

PRB PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

nr **6**/2018

NAJWAŻNIEJSZE TEMATY SFERY BUDŻETOWEJ

Izabela Motowilczuk
Jan Charytoniuk

Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” po zmianach



Dołącz do nas na facebooku

www.facebook.com/PRBinfor

PREZENT dla Czytelników

EWOLUCJA OCHRONY DANYCH OSOBOWYCH W SAMORZĄDACH

WZORY DOKUMENTÓW Z OBJAŚNIENIAMI



Książka przeprowadza przez proces wdrożenia RODO w urzędach i organach samorządowych.

Zawiera pakiet aktywnych druków na pendrive.

Publikacja zawiera:

- zestaw wzorów pism
- oświadczenia
- zgody
- regulaminy
- zasady tworzenia pism, informacji i korespondencji z podmiotami
- procedurę administracyjną związaną z przetwarzaniem danych osobowych

Cena publikacji: 99 zł

Format B5
100 stron
Oprawa miękka

Szczegóły na sklep.infor.pl

Spis treści

Informator księgowego	3
Miesięczny przegląd nowości	3
Rejestr Należności Publicznoprawnych – nowy obowiązek gmin w 2018 r.	3
Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych JST – projekt	4
„Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” – projekt KSR	4
Zmiany w wynagradzaniu pracowników samorządowych	5
Wyjaśnienia urzędowe	6
Zmiana klasyfikacji budżetowej dotyczącej wydatków na zapewnienie uczniom prawa do bezpłatnego dostępu do podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych	6
Aktualizacja podstawowej kwoty dotacji dla szkoły prowadzonej przez JST	6
Klasyfikacja budżetowa opłat za zajęcie pasa drogowego	8
Upoważnienie do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją przedsięwzięć ujętych w Wieloletniej Prognozie Finansowej (WPF)	9
Klasyfikacja budżetowa środków na „Program szczepień...”	10
Jak klasyfikować?	11
Wyjazd nauczyciela i uczniów na konkurs – paragraf 441 czy 430?	11
Zwrot kosztów postępowania – paragraf 461 czy inny?	12
Zakup szyby i jej wstawienie – paragraf 421 i 427?	12
Instruktaż – Rejestr Należności Publicznoprawnych – zasady funkcjonowania	13
Z doświadczenia księgowej – Procedura postępowania z sumami depozytowymi	17
Przegląd forów internetowych dla księgowych	22
Przebieganie zrealizowanych dochodów i wydatków	22
Przedpłata za udział w konferencji	22
Saldo konta 820 i 870 po zmianach	23
Nieprawidłowości z protokołów pokontrolnych	25
Zaniechanie rozliczenia udzielonych dotacji	25
Przekroczenie zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań	25
Niedokonywanie ewidencji przypisu należności	26
Opodatkowanie jedną decyzją wymiarową współwłasności i odrębnej własności	26
Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”	
Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”	
po zmianach	27
1. Konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”	
i zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”	29
2. Koszty i ich rodzaje	30

3. Kalkulacja kosztów wytworzenia produktów (usług)	34
3.1. Pomiar i dokumentacja kosztów wytworzenia produktów (usług)	37
3.2. Rodzaje kalkulacji kosztów produktów (usług)	38
3.2.1. Kalkulacja podziałowa	39
3.2.2. Kalkulacja doliczeniowa	42
4. Dokumentowanie powstania kosztów	46
5. Koszt a wydatek	47
5.1. Koszty i wydatki – zasada kasowa i memoriałowa	48
5.2. Ujmowanie kosztów na przełomie roku	49
6. Zasady tworzenia planu kont dla zespołów 4 i 5	51
7. Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”	55
7.1. Konto 400 – „Amortyzacja”	60
7.2. Konto 401 – „Zużycie materiałów i energii”	65
7.3. Konto 402 – „Usługi obce”	67
7.4. Konto 403 – „Podatki i opłaty”	69
7.5. Konto 404 – „Wynagrodzenia”	71
7.6. Konto 405 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”	72
7.7. Konto 409 – „Pozostałe koszty rodzajowe”	74
7.8. Konto 490 – „Rozliczenie kosztów”	77
8. Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”	80
8.1. Konto 500 – „Koszty działalności podstawowej”	83
8.2. Konto 530 – „Koszty działalności pomocniczej”	86
8.3. Konto 550 – „Koszty zarządu”	89
8.4. Konto 580 – „Rozliczenie kosztów działalności”	91
Nowości wydawnicze – RODO dla samorządu i administracji	93
O co księgowi pytają na webinarach? – Czy jednostki samorządu terytorialnego muszą stosować split payment od 1 lipca 2018 r.?	94

*Dziękujemy Wam za 1500 polubień
na facebooku* - <https://www.facebook.com/PRBinfor/>

Redakcja PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej



Miesięczny przegląd nowości

Rejestr Należności Publicznoprawnych – nowy obowiązek gmin w 2018 r.

Zakres zmian: Z dniem 1 czerwca 2017 r. weszły w życie zmiany wprowadzone ustawą z 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz.U. z 2017 r. poz. 933). Zmiany objęły wiele ustaw. Między innymi w ustawie z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w dziale I po rozdziale 1 dodano rozdział 1a w brzmieniu: „Rejestr Należności Publicznoprawnych”. Generalnie Rejestr Należności Publicznoprawnych został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2018 r., ale przepisy te w odniesieniu do wierzyciela będącego JST stosuje się od **1 czerwca 2018 r.** Wprowadzenie tego rozwiązania ma spowodować m.in. dobrowolne wykonanie obowiązku zapłaty zaległości należnych JST, ujawnionych w tym Rejestrze. Ponadto ma się przyczynić do przeciwdziałania wyłudzeniom i oszustwom.

