tytułu wyprzedzającego finansowania z własnych środków wydatków podlegających finansowaniu środkami z budżetu Unii Europejskiej lub innymi środkami zagranicznymi niepodlegającymi zwrotowi, w wysokości wynikającej z wniosku o dokonanie płatności (zapis Wn 240, Ma 909).

Konto 250 „Należności finansowe”

Konto 250 służy do ewidencji należności zaliczanych do należności finansowych, a w szczególności z tytułu udzielonych pożyczek.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się powstanie i zwiększenie należności finansowych, a na stronie Ma – ich zmniejszenie.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 250 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności z poszczególnymi kontrahentami według tytułów należności.

Konto 250 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności finansowych, a saldo Ma – stan nadpłat z tytułu należności finansowych.

Poza operacjami związanymi z udzieleniem pożyczek i ich spłatą, na koncie 250 mogą być także ujmowane rozliczenia z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez jednostkę samorządu terytorialnego. Jeżeli spłata za dłużników, w związku z udzielonymi gwarancjami i poręczeniami, nastąpiła z rachunku budżetu – księgowanie należności z tego tytułu następuje pod datą wyciągu bankowego zapisem Wn 250, Ma 909, równoległe do zapisu Wn 223, Ma 133.

Jeżeli spłata za dłużnika z tytułu gwarancji i poręczeń nastąpiła z rachunku bieżącego urzędu, księgowanie na koncie 250 następuje na podstawie sprawozdania Rb-28S pod datą ostatniego dnia okresu sprawozdawczego.

W przypadku wystąpienia należności finansowych, na które zostały dokonane odpisy aktualizacyjne, na stronie Ma konta 250 mogą wystąpić odpisy zmniejszające wartość tych odpisów.

Konto 260 „Zobowiązania finansowe”

Konto 260 służy do ewidencji zobowiązań zaliczanych do zobowiązań finansowych, z wyjątkiem kredytów bankowych, a w szczególności z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się wartość spłaconych zobowiązań finansowych, a na stronie Ma – wartość zaciągniętych zobowiązań finansowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 260 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu zobowiązań z poszczególnymi kontrahentami według tytułów zobowiązań.

Konto 260 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan nadpłaconych zobowiązań finansowych, a saldo Ma – stan zaciągniętych zobowiązań finansowych.

Zasady funkcjonowania konta 260 są takie same jak w poprzednim rozporządzeniu. Należy mieć na uwadze, że na stronie Ma tego konta ujmuje się, w korespondencji z kontem 909, również dyskonto i odsetki od wyemitowanych instrumentów finansowych oraz odsetki od zaciągniętych pożyczek, a saldo Ma na koniec oznacza zadłużenie z tytułu zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych, składające się z nominalnej wartości wyemitowanych instrumentów finansowych oraz odsetek od zaciągniętych pożyczek i wyemitowanych instrumentów finansowych.

Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności”

Konto 290 służy do ewidencji odpisów aktualizujących należności.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących należności, a na stronie Ma – zwiększenie wartości odpisów aktualizujących należności.

Saldo konta 290 oznacza wartość odpisów aktualizujących należności.

W budżecie jednostki samorządu terytorialnego odpisy aktualizujące wartość należności tworzy się na należności z tytułu rozchodów budżetu (udzielone pożyczki) oraz na należności z tytułu dochodów budżetowych realizowanych w formie bezpośrednich wpłat na rachunek budżetu, związanych z odsetkami od udzielonych pożyczek i ze spłatami za dłużników wynikającymi z udzielonych poręczeń i gwarancji.

Odpisy aktualizujące wartość należności powinny uwzględniać prawdopodobieństwo ich zapłaty i z tego względu powinny być tworzone przede wszystkim w odniesieniu do należności od dłużników

postawionych w stan likwidacji lub upadłości lub od dłużników, w przypadku których oddalono wniosek o upadłość z powodu niewystarczających środków na prowadzenie postępowania upadłościowego. Zgodnie ze szczególnymi zasadami określonymi w nowym rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu rozchodów budżetu są zaliczane do wyników na pozostałych operacjach niekasowych (zapis Wn 962, Ma 290). Przywołane rozporządzenie nie określa zasad ewidencjonowania odpisów aktualizujących należności z tytułu dochodów budżetowych. Odpisy aktualizujące tego typu należności powinny obciążać rozliczenia międzyokresowe i być ewidencjonowane w budżecie zapisem Wn 909, Ma 290.

Konto 901 „Dochody budżetu”

Konto 901 służy do ewidencji dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się przeniesienie, w końcu roku, sumy dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego na konto 961. Na stronie Ma konta 901 ujmuje się dochody budżetu:

- 1) na podstawie sprawozdań budżetowych jednostek budżetowych, w korespondencji z kontem 222,
- 2) na podstawie sprawozdań innych organów w zakresie dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w korespondencji z kontem 224,
- 3) z tytułu rozrachunków z innymi budżetami za dany rok budżetowy, w korespondencji z kontem 224,
- 4) z innych tytułów, w szczególności subwencje i dotacje, w korespondencji z kontem 133,
- 5) pochodzące ze źródeł zagranicznych, niepodlegające zwrotowi, w korespondencji z kontem 133,
- 6) pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, w korespondencji z kontem 133.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 901 powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych dochodów budżetu według podziałek planu finansowego.

Saldo Ma konta 901 oznacza sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo konta 901 przenosi się na konto 961.

Dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego dzielą się na dochody, które na podstawie odrębnych przepisów mogą być realizowane wyłącznie w formie bezpośrednich wpłat na rachunek podstawowy budżetu lub na wyodrębnione rachunki prowadzone w ramach konta 133 oraz na dochody realizowane przez urząd jednostki samorządu terytorialnego i inne samorządowe jednostki budżetowe. Poczynając od początku 2011 r., na koncie 901 będą ujmowane wszystkie dochody budżetu, w tym także dochody pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi i z budżetu Unii Europejskiej.

W urzędach, w których nie występuje wyodrębniony rachunek bankowy jednostki budżetowej lub jego funkcja jest ograniczona do realizacji wydatków objętych planem finansowym urzędu, dochody objęte planem finansowym urzędu również wpływają bezpośrednio na rachunek podstawowy budżetu. Zrealizowane w ten sposób dochody należy traktować na tych samych zasadach jak okresowe przelewy dochodów zrealizowanych przez jednostki budżetowe i ujmować w ewidencji budżetu zapisem Wn 133, Ma 222. Za argument przesadzający o przyjęciu takiego rozwiązania może posłużyć fakt, że w poprzednim opisie konta 901 był zamieszczony zapis, że dochody własne są księgowane zapisem Wn 133, Ma 901, a w nowym rozporządzeniu zapis ten został pominięty. W związku z tym wszystkie dochody realizowane przez urząd i inne samorządowe jednostki budżetowe są ujmowane na koncie 901 na podstawie okresowych sprawozdań jednostkowych sporządzanych przez te jednostki.

Do konta 901 wskazane jest prowadzenie ewidencji analitycznej na kontach:

- 901-1 „Dochody budżetu nieobjęte planami finansowymi urzędu i innych niż urząd jednostek budżetowych”,

- 901-2 „Dochody budżetowe realizowane przez urząd i inne samorządowe jednostki budżetowe”.

Prowadzenie ewidencji księgowej za pomocą wymienionych kont analitycznych jest podyktowane m.in. rozwiązaniem przyjętym w szczególnych zasadach rachunkowości, polegającym na tym, że do przychodów urzędu jednostki samorządu terytorialnego zalicza się dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujęte w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych (§ 7 nowego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont).

Na podstawie zapisów księgowych na koncie analitycznym 901-1 możliwe będzie ustalenie i ujęcie w ewidencji urzędu jednostki samorządu terytorialnego dochodów budżetowych stanowiących zgodnie z nowym rozporządzeniem przychody urzędu jako jednostki budżetowej. Należy podkreślić, że ustalone w ten sposób przychody urzędu służą do określenia wyniku urzędu wykazywanego w bilansie i w rachunku zysków i strat. W związku z tym ujęcie tego typu przychodów w ewidencji urzędu można

ograniczyć do jednego zapisu dokonanego na koniec roku w wysokości dochodów budżetu ujętych w ciągu roku na koncie 901-1.

Na koncie 901-1, w korespondencji z kontem 901, należy ujmować odsetki bankowe od środków budżetu jednostek samorządu terytorialnego znajdujących się na rachunkach bankowych prowadzonych w ramach konta 133, tj. na rachunku lokat terminowych, na podstawowym rachunku budżetu i na wyodrębnionych rachunkach bankowych, należy traktować jako dochody budżetu, których ewidencja jest prowadzona wyłącznie w ewidencji budżetu. W odniesieniu do dochodów z tego tytułu niedopuszczalne jest dokonywanie zapisów równoległych w ewidencji urzędu jako jednostki budżetowej, na podstawie wyciągów bankowych do rachunków budżetu prowadzonych w ramach konta 133.

W taki sam sposób powinny być księgowane odsetki od środków zgromadzonych na rachunku środków na wydatki niewygasające (zapis Wn 135, Ma 901-1).

Konto 902 „Wydatki budżetu”

Konto 902 służy do ewidencji wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Na stronie Wn konta 902 ujmuje się w szczególności wydatki:

- 1) jednostek budżetowych na podstawie ich sprawozdań budżetowych, w korespondencji z kontem 223,
- 2) realizowane z kredytu uruchomionego w formie realizacji zleceń płatniczych, w korespondencji z kontem 134.

Na stronie Ma tego konta ujmuje się przeniesienie, w końcu roku, sumy wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego na konto 961.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 902 powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych wydatków budżetu według podziałek klasyfikacji.

Saldo Wn konta 902 oznacza sumę wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo konta 902 przenosi się na konto 961.

Poczynając od początku 2011 r., na koncie 902 będą ujmowane wszystkie wydatki budżetu, w tym także wydatki finansowane dochodami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi i z budżetu Unii Europejskiej.

W urzędach, w których nie występuje wyodrębniony rachunek bankowy jednostki budżetowej, wydatki objęte planem finansowym urzędu są realizowane bezpośrednio na rachunek podstawowy budżetu. Zrealizowane w ten sposób wydatki należy traktować na tych samych zasadach jak okresowe przelewy środków na rachunki jednostek budżetowych i ujmować w ewidencji budżetu zapisem Wn 223, Ma 133. Za argument przesądzający o przyjęciu takiego rozwiązania może posłużyć fakt, że w poprzednim opisie konta 902 był zamieszczony zapis, że wydatki własne są księgowane zapisem Wn 902, Ma 133, a w omawianym, nowym rozporządzeniu zapis ten został pominięty. W związku z tym wszystkie wydatki realizowane przez urząd i inne samorządowe jednostki budżetowe są ujmowane na koncie 902 na podstawie okresowych sprawozdań jednostkowych Rb-28S sporządzanych przez te jednostki. Zasada ta powinna obowiązywać również w odniesieniu do wydatków urzędu i innych samorządowych jednostek budżetowych realizowanych z kredytu uruchamianego w formie realizacji zleceń płatniczych, mimo zamieszczenia w opisie konta zapisu, że poniesione w ten sposób wydatki księguje się zapisem Wn 902, Ma 134.

W poprzednim rozporządzeniu w opisie konta 902 był zamieszczony zapis określający, że na stronie Wn konta 902 są ujmowane wydatki z tytułu rozrachunków z innymi budżetami, w korespondencji z kontem 224.

Konto 903 „Niewykonane wydatki”

Konto 903 służy do ewidencji niewykonanych wydatków zatwierdzonych do realizacji w latach następnych.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się wartość niewykonanych wydatków zatwierdzonych do realizacji w latach następnych, w korespondencji z kontem 904.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo konta 903 przenosi się na konto 961.

Opis konta 903, w porównaniu z poprzednimi regulacjami, nie uległ żadnym zmianom. Należy zwrócić uwagę na specyfikę zapisów na tym koncie, które ograniczają się do księgowania dokonywanych na koniec roku, w pozostałym okresie nie występują operacje księgowane na koncie 903.

Konto 904 „Niewygasające wydatki”

Konto 904 służy do ewidencji niewygasających wydatków.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się:

- 1) wydatki jednostek budżetowych dokonane w ciężar planu niewygasających wydatków, na podstawie ich sprawozdań budżetowych, w korespondencji z kontem 225,
- 2) **przeniesienie niewykorzystanych niewygasających wydatków na dochody budżetowe.**

Na stronie Ma konta 904 ujmuje się wielkość zatwierdzonych niewygasających wydatków.

Konto 904 może wykazywać saldo Ma do czasu zrealizowania planu niewygasających wydatków lub do czasu wygaśnięcia planu niewygasających wydatków.

Według zasad funkcjonowania konta 904 określonych w poprzednim rozporządzeniu, konto to służyło do ewidencji rozliczeń z tytułu niewygasających – na podstawie „starej” ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych – wydatków dotyczących projektów realizowanych z udziałem środków pomocowych oraz wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego określonych w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. W obowiązującym stanie prawnym tego typu podział wydatków niewygasających nie istnieje. Z tego względu w opisie konta 904 stał się bezprzedmiotowy dotychczasowy zapis o ujmowaniu na stronie Wn przeniesienia równowartości wydatków dokonanych z wyodrębnionych rachunków środków finansowych funduszy pomocowych objętych planem niewygasających wydatków, w korespondencji z kontem 960.

Na koncie 904 nie należy ujmować wydatków dokonanych bezpośrednio z rachunku środków na niewygasające. Poniesione w ten sposób należy traktować jak przekazanie środków z rachunku środków na niewygasające wydatki na rachunki jednostek budżetowych na pokrycie wydatków niewygasających.

Konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe”

Konto 909 służy do ewidencji rozliczeń międzyokresowych.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności koszty finansowe stanowiące wydatki przyszłych okresów (np.: odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek w korespondencji z kontem 134 lub 260), a na stronie – Ma przychody finansowe stanowiące dochody przyszłych okresów (np.: subwencje i dotacje przekazane w grudniu dotyczące następnego roku budżetowego).

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 909 powinna umożliwiać ustalenie stanu rozliczeń międzyokresowych według ich tytułów.

Konto 909 może wykazywać saldo Wn i Ma.

W nowym rozporządzeniu w opisie konta 909 doprecyzowano, że na koncie 909 na stronie Wn są ujmowane koszty finansowe stanowiące wydatki przyszłych okresów, a na stronie Ma – przychody finansowe stanowiące dochody przyszłych okresów.

Opis konta 909 nie stwarza więc wątpliwości, że w ewidencji budżetu rozliczenia międzyokresowe należy ujmować według takich samych tytułów jak w uor i w załączniku nr 3 do nowego rozporządzenia, z uwzględnieniem specyfiki ewidencji księgowej budżetu wynikającej ze stosowania metody kasowej.