W Rejestrze można ujawniać dane dotyczące osób fizycznych, osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niebędących osobą prawną, nierezydentów w rozumieniu przepisów Prawa dewizowego będących osobą fizyczną, osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, osobą prawną lub jednostką organizacyjną niebędącą osobą prawną, które zalegają z tytułu należności publicznoprawnych wobec Skarbu Państwa lub JST.

Co nowe przepisy oznaczają dla jednostek: Aby JST mogła wprowadzać dane do Rejestru Należności Publicznoprawnych, musi mieć na to zgodę wyrażoną w uchwa-

le, odpowiednio, rady gminy, rady powiatu albo sejmiku województwa. Podstawę prawną do wydania uchwały w sprawie wyrażenia zgody na wprowadzenie należności pieniężnych gminy do Rejestru stanowi art. 18 ust. 2 pkt 15 ustawy o samorządzie gminnym. W uchwale tej należy określić rodzaj należności pieniężnej JST, o której dane są przekazywane do Rejestru. Nie trzeba wymieniać enumeratywnie rodzaju należności. Można wskazać, że chodzi o należności pieniężne, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1, 2 i 6 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Czy rada gminy, wyrażając zgodę na ujawnienie zaległości podatkowych w Rejestrze, może wskazać, że w Rejestrze tym gmina będzie ujawniać tylko zaległości przedsiębiorców? Nie, rada gminy nie ma takiej kompetencji i nie może wprowadzić takiego ograniczenia. W uchwale wskazuje się konkretne podatki lub grupy podatków, a nie podmioty, których dług się ujawnia. Jeśli rada gminy podjęła uchwałę w sprawie wyrażenia zgody na wprowadzenie należności pieniężnych gminy do Rejestru np. w kwietniu 2018 r., to uchwała musi zawierać zapis, że wchodzi w życie 1 czerwca 2018 r. Uchwała w sprawie wyrażenia zgody na wprowadzenie należności pieniężnych gminy do Rejestru podlega nadzorowi wojewody. Dane do Rejestru wprowadza się po upływie 30 dni od dnia doręczenia dłużnikowi zawiadomienia. Kiedy zatem najpóźniej dane mogą się znaleźć w Rejestrze? W ostatnim dniu przed upływem przedawnienia należności.

► Instruktaż w zakresie funkcjonowania Rejestru wraz ze wzorami znajduje się na str. 13–16.

Stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych JST – projekt

Komitet Standardów Rachunkowości przekazał do publicznej dyskusji projekt Stanowiska Komitetu w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego.

Celem Stanowiska jest wyjaśnienie wątpliwości dotyczących stosowania przepisów uor oraz przepisów nowego rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont (...) w odniesieniu do ujęcia, wyceny i prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz skonsolidowanym bilansie gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste przez JST. Stanowisko określa również sposób ujmowania przychodów z opłat wnoszonych z tytułu prawa użytkowania wieczystego gruntów (rozporządzenie obowiązuje od 1 stycznia 2018 r. i będzie mieć zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za 2018 r.).

W nowym wzorze bilansu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego z wartości gruntów zamieszczonych w aktywach trwałych w poz. A.II.1 wyodrębniono wartość gruntów stanowiących własność JST przekazanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom (poz. A.II.1.1). Od 1 stycznia 2018 r. obowiązują także zmiany w opisie konta 011 „Środki trwałe”. W części dotyczącej prowadzenia ewidencji szczegółowej dodano zapis odnoszący się do prowadzenia tej ewidencji w taki sposób, aby możliwe było ustalenie wartości gruntów stanowiących własność



JST, przekazanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom. Projektowane stanowisko ma służyć pomocą w rozwiązywaniu problemów praktyki związanych z ujmowaniem w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej JST gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste. Projekt odnosi się zarówno do gruntów będących własnością JST, jak i do gruntów Skarbu Państwa, w stosunku do których uprawnienia właścicielskie wykonują starostowie.

W Stanowisku odniesiono się m.in. do klasyfikacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste.

Grunty stanowiące własność JST przekazane w użytkowanie wieczyste przez tę jednostkę użytkownikowi wieczystemu ujmuje się w księgach rachunkowych urzędu JST i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jako składnik aktywów. Zalicza się je do środków trwałych, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor. W księgach rachunkowych urzędu JST grunty te wyodrębnia się w ramach konta 011 „Środki trwałe”.

Uwagi i komentarze do ww. projektu można zgłaszać **do 15 czerwca 2018 r.** na adres sekretarz.ksr@mf.gov.pl.

„Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów” – projekt KSR

Komitet Standardów Rachunkowości przekazał do publicznej dyskusji projekt Krajowego Standardu Rachunkowości „Koszt wytworzenia jako podstawa wyceny produktów”. Celem tego standardu jest określenie zasad ustalania kosztu wytworzenia jako podstawy wyceny produktów, stosownie do art. 28 ust. 3, 4, 4a oraz art. 34 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 uor.

Standard dotyczy jednostek prowadzących działalność, w ramach której powstają zapasy produktów: wyrobów gotowych zdalnych do

obrotu (sprzedaży), półproduktów lub będących w toku produkcji.