Jednostki samorządu terytorialnego dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w tym także kosztów danego okresu sprawozdawczego, jeżeli opłacenie tych kosztów spowoduje w przyszłych okresach sprawozdawczych konieczność dokonania wydatków budżetowych (np. zarachowane na koniec kwartału odsetki od zaciągniętych kredytów, pożyczek i wyemitowanych obligacji). Rozliczenia międzyokresowe kosztów wystąpią także w przypadku, gdy zgodnie z umową wartość otrzymanych finansowych składników aktywów z tytułu emitowanych przez jednostkę papierów wartościowych jest niższa od zobowiązania zapłaty w momencie ich wykupu. W takim przypadku różnica stanowi czynne rozliczenie międzyokresowe kosztów.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów dokonywane w jednostce samorządu terytorialnego obejmują równowartość:

- otrzymanych w grudniu należnych za styczeń następnego roku dotacji celowych,
- otrzymanej w grudniu, a należnej za styczeń następnego roku subwencji oświatowej,
- przychodów, w tym także przychodów bieżącego okresu sprawozdawczego, jeżeli wpływ tych przychodów spowoduje wykonanie dochodów w przyszłych okresach sprawozdawczych.

Na stronie Wn konta 909 ujmuje się więc międzyokresowe rozliczenia tylko takich kosztów, które w przyszłych okresach sprawozdawczych spowodują konieczność dokonania wydatków budżetowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się przeksięgowanie ujętych na stronie Ma przychodów z tytułu subwencji oświatowej i dotacji na dochody budżetu lub na zmniejszenie należności finansowych. Na

stronie Wn ujmuje się również odpisy aktualizujące należności z tytułu dochodów budżetowych, w korespondencji z kontem 290.

Na stronie Ma konta 909 ujmuje się wymagalne i otrzymane w grudniu za styczeń następnego roku należności z tytułu subwencji oświatowej i dotacji celowych oraz te przychody, których wpływ w następnych okresach sprawozdawczych spowoduje wykonanie dochodów budżetowych.

Konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu”

Konto 960 służy do ewidencji stanu skumulowanych wyników budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W ciągu roku konto 960 przeznaczone jest do ewidencji operacji dotyczących zmniejszenia lub zwiększenia skumulowanych wyników budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W szczególności na stronie Wn lub Ma tego konta ujmuje się, pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, odpowiednio przeniesienie sald kont 961 i 962. Konto 960 może wykazywać saldo Wn lub saldo Ma.

Saldo Wn konta 960 oznacza stan skumulowanego deficytu budżetu, a saldo Ma – stan skumulowanej nadwyżki budżetu.

Skumulowany wynik budżetu obejmuje okres od początku działalności danej jednostki samorządu terytorialnego do końca roku poprzedzającego rok budżetowy. Jeżeli skumulowane dochody budżetu i przychody finansowe zaliczane do operacji niekasowych przewyższają zrealizowane w tym okresie wydatki budżetowe i operacje niekasowe dotyczące kosztów finansowych, skumulowany wynik budżetu jest nadwyżką, a w przeciwnym przypadku stanowi deficyt budżetu.

Według dotychczasowych zasad, skumulowany wynik budżetu był ustalany na koncie 960 bez uwzględnienia skumulowanego wyniku na operacjach z udziałem środków z funduszy pomocowych.

Poczynając od 2011 r., skumulowany wynik wykonania budżetu będzie odzwierciedlał wynik uwzględniający całość zrealizowanych w tym okresie dochodów i wydatków budżetu oraz przychodów i kosztów zaliczanych do operacji niekasowych ujmowanych na koncie 962.

W związku z likwidacją w planie kont budżetu służących do ewidencjonowania operacji z udziałem środków funduszy pomocowych, ilość zapisów na koncie 960 ulegnie ograniczeniu o przeksięgowania z konta 960 na konto 967 „Fundusz jednostki”.

Konto 961 „Wynik wykonania budżetu”

Konto 961 służy do ewidencji wyniku wykonania budżetu, czyli deficytu lub nadwyżki.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego na stronie Wn konta 961 ujmuje się przeniesienie poniesionych w ciągu roku wydatków budżetu, odpowiednio w korespondencji z kontem 902, oraz niewykonanych wydatków, w korespondencji z kontem 903.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego na stronie Ma tego konta ujmuje się przeniesienie zrealizowanych w ciągu roku dochodów budżetu, odpowiednio w korespondencji z kontem 901.

W ewidencji szczegółowej do konta 961 wyodrębnia się źródła zwiększeń i rodzaje zmniejszeń wyniku wykonania budżetu stosownie do potrzeb sprawozdawczości.

Na koniec roku konto 961 może wykazywać saldo Wn lub Ma. Saldo Wn oznacza stan deficytu budżetu, a saldo Ma – stan nadwyżki.

W roku następnym, pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, saldo konta 961 przenosi się na konto 960.

Według dotychczasowych zasad, konto 961 służyło do ustalania kasowego wykonania wyniku budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok budżetowy, ale z wyłączeniem dochodów i wydatków ze środków funduszy pomocowych ujmowanych na kontach 907 i 908. Aktualnie na kontach 901 i 902, których salda na koniec roku są przeksięgowywane na konto 961, ujmuje się całość wykonanych dochodów i wydatków budżetu, w tym także dochody pochodzące ze środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi oraz z budżetu Unii Europejskiej, a także wydatki zrealizowane z tych dochodów.

Konto 962 „Wynik na pozostałych operacjach”

Konto 962 służy do ewidencji pozostałych operacji niekasowych wpływających na wynik wykonania budżetu.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności koszty finansowe oraz pozostałe koszty operacyjne związane z operacjami budżetowymi.

Na stronie Ma ujmuje się w szczególności przychody finansowe oraz pozostałe przychody operacyjne związane z operacjami budżetowymi.

Na koniec roku konto 962 może wykazywać saldo Wn oznaczające nadwyżkę kosztów nad przychodami lub saldo Ma – nadwyżkę przychodów nad kosztami.

Pod datą zatwierdzenia sprawozdania z wykonania budżetu, saldo konta 962 przenosi się na konto 960.

Do **kosztów finansowych** ujmowanych na koncie 962 zalicza się tylko takie operacje, które nie wiążą się w roku bieżącym oraz w latach następnych z wydatkowaniem środków budżetu, a także operacje związane z wydatkowaniem środków budżetu, ale niepowodujące wystąpienia wydatków budżetu. Do kosztów finansowych zalicza się m.in.:

- umorzenie pożyczek udzielonych,
- ujemne różnice kursowe od kredytów zaciągniętych w walutach obcych,
- ujemne różnice od wyceny środków budżetu w walutach obcych,
- odpisy aktualizujące należności z tytułu udzielonych pożyczek.

Koszty finansowe powodujące wystąpienie w następnym roku wydatków budżetowych (np. z tytułu odsetek od zaciągniętych kredytów lub pożyczek) nie są księgowane na koncie 962, lecz na koncie 909.

Przychodami finansowymi podlegającymi ewidencji na koncie 962 są niewiążące się z wpływem środków na rachunek budżetu w danym roku budżetowym powodującym wystąpienie dochodów budżetowych. Do przychodów finansowych zalicza się m.in.:

- umorzenie zaciągniętych pożyczek i kredytów bankowych,
- premie termomodernizacyjne zarachowywane na poczet spłaty zaciągniętych kredytów,
- dodatnie różnice kursowe od kredytów zaciągniętych w walutach obcych,
- dodatnie różnice od wyceny środków budżetu w walutach obcych.

Do przychodów finansowych ujmowanych na koncie 962 zalicza się także środki z prywatyzacji w części przeznaczonej na pokrycie wydatków budżetowych danego roku oraz spłaty pożyczek udzielonych w równowartości dokonanych wcześniej odpisów aktualizujących należności.

W związku z likwidacją kont służących do ewidencji operacji z udziałem środków pomocowych część operacji niekasowych była ujmowana na koncie 967 „Fundusze pomocowe”. Wynik budżetu na operacjach niekasowych ustalany na podstawie zapisów na koncie 962 nie obejmował więc wyniku na operacjach niekasowych z udziałem środków pomocowych. Poczynając od 2011 r., na koncie 962 będą księgowane wszystkie operacje niekasowe budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Konto 968 „Prywatyzacja”

Konto służy do ewidencji przychodów i rozchodów dotyczących prywatyzacji.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się rozchody pokryte środkami z prywatyzacji, a na stronie Ma – przychody z tytułu prywatyzacji.

Ewidencję szczegółową do konta 968 prowadzi się według podziałek klasyfikacji i tytułów prywatyzacji. Konto 968 może wykazywać saldo Ma oznaczające stan środków z prywatyzacji.

Wpływy z prywatyzacji do końca 1998 r. stanowiły dochody budżetów gmin. Od chwili wejścia w życie pierwszej ustawy o finansach publicznych, czyli od 1999 r. – środki pieniężne pochodzące z prywatyzacji polegającej na sprzedaży zorganizowanych części przedsiębiorstw w formie ratalnej lub w formie leasingu należy kwalifikować do przychodów jednostek samorządu terytorialnego, a nie do ich dochodów. Nie stanowią natomiast przychodów z prywatyzacji wpływy ze sprzedaży nieruchomości (mieszkań, gruntów lub ruchomości, które stanowią dochody jednostki samorządu terytorialnego).

Przychodami z prywatyzacji jednostek samorządu terytorialnego są wpływy ze zbycia udziałów i akcji spółek powstałych z przekształcania przedsiębiorstw komunalnych, a także wpływy z zadysponowania zasobami mieszkalnymi i lokalami użytkowymi, pozostałymi po likwidacji lub upadłości przedsiębiorstw i spółek komunalnych.

Rozliczenia związane z prywatyzacją majątku jednostki samorządu terytorialnego w ujęciu memoriałowym są ewidencjonowane w urzędzie jako jednostce budżetowej. Środki finansowe z prywatyzacji majątku mogą wpływać na rachunek urzędu lub bezpośrednio na rachunek budżetu. Środki z prywatyzacji zasilające rachunek budżetu są przeznaczane na realizację wydatków bezpośrednio z tego rachunku lub poprzez przekazanie na rachunki bieżące jednostek budżetowych. Nie ulega wątpliwości, że na stronie Ma konta 968 ujmuje się przychody z prywatyzacji, w korespondencji z kontem 133. Trudniejszy jest natomiast problem, w korespondencji z jakim kontem należy ujmować rozchody pokryte wpływami z prywatyzacji. Jeżeli tym kontem miałoby być także konto 133, to oznaczałoby to, że rozchodowi środków z prywatyzacji nie towarzyszy wydatek budżetowy. Tym samym środki z prywatyzacji nie są rozchodowane na pokrycie deficytu budżetu. Wykorzystanie środków z prywatyzacji na wydatki budżetowe należy więc zaksięgować zapisem Wn

968, Ma 962. Stan środków z prywatyzacji wynika z przychodów z prywatyzacji, a wydatkowanie tych środków zmniejsza stan funduszy uzyskanych z prywatyzacji. Należy więc przyjąć, że rozchodom środków z tego funduszu musi towarzyszyć przychód finansowy mający wpływ na wynik wykonania budżetu.

Konto 991 „Planowane dochody budżetu”

Konto 991 służy do ewidencji planu dochodów budżetowych oraz jego zmian.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się zmiany budżetu zmniejszające plan dochodów budżetu.

Na stronie Ma ujmuje się planowane dochody budżetu oraz zmiany budżetu zwiększające planowane dochody.

Saldo Ma konta 991 określa w ciągu roku wysokość planowanych dochodów budżetu.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego sumę równą saldu konta ujmuje się na stronie Wn konta 991.

Konto 992 „Planowane wydatki budżetu”

Konto 992 służy do ewidencji planu wydatków budżetu oraz jego zmian.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się planowane wydatki budżetu oraz zmiany budżetu zwiększające planowane wydatki.

Na stronie Ma ujmuje się zmiany budżetu zmniejszające plan wydatków budżetu lub wydatki zablokowane.

Saldo Wn konta 992 określa w ciągu roku wysokość planowanych wydatków budżetu.

Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego sumę równą saldu konta ujmuje się na stronie Ma konta 992.

Konto 993 „Rozliczenia z innymi budżetami”

Konto 993 służy do pozabilansowej ewidencji rozliczeń z innymi budżetami w ciągu roku, które nie podlegają ewidencji na kontach bilansowych.

Na stronie Wn tego konta ujmuje się należności od innych budżetów oraz spłatę zobowiązań wobec innych budżetów.

Na stronie Ma ujmuje się zobowiązania wobec innych budżetów oraz wpłaty należności otrzymane od innych budżetów.

Konto 993 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn konta 993 oznacza stan należności od innych budżetów, a saldo Ma konta 993 – stan zobowiązań.

WÓJT
mgr inż. Zofia Topolińska

Załącznik Nr 2
do zarządzenia Nr 17/11
Wójta Gminy Lniano z dnia 18 marca 2011 r.

WYKAZ KONT SYNTETYCZNYCH I ANALITYCZNYCH
Dla Urzędu Gminy Lniano

KONTA BILANSOWE

Symbol konta		Nazwa konta - opis funkcjonowania konta
syntetyczny	analityczny	
Zespół 0 – Majątek trwały		
011	Środki trwałe	Konto 011 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych związanych z wykonywaną działalnością jednostki, które nie podlegają ujęciu na kontach 013, 014, 016 i 017. Na stronie Wn tego konta ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu i wartości początkowej środków trwałych, z wyjątkiem umorzenia środków trwałych, które ujmuje się na koncie 071. Na stronie Wn konta 011 ujmuje się w szczególności: 1) przychody nowych lub używanych środków trwałych pochodzących z zakupu gotowych środków trwałych lub inwestycji oraz wartość ulepszeń zwiększających wartość początkową środków trwałych, 2) przychody środków trwałych nowo ujawnionych, 3) nieodpłatne przyjęcie środków trwałych, 4) zwiększenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny. Na stronie Ma ujmuje się w szczególności: 1) wycofanie środków trwałych z używania na skutek ich likwidacji, z powodu zniszczenia, zużycia, sprzedaży oraz nieodpłatnego przekazania, 2) ujawnione niedobory środków trwałych, 3) zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych dokonywane na skutek aktualizacji ich wyceny. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 powinna umożliwić: ☐☐ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych, ☐☐ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe, ☐☐należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji. Konto 011 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków trwałych w wartości początkowej. W zakresie zasad dotyczących wyceny i ewidencji środków trwałych, takich jak: książki i inne zbiory biblioteczne, środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych, odzież i dywany, inwentarz żywy, pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach updog, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w
	wg grup KŚT	
	0 - grunty j.w.	
	1- budynki	
	2 - obiekty inżynieryjne	
	3 - kotły i urządzenia energetyczne	
	4 – urządzenia techniczne	
	6 – urządzenia techniczne	
	7 – środki transportu	
	8 – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie	

		100% ich wartości, w momencie oddania do używania – wprowadzona została zasada, że wymienione składniki aktywów trwałych mogą być umarzane jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania. Według dotychczasowych zasad wymienione środki trwałe musiały być umarzane jednorazowo, poprzez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania. Nowe zasady, w odróżnieniu od poprzednio obowiązujących regulacji, dopuszczają możliwość stopniowego umarzania wymienionych środków trwałych. Wybór metody umarzania tych środków nowe rozporządzenie pozostawia do uznania kierownikowi jednostki, z tym że sposób umarzania powinien być opisany w dokumentacji określającej przyjęte zasady rachunkowości. W dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady rachunkowości należy określić dolną wartość środków trwałych o niskiej wartości początkowej, poniżej której środki te są zaliczane do materiałów. Zwiększenie stanu środków trwałych w postaci efektów prowadzonych inwestycji powinno być księgowane zapisem Wn 011, Ma 080. Niedopuszczalne jest księgowanie tego typu operacji zapisami Wn 011, Ma 800 (przyjęcie na stan środków trwałych z inwestycji) i Wn 800, Ma 080 (przekazanie na stan środków trwałych efektów inwestycyjnych). W przypadku nieodpłatnego otrzymania używanych środków trwałych od innych jednostek budżetowych lub samorządowych zakładów budżetowych wartość początkowa tych środków w wysokości dotychczasowego umorzenia jest ujmowana na koncie 011, w korespondencji ze stroną Ma
013	Pozostałe środki trwałe grup KŚT	Konto 013 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej pozostałych środków trwałych, niepodlegających ujęciu na kontach 011, 014, 016 i 017, wydanych do używania na potrzeby działalności podstawowej jednostki, które podlegają umorzeniu w pełnej wartości w miesiącu wydania do używania. Na stronie Wn tego konta ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu i wartości początkowej pozostałych środków trwałych znajdujących się w używaniu, z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na koncie 072. Na stronie Wn konta 013 ujmuje się w szczególności: 1) środki trwałe przyjęte do używania z zakupu lub inwestycji, 2) nadwyżki środków trwałych w używaniu, 3) nieodpłatne otrzymanie środków trwałych. Na stronie Ma konta 013 ujmuje się w szczególności: 1) wycofanie środków trwałych z używania na skutek likwidacji, zniszczenia, zużycia, sprzedaży, nieodpłatnego przekazania, 2) ujawnione niedobory środków trwałych w używaniu. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 013 powinna umożliwić ustalenie wartości początkowej środków trwałych oddanych do używania oraz osób lub komórek organizacyjnych, u których znajdują się środki trwałe. Konto 013 może wykazywać saldo Wn, które wyraża wartość środków trwałych znajdujących się w używaniu w wartości początkowej. W zakresie zasad dotyczących wyceny i ewidencji środków trwałych, takich jak: książki i inne zbiory biblioteczne, środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych, odzież i dywany, inwentarz żywy, pozostałe

		środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach updop, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania – wprowadzona została zasada, że wymienione składniki aktywów trwałych mogą być umarzane jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania. Według dotychczasowych zasad, wymienione środki trwałe musiały być umarzane jednorazowo, poprzez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania. Nowe zasady, w odróżnieniu od poprzednio obowiązujących regulacji, dopuszczają możliwość stopniowego umarzania wymienionych środków trwałych. Wybór metody umarzania tych środków nowe rozporządzenie pozostawia do uznania kierownikowi jednostki, z tym że sposób umarzania powinien być opisany w dokumentacji określającej przyjęte zasady rachunkowości. W dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady rachunkowości należy określić dolną wartość środków trwałych o niskiej wartości początkowej, poniżej której środki te są zaliczane do materiałów. Z opisu konta 013 zamieszczonego w nowym rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont wynika, że może wykazywać ono saldo Wn, które wyraża wartość środków trwałych znajdujących się w używaniu w wartości początkowej. Zapis ten sugeruje więc, że na koncie 013 ujmuje się wyłącznie środki trwałe o niskiej wartości początkowej oddane do używania. W związku z tym powstaje problem z ewidencjonowaniem zakupionych, lecz nieoddanych do używania pozostałych środków trwałych. Jeżeli saldo Wn konta 013 ma odzwierciedlać tylko stan pozostałych środków trwałych oddanych do używania, to zakupione, ale nieprzekazane do używania pozostałe środki trwałe należałoby chyba ujmować na koncie 011. W danej sytuacji właściwsze jest raczej przyjęcie zasady, że na koncie 013 są ujmowane zarówno przekazane do używania, jak i znajdujące się w magazynie środki trwałe podlegające jednorazowemu umorzeniu.
020	Wartości niematerialne i prawne podział wg tytułów	Konto 020 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wszelkie zwiększenia, a na stronie Ma – wszelkie zmniejszenia stanu wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, z wyjątkiem umorzenia ujmowanego na kontach 071 i 072. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 020 powinna umożliwić należyte obliczanie umorzenia wartości niematerialnych i prawnych, podział według ich tytułów i osób odpowiedzialnych. Konto 020 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan wartości niematerialnych i prawnych w wartości początkowej. Wartości niematerialne i prawne w art. 3 ust. 4 pkt 14 uor zostały zdefiniowane jako nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższej niż rok, przeznaczone na potrzeby jednostki, a w szczególności: - autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,

030	Długoterminowe aktywa finansowe Wg tytułów	Konto 030 służy do ewidencji długotrwałych aktywów finansowych, a w szczególności: 1) akcji i udziałów w obcych podmiotach gospodarczych, 2) akcji i innych długoterminowych papierów wartościowych, traktowanych jako lokaty o terminie wykupu dłuższym niż rok, 3) innych długotrwałych aktywów finansowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się zwiększenia, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu długoterminowych aktywów finansowych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 030 powinna zapewnić ustalenie wartości poszczególnych składników długoterminowych aktywów finansowych według tytułów. Konto 030 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych aktywów finansowych. Konto 030 w samorządzie terytorialnym występuje w urzędach tych jednostek samorządu terytorialnego, które działalność komunalną prowadzą w utworzonych przez te jednostki spółkach prawa handlowego.
071	Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wg KŚT i tytułów wartości niematerialnych i prawnych	Konto 071 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które podlegają umorzeniu według stawek amortyzacyjnych stosowanych przez jednostkę. Odpisy umorzeniowe są dokonywane w korespondencji z kontem 400. Na stronie Ma konta 071 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Wn – zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Ewidencję szczegółową do konta 071 prowadzi się według zasad podanych w wyjaśnieniach do kont 011 i 020. Do kont 011, 020 i 071 można prowadzić wspólną ewidencję szczegółową. Konto 071 może wykazywać saldo Ma, które wyraża stan umorzenia wartości środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Należy pamiętać, że zmniejszenie umorzenia z tytułu likwidacji, sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest ujmowane na koncie 071, w korespondencji ze stroną Ma konta 011 lub 020.
072	Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	Konto 072 służy do ewidencji zmniejszeń wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych, podlegających umorzeniu jednorazowo w pełnej wartości, w miesiącu wydania ich do używania. Umorzenie księgowane jest w korespondencji z kontem 401. Na stronie Ma konta 072 ujmuje się zwiększenia, a na stronie Wn – zmniejszenia umorzenia wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się umorzenie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych zlikwidowanych z powodu zużycia lub zniszczenia, sprzedanych, przekazanych nieodpłatnie, a także stanowiących niedobór lub szkodę. Na stronie Ma konta 072 ujmuje się odpisy umorzenia nowych, wydanych do używania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych obciążających odpowiednie koszty, dotyczące nadwyżek środków trwałych, wartości

		niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych, dotyczące środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych otrzymanych nieodpłatnie. Konto 072 może wykazywać saldo Ma, które wyraża stan umorzenia wartości początkowej środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych umorzonych w pełnej wartości w miesiącu wydania ich do używania.
073	Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe	Konto 073 służy do ewidencji odpisów aktualizujących długoterminowe aktywa finansowe. Konto może wykazywać saldo Ma, które oznacza wartość odpisów aktualizujących długoterminowe aktywa finansowe.
080	Nakłady wg projektów Inwestycje (środki trwałe w budowie)	Konto 080 służy do ewidencji kosztów inwestycji rozpoczętych oraz rozliczenia kosztów inwestycji na uzyskane efekty. Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności poniesione koszty: 1) dotyczące inwestycji prowadzonych zarówno przez obcych wykonawców, jak i we własnym zakresie, 2) dotyczące przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów, zakupionych od kontrahentów oraz wytworzonych w ramach własnej działalności gospodarczej, 3) ulepszenia środka trwałego (przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja), które powodują zwiększenie wartości użytkowej środka trwałego. Na stronie Ma konta 080 ujmuje się wartość uzyskanych efektów inwestycyjnych, a w szczególności: 1) środków trwałych, 2) wartości niematerialnych i prawnych, 3) wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych inwestycji. Na koncie 080 można księgować również rozliczenie kosztów dotyczących zakupów gotowych środków trwałych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 080 powinna zapewnić co najmniej wyodrębnienie kosztów inwestycji według poszczególnych rodzajów efektów inwestycyjnych oraz skalkulowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Konto 080 może wykazywać saldo Wn, które oznacza koszty inwestycji niezakończonych. 4.2.1. Schematy księgowania majątku trwałego w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych W zakresie ewidencji na kontach zespołu 0 nowe rozporządzenie nie wprowadza istotnych zmian. Przedstawione schematy dotyczą operacji powodujących zmiany w stanie majątku trwałego w jednostkach budżetowych i w samorządowych zakładach budżetowych z podziałem na operacje związane z ewidencją rzeczowych i finansowych składników tego majątku.

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

101	Kasa	Konto 101 służy do ewidencji krajowej i zagranicznej gotówki znajdującej się w kasach jednostki. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy gotówki oraz nadwyżki kasowe, a na stronie Ma – rozchody gotówki i niedobory kasowe. Wartość konta 101 koryguje się o różnice kursowe dotyczące gotówki w obcej walucie. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 101 powinna umożliwić ustalenie: • stanu gotówki w walucie polskiej, • wyrażonego w walucie polskiej i obcej stanu gotówki w walucie zagranicznej, z podziałem na poszczególne waluty obce, • wartości gotówki powierzonej poszczególnym osobom za nią odpowiedzialnym. Konto 101 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan gotówki w kasie. Zasady funkcjonowania kasy, sposób dokumentowania obrotów gotówkowych oraz wysokość niezbędnego zapasu gotówki (pogotowia kasowego) określa kierownik jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego w instrukcji kasowej. Wszystkie operacje gotówkowe ujmuje się w dniu ich dokonania w raporcie kasowym. W zależności od liczby operacji raport kasowy może być sporządzany codziennie lub za okresy kilkudniowe lub dłuższe, przy czym okresy te nie mogą wykraczać poza dany miesiąc. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 101 zgodnie z opisem powinna umożliwić ustalenie: • stanu gotówki w walucie polskiej, • stanu gotówki w walucie zagranicznej, wyrażonego w walucie polskiej i obcej, z podziałem na poszczególne waluty obce, • wartości gotówki powierzonej poszczególnym osobom za nią odpowiedzialnym. Środki pieniężne w kasie podlegają obowiązkowej inwentaryzacji na ostatni dzień roku obrotowego, w przypadku szkód losowych mogących mieć wpływ na stan gotówki w kasie (włamanie, kradzież, pożar itp.) oraz przy każdej zmianie osoby odpowiedzialnej za prowadzenie kasy. W państwowych jednostkach budżetowych zrealizowane wpływy z tytułu dochodów budżetowych w całości należy odprowadzić na rachunek bieżący dochodów. Natomiast wypłaty z kasy zaliczane do wydatków budżetowych państwowych jednostek budżetowych powinny być dokonywane z gotówki pobranej z rachunku bieżącego wydatków. W samorządowych jednostkach budżetowych dochody pobrane do kasy w całości należy wpłacać na rachunek bieżący jednostki lub wyodrębniony rachunek dochodów jednostki budżetowej. Wypłaty z kasy kwalifikowane do wydatków budżetowych lub wydatków objętych planem wydatków finansowanych ze środków gromadzonych na wyodrębnionym rachunku bankowym mogą być dokonywane z gotówki pobranej z banku. W urzędach nieposiadających odrębnego rachunku bankowego, wypłaty
-----	------	--

		dochodów do kasy urzędu podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a wypłaty z kasy dotyczące wydatków urzędu są dokonywane ze środków pobranych z rachunku budżetu.
130	Rachunek bieżący jednostki -dla każdego rachunku odrębnie	Konto 130 służy do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunku bankowym z tytułu wydatków i dochodów (wpływów) budżetowych objętych planem finansowym. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy środków pieniężnych: 1) otrzymanych na realizację wydatków budżetowych zgodnie z planem finansowym oraz dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 223, 2) z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji dochodów budżetowych), w korespondencji z kontami 101, 221 lub innym właściwym kontem. Na stronie Ma konta 130 ujmuje się: 1) zrealizowane wydatki budżetowe zgodnie z planem finansowym jednostki jak również środki pobrane do kasy na realizację wydatków budżetowych (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji wydatków budżetowych), w korespondencji z właściwymi kontami zespołu 1, 2, 3, 4, 7 lub 8, 2) okresowe przelewy dochodów budżetowych do budżetu, w korespondencji z kontem 222, 3) okresowe przelewy środków pieniężnych dla dysponentów niższego stopnia (ewidencja szczegółowa według dysponentów, którym przelano środki pieniężne), w korespondencji z kontem 223. Zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów między jednostką a bankiem. Na koncie 130 obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, co oznacza, że do błędnych zapisów, zwrotów nadpłat, korekt wprowadza się dodatkowo techniczny zapis ujemny. Konto 130 służy do ewidencji dochodów i wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu. Ewidencja szczegółowa do konta 130 jest prowadzona w szczegółowości planu finansowego dochodów i wydatków budżetowych. Konto 130 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Saldo konta 130 równe jest saldu sald wynikających z ewidencji szczegółowej prowadzonej dla kont: 1) wydatków budżetowych – konto 130 w zakresie wydatków budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do końca roku, 2) dochodów budżetowych – konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przebrane do budżetu. Saldo konta 130 ulega likwidacji przez księgowanie: ● przelewu środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 223,

		● przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 222.
134	Kredyty bankowe	Konto 134 służy do ewidencji kredytów bankowych przeznaczonych na finansowanie działalności podstawowej i inwestycji, przelanych przez bank na odpowiednie rachunki bankowe. Na stronie Wn tego konta ujmuje się spłatę kredytów, a na stronie Ma – kredyty udzielone jednostce przez bank i przelane na rachunek bieżący lub inwestycyjny. Konto 134 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan kredytów udzielonych przez bank oraz przelanych na rachunki jednostki. Konto 134 na pewno nie występuje w samorządowych jednostkach i zakładach budżetowych. Opis konta zamieszczony w omawianym nowym rozporządzeniu jest dokładnie taki sam jak w rozporządzeniu Ministra Finansów z 30 grudnia 1991 r. w sprawie planów kont dla zarządów gmin oraz dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Wymieniony w opisie konta rachunek inwestycyjny to niewątpliwie wyodrębniony rachunek bankowy prowadzony w ramach konta 132 „Rachunek środków inwestycyjnych”. Z opisu konta 132 w załączniku nr 2 do przywołanego rozporządzenia wynika, że na stronie Wn tego konta były ujmowane wpływy środków budżetowych i pozabudżetowych oraz pochodzących z innych źródeł przeznaczonych na finansowanie inwestycji, a na stronie Ma – wypłaty z tego rachunku.
135	Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia -	Konto 135 służy do ewidencji środków funduszy specjalnego przeznaczenia, a w szczególności zakładowego funduszu świadczeń socjalnych i innych funduszy, którymi dysponuje jednostka. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunki bankowe, a na stronie Ma – wypłaty środków z rachunków bankowych. Ewidencja szczegółowa do konta 135 powinna umożliwić ustalenie stanu środków każdego funduszu. Konto 135 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych, na rachunkach bankowych funduszy.
137	Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi - dla każdego rachunku odrębnie	Konto 137 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi innych niż środki europejskie. Na koncie 137 dokonuje się księgować na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić zgodność zapisów między jednostką a bankiem. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływ tych środków na rachunek bankowy, a na stronie Ma – wypływ tych środków. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 137 powinna umożliwić ustalenie stanu środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi w podziale na źródła ich pochodzenia.