Zmiany w wynagradzaniu pracowników samorządowych

Dnia 19 maja 2018 r. utraciło moc obowiązujące od 1 kwietnia 2009 r. rozporządzenie Rady Ministrów z 18 marca 2009 r. w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1786 z późn.zm.). Zakres zmian w wynagradzaniu pracowników samorządowych obejmuje m.in. obniżkę wynagrodzenia wójtów, burmistrzów i prezydentów miast oraz ich zastępców o 20%. Tak zakłada przyjęte przez Radę Ministrów rozporządzenie ws. wynagradzania pracowników samorządowych. Centrum Informacyjne Rządu wyjaśniło, że sprawowanie funkcji zarządzających w samorządach – tak jak w przypadku posłów i senatorów – oznacza pełnienie służby na rzecz społeczeństwa. Dlatego podlega ono społecznej ocenie i powinno spełniać standardy wymagane w życiu publicznym.

Rozporządzenie przewiduje obniżenie – średnio o 20% minimalnego i maksymalnego wynagrodzenia zasadniczego osób pełniących funkcje zarządzające w JST lub związkach JST, zatrudnianych na podstawie wyboru albo powołania. W nowym rozporządzeniu wprowadzono rozwiązania dotyczące m.in.: doprecyzowania przepisów odnoszących się do:

- wynagrodzenia prowizyjnego,
- wypłacania dodatku za wieloletnią pracę,
- nagrody jubileuszowej,
- odprawy emerytalnej

oraz prerredagowania i uporządkowania tabel stanowisk.

Rozporządzenie wchodzi w życie 19 maja 2018 r., natomiast obniżenie wynagrodzeń osób zarządzających ma obowiązywać od 1 lipca 2018 r.

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PRB

Czy wiesz, że:

**Karta
płatnicza**

W kwietniu minął rok od uruchomienia Programu realizowanego przez Krajową Izbę Rozliczeniową wspólnie z Ministerstwem Przedsiębiorczości i Technologii.

Celem tego Programu jest upowszechnianie płatności bezgotówkowych w jednostkach administracji publicznej. Do Programu mogą przystąpić jednostki administracji publicznej wszystkich szczebli: urzędy wojewódzkie, marszałkowskie, urzędy miast i gmin oraz starostwa powiatowe. Zainteresowanie takim rozwiązaniem jest spore. Aktualnie w co drugim urzędzie w Polsce można dokonywać płatności za pomocą karty płatniczej lub telefonu. Urzędy nie płacą za instalację i używanie terminali POS ani za aktywowanie usługi WebPOS Paybynet. Żadnych opłat z tytułu realizowanych płatności nie ponoszą także petenci. Z danych KIR wynika, że w pierwszym roku do Programu przystąpiło 1414 urzędów, tj. ok. 50% wszystkich urzędów w Polsce. Z kolei 1165 urzędów zawarło umowy o instalację terminali POS i/lub usługę WebPOS Paybynet. W ciągu roku Polacy dokonali w urzędach 448 tys. transakcji bezgotówkowych o wartości 60,3 mln zł. Liczba urzędów akceptujących płatności kartą lub telefonem stale rośnie.

**e-
zwolnienie**

Zgodnie z obowiązującymi przepisami elektroniczne zwolnienia lekarskie miały obowiązywać od 1 lipca tego roku. Minister Elżbieta Rafalska zaproponowała przesunięcie terminu wejścia w życie e-zwolnień na 1 grudnia 2018 r. Pani Minister zapowiedziała, że przesunięcie terminu wprowadzenia rozwiązania znajdzie się w projekcie ustawy o identyfikacji cyfrowej, który prowadzi Ministerstwo Cyfryzacji.

**30
czerwca
2018 r.**

30 czerwca upływa ostateczny termin dokonania wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego (art. 263 ust. 4 uofp). Środki finansowe niewykorzystane w terminie określonym przez organ stanowiący JST należy przekazać na dochody budżetu JST w terminie 7 dni od dnia określonego przez organ stanowiący JST.



Wyjaśnienia urzędowe

Zmiana klasyfikacji budżetowej dotyczącej wydatków na zapewnienie uczniom prawa do bezpłatnego dostępu do podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych

W 2018 r. będzie obowiązywać dodatkowy, nowy rozdział klasyfikacji budżetowej w dziale 801 – Oświata i wychowanie. To konsekwencja nowelizacji rozporządzenia Ministra Finansów z 18 kwietnia 2018 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 767).

W nowym rozdziale 80153 „Zapewnienie uczniom prawa do bezpłatnego dostępu do podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych” należy klasyfikować dochody oraz wydatki związane z zapewnieniem prawa do bezpłatnego dostępu do podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych uczniom szkół podstawowych, szkół artystycznych realizujących kształcenie ogólne w zakresie szkoły podstawowej, gimnazjów, klas dotychczasowego gimnazjum prowadzonych w szkołach innego typu i szkół artystycznych realizujących kształcenie ogólne w zakresie dotychczasowego gimnazjum, a także uczniom szkolnych punktów konsultacyjnych oraz szkół, które umożliwiają uczniom uzupełnienie wykształcenia w zakresie szkoły podstawowej lub dotychczasowego



MINISTERSTWO
EDUKACJI
NARODOWEJ

gimnazjum, zgodnie z art. 54 ust. 1 i 2 oraz art. 112 ustawy z 27 października 2017 r. o finansowaniu zadań oświatowych

(Dz.U. z 2017 r. poz. 2203).