138	Rachunek środków europejskich	Konto 138 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach bankowych związanych z realizacją programów i projektów finansowanych ze środków europejskich. 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 tego konta ujmuje się w szczególności wpływy środków pieniężnych w korespondencji z kontem 228, a na stronie Ma ujmuje się w szczególności wypłaty środków pieniężnych na realizację programów i projektów finansowanych z tych środków. Ewidencja szczegółowa do konta 138 jest prowadzona w szczególowości planu finansowego i powinna zapewniać możliwość ustalenia stanu poszczególnych środków pieniężnych według źródeł ich pochodzenia. Ewidencja ta powinna umożliwiać również ustalenie stanu tych środków odpowiednio w podziale na programy lub projekty.
139	Inne rachunki bankowe -dla każdego rachunku odrębnie	Konto 139 służy do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące i specjalnego przeznaczenia. Na koncie 139 prowadzi się w szczególności ewidencję obrotów na wyodrębnionych rachunkach bankowych: 1) akredytyw bankowych otwartych przez jednostkę, 2) czeków potwierdzonych, 3) sum depozytowych, 4) sum na zlecenie, 5) środków obcych na inwestycje. Na koncie 139 dokonuje się księgowania wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów konta 139 między księgowością jednostki a księgowością banku. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunków bieżących, sum depozytowych i na zlecenie. Na stronie Ma konta 139 ujmuje się wypłaty środków pieniężnych dokonane z wydzielonych rachunków bankowych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, a także według kontrahentów. Konto 139 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych znajdujących się na innych rachunkach bankowych.
140	Krótkoterminowe papiery wartościowe i inne środki pieniężne wg rodzajów	Konto 140 służy do ewidencji krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych, których wartość wyrażona jest zarówno w walucie polskiej, jak i w walucie obcej (w tym чеки i weksle obce). Na stronie Wn konta 140 ujmuje się zwiększenia stanu krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu

		krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych. Ewidencja szczegółowa do konta 140 powinna umożliwić ustalenie: •poszczególnych składników krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych, •wyrażonego w walucie polskiej i obcej stanu poszczególnych krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych z podziałem na poszczególne waluty obce, •wartości krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych powierzonych poszczególnym osobom za nie odpowiedzialnym. Konto 140 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan krótkoterminowych papierów wartościowych i innych środków pieniężnych. W porównaniu z poprzednim opisem konta 140 zakres operacji na tym koncie został ograniczony o ewidencję środków pieniężnych w drodze. W pozostałym zakresie operacje księgowane na koncie 140 pozostały w tym samym kształcie.
141	Środki pieniężne w drodze	Konto 141 służy do ewidencji środków pieniężnych w drodze. Na stronie Wn tego konta ujmuje się zwiększenia stanu środków pieniężnych w drodze, a na stronie Ma – zmniejszenia stanu środków pieniężnych w drodze. Stosownie do przyjętej techniki księgowania, środki pieniężne w drodze mogą być ewidencjonowane bieżąco lub tylko na przełomie okresu sprawozdawczego. Konto 141 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych w drodze. Konto 141 służy do ewidencji przepływów środków pieniężnych pomiędzy rachunkami bankowymi jednostki budżetowej oraz między kasą a rachunkami bankowymi. W urzędach jednostek samorządu terytorialnego nieposiadających odrębnego rachunku bieżącego jednostki budżetowej na koncie 141 ujmuje się wpłaty gotówki z kasy urzędu na rachunek budżetu oraz pobranie gotówki do kasy z rachunku budżetu. Wpłatę gotówki do banku księguje się zapisem Wn 141, Ma 101. Na podstawie wyciągu bankowego do rachunku budżetu, w którym występuje wpłata na rachunek budżetu dochodów urzędu pobranych do kasy (zapis w budżecie Wn 133, Ma 222), w urzędzie księguje się dochód urzędu zapisem Wn 130, Ma 141, a rozliczenie tego dochodu z budżetem zapisem Wn 222, Ma 130. Gotówkę pobraną do kasy z rachunku budżetu księguje się zapisem Wn 101, Ma 141. Na podstawie wyciągu bankowego do rachunku budżetu, w którym występuje pobranie gotówki do kasy urzędu z rachunku budżetu (zapis w budżecie Wn 223, Ma 133), w urzędzie księguje się wydatek urzędu zapisem Wn 141, Ma 130, a pobranie gotówki na pokrycie wydatków urzędu – zapisem Wn 222, Ma 130.
Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia		
201-0	Rozrachunki dostawcami wg kontrahentów	Konto 201 służy do ewidencji rozrachunków i roszczeń krajowych i zagranicznych z tytułu dostaw, robót i usług, w tym również zaliczek

201-1	j.w. Rozrachunki z odbiorcami	na poczet dostaw, robót i usług oraz kaucji gwarancyjnych, a także należności z tytułu przychodów finansowych. Na koncie tym nie ujmuje się należności jednostek zaliczanych do dochodów budżetowych, które ujmowane są na koncie 221. Konto 201 obciąża się za powstałe należności i roszczenia oraz spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a uznaje za powstałe zobowiązania oraz spłatę i zmniejszenie należności i roszczeń. Ewidencja szczegółowa do konta 201 powinna zapewnić możliwość ustalenia należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych według poszczególnych kontrahentów. Konto 201 może mieć dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności i roszczeń, a saldo Ma – stan zobowiązań. W jednostkach budżetowych funkcja konta 201 jest ograniczona do ewidencjonowania na tym koncie wyłącznie rozrachunków z dostawcami i wykonawcami robót czy usług. Wszystkie należności od odbiorców towarów i usług stanowią w państwowych i samorządowych jednostkach należności z tytułu dochodów budżetowych i jako takie muszą być ujmowane na koncie 221. Należności z tytułu przychodów finansowych tych jednostek również stanowią należności z tytułu dochodów budżetowych i w związku z tym nie mogą być księgowane na koncie 201. Według poprzedniego rozporządzenia, na koncie 201 mogły być ujmowane należności z tytułu dochodów własnych jednostek budżetowych. Zasady tej nie można odnieść do dochodów budżetowych samorządowych jednostek oświatowych gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym, ponieważ dochody te również są zaliczane do dochodów budżetowych. W pełnym zakresie zasady funkcjonowania konta 201 są stosowane w samorządowych zakładach budżetowych.
221	„Należności z tytułu dochodów budżetowych” wg dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej	Konto 221 służy do ewidencji należności jednostek z tytułu dochodów budżetowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się ustalone należności z tytułu dochodów budżetowych i zwroty nadpłat. Na stronie Ma ujmuje się wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych oraz odpisy (zmniejszenia) należności. Na koncie 221 ujmuje się również należności z tytułu podatków pobieranych przez właściwe organy. Zapisy z tego tytułu mogą być dokonywane na koniec okresów sprawozdawczych na podstawie sprawozdań z ewidencji podatkowej (zaległości i nadpłaty). Ewidencja szczegółowa do konta 221 powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej. Konto 221 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności z tytułu dochodów budżetowych, a saldo Ma – stan zobowiązań jednostki budżetowej z tytułu nadpłat w tych dochodach. Zasady funkcjonowania konta 221 uległy istotnej zmianie w odniesieniu zarówno do pierwotnego opisu tego konta

		zamieszczonego w poprzednim rozporządzeniu, jak i w porównaniu z opisem wprowadzonego rozporządzenia zmieniającego w 2008 r
		Na koncie 221 są ujmowane należności wyłącznie z tytułu dochodów objętych planami finansowymi danej jednostki budżetowej.
	Należności z tytułu dochodów budżetowych	
222	Rozliczenie dochodów budżetowych	Konto 222 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych.
222 -1	Fundusz alimentacyjny j.w.	Na stronie Wn tego konta ujmuje się dochody budżetowe przełane do budżetu, w korespondencji odpowiednio z kontem 130 lub 132.
222 -2	Zwroty świadczeń j.w.	Na stronie Ma konta 222 ujmuje się w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przebiegania zrealizowanych dochodów budżetowych na konto 800, na podstawie sprawozdań budżetowych. Konto 222 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan dochodów budżetowych zrealizowanych, lecz nieprzeznaczonych do budżetu. Saldo konta 222 ulega likwidacji poprzez księgowanie przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzeznaczonych do końca roku, w korespondencji z kontem 130. W samorządowych jednostkach budżetowych podstawę dokonania zapisów na stronie Ma stanowią sprawozdania Rb-27S, a w jednostkach budżetowych realizujących zadania z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami księgowania są dokonywane również na podstawie kwartalnych sprawozdań Rb-27ZZ. W urzędach jednostek samorządu terytorialnego nieposiadających odrębnego rachunku bankowego dochody objęte planami finansowymi urzędu, wpłacane bezpośrednio na rachunek bieżący budżetu, należy traktować jak wpłaty zrealizowanych dochodów jednostkowych na rachunek budżetu. Zrealizowane w ten sposób wpłaty są ujmowane w urzędzie na podstawie wyciągów bankowych do rachunku budżetu, w łącznej kwocie na stronie Wn konta 222, w korespondencji z kontem 130 w ewidencji zbiorczej, z podziałem na dochody budżetowe i dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami. Zmiana ewidencji dochodów urzędu realizowanych bezpośrednio na rachunku budżetu wynika ze zmiany w omawianym rozporządzeniu opisu konta 130, polegającej na braku możliwości przebiegania, na podstawie okresowych sprawozdań budżetowych z wykonania planu dochodów, salda Wn konta 130 na konto 800.
223	Rozliczenie wydatków budżetowych Urząd Gminy w Lnianie	Konto 223 służy do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostkę wydatków budżetowych oraz wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich.
223-1	Oświata j.w	Na stronie Wn tego konta ujmuje się:
223 -2	GOPS j.w	1) w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienia, na podstawie sprawozdań budżetowych, zrealizowanych wydatków budżetowych oraz wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich na

		konto 800, 2) okresowe przelewy środków pieniężnych na pokrycie wydatków budżetowych oraz wydatków w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich, w korespondencji z kontem 130. Na stronie Ma konta 223 ujmuje się: 1) okresowe wpływy środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie wydatków budżetowych, w tym wydatków budżetu państwa w ramach współfinansowania programów i projektów realizowanych ze środków europejskich oraz przeznaczonych dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 130, 2) okresowe wpływy środków pieniężnych przeznaczonych dla dysponentów niższego stopnia, w korespondencji z kontem 130. W samorządowych jednostkach i zakładach budżetowych na koncie 223 ujmuje się również operacje związane z przepływami środków europejskich w zakresie, w którym środki te stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego. Konto 223 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie wydatków budżetowych, lecz niewykorzystanych do końca roku. Saldo konta 223 ulega likwidacji poprzez księgowanie przelewu na rachunek dysponenta wyższego stopnia środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 130. W samorządowych jednostkach budżetowych konto 223 funkcjonujące według opisu zamieszczonego w załączniku nr 3 do omawianego, nowego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont przejęło funkcje kont 223 i 228 wynikające z planu kont określonego poprzednim rozporządzeniem. W urzędach jednostek samorządu terytorialnego nieposiadających odrębnego rachunku bankowego, wydatki objęte planami finansowymi urzędu, zrealizowane bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu, należy traktować jak środki otrzymane przez urząd na pokrycie tych wydatków. Zrealizowane w ten sposób: wypłaty są ujmowane w urzędzie na podstawie wyciągów bankowych do rachunku budżetu, w łącznej kwocie na stronie Ma konta 223, w korespondencji z kontem 130. Zmiana w ewidencji wydatków urzędu realizowanych bezpośrednio z rachunku budżetu jest podyktowana zmianą w omawianym rozporządzeniu opisu konta 130, polegającą na braku możliwości przeksięgowania, na podstawie okresowych sprawozdań budżetowych z wykonania planu wydatków, salda Ma konta 130 na konto 800.
224	Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich wg kontrahentów i przeznaczenia środków	Konto 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” Konto 224 służy do ewidencji rozliczenia przez organ dotujący udzielonych dotacji budżetowych, a także do ewidencji rozliczenia przez instytucje zarządzające i pośredniczące płatności z budżetu środków europejskich. Na stronie Wn konta 224 ujmuje się w szczególności: 1) wartość dotacji przekazanych przez organ dotujący, w korespondencji z kontem 130,