Do 2017 r. wydatki te ujmowane były w rozdziałach dotyczących właściwych typów szkół, co znacznie utrudniało zarządzanie środkami na ten cel. Od 2018 r. wszystkie wydatki przeznaczone na ten cel (również w zakresie zapewnienia odpowiedniego kompletu podręczników, materiałów edukacyjnych lub materiałów ćwiczeniowych, dostosowanego do potrzeb edukacyjnych i możliwości psychofizycznych uczniów niepełnosprawnych) powinny być klasyfikowane w ww. rozdziale. Obecne rozwiązanie jest prostsze i wychodzi naprzeciw oczekiwaniom przedstawicieli jednostek samorządu terytorialnego.

Źródło: www.men.gov.pl

Aktualizacja podstawowej kwoty dotacji dla szkoły prowadzonej przez JST

Pytanie RIO: W związku z wątpliwościami interpretacyjnymi zgłaszanymi przez jednostki samorządu terytorialnego zwracam się z prośbą o udzielenie wyjaśnień dotyczących kwestii właściwej aktualizacji podstawowej kwoty dotacji w październiku roku budżetowego w przypadku zlikwidowania w trakcie roku budżetowego (tj. z dniem 1 września) szkoły danego typu i rodzaju, dla której organem prowadzącym był samorząd gminny. Pytanie dotyczy wskazania podstawy prawnej dla zaktualizowania podstawowej kwoty dotacji w październiku roku budżetowego, o której mowa w ustawie z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz.U. z 2017 r. poz. 2198), w sytuacji gdy w trakcie roku budżetowego zlikwidowano szkołę publiczną danego typu i rodzaju prowadzoną przez samorząd gminny. Przepisy ustawy o systemie

oświaty normują kwestie dotowania z budżetów jednostek samorządu terytorialnego szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych, w szczególności określając minimalną kwotę dotacji oraz obowiązek aktualizacji podstawowej kwoty dotacji. Jednakże z uwagi na różny, niepokrywający się czas roku budżetowego i roku szkolnego wątpliwość budzi dokonanie prawidłowej aktualizacji podstawowej kwoty dotacji w październiku roku budżetowego w przypadku zlikwidowania w trakcie roku budżetowego (tj. z dniem 1 września) szkoły danego typu i rodzaju, dla której organem prowadzącym był samorząd gminny. Zgodnie z treścią art. 78c ustawy o systemie oświaty, aktualizując podstawową kwotę dotacji, należy zaktualizować statystyczną liczbę uczniów według stanu na dzień 30 września roku budżetowego oraz uwzględnić plan dochodów i wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego według stanu na 30 września roku budżetowego. Jeżeli szkoła została zlikwidowana z dniem 1 września, to na dzień 30 września nie będzie miała uczniów, a wartości wydatków ponoszonych na szkołę danego typu i rodzaju będą miały charakter historyczny. Jednocześnie należy zauważyć, iż ustawodawca uregulował kwestię dotowania szkół niepublicznych o uprawnieniach szkół publicznych przez samorządy, które same nie prowadzą szkół danego typu i rodzaju, odsyłając do najbliższego samorządu prowadzącego taką szkołę.

Zatem czy w związku z zaprzestaniem od 1 września prowadzenia przez samorząd szkoły danego typu i rodzaju należy dokonać aktualizacji podstawowej kwoty dotacji w oparciu o wysokość podstawowej kwoty dotacji dla szkół tego typu i rodzaju w najbliższej gminie (powiecie) prowadzącej taką szkołę czy w oparciu o własny plan dochodów i wydatków pomimo zaprzestania prowadzenia szkoły danego typu i rodzaju? Jeżeli natomiast jednostka samorządu terytorialnego prowadząca szkołę danego typu i rodzaju do 31 sierpnia była najbliższą gminą (powiatem) prowadzącą taką szkołę, to czy aktualizując podstawową kwotę dotacji w październiku roku budżetowego należy odnieść się do innej gminy (powiatu), która prowadzi szkołę danego typu i rodzaju i teraz będzie najbliższą gminą (powiatem)?

Udzielone przez Ministerstwo Edukacji Narodowej wyjaśnienia pozwolą na jednolite stosowanie przepisów przez jednostki samorządu terytorialnego.

Odpowiedź MEN: W odpowiedzi na pismo dotyczące aktualizacji podstawowej kwoty dotacji w październiku 2017 r., uprzejmie proszę o przyjęcie wyjaśnień.

Zasady dotowania z budżetów jednostek samorządów terytorialnych (JST) publicznych i niepublicznych szkół prowadzonych przez podmioty inne niż JST były do 31 grudnia 2017 r. uregulowane odpowiednio w art. 80 i art. 90, a sposób określenia kwoty dotacji po aktualizacji podstawowej kwoty dotacji dla tych szkół – odpowiednio w art. 78d ust. 3 oraz w art. 89 ust. 2 ustawy o systemie oświaty (Dz.U. 2016 r. poz. 1943 z późn.zm.). Od 1 stycznia 2018 r. zasady dotowania określone zostały w ustawie z 27 października 2017 r.