		2) wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez Bank Gospodarstwa Krajowego, w korespondencji z kontem 228 lub 230. Na stronie Ma konta 224 ujmuje się w szczególności: 1) wartość dotacji uznanych za wykorzystane i rozliczone, w korespondencji z kontem 810, 2) wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontem 810 lub 230, 3) wartość zwróconych dotacji w tym samym roku budżetowym, w korespondencji z kontem 130. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 224 powinna zapewniać możliwość ustalenia wartości przekazanych dotacji oraz zaliczek z tytułu płatności z budżetu środków europejskich według jednostek oraz przeznaczenia tych środków. Rozliczone i przypisane do zwrotu dotacje, które organ dotujący zalicza do dochodów budżetowych, są ujmowane na koncie 221. Funkcja konta 224, w porównaniu z kontem funkcjonującym według zasad określonych w poprzednim rozporządzeniu, w jednostkach budżetowych będących instytucjami zarządzającymi lub pośredniczącymi została rozszerzona o ewidencję rozliczenia płatności z budżetu środków europejskich.
225	Rozrachunki z budżetami wg tytułów rozrachunków -	Konto 225 służy do ewidencji rozrachunków z budżetami w szczególności z tytułu dotacji, podatków, nadwyżek środków obrotowych, nadpłat w rozliczeniach z budżetami. Na stronie Wn tego konta ujmuje się nadpłaty oraz wpłaty do budżetu, a na stronie Ma – zobowiązania wobec budżetów i wpłaty od budżetów. Ewidencja szczegółowa do konta 225 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności i zobowiązań według każdego z tytułów rozrachunków z budżetem odrębnie. Konto 225 może mieć dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań wobec budżetów. Konto 225 w samorządowych zakładach budżetowych służy do ewidencji rozrachunków z budżetami z tytułu dotacji, podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych oraz nadwyżek środków obrotowych, z wyłączeniem rozliczeń z tytułu operacji związanych z przepływami środków europejskich w zakresie, w którym środki te stanowią dochody jednostek samorządu terytorialnego. Rozliczenie dotacji celowych na zadania bieżące oraz dotacji celowych na finansowanie i dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 nowej uofp (tj. środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), a także środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, innych niż wymienione) jest prowadzone z użyciem konta 223. W jednostkach budżetowych funkcja konta 225 sprowadza się do rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od towarów i usług. Konto 225 w urzędach i innych samorządowych jednostkach
225 - 1	Podatek dochodowy od wynagrodzeń j.w.	
225 - 2	Podatek dochodowy od umów zleceń – zryczałtowany .	
225 - 3	Podatek VAT j.w	
225- 4	Niewykorzystane dotacje do zwrotu – do budżetu Państwa j.w.	

		budżetowych, mimo braku wyraźnych wskazań w opisie tego konta zamieszczonym w omawianym rozporządzeniu, może również służyć do ewidencji rozliczeń zrealizowanych wydatków objętych planem wydatków niewygasających. Przypisanie w zakładowym planie kont takiej roli dla konta 225 sprawi, że w budżecie i w jednostce budżetowej realizującej plan wydatków niewygasających rozliczenie środków przekazanych z rachunków bankowych budżetu na rachunki bankowe tych jednostek będzie się odbywało na kontach o takiej samej numeracji. Alternatywą do rozliczania realizacji wydatków niewygasających za pośrednictwem konta 225 jest rozszerzenie funkcji konta 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” o rozliczenia wydatków niewygasających. Decydując się na rozliczenie wydatków niewygasających za pośrednictwem konta 223, należy mieć na uwadze, że w takim przypadku na wymienionym koncie byłyby prowadzone rozliczenia dotyczące budżetu roku poprzedniego (wydatki niewygasające) i budżetu roku bieżącego (wydatki budżetowe).
226	Długoterminowe należności budżetowe wg rodzajów należności	Konto 226 służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem. Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności długoterminowe należności, w korespondencji z kontem 840, a także przeniesienie należności krótkoterminowych do długoterminowych, w korespondencji z kontem 221. Na stronie Ma konta 226 ujmuje się w szczególności przeniesienie należności długoterminowych do krótkoterminowych w wysokości raty należnej na dany rok, w korespondencji z kontem 221. Konto 226 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość długoterminowych należności. Ewidencja szczegółowa do konta 226 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu poszczególnych należności budżetowych.
227	Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich	Konto 227 służy do ewidencji i rozliczeń wydatków z budżetu środków europejskich ujętych w planie wydatków środków europejskich. Na stronie Wn tego konta ujmuje się szczególności w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeniesienie wydatków z budżetu środków europejskich na podstawie sprawozdań budżetowych na konto 800. Na stronie Ma konta 227 ujmuje się w szczególności: 1) wpływ środków europejskich otrzymanych na pokrycie wydatków w związku z realizacją programów i projektów finansowanych z tych środków, w korespondencji z kontem 138, 2) przeksięgowanie kwoty uregulowanego zobowiązania wobec wykonawcy (odbiorcy) na podstawie informacji z Banku Gospodarstwa Krajowego o dokonaniu płatności na rachunek wykonawcy (odbiorcy), w korespondencji z kontami zespołu 2, 3) w instytucji koordynującej, zarządzającej lub pośredniczącej – wartość płatności dokonanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków ujętych w planach

		finansowych tych instytucji, w korespondencji z kontem 224. Konto 227 ma zastosowanie do rozliczeń wydatków państwowych jednostek budżetowych realizowanych ze środków europejskich przekazanych na rachunek środków europejskich lub poniesionych w formie płatności dokonanej przez Bank Gospodarstwa Krajowego bezpośrednio na rachunek wykonawcy lub dostawcy, a w jednostkach budżetowych spełniających rolę instytucji koordynujących, zarządzających lub pośredniczących dokonanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego – na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków ujętych w planach finansowych tych instytucji. Należy zaznaczyć, że płatności na rzecz beneficjentów z tytułu wydatków nieujętych w planach finansowych tych instytucji są rozliczane za pomocą zapisów na koncie 230.
228	Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi wg źródeł pochodzenia środków	Konto 228 służy do ewidencji i rozliczeń środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi innych niż środki europejskie. Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności: 1) okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, w korespondencji z kontem 800, 2) przekazanie środków na pokrycie wydatków realizowanych ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi innym jednostkom, w korespondencji z kontem 137. Na stronie Ma konta 228 ujmuje się w szczególności wpływ środków otrzymanych na pokrycie wydatków realizowanych ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi lub przeznaczonych dla innych jednostek, w korespondencji z kontem 137. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 228 powinna umożliwić ustalenie stanu rozliczeń środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi w podziale na źródła ich pochodzenia. Na koncie 228 są rozliczane środki otrzymane przez państwową jednostkę budżetową ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z podziałem na środki przeznaczone na wydatki danej jednostki budżetowej i środki podlegające przekazaniu innym jednostkom.
229	Pozostałe rozrachunki publicznoprawne wg kontrahentów i tytułów rozrachunków -ZUS	Konto 229 służy do ewidencji, innych niż z budżetami, rozrachunków publicznoprawnych, a w szczególności z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się należności oraz spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a na stronie Ma – zobowiązania, spłatę i zmniejszenie należności z tytułu rozrachunków publicznoprawnych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 229 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności i zobowiązań według tytułów rozrachunków oraz podmiotów, z którymi dokonywane są rozliczenia. Konto 229 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań.

230	Rozliczenia z budżetem środków europejskich	Konto 230 służy do ewidencji operacji związanych z decyzjami lub umowami o dofinansowanie zawieranymi przez instytucję koordynującą, zarządzającą lub pośredniczącą z beneficjentami realizującymi projekty finansowane z budżetu środków europejskich. Na koncie 230 dokonuje się zapisów księgowych w sytuacji, gdy wydatki na realizację projektów nie są ujęte w planach finansowych tych instytucji. Na stronie Wn konta 230 ujmuje się w szczególności wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontem 224, natomiast za stronie Ma ujmuje się w szczególności wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez Bank Gospodarstwa Krajowego, w korespondencji z kontem 224. Z opisu konta 230 wynika, że na tym koncie dokonywane są rozliczenia płatności na rzecz beneficjentów, gdy wydatki na realizację projektów nie stanowią wydatków danej instytucji.
231	Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń	Konto 231 służy do ewidencji rozrachunków z pracownikami i innymi osobami fizycznymi z tytułu wypłat pieniężnych i świadczeń rzeczowych zaliczonych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do wynagrodzeń, a w szczególności należności za pracę wykonywaną na podstawie stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami. Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności: 1) wypłaty pieniężne lub przelewy wynagrodzeń, 2) wypłaty zaliczek na poczet wynagrodzeń, 3) wartość wydanych świadczeń rzeczowych zaliczanych do wynagrodzeń, 4) potrącenia wynagrodzeń obciążające pracownika. Na stronie Ma konta 231 ujmuje się zobowiązania jednostki z tytułu wynagrodzeń. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 231 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanów należności i zobowiązań z tytułu wynagrodzeń i świadczeń zaliczanych do wynagrodzeń. Konto 231 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności, a saldo Ma – stan zobowiązań jednostki z tytułu wynagrodzeń. Zakres operacji ujmowanych na koncie 231 jest prawie taki sam jak w poprzednim rozporządzeniu. W porównaniu z poprzednimi zasadami funkcjonowania konta 231 dodano zapis, że na tym koncie ujmuje się również należności za pracę wykonywaną na podstawie innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami.
234	Pozostałe rozrachunki z pracownikami -imienne kartoteki prowadzone wg rodzajów rozrachunków	Konto 234 służy do ewidencji należności, roszczeń i zobowiązań wobec pracowników z innych tytułów niż wynagrodzenia. Na stronie Wn tego konta ujmuje się w szczególności: 1) wypłacone pracownikom zaliczki i sumy do rozliczenia na wydatki obciążające jednostkę, 2) należności od pracowników z tytułu dokonanych przez jednostkę świadczeń odpłatnych, 3) należności z tytułu pożyczek z zakładowego funduszu świadczeń

		socjalnych, 4) należności i roszczenia od pracowników z tytułu niedoborów i szkód, 5) zapłacone zobowiązania wobec pracowników. Na stronie Ma konta 234 ujmuje się w szczególności: 1) wydatki wyłożone przez pracowników w imieniu jednostki, 2) rozliczone zaliczki i zwroty środków pieniężnych, 3) wpływy należności od pracowników. Zaliczki wypłacone pracownikom w walutach obcych można ujmować, do czasu ich rozliczenia, w równowartości waluty polskiej ustalonej przy wypłacie zaliczki. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 234 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności, roszczeń i zobowiązań według tytułów rozrachunków. Konto 234 może wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności i roszczeń, a saldo Ma – stan zobowiązań wobec pracowników. Zakres operacji ujmowanych na koncie 234 jest taki sam jak w poprzednim rozporządzeniu
240	Pozostałe rozrachunki	Konto 240 służy do ewidencji krajowych i zagranicznych należności i roszczeń oraz zobowiązań nieobjętych ewidencją na kontach 201–234. Konto 240 może być używane również do ewidencji pożyczek i różnego rodzaju rozliczeń, a także krótko- i długoterminowych należności funduszy celowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się powstałe należności i roszczenia oraz spłatę i zmniejszenie zobowiązań, a na stronie Ma – powstałe zobowiązania oraz spłatę i zmniejszenie należności i roszczeń. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 240 powinna zapewnić ustalenie rozrachunków, roszczeń i rozliczeń z poszczególnych tytułów. Konto 240 może mieć dwa salda. Saldo Wn oznacza stan należności i roszczeń, a saldo Ma – stan zobowiązań. Na koncie 240 nie mogą być aktualnie ujmowane zobowiązania z tytułu dochodów realizowanych w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji i innych zadań zleconych ustawami, z uwagi na pominięcie w omawianym, nowym rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont przepisu stanowiącego, że należności pobierane na rzecz innych jednostek stanowią zobowiązania wobec tych jednostek. Na początku 2011 r. wartość odpisów aktualizujących należności z tytułu realizacji wymienionych zadań, ujętych na stronie Wn konta 240, należy przeksięgować na konto 761, a wartość zobowiązań ujętych na stronie Ma konta 240 przenieść na konto 720.
240 - 1	– Potrącenia składek ubezpieczenia pracowniczego j.w.	
240 - 2	– potrącenia pożyczek pracowniczych j.w.	
240 - 3	– pożyczki z WFOŚ j.w.	
240 - 4	– pozostałe rozrachunki j.w.	
240 - 5	- otrzymane gwarancje bankowe i ubezpieczeniowe j.w.	
240-6	- rozlicz. paliwa jednostek OSP	
240-7	- rozliczenie oleju opałowego jednostka, urząd gminy	

290	Odpisy aktualizujące należności	Konto 290 służy do ewidencji odpisów aktualizujących należności. Na stronie Wn konta 290 ujmuje się zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących należności, a na stronie Ma – zwiększenie wartości odpisów aktualizujących należności. Saldo konta 290 oznacza wartość odpisów aktualizujących należności. W porównaniu z poprzednim rozporządzeniem (z 28 lipca 2006 r.) z opisu konta 290 wykreślono zapis, że konto to służy do ewidencji odsetek od należności przypisanych, a niewpłaconych. W związku z tym na koncie 290 odpisy aktualizujące należności z tytułu przypisanych odsetek od należności będą dokonywane na takich samych zasadach, jak odpisy dotyczące innych należności. Odpisy aktualizujące należności są księgowane na stronie Ma konta 290, w korespondencji z kontem 761, jako pozostałe koszty operacyjne. Zasada ta obowiązuje również w odniesieniu do należności wątpliwych z tytułu dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego ustawami, które dotychczas były księgowane w ciężar zobowiązań wobec budżetu państwa. Na początku 2011 r. odsetki przypisane a niewpłacone – należy przeksięgować z konta 290 na stronę Ma konta 750 „Przychody finansowe”.
300	Materiały i towary	Ewidencja szczegółowa prowadzona do kont 310 i 330 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu zapasów według miejsc ich znajdowania się i osób, którym powierzono pieczę nad nimi, a w odniesieniu do zapasów materiałów i towarów objętych ewidencją ilościowo-wartościową – także według ich poszczególnych rodzajów i grup.
	Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie	
400	Amortyzacja tabela amortyzacyjna	Konto 400 służy do ewidencji naliczonych odpisów amortyzacji od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy umorzeniowe są dokonywane stopniowo według stawek amortyzacyjnych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się naliczone odpisy amortyzacyjne, a na stronie Ma – ewentualne zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych oraz przeniesienie w końcu roku salda konta na wynik finansowy. Konto 400 może wykazywać w ciągu roku obrotowego saldo Wn, które wyraża wysokość poniesionych kosztów amortyzacji. Saldo konta 400 przenosi się w końcu roku obrotowego na konto 860. Z przedstawionego opisu konta 401 „Amortyzacja” wynika, że konto to służy do ewidencji kosztów amortyzacji od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, od których odpisy amortyzacyjne są dokonywane stopniowo według stawek amortyzacyjnych.