o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. 2017 r. poz. 2203). W opinii Ministerstwa Edukacji Narodowej, jeśli szkoła, na podstawie której wydatków ustalono podstawową kwotę dotacji (niezależnie, czy położona jest ona na terenie tej samej jednostki samorządu terytorialnego, czy najbliższej ustalonej zgodnie z art. 78a ustawy o systemie oświaty, prowadzącej szkołę tego samego typu i rodzaju), nie dokonała naboru i nie kształciła uczniów od 1 września 2017 r., wydaje się nieuzasadnionym dokonywanie październikowej aktualizacji podstawowej kwoty dotacji poprzez wyszukiwanie kolejnej najbliższej gminy (najbliższego powiatu), na terenie której funkcjonuje szkoła danego typu i rodzaju.

o finansowaniu zadań oświatowych (Dz.U. 2017 r. poz. 2203). W opinii Ministerstwa Edukacji Narodowej, jeśli szkoła, na podstawie której wydatków ustalono podstawową kwotę dotacji (niezależnie, czy położona jest ona na terenie tej samej jednostki samorządu terytorialnego, czy najbliższej ustalonej zgodnie z art. 78a ustawy o systemie oświaty, prowadzącej szkołę tego samego typu i rodzaju), nie dokonała naboru i nie kształciła uczniów od 1 września 2017 r., wydaje się nieuzasadnionym dokonywanie październikowej aktualizacji podstawowej kwoty dotacji poprzez wyszukiwanie kolejnej najbliższej gminy (najbliższego powiatu), na terenie której funkcjonuje szkoła danego typu i rodzaju.

W opinii MEN do końca roku budżetowego może obowiązywać zaktualizowana w marcu 2017 r. podstawowa kwota dotacji. Uprzejmie proszę także o zwrócenie uwagi na fakt, że wyliczenie miesięcznej części dotacji na ucznia powinno być uzależnione od sposobu ujęcia wydatków bieżących na funkcjonowanie szkoły danego typu i rodzaju w planie finansowym jednostki samorządu terytorialnego. Jeśli w planie finansowym wydatki na kształcenie w tej szkole, na tych kierunkach zostały zaplanowane tylko na 8 miesięcy, w celu wyliczenia miesięcznej części dotacji

(o której mowa w art. 78d ust. 2 oraz art. 89c ust. 2 ustawy o systemie oświaty) prawidłowym powinno być podzielenie podstawowej kwoty dotacji na ucznia przez 8.

Należy zaznaczyć, że powyższe stanowisko Ministerstwa Edukacji Narodowej ma jedynie charakter opinii i nie stanowi wiążącej wykładni prawa.

Pismo MEN z 19 grudnia 2017 r.

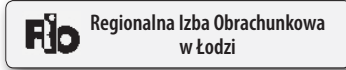
Specjalne podziękowania dla RIO w Katowicach za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma

Klasyfikacja budżetowa opłat za zajęcie pasa drogowego

Pytanie jednostki: Gmina Łask na podstawie art. 40 ustawy o drogach ponosi wydatki z tytułu opłaty za zajęcie pasa drogowego na podstawie decyzji zarządcy drogi lub kolei. Kwoty wydatków klasyfikuje zgodnie z właściwością zarządcy drogi, czyli 60014 – drogi publiczne powiatowe, 60013 – drogi publiczne wojewódzkie, w paragrafie 4520 „Opłaty na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”. W związku z różnym podejściem do klasyfikowania ww. wydatków, ujmowania opłat np. w klasyfikacji 90095 w paragrafie 4430, proszę o udzielenie wyjaśnień w tym zakresie. Czy opłaty za zajęcie pasa drogowego na podstawie decyzji zarządu dróg i kolei należy ujmować w paragrafie 4520 czy w paragrafie 4430 oraz czy należy stosować dział i rozdział w zakresie właściwym dla zarządcy drogi, np. 60013 – drogi publiczne wojewódzkie, 60014 – drogi publiczne powiatowe, czy dział i rozdział właściwy dla urządzeń umieszczonych w drogach, np. 01010 – Infrastruktura wodociągowa i sanitacyjna wsi.

Zdaniem Gminy Łask właściwe będzie ujęcie wydatków z tytułu opłaty za zajęcie pasa drogowego w paragrafie 4520 oraz rozdziale właściwym dla zarządcy drogi.

Odpowiedź RIO: W odpowiedzi na pismo Pana Burmistrza z 26 stycznia 2018 r.



zawierające wniosek o udzielenie wyjaśnienia w zakresie stosowania przepisów dotyczących klasyfikowania wydatków związanych z opłatami za zajęcie pasa drogowego – uprzejmie wyjaśniam, iż opłaty za zajęcie pasa drogowego w ciągu drogi samorządowej (gminnej, powiatowej, wojewódzkiej) na cele niezwiązane z realizacją inwestycyjną, a będące opłatami rocznymi za wbudowanie urządzeń obcych

niezwiązanych z funkcjonowaniem drogi, powinny być ujęte w paragrafie 452 „Opłaty na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego” w rozdziale właściwym dla zarządcy drogi.

Jednocześnie pragnę podkreślić, że jest to jedynie stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi, która nie posiada uprawnień do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni prawa.

Źródło: www.bip.lodz.rio.gov.pl

Upoważnienie do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją przedsięwzięć ujętych w Wieloletniej Prognozie Finansowej (WPF)

Pytanie jednostki: Zgodnie z art. 228 ust. 1 ustawy o finansach publicznych uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej może zawierać upoważnienie dla prezydenta miasta do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć.