401	Zużycie materiałów i energii wg paragrafów	Konto 401 służy do ewidencji kosztów zużycia materiałów i energii na cele działalności podstawowej, pomocniczej i ogólnego zarządu. Na stronie Wn tego konta ujmuje się poniesione koszty z tytułu zużycia materiałów i energii, a na stronie Ma – ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów z tytułu zużycia materiałów i energii oraz na dzień bilansowy przeniesienie salda poniesionych w ciągu roku kosztów zużycia materiałów i energii na konto 860. Koszty ujmowane na koncie 401 powinny odpowiadać – w zakresie zużycia energii – kosztom klasyfikowanym w § 426 „Zakup energii” obejmującym opłaty za dostawę energii elektrycznej, ciepłej i innej, gazu oraz wody, a w zakresie zużycia materiałów – kosztom klasyfikowanym w następujących paragrafach wydatków: ● 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”, ● 422 „Zakup środków żywności”, ● 424 „Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek”,
402	Usługi obce wg paragrafów	Konto 402 służy do ewidencji kosztów z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz działalności podstawowej jednostki. Na stronie Wn tego konta ujmuje się poniesione koszty usług obcych, a na stronie Ma – ujmuje się zmniejszenie poniesionych kosztów oraz na dzień bilansowy przeniesienie kosztów usług obcych na konto 860. Koszty ewidencjonowane na koncie 402 obejmują w szczególności koszty klasyfikowane w paragrafach: ● 427 „Zakup usług remontowych”, ● 428 „Zakup usług zdrowotnych”, ● 430 „Zakup usług pozostałych”, ● 434 „Zakup usług remontowo-konserwatorskich dotyczących obiektów zabytkowych będących w użytkowaniu jednostek budżetowych”, ● 435 „Zakup usług dostępu do sieci Internet”, ● 436 „Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych w ruchomej publicznej sieci telefonicznej”, ● 437 „Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych świadczonych w stacjonarnej publicznej sieci telefonicznej”, ● 438 „Zakup usług obejmujących tłumaczenia”, ● 439 „Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii”, ● 440 „Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe”.
403	Podatki i opłaty wg paragrafów	Konto 403 służy do ewidencji w szczególności kosztów z tytułu podatków akcyzowego, od nieruchomości i od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłat: notarialnej, skarbowej i administracyjnej. Na stronie Wn tego konta ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a na stronie Ma – zmniejszenie poniesionych kosztów, oraz na dzień bilansowy – przeniesienie kosztów z tego tytułu na konto 860. Ewidencja prowadzona na koncie nie obejmuje kosztów klasyfikowanych w § 443 „Różne opłaty i składki” z tytułu kosztów ubezpieczeń majątkowych i osobowych. Koszty te zostały

		wymienione w opisie konta 409, jako operacje ujmowane na tym koncie.
404	Wynagrodzenia, wg paragrafów	Konto 404 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń z pracownikami i innymi osobami fizycznymi zatrudnionymi na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów zgodnie z odrębnymi przepisami. Na stronie Wn tego konta ujmuje się kwotę należnego pracownikom i innym osobom fizycznym wynagrodzenia brutto (tj. bez potrąceń z różnych tytułów dokonywanych na listach płac). Na stronie Ma księguje się korekty uprzednio zaewidencjonowanych kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń oraz na dzień bilansowy przenosi się je na konto 860. Na koncie 404 ujmowane są w zależności od rodzaju jednostki wynagrodzenia osobowe klasyfikowane w paragrafach wydatków 401–403, dodatkowe wynagrodzenie roczne, honoraria i wynagrodzenia bezosobowe. Na podstawie klasyfikacji wydatków budżetowych do wynagrodzeń osobowych zalicza się w szczególności: • wynagrodzenia zasadnicze w formie czasowej, akordowej, prowizyjnej i innej, • dodatki za staż pracy oraz inne dodatki (dodatkowe wynagrodzenia) za szczególne właściwości pracy, szczególne kwalifikacje lub warunki pracy, • premie i nagrody regulaminowe i uznaniowe, • dodatki za pracę w godzinach nadliczbowych, • wynagrodzenia dodatkowe za prace wykonywane w ramach obowiązującego wymiaru czasu pracy, lecz niewynikające z zakresu czynności, • wynagrodzenia za czynności przewidziane do wykonania poza normalnymi godzinami pracy w zakładzie lub w innym miejscu wyznaczonym przez pracodawcę (np. dyżury, pełnienie pogotowia domowego), • dopłaty (dodatki) wyrównawcze (np. wyrównanie do wysokości kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalonego na podstawie odrębnych przepisów), • wynagrodzenia za czas niewykonywania pracy, wypłacane ze środków pracodawców (wynagrodzenia za urlopy wypoczynkowe i dla poratowania zdrowia, za czas niezdolności do pracy wskutek choroby, za czas przestoju niezawinionego przez pracownika i inne), • nagrody jubileuszowe, odprawy rentowe i emerytalne, ekwiwalenty pieniężne za niewykorzystany urlop wypoczynkowy i inne, • świadczenia o charakterze deputatowym (wartość świadczeń w części nieopłaconej przez pracownika) lub ich ekwiwalenty pieniężne (np. deputaty węglowe, energetyczne, środki spożywcze), a także ekwiwalenty za umundurowanie, jeżeli obowiązek jego noszenia wynika z obowiązujących ustaw (z wyjątkiem ujętych w paragrafie 418), • świadczenia odszkodowawcze (np. w związku ze skróceniem okresu wypowiedzenia, świadczenia wyrównawcze wypłacane pracownikom, którzy wskutek wypadku przy pracy lub choroby zawodowej doznali stałego lub długotrwałego uszczerbku na zdrowiu),

		Do wynagrodzeń bezosobowych klasyfikowanych w § 417 wydatków zalicza się w szczególności: •wynagrodzenia wypłacane na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, •dodatkowe wynagrodzenia radców prawnych z tytułu zastępstwa w postępowaniu sądowym wypłacane na podstawie umowy cywilnoprawnej,
405	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia wg paragrafów	Konto 405 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej z tytułu różnego rodzaju świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń. Na stronie Wn tego konta ujmuje się poniesione koszty z tytułu ubezpieczeń społecznych i świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, które nie są zaliczane do wynagrodzeń. Na stronie Ma konta ujmuje się zmniejszenie kosztów z tytułu ubezpieczenia społecznego i świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy o dzieło i innych umów, a na dzień bilansowy przenosi się je na konto 860. Na koncie 405 ujmuje się koszty odpowiadające paragrafom wydatków: •302 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń”, •411 „Składki na ubezpieczenia społeczne”, •412 „Składki na Fundusz Pracy”, •444 „Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”.
409	Pozostałe koszty rodzajowe wg paragrafów	Konto 409 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej, które nie kwalifikują się do ujęcia na kontach 400–405. Na koncie tym ujmuje się w szczególności zwroty wydatków za używanie samochodów prywatnych pracowników do zadań służbowych, koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych, koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych, odprawy z tytułu wypadków przy pracy oraz innych kosztów niezaliczanych do kosztów działalności finansowej i pozostałych kosztów operacyjnych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się poniesione koszty z ww. tytułów, a na stronie Ma – ich zmniejszenie oraz na dzień bilansowy ujmuje się przeniesienie poniesionych kosztów na konto 860. Poza kosztami wymienionymi w opisie konta 409 na koncie tym są ujmowane koszty wykazywane w rachunku zysków i strat w pozycjach: 1) B.X. „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, do których są zaliczane koszty klasyfikowane w takich paragrafach wydatków, jak: •311 „Świadczenia społeczne”, •321 „Stypendia i zasiłki dla studentów”, •324 „Stypendia dla uczniów”, •326 „Inne formy pomocy dla uczniów”; 2) B.XI. „Inne obciążenia” odpowiadające takim paragrafom wydatków, jak: •285 „Wpłaty na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% uzyskanych wpływów z podatku rolnego”,

		●•290 „Wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego oraz związków gmin lub związków powiatów na dofinansowanie zadań bieżących”, ●•291 „Zwrot dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych w nadmiernej wysokości”, ●•293 „Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa”, ●•294 „Zwrot do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie”, ●•416 „Pokrycie ujemnego wyniku i przejętych zobowiązań po likwidowanych i przekształcanych jednostkach zaliczanych do sektora finansów publicznych”, ●•459 „Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób fizycznych”, ●•460 „Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób prawnych”. Wymienione świadczenia stanowią koszty charakterystyczne dla samorządowych jednostek budżetowych wykonujących zadania z zakresu pomocy społecznej, a wyszczególnione obciążenia mogą wystąpić głównie w urzędach jednostek samorządu terytorialnego. Wprawdzie wymienione obciążenia trudno uznać za typowe koszty związane bezpośrednio ze zwykłą działalnością urzędu, ale z opisu kont zespołu 7 (konto 760) i zespołu 8 (konto 800) nie wynika, że tego typu obciążenia są zaliczane do pozostałych kosztów operacyjnych lub zmniejszają fundusz jednostki. Wymienione obciążenia muszą się znaleźć wśród wydatków urzędu, a tym samym należy je odnieść do kosztów rodzajowych urzędu jednostki samorządu terytorialnego.
Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty		
720	Przychody z tytułu dochodów budżetowych Wg pozycji planu finansowego	Konto 720 służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się odpisy z tytułu dochodów budżetowych, a na stronie Ma – ujmuje się przychody z tytułu dochodów budżetowych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 720 powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów z tytułu dochodów budżetowych według pozycji planu finansowego. W zakresie podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetowych ewidencja szczegółowa prowadzona jest według zasad rachunkowości podatkowej, natomiast w zakresie podatków pobieranych przez inne organy ewidencję szczegółową stanowią sprawozdania o dochodach budżetowych sporządzane przez te organy. W końcu roku obrotowego przenosi się przychody z tytułu dochodów budżetowych na stronę Ma konta 860 (Wn konto 720). Na koniec roku konto 720 nie wykazuje salda. Konto 720 służy do ewidencji podstawowych dochodów budżetowych. W urzędach jednostek samorządu terytorialnego i w innych samorządowych jednostkach budżetowych ujmuje się na tym koncie również dochody budżetowe związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami. Ponadto w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego są księgowane przychody z tytułu dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego nieujętych w planach innych samorządowych jednostek budżetowych, w korespondencji ze stroną

		Wn konta 800. Z opisu konta 750, zamieszczonego w obowiązującym rozporządzeniu Ministra Finansów z 21 czerwca 2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, będącego odpowiednikiem konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, nie wynika obowiązek prowadzenia ewidencji szczegółowej. Z przepisów przywołanego rozporządzenia wynika, że ewidencja szczegółowa jest prowadzona do konta 221. W związku z tym w przedmiotowej sprawie należy się kierować opisem konta 221 zawartym w załączniku nr 3 do nowego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont (z 5 lipca 2010 r.), zgodnie z którym ewidencja należności (nie przychodów) powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej.
740	Dotacje i środki na inwestycje wg tytułów rozliczeń	Konto 740 służy do ewidencji dotacji otrzymanych z budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz innych środków na finansowanie działalności podstawowej samorządowych zakładów budżetowych. Na koncie 740 nie ujmuje się dotacji otrzymanych na finansowanie inwestycji. Na stronie Wn tego konta ujmuje się: 1) dotacje przekazane na finansowanie działalności podstawowej samobilansującym oddziałom samorządowych zakładów budżetowych, w korespondencji z kontem 131 lub 240, 2) środki pieniężne samorządowych zakładów budżetowych wykorzystane lub przeznaczone na finansowanie inwestycji, w korespondencji z kontem 800 lub 840, 3) zwrot dotacji niewykorzystanych, nadmiernie pobranych lub wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem w korespondencji z kontem 131 lub 225. Na stronie Ma konta 740 ujmuje się: 1) w ciągu roku – dotacje rzeczywiście otrzymane, w korespondencji z kontem 131, lub dotacje należne, jeżeli ich wysokość wynika z przepisów, w korespondencji z kontem 225, 2) na koniec okresu sprawozdawczego – dotacje należne, wynikające z przepisów prawa lub potwierdzone przez organ dotujący, albo jeżeli należna dotacja za dany rok wpłynęła na rachunek jednostki w okresie następnym do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego, w korespondencji z kontem 225. Ewidencja szczegółowa powinna zapewnić możliwość ustalenia wysokości dotacji przypadających na poszczególne tytuły rozliczeń. W końcu roku budżetowego saldo konta 740 zamyka się dwoma saldami, które przenosi się: 1) saldo Wn oznacza wartość dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów środków wykorzystanych lub przeznaczonych na inwestycje w samorządowych zakładach budżetowych na stronę Wn konta 860, 2) saldo Ma oznacza wartość dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej, na stronę Ma konta 860. Na koniec roku budżetowego konto 740 nie wykazuje salda.

		Własne środki pieniężne zakładów wykorzystane na finansowanie inwestycji są ujmowane jako koszt na stronie Wn konta 740 „Dotacje i środki na inwestycje” i jako zwiększenie funduszu jednostki, a przeznaczone na finansowanie inwestycji – jako koszt na koncie 740 i jako inne rozliczenia międzyokresowe na stronie Ma konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”. We wzorze rachunku zysków i strat koszty inwestycji finansowanych z dochodów własnych zakładów budżetowych są wykazywane jako pozostałe koszty operacyjne. Według uor, do pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych zalicza się przychody i koszty związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki, ale wśród szczególnych pozycji przychodów i kosztów nie występują koszty nabycia środków trwałych. Należy przy tym mieć na uwadze, że odniesienie w pozostałe koszty operacyjne wydatków inwestycyjnych, poniesionych lub przewidywanych w następnym okresie sprawozdawczym, nie powoduje w zakładach budżetowych utraty dokonywania odpisów umorzeniowych i amortyzacyjnych od nabytych w omawiany sposób środków. Dotacje celowe otrzymane z budżetu jednostki samorządu terytorialnego na zadania bieżące finansowane z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 (tj. środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, innych niż wymienione), są ujmowane na stronie Ma 740 w kwocie poniesionych i rozliczonych z budżetem jednostki samorządu terytorialnego wydatków, w korespondencji z kontem 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”.
750	wg tytułów Przychody finansowe	Konto 750 służy do ewidencji przychodów finansowych. Na stronie Ma tego konta ujmuje się przychody z tytułu operacji finansowych, a w szczególności przychody ze sprzedaży papierów wartościowych, przychody z udziałów i akcji, dywidendy oraz odsetki od udzielonych pożyczek, dyskonto przy zakupie weksli, czeków obcych i papierów wartościowych oraz odsetki za zwłokę w zapłacie należności, dodatnie różnice kursowe. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 750 powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów finansowych z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych, należne jednostce odsetki od pożyczek i zapłacone odsetki za zwłokę od należności. W końcu roku obrotowego przenosi się przychody finansowe na stronę Ma konta 860 (Wn konto 750). Na koniec roku konto 750 nie wykazuje salda. Konto 750 powstało w wyniku podziału dotychczasowego konta 750 „Przychody i koszty finansowe” na konta 720, 750 i 751. Zasady funkcjonowania obecnego konta 750 nie różnią się od poprzednich zasad obowiązujących przy ewidencji przychodów finansowych.
751	wg tytułów Koszty finansowe	Konto 751 służy do ewidencji kosztów finansowych. Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności wartość sprzedanych udziałów, akcji i papierów wartościowych, odsetki od obligacji, odsetki od kredytów i pożyczek, odsetki za zwłokę w

		zapłacie zobowiązań z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe z wyjątkiem obciążających inwestycje w okresie realizacji. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych – zarachowane odsetki od pożyczek i odsetki za zwłokę od zobowiązań. W końcu roku obrotowego przenosi się koszty operacji finansowych na stronę Wn konta 860 (Ma konto 751). Na koniec roku konto 751 nie wykazuje salda. Zasady funkcjonowania obecnego konta 751 nie różnią się od poprzednich zasad obowiązujących przy ewidencji kosztów finansowych.
760	Pozostałe przychody operacyjne	Konto 760 służy do ewidencji przychodów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki, w tym wszelkich innych przychodów niż podlegające ewidencji na kontach 700, 720, 730, 750. W szczególności na stronie Ma tego konta ujmuje się: 1) przychody ze sprzedaży materiałów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów, 2) przychody ze sprzedaży środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych i inwestycji, 3) pozostałe przychody operacyjne, do których zalicza się w szczególności odpisane przedawnione zobowiązania, otrzymane odszkodowania, kary, darowizny i nieodpłatnie otrzymane środki obrotowe, 4) zmniejszenie stanu produktów w korespondencji ze stroną Wn konta 490. W końcu roku obrotowego przenosi się pozostałe przychody operacyjne na stronę Ma konta 860, w korespondencji ze stroną Wn konta 760. Na koniec roku konto 760 nie wykazuje salda.
761	Pozostałe koszty operacyjne	Konto 761 służy do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki. W szczególności na stronie Wn konta 761 ujmuje się: 1) koszty osiągnięcia pozostałych przychodów w wartości cen zakupu lub nabycia materiałów, 2) pozostałe koszty operacyjne, do których zalicza się w szczególności kary, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, odpisy aktualizujące od należności, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane środki obrotowe. Konto 761 służy również – w jednostkach ewidencjonujących koszty na kontach 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, 490 oraz zespołu 5 – do ewidencji zapisów uzupełniających, dokonanych na kontach zespołu 5 i 6 z tytułu zwiększeń bądź zmniejszeń stanu produktów (w tym także rozliczeń międzyokresowych kosztów), w korespondencji z innymi kontami niż konto 490, konta zespołu 5 lub 6 oraz konta kosztu własnego sprzedaży w zespole 7. Na stronie Wn konta 761