1. Czy organ stanowiący, podejmując uchwałę w sprawie WPF, może nie udzielić organowi wykonawczemu upoważnień do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją przedsięwzięć?
2. Jeżeli organ stanowiący nie udzieli upoważnień, o których mowa wyżej, to na jakiej podstawie będą mogły być zawierane umowy (zaciągane zobowiązania) na realizację przedsięwzięć zamieszczonych w WPF?

Stanowisko jednostki:

Ad 1. Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 228 uofp, oprócz umieszczenia danego przedsięwzięcia w załączniku do uchwały w sprawie WPF, elementem warunkującym legalność zaciągnięcia zobowiązania przez JST jest dysponowanie stosownym upoważnieniem, którego udziela organ stanowiący. Według art. 228 uofp uchwała w sprawie WPF może zawierać upoważnienie prezydenta miasta do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć. Ponieważ nie można wskazać innego niż zarząd JST organu uprawnionego do zaciągania zobowiązań, uważamy, że wbrew literalnemu brzmieniu art. 228 ust. 1 uofp – upoważnienie prezydenta miasta do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć powinno być obligatoryjnym elementem uchwały w sprawie WPF. Brak takiego upoważnienia dla organu wykonawczego uniemożliwi realizację przedsięwzięć.

Z uwagi na to, że w świetle regulacji art. 231 i 232 uofp wyłącznie organ stanowiący może dokonywać zmian limitu wydatków oraz limitu zobowiązań na przedsięwzięcia, nie ma żadnych racjonalnych przesłanek, aby takiego upoważnienia w uchwale nie zawrzeć. Prezydent miasta powinien bowiem zostać upoważniony do zaciągania zobowiązań na

Poznaj przepisy

Art. 228. 1. Uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej może zawierać upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań:

- 1) związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć;
 - 2) z tytułu umów, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikające płatności wykraczają poza rok budżetowy.
2. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić zarząd do przekazania uprawnień kierownikom jednostek organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań, o których mowa w ust. 1.

realizację przedsięwzięć do wysokości limitu ustalonego w załączniku do WPF dla każdego z przedsięwzięć. Upoważnienie takie jest wręcz niezbędne, aby organ wykonawczy mógł w sposób odpowiedzialny i efektywny wykonywać przypisane mu zadania.

Ad 2. Naszym zdaniem brak jest podstaw do realizacji zadań przez organ wykonawczy w przypadku nieudzielenia przez organ stanowiący upoważnienia do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją przedsięwzięć zamieszczonych w WPF.

Odpowiedź RIO: Odpowiadając na wnioski z 1 grudnia 2017 r. o udzielenie wyjaśnień dotyczących upoważnienia dla organu wykonawczego do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją przedsięwzięć, o którym mowa w art. 228 ust. 1 pkt 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2017 r. poz. 2077) wyjaśniam, co następuje.

Stosownie do art. 228 ust. 1 pkt 1 uofp uchwała w sprawie wieloletniej prognozy finansowej może zawierać upoważnienie dla zarządu jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją zamieszczonych w niej przedsięwzięć. Z treści powołanego przepisu wynika wprost, że przedmiotowe upoważnienie ma charakter fakultatywny, a nie obligatoryjny.

Udzielenie przedmiotowego upoważnienia w przypadku konieczności zaciągnięcia zobowiązań związanych z realizacją wieloletnich przedsięwzięć ujętych w wieloletniej prognozie finansowej (zawarcia umów), opłacanych w kolejnych latach budżetowych, stanowi istotne usprawnienie organizacyjne. Jeśli organ stanowiący w uchwale w sprawie wieloletniej prognozy finansowej – na podstawie art. 228 ust. 1 pkt 1 uofp – zawrze upoważnienia dla



organu wykonawczego jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania zobowiązań związanych z realizacją zamieszczonych w tej uchwale przedsięwzięć, to nie jest wymagane udzielenie upoważnienia, o którym mowa w art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. e oraz pkt 10 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2017 r. poz. 1875 i 2232). W przypadku nieudzielenia upoważnienia, o którym mowa w art. 228 ust. 1 pkt 1 uofp lub w art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. e oraz pkt 10 ustawy o samorządzie gminnym, nie jest możliwe zaciągnięcie zobowiązania związanego z realizacją wieloletniego zadania, którego finansowanie następować będzie w kolejnym roku budżetowym. Na podstawie ustawowych upoważnień możliwe jest bowiem tylko zaciągnięcie zobowiązań, które są finansowane w danym roku budżetowym – do wysokości wynikającej z planu wydatków jednostki (art. 46 i art. 261 uofp). (...)

**Pismo RIO we Wrocławiu
z 29 grudnia 2017 r.**

*Specjalne podziękowania
dla Skarbnika Gminy Miejskiej w Głogowie
za udostępnienie redakcji PRB
powyższego pisma*

Klasyfikacja budżetowa środków na „Program szczepień...”

Pytanie jednostki: Zwracam się z prośbą o wyrażenie opinii w kwestii zastosowania klasyfikacji budżetowej do środków finansowych otrzymanych od pozostałych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych na realizację zadań bieżących jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych. (...) Gmina Miasto Świnoujście zawarła umowę z Zachodniopomorskim Oddziałem Wojewódzkim Narodowego Funduszu Zdrowia w Szczecinie, której przedmiotem jest dofinansowanie programu polityki zdrowotnej pn. „Program szczepień ochronnych przeciw grypie dla mieszkańców miasta Świnoujście w wieku od 60 roku życia”. Powyższe środki zostaną ujęte w planie finansowym miasta na 2018 r. po stronie wydatkowej, z zastosowaniem – zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1053 z późn.zm.) – klasyfikacji budżetowej: dział 851

- Ochrona zdrowia, rozdział 85149 – Programy polityki zdrowotnej, paragraf 4280 „Zakup usług zdrowotnych”. Natomiast wątpliwości budzi zastosowanie klasyfikacji budżetowej, a dokładniej paragrafu w odniesieniu do planu finansowego miasta na 2018 r. po stronie dochodowej. Czy właściwym rozwiązaniem będzie ujęcie środków w planie finansowym miasta na 2018 r. po stronie dochodowej w dziale 851, rozdziale 85149, paragrafie 2460 „Środki otrzymane od pozostałych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych na realizację zadań bieżących jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych”?

Odpowiedź RIO: Odpowiadając na pismo (...) w sprawie wyrażenia opinii w kwestii zastosowania klasyfikacji budżetowej uprzejmie informuję, że w zakresie dochodów otrzymanych na dofinansowanie programu polityki zdrowotnej pn. „Program szczepień ochronnych przeciw grypie dla mieszkańców miasta Świnoujście w wieku od 60 roku życia” – w związku z umową zawartą z Zachodniopomorskim Oddziałem Wojewódzkim Narodowego Funduszu Zdrowia w Szczecinie – zaproponowana w Państwa piśmie klasyfikacja budżetowa



(dział 851 – Ochrona zdrowia, rozdział 85149 – Programy polityki zdrowotnej, paragraf 2460 „Środki otrzymane od pozostałych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych na realizację zadań bieżących jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych”) jest prawidłowa i nie budzi zastrzeżeń Izby.

Specjalne podziękowania dla Urzędu Miasta w Świnoujściu za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma



Jak klasyfikować?

Wyjazd nauczyciela i uczniów na konkurs – paragraf 441 czy 430?

Pytanie: Nauczyciel wraz z dwoma uczniami pojechał na konkurs (środek transportu – pociąg). Nauczyciel otrzymał delegację i na tej podstawie zostaną mu zwrócone środki za wyjazd. Ponadto wykupił ze swoich środków bilety dla uczniów. Czy w tym przypadku, aby dokonać zwrotu, wystarczy oświadczenie nauczyciela i dołączone bilety? Zastanawiam się, czy uczniom przysługuje też dieta, jeśli spełnią warunki. Jaką klasyfikację wydatków trzeba tu zastosować – nauczyciel to paragraf 441, a uczniowie – to 430?

Odpowiedź: Diety z tytułu podróży służbowej przysługują pracownikowi jednostki, w tym przypadku nauczycielowi. To nauczyciel otrzymuje polecenie wyjazdu służbowego. Zatem diety nie przysługują uczniom jadącym na konkurs. Zaliczka na podróż służbową nie może obejmować wydatków osób niebędących pracownikami szkoły. Osobną od podróży służbowej nauczyciela kwestią jest pokrycie kosztów dojazdu i po-

siłków uczniom, którzy jadą na konkurs. Nauczyciel może uzyskać zaliczkę na wydatki związane z przejazdem uczniów do miejscowości, gdzie odbywa się konkurs. To skutkuje tym, że wydatki nauczyciela związane z delegacją klasyfikuje się w paragrafie 441 „Podróże służbowe krajowe”, natomiast transport i usługi gastronomiczne dla uczniów – w paragrafie 430 „Zakup usług pozostałych”.

Zwrot kosztów postępowania – paragraf 461 czy inny?

Pytanie: Jesteśmy samorządową jednostką budżetową. Wyrokiem sądu zostaliśmy zobowiązani do zapłaty na rzecz skarżącej nas strony (osoby fizycznej) kwoty tytułem zwrotu kosztów postępowania. Czy dobrze rozumiem, że taki wydatek powinnam ująć w paragrafie 461 „Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego” (zapis księgowy: Wn 761, Ma 130). Pod wyciągiem umieszczę wyrok sądu. Czy tak będzie prawidłowo?

Odpowiedź: Zgodnie z podstawową zasadą ujmowania każdego etapu poprzedzającego płatność wynikającą z art. 40 uofp oraz zasadą memoriałową w rachunkowości pod datą uprawomocnienia wyroku sądu dokonuje się zapisu:

- Wn 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,
- Ma 240 „Pozostałe rozrachunki”.

Dokumentem księgowym jest wtedy PK – „Polecenie księgowania”.

Pod datą zapłaty na podstawie wyciągu bankowego operację księgujemy:

- Wn 240 „Pozostałe rozrachunki”,
- Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

Wydatek klasyfikujemy w **paragrafie 461** „Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego”, ponieważ są to koszty postępowania sądowego, co prawda zwracane stronie, ale objaśnienia tego paragrafu tworzą katalog otwarci operacji klasyfikowanych w tym paragrafie.

Zakup szyby i jej wstawienie – paragraf 421 i 427?

Pytanie: Otrzymałam fakturę za zakup szyby i jej wstawienie. Czy powinnam rozdzielić tę fakturę na dwa paragrafy: 427 „Zakup usług remontowych” i 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”? Niestety, nie mam tych zasad określonych w polityce rachunkowości. Jakie postępowanie będzie prawidłowe? Czy jest jakaś interpretacja w tym zakresie? Czy można uznać za właściwe, że jeżeli mam materiały wraz remontem razem, to stosuję paragraf 427, a jeżeli mam same materiały, a remont wykonują pracownicy zakładu, to materiały ujmuję w paragrafie 421?