		(w korespondencji ze stroną Ma konta 490) ujmuje się zwiększenie stanu produktów. W końcu roku obrotowego przenosi się: 1) na stronę Wn konta 490 – koszty związane z zakupem i sprzedażą składników majątku, jeżeli zostały ujęte na koncie 761, w korespondencji ze stroną Ma konta 761, 2) na stronę Wn konta 860 pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji ze stroną Ma konta 761. Na koniec roku konto 761 nie wykazuje salda.
770	Zyski nadzwyczajne	Konto 770 służy do ewidencji dodatnich skutków finansowych zdarzeń trudnych do przewidzenia, następujących poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Na stronie Ma tego konta ujmuje się w szczególności odszkodowania przyznane lub otrzymane dotyczące zdarzeń losowych. Na stronie Wn – ujmuje się korekty (zmniejszenia) uprzednio zaksięgowanych zysków nadzwyczajnych. W końcu roku obrotowego przenosi się zyski nadzwyczajne na stronę Ma konta 860 (Wn konto 770). Na koniec roku obrotowego konto 770 nie wykazuje salda. W poprzednim planie kont zyski nadzwyczajne były ewidencjonowane na koncie 860.
771	Straty nadzwyczajne	Konto 771 służy do ewidencji ujemnych skutków finansowych zdarzeń trudnych do przewidzenia, następujących poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanych z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Na stronie Wn tego konta ujmuje się poniesione straty nadzwyczajne, a w szczególności szkody spowodowane zdarzeniami trudnymi do przewidzenia, następującymi poza działalnością operacyjną jednostki i niezwiązanymi z ogólnym ryzykiem jej prowadzenia. Na stronie Ma – ujmuje się korekty (zmniejszenia) strat nadzwyczajnych. W końcu roku obrotowego przenosi się straty nadzwyczajne na stronę Wn konta 860 (Ma konto 771).
Zespół 8 – Fundusze, rezerwy i wynik finansowy		
800	Fundusz jednostki wg rodzajów zwiększeń i zmniejszeń	Konto 800 służy do ewidencji równowartości majątku trwałego i obrotowego jednostki i ich zmian. Na stronie Wn tego konta ujmuje się zmniejszenia funduszu, a na stronie Ma – jego zwiększenia, zgodnie z odrębnymi przepisami regulującymi gospodarkę finansową jednostki. Na stronie Wn konta 800 ujmuje się w szczególności: 1) przeksięgowanie, w roku następnym pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego, straty bilansowej roku ubiegłego z konta 860, 2) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych dochodów budżetowych z konta 222, 3) przeksięgowanie, w końcu roku obrotowego, dotacji z budżetu i

		środków budżetowych wykorzystanych na inwestycje z konta 810, 4) różnice z aktualizacji środków trwałych, 5) wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i inwestycji, 6) wartości pasywów przejętych od zlikwidowanych jednostek, 7) wartość aktywów przekazanych w ramach centralnego zaopatrzenia. Na stronie Ma konta 800 ujmuje się w szczególności: 1) przeksięgowanie, w roku następnym pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego, zysku bilansowego roku ubiegłego z konta 860, 2) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków budżetowych z konta 223, 3) okresowe lub roczne przeniesienie zrealizowanych wydatków ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi z konta 227, 4) przeksięgowanie, pod datą sprawozdania budżetowego, zrealizowanych wydatków środków europejskich z konta 228, 5) wpływ środków przeznaczonych na finansowanie inwestycji, 6) różnice z aktualizacji środków trwałych, 7) nieodpłatne otrzymanie środków trwałych i inwestycji, 8) wartość aktywów przejętych od zlikwidowanych jednostek, 9) wartości aktywów otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 800 powinna zapewnić możliwość ustalenia przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki. Konto 800 wykazuje na koniec roku saldo Ma, które oznacza stan funduszu jednostki. Zgodnie z opisem konta 800, konto to na koniec roku wykazuje saldo Ma, oznaczające stan funduszu jednostki. W odniesieniu do funduszu jednostek budżetowych będących urzędami jednostek samorządu terytorialnego zapis ten nie zawsze jest prawdziwy. W urzędach, w których majątek jednostki samorządu terytorialnego jest rozdzielony na dużą liczbę jednostek organizacyjnych, możliwe jest wystąpienie na koniec roku salda Wn. Tego typu możliwość wynika z zaliczania do przychodów urzędu dochodów budżetu nieujętych w planach finansowych innych samorządowych jednostek budżetowych, które są ujmowane zapisem Wn 800, Ma 720. Jeżeli wartość tych przychodów jest wyższa od dotychczasowego stanu funduszu, to fundusz urzędu na koniec roku ma wartość ujemną (saldo Wn).
810	Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje	Konto 810 służy do ewidencji dotacji budżetowych, płatności z budżetu środków europejskich oraz środków z budżetu na inwestycje. Na stronie Wn konta 810 ujmuje się: 1) wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone, w korespondencji z kontem 224, 2) wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontem 224, 3) równowartość wydatków dokonanych przez jednostki budżetowe ze środków budżetu na finansowanie inwestycji. Na stronie Ma konta 810 ujmuje się przeksięgowanie, w końcu roku obrotowego, salda konta 810 na konto 800. Na koniec roku konto 810 nie wykazuje salda. Wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone

		ujmuje się w jednostkach budżetowych pełniących rolę instytucji koordynujących, zarządzających lub pośredniczących, jeżeli wartość płatności dokonanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego na rzecz beneficjentów dotyczy wydatków ujętych w planach finansowych tych instytucji.
820	Rozliczenie wyniku finansowego	Konto 820 służy do ewidencji rozliczenia wyniku finansowego samorządowych zakładów budżetowych . Na stronie Wn tego konta ujmuje się dokonane lub należne wpłaty do budżetu jednostki samorządu terytorialnego z tytułu nadwyżki środków obrotowych ustalonej na koniec okresu sprawozdawczego. Na stronie Ma ujmuje się przeniesienie salda konta w roku następnym, pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego, na konto 800. Samorządowy zakład budżetowy wpłaca do budżetu jednostki samorządu terytorialnego nadwyżkę środków obrotowych ustaloną na koniec okresu sprawozdawczego, chyba że organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego postanowi inaczej (art. 15 ust. 7 nowej uofp)
840	Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów wg tytułów	Konto 840 służy do ewidencji przychodów zaliczanych do przyszłych okresów oraz innych rozliczeń międzyokresowych i rezerw. Na stronie Ma tego konta ujmuje się utworzenie i zwiększenie rezerwy, a na stronie Wn – ich zmniejszenie lub rozwiązanie. Na stronie Ma konta 840 ujmuje się również powstanie i zwiększenia rozliczeń międzyokresowych przychodów, a na stronie Wn – ich rozliczenie poprzez zaliczenie ich do przychodów roku obrotowego lub zysków nadzwyczajnych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 840 powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu: 1) rezerwy oraz przyczyn jej zwiększeń i zmniejszeń, 2) rozliczeń międzyokresowych przychodów z poszczególnych tytułów oraz przyczyn ich zwiększeń i zmniejszeń. Konto 840 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan rezerw i rozliczeń międzyokresowych przychodów. W omawianym, nowym rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont pozostawiono możliwość ujmowania na stronie Ma konta 840 środków własnych samorządowych zakładów budżetowych przeznaczonych na finansowanie inwestycji. Według poprzednich zasad funkcjonowania konta możliwe było ujmowanie na tym koncie środków dochodów własnych jednostek budżetowych przeznaczonych na finansowanie inwestycji objętych planem wydatków pokrytych z tych dochodów.
851	Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	Konto 851 służy do ewidencji stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych. Środki pieniężne tego funduszu, wyodrębnione na specjalnym rachunku bankowym, ujmuje się na koncie 135 „Rachunki środków funduszy specjalnego przeznaczenia”. Pozostałe środki majątkowe ujmuje się na odpowiednich kontach działalności podstawowej jednostki (z wyjątkiem kosztów i przychodów podlegających sfinansowaniu z funduszu). Ewidencja szczegółowa do konta 851 powinna pozwolić na wyodrębnienie: 1) stanu, zwiększeń i zmniejszeń zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, z podziałem według źródeł zwiększeń i kierunków zmniejszeń, 2) wysokości poniesionych kosztów i wysokości uzyskanych przychodów przez poszczególne rodzaje działalności socjalnej. Saldo Ma konta 851 wyraża stan zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

853	Fundusze celowe wg tytułów	Konto 853 służy do ewidencji stanu, zwiększeń i zmniejszeń funduszy celowych oraz innych funduszy specjalnego przeznaczenia. Na stronie Wn tego konta ujmuje się koszty oraz inne niż koszty zmniejszenia funduszy, a na stronie Ma – przychody oraz pozostałe zwiększenia funduszy. Ewidencja szczegółowa do konta 853 powinna pozwolić na ustalenie zwiększeń i zmniejszeń oraz stanu każdego z funduszy oddzielnie. Saldo Ma konta 853 wyraża stan funduszy celowych oraz innych funduszy specjalnego przeznaczenia.
860	Wynik finansowy	Konto 860 służy do ustalania wyniku finansowego jednostki. W końcu roku obrotowego na stronie Wn tego konta ujmuje się sumę: 1) poniesionych kosztów, w korespondencji z kontami: 400, 401, 402, 403, 404, 405 i 409, 2) zmniejszeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku, w korespondencji z kontem 490, w jednostkach stosujących to konto, 3) wartości sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia, w korespondencji z kontem 730, oraz materiałów, w korespondencji z kontem 760, 4) dotacji przekazanych na finansowanie działalności podstawowej samodzielnie bilansujących się oddziałów oraz na inwestycje samorządowych zakładów budżetowych, w korespondencji z kontem 740, 5) kosztów operacji finansowych, w korespondencji z kontem 751, oraz pozostałych kosztów operacyjnych, w korespondencji z kontem 761, 6) strat nadzwyczajnych w korespondencji z kontem 771, 7) obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego, w korespondencji z kontem 870. Na stronie Ma konta 860 ujmuje się w końcu roku obrotowego sumę: 1) uzyskanych przychodów, w korespondencji z poszczególnymi kontami zespołu 7, 2) zwiększeń stanu produktów oraz rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku, w korespondencji z kontem 490, 3) dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej, w korespondencji z kontem 740, 4) zysków nadzwyczajnych, w korespondencji z kontem 770. Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki, saldo Wn – stratę netto, saldo Ma – zysk netto. Saldo przenoszone jest w roku następnym, pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego, na konto 800. Według poprzednio obowiązujących zasad funkcjonowania konta 860, konto to służyło również do bezpośredniego ujmowania operacji z tytułu strat i zysków nadzwyczajnych, które w aktualnym planie kont zostały przeniesione do zespołu 7.
870	Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy wg rodzajów	Konto 870 służy do ewidencji obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego. Na stronie Wn tego konta ujmuje się zarachowane zmniejszenia wyniku, w korespondencji z kontem 225. Ewidencję szczegółową do konta 870 prowadzi się według poszczególnych rozliczeń z budżetem. W końcu roku budżetowego saldo konta 870 podlega przeniesieniu na

	rozliczeń z budżetem	stronę Wn konta 860.
KONTA POZABILANSOWE		
970	Płatności ze środków europejskich	Konto 970 służy do ewidencji płatności dokonywanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego ze środków europejskich dysponenta z rachunku Ministra Finansów. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wartość zleceń płatności przekazanych przez instytucje lub inne upoważnione podmioty do Banku Gospodarstwa Krajowego w celu realizacji wydatku ze środków europejskich. Na stronie Ma konta 970 ujmuje się, na podstawie informacji z Banku Gospodarstwa Krajowego o dokonaniu płatności na rachunek beneficjenta, podmiotu upoważnionego przez beneficjenta lub wykonawcy (odbiorcy), równowartość zrealizowanych płatności. Konto 970 może wykazywać saldo Wn, które oznacza wartość zleceń płatności przekazanych przez instytucje lub inne upoważnione podmioty oczekujących na realizację przez Bank Gospodarstwa Krajowego.
975	Wydatki strukturalne wg kodów	Konto 975 służy do ewidencji wydatków strukturalnych w jednostkach, w których ewidencja wydatków strukturalnych nie jest uwzględniona w ewidencji analitycznej prowadzonej do kont bilansowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się wartość zrealizowanych wydatków strukturalnych według klasyfikacji wydatków strukturalnych. Na stronie Ma konta 975 ujmuje się wartość wydatków strukturalnych.
980	„Plan finansowy wydatków budżetowych” w szczególności planu finansowego wg podziałek klasyfikacji budżetowej	Konto 980 służy do ewidencji planu finansowego wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się plan finansowy wydatków budżetowych oraz jego zmiany. Na stronie Ma konta 980 ujmuje się: 1) równowartość zrealizowanych wydatków budżetu, 2) wartość planu niewygasających wydatków budżetu do realizacji w roku następnym, 3) wartość planu niezrealizowanego i wygasłego. Ewidencja szczegółowa do konta 980 jest prowadzona w szczególności planu finansowego wydatków budżetowych. Konto 980 nie wykazuje na koniec roku salda.
Plan finansowy wydatków budżetowych		
981	Plan finansowy niewygasających wydatków	Konto 981 służy do ewidencji planu finansowego niewygasających wydatków budżetowych dysponenta środków budżetowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się plan finansowy niewygasających wydatków budżetowych. Na stronie Ma konta 981 ujmuje się: 1) równowartość zrealizowanych wydatków budżetowych obciążających plan finansowy niewygasających wydatków budżetowych, 2) wartość planu niewygasających wydatków budżetowych w części niezrealizowanej lub wygasłej. Ewidencję szczegółową do konta 981 prowadzi się w szczególności planu finansowego niewygasających wydatków budżetowych. Konto 981 nie wykazuje salda na koniec roku.

982	Plan wydatków środków europejskich	Konto 982 służy do ewidencji planu wydatków środków europejskich dysponenta środków budżetowych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się plan wydatków środków europejskich oraz jego zmiany. Na stronie Ma konta 982 ujmuje się w szczególności: 1) równowartość zrealizowanych wydatków środków europejskich, 2) wartość planu niezrealizowanego i wygasłego. Ewidencja szczegółowa do konta 982 jest prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej. Zaangażowanie wydatków budżetowych i zaangażowanie środków zakładów budżetowych są to czynności, na podstawie których kierownik jednostki budżetowej lub zakładu budżetowego tworzy swoje zobowiązania, z których wynika obciążenie planu finansowego jednostki budżetowej w bieżącym roku budżetowym lub w latach następnych. Zaangażowanie jest więc zdarzeniem generującym wydatek, jest to akt, który czyni jednostkę budżetową lub zakład budżetowy dłużnikiem. Zaangażowanie musi się mieścić w limicie planu finansowego wydatków lub planu finansowego kosztów. Zaangażowanie w praktyce dzieli się na dwie operacje, tj. zaangażowanie: 1) rachunkowe – wskutek którego środki budżetowe stają się poprzez plan finansowy przeznaczone na konkretne cele, dzięki czemu zostaje zapewniona indywidualizacja wydatku, tzn. nie ma możliwości wykorzystania zaplanowanych kwot na inny cel, 2) prawne – wskutek którego powstaje dług jednostki budżetowej. Zaangażowanie prawne ma z reguły postać aktu administracyjnego, takiego jak: decyzja o przyznaniu świadczeń z zakresu opieki społecznej, umowy o pracę, umowy cywilnoprawnej polegającej na udzieleniu zamówienia publicznego, na zawarciu porozumienia z innymi jednostkami samorządu terytorialnego lub z innymi podmiotami, w wyniku którego zostaje udzielona dotacja. Zaangażowanie prawne może też powstać równolegle z zaangażowaniem rachunkowym w wyniku uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, np. przyznającej dotacje podmiotowe i przedmiotowe dla własnych jednostek organizacyjnych lub dla instytucji kultury. O nadzwyczajnym zaangażowaniu wydatków można mówić w przypadku aktów sądowych, takich jak orzeczenia przyznające świadczenia pracownikom bezpodstawnie zwolnionym z pracy lub zasądzające odszkodowania za szkody wyrządzone przez jednostki samorządu terytorialnego lub orzeczenia zobowiązujące do zapłacenia kar umownych z tytułu niedotrzymania warunków umów. Zaangażowanie wydatków budżetowych w sensie prawnym nie jest wyłącznie domeną dysponentów środków budżetowych. Może ono pochodzić od organu administracyjnego niemającego uprawnień dysponenta lub organu niemającego charakteru administracyjnego. Jeżeli zaangażowanie prawne tworzy dług – to powinno je poprzedzać zaangażowanie rachunkowe, czyli uwzględnienie środków na dany wydatek w planie finansowym. Jeżeli zaangażowanie prawne ogranicza się do stwierdzenia długu (np. wskutek postanowienia sądu), to zaangażowanie rachunkowe powinno nastąpić po nim, tj. wynikający z tego faktu wydatek powinien być uwzględniony w planie finansowym. Zaangażowanie rachunkowe, podobnie jak wszystkie przypadki zaangażowania prawnego, jest w zasadzie zindywidualizowane. Jednakże w odniesieniu do wydatków osobowych i wydatków bieżących na tzw. licznik (opłaty za wodę, odprowadzanie ścieków, energię elektryczną i ciepłą, rozmowy telefoniczne, opłaty pocztowe) możliwe jest
-----	------------------------------------	--

		zaangażowanie rachunkowe globalne na początek roku, na koniec roku zaś następuje dokładne ustalenie zaangażowania w wysokości dokonanych wypłat. Podział zaangażowania wydatków budżetowych na zaangażowanie roku bieżącego i na zaangażowanie lat przyszłych ma ścisły związek z zaangażowaniem rachunkowym, tj. z planem finansowym wydatków jednostki budżetowej na dany rok. Każde zaangażowanie prawne wydatków budżetowych w kwocie przekraczającej ten plan powoduje powstanie zaangażowania lat przyszłych. Zmniejszenie planu finansowego wydatków powoduje, w odniesieniu do wydatków już objętych zaangażowaniem prawnym, przesunięcie tych wydatków do zaangażowania lat następnych, jeśli zawarte umowy nie zostały unieważnione. Natomiast zwiększenie zaangażowania rachunkowego na dany rok powoduje zmniejszenie zaangażowania lat przyszłych i zwiększenie zaangażowania roku bieżącego. Według obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, zasady prezentacji danych dotyczących zaangażowania w sprawozdaniach Rb-28 i Rb-28S są takie same i przedstawiają się następująco: W kolumnie „Zaangażowanie” wykazuje się dane dotyczące zaangażowania planu wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym. W sprawozdaniu Rb-28 Programy w kolumnie „Zaangażowanie wydatków” wykazuje się dane dotyczące zaangażowania planu wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych dokumentów, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym, natomiast w sprawozdaniu Rb-28 Programy w kolumnie „Zaangażowanie wydatków” wykazuje się kwoty wynikające z decyzji, umów zawartych z beneficjentami programów, które będą angażowały plan wydatków budżetowych roku bieżącego. Zdarzenia dotyczące zaangażowania wydatków budżetowych nie są zaliczane do operacji gospodarczych wpływających na zmiany aktywów, pasywów i wyniku działalności jednostki. W związku z tym ewidencja tych zdarzeń, podobnie jak ewidencja planów dochodów i wydatków w budżecie oraz zmian tych planów, jest prowadzona na kontach pozabilansowych. Dane zawarte na tych kontach nie są wykazywane w bilansie. W polskich rozwiązaniach księgowych stosuje się uproszczony system ewidencji pozabilansowej, charakteryzujący się odstępianiem od zasady podwójnego księgowania. W związku z tym w ewidencji pozabilansowej występują konta pojedyncze, na których zamieszcza się zapisy pojedyncze. Ewidencja księgowa zaangażowania wydatków budżetowych jest niewątpliwie dużym obciążeniem pionu finansowo-księgowego jednostki budżetowej. W związku z tym należy tak zorganizować pracę, aby zminimalizować częstotliwość dokonywania zapisów, szczególnie na kontach 998 i 999. W tym celu należy ustalić, w odniesieniu do których wydatków objętych planem finansowym możliwe jest określenie globalnego zaangażowania rachunkowego już na początku roku. Niewątpliwie będzie to możliwe w odniesieniu do takich wydatków, jak: •wynagrodzenia osobowe pracowników (§ 401), •składki na ubezpieczenia społeczne (§ 411), •składki na Fundusz Pracy (§ 412), •składki na ubezpieczenia zdrowotne (§ 413), •zakup energii elektrycznej, ciepłej oraz wody (§ 426), •odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (§ 444), •opłaty za usługi pocztowe i telefoniczne, opłaty radiofoniczne i telewizyjne (§ 430), •czynsze lokalowe (§ 440), •dodatkowe roczne wynagrodzenie za rok poprzedni obciążające wydatki
--	--	---

		roku bieżącego (§ 404), • diety dla radnych jednostek samorządu terytorialnego i członków komisji organów stanowiących jednostki samorządu terytorialnego (§ 303), • dotacje z budżetu jednostki samorządu terytorialnego: podmiotowe dla instytucji kultury (§ 256) i przedmiotowe dla zakładów budżetowych (§ 261). Katalog zaangażowania wydatków budżetowych, których globalną wartość można ustalić na początku roku, może być znacznie poszerzony. Ewentualne zmiany w ciągu roku w wysokości wymienionych wydatków, jeśli są znaczne (np. podwyżki wynagrodzeń), będą powodowały zapisy korygujące. Jeżeli jednak odchylenia te nie są znaczne, korekty dokonuje się na koniec roku. Wartość umów zawartych w wyniku przeprowadzenia postępowania w trybie określonym w ustawie z 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych ujemuje się pod datą podpisania umowy. Jeżeli zamówienie ma być wykonane w roku bieżącym, ujemuje się je na stronie Ma konta 998. Jeżeli zamówienie jest wieloletnie i nie są określone kwoty przerobu lub dostaw w poszczególnych latach, na koncie 998 ujemuje się zaangażowanie w wysokości środków przewidzianych w planie finansowym wydatków na dany cel, a pozostałą część kwoty udzielonego zamówienia ujemuje się na koncie 999. Dotacje z budżetu dla podmiotów niezwiązanych z budżetem należy ujmować jako zaangażowanie w dacie zawarcia umów o udzielenie dotacji. <u>Do wieloletnich umów zalicza się umowy o zaciągnięcie pożyczki lub kredytu.</u> Prowizje i inne koszty związane z tymi operacjami są księgowane jako zaangażowanie na koncie 998 w dacie podpisywania umowy, chyba że uruchomienie kredytu lub pożyczki i pobranie prowizji nastąpi w roku następnym. Na podstawie terminów uruchomienia i spłat kredytu lub pożyczki i ich oprocentowania określonego w umowie ustala się wysokość zaangażowania z tytułu odsetek w całym okresie, na który zaciągnięto zobowiązanie, i dzieli się je na zaangażowanie roku bieżącego i przyszłych lat. Drobne zakupy materiałów i usług oraz koszty wyjazdów służbowych najwygodniej jest ujmować jako zaangażowanie równocześnie z dokonaniem wydatku. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może w drodze uchwały ustalić wykaz wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego. Wykaz ten może obejmować zadania, w odniesieniu do których już nastąpiło zaangażowanie prawne, tj. zostały zawarte umowy, ale może też dotyczyć zadań, w odniesieniu do których postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego nie zostało w danym roku rozpoczęte lub zakończone. W związku z tym, że zgodnie z zasadami sporządzania sprawozdania Rb-28S częścią składową zaangażowania są wydatki wykonane, a wydatki wykonane obejmują także wydatki niewygasające, zaangażowanie wydatków roku bieżącego musi obejmować również wydatki niewygasające. Wydatki niewygasające zaliczone do wydatków wykonanych w poprzednim roku nie były obiektem zainteresowania skarbników i głównych księgowych z punktu widzenia ewidencji zaangażowania w roku budżetowym, gdyż wydatki niewygasające nie były objęte zaangażowaniem rachunkowym, a tym samym nie mogły być objęte ewidencją zaangażowania prawnego w danym roku budżetowym. W związku z tym było bez znaczenia, czy umowy na realizację zadań objętych wykazem wydatków niewygasających zostały zawarte w roku poprzednim, czy w roku budżetowym.
983	Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego	Konto 983 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków środków europejskich na dany rok budżetowy.

		Na stronie Wn tego konta ujmuje się równowartość sfinansowanych wydatków środków europejskich w danym roku budżetowym. Na stronie Ma konta 983 ujmuje się zaangażowanie wydatków w kwocie wynikającej z umów, decyzji, porozumień i innych dokumentów, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków tych środków w roku bieżącym.
984	Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat	Konto 984 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetu środków europejskich przyszłych lat. Na stronie Wn tego konta ujmuje się równowartość zaangażowanych wydatków budżetu środków europejskich w latach poprzednich, a obciążających plan wydatków roku bieżącego jednostki przeznaczony do realizacji w roku bieżącym. Na stronie Ma konta 984 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków środków europejskich lat przyszłych. Na koniec roku konto 984 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków środków europejskich.
985	Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych	Konto 985 służy do ewidencji prawnego zaangażowania środków pieniężnych dotyczących realizacji planu finansowego samorządowych zakładów budżetowych niezależnie od tego, w którym roku budżetowym nastąpi wydatek finansowany tymi środkami. Na koncie 985 ujmuje się równowartość zawartych umów, porozumień lub wydanych decyzji, których realizacja spowoduje wydatkowanie środków pieniężnych dotyczących wykonania planu finansowego. Na stronie Wn tego konta ujmuje się równowartość wydatków sfinansowanych środkami samorządowych zakładów budżetowych. Na stronie Ma konta 985 ujmuje się zaangażowanie środków pieniężnych samorządowych zakładów budżetowych dotyczących realizacji planu finansowego, czyli wartość umów, decyzji i innych porozumień, których wykonanie spowoduje wykorzystanie środków pieniężnych na realizację umów, decyzji czy innych postanowień. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 985 powinna umożliwić ustalenie zaangażowania środków samorządowych zakładów budżetowych w podziale na lata finansowania i według podziałek klasyfikacji planu finansowego samorządowych zakładów budżetowych. Na koniec roku budżetowego konto 985 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych.
998	Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” wg podziałek klasyfikacji budżetowej z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków	Konto 998 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku budżetowego oraz w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych ujętych do realizacji w danym roku budżetowym. Na stronie Wn konta 998 ujmuje się: 1) równowartość sfinansowanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym, 2) równowartość zaangażowanych wydatków, które będą obciążały wydatki roku następnego. Na stronie Ma konta 998 ujmuje się zaangażowanie wydatków, czyli wartość umów, decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje konieczność dokonania wydatków budżetowych w roku bieżącym. Ewidencja szczegółowa do konta 998 prowadzona jest według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków. Na koniec roku konto 998 nie wykazuje salda.
	Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego	
999	Zaangażowanie	Konto 999 służy do ewidencji prawnego zaangażowania wydatków

wydatków budżetowych przyszłych lat	budżetowych przyszłych lat oraz niewygasających wydatków, które mają być zrealizowane w latach następnych. Na stronie Wn tego konta ujmuje się równowartość zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich, a obciążających plan finansowy roku bieżącego jednostki budżetowej lub plan finansowy niewygasających wydatków przeznaczony do realizacji w roku bieżącym. Na stronie Ma konta 999 ujmuje się wysokość zaangażowanych wydatków lat przyszłych. Ewidencja szczegółowa do konta 999 prowadzona jest według podziałek klasyfikacyjnych planu finansowego, z wyodrębnieniem planu niewygasających wydatków. Na koniec roku konto 999 może wykazywać saldo Ma oznaczające zaangażowanie wydatków budżetowych lat przyszłych.
-------------------------------------	--

WÓJT

mgr inż. Zofia Topolińska