Odpowiedź: Należy zwrócić uwagę, że polityka rachunkowości nie ma wpływu na klasyfikowanie wydatków. Istotna jest treść ekonomiczna i cel wydatku. Kodeks cywilny przewiduje wykonanie zadania z materiału własnego wykonawcy lub powierzonego, czyli zakupionego wcześniej przez zamawiającego. W praktyce dość często zdarza się, że – w zależności od sposobu realizacji zadania (z materiału własnego lub powierzonego) – są klasyfikowane dwie operacje osobno, czyli:

- materiał w paragrafie 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”,
- usługa w paragrafie 430 „Zakup usług pozostałych” lub w paragrafie 427 „Zakup usług remontowych”.

Jednak w tym przypadku sposób realizacji nie ma wpływu na cel i rodzaj ponoszonego

wydatku. W opisanej sytuacji szyba i usługa wstawienia są ze sobą powiązane, ponieważ bez szyby usługa wstawienia nie byłaby możliwa do wykonania.

Celem wydatku jest naprawa okna. Zatem cały wydatek (wstawienie i szyba) powinien być klasyfikowany w **paragrafie 427**. Jednak **odstępstwem od tej reguły** jest sytuacja, gdy dochodzi do zakupu szyby i wstawienia jej przez pracownika, gdzie wynagrodzenia pracowników klasyfikuje się w paragrafie 401 „Wynagrodzenia osobowe pracowników”, a zakup szyby w paragrafie 421, ponieważ nie dochodzi do zlecenia wykonania usługi.

Odp. Piotr Wiczorek

specjalista ds. rachunkowości, praktyk kontroli i certyfikowany szkoleniowiec



Instruktaż - krok po kroku, jak rozwiązać praktyczne problemy w prowadzeniu rachunkowości

Rejestr Należności Publicznoprawnych – zasady funkcjonowania

Z dniem 1 czerwca 2018 r. do jednostek samorządu terytorialnego wkracza Rejestr Należności Publicznoprawnych. Jak prawidłowo postąpić w przedmiocie Rejestru? Jakie należności można ujawnić w Rejestrze, kiedy można wprowadzić dane do Rejestru, a kiedy można je zmienić lub wykreślić?

Rejestr Należności Publicznoprawnych został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2018 r. ustawą z 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz.U. z 2017 r. poz. 933). Jednak przepisy w zakresie Rejestru w odniesieniu do wierzyciela będącego jednostką samorządu terytorialnego stosuje się **od 1 czerwca 2018 r.** Przepisy regulujące to zagadnienie znajdziemy w **art. 18a–18u ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji** (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn.zm.). W Rejestrze Należności Publicznoprawnych gromadzi się i ujawnia informacje o należnościach pieniężnych podlegających egzekucji administracyjnej w myśl ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Jednocześnie przepis reguluje, że chodzi o należności pieniężne Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, dla których wierzycielem jest naczelnik urzędu skarbowego albo jednostka samorządu terytorialnego.

Organ prowadzący rejestr ujawnia w rejestrze dane, gdy łączna kwota należności pieniężnych wraz odsetkami z tytułu niezapłacenia ich w terminie wynosi nie mniej niż 5000 zł. Rejestr Należności Publicznoprawnych prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej albo inny organ wyznaczony w rozporządzeniu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Krok 1

Podjęcie uchwały w sprawie wyrażenia zgody na wprowadzenie należności pieniężnych JST do Rejestru Należności Publicznoprawnych

Jednostka samorządu terytorialnego, reprezentowana przez organ wykonawczy, może wprowadzać dane do rejestru, jeżeli ma na to **zgody wyrażoną w uchwale** odpowiednio rady gminy, rady powiatu albo sejmiku województwa. Zgodnie z art. 26 ustawy o samorządzie gminnym organem wykonawczym w gminie jest wójt (burmistrz, prezydent miasta). W powiatach, na mocy art. 26 ust. 1 ustawy o samorządzie powiatowym, organem wykonawczym powiatu jest zarząd powiatu. Podobnie organem wykonawczym województwa, na mocy art. 31 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa, jest zarząd województwa. Dlatego w imieniu JST dane do Rejestru Należności Publicznoprawnych dłużników gminy wprowadza wójt (burmistrz, prezydent miasta), dane dłużników powiatu wprowadza zarząd powiatu, a dane dłużników należności publicznych województwa – zarząd województwa.

W uchwale należy określić rodzaj należności pieniężnych jednostki samorządu terytorialnego, które będą ujawniane w Rejestrze, czyli określone rodzaje podatków, opłat lokalnych itd.

Wzór. Uchwała w sprawie wyrażenia zgody na wprowadzenie należności pieniężnych gminy do Rejestru Należności Publicznoprawnych

UCHWAŁA nr ... /.../ 2018

Rady Miejskiej w

z dnia 2018 roku

**w sprawie wyrażenia zgody na wprowadzenie należności pieniężnych Gminy
do Rejestru Należności Publicznoprawnych oraz określenia rodzaju należności pieniężnych, których dane są
przekazywane do Rejestru Należności Publicznoprawnych**

Na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 15 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1875 z późn.zm.) w związku z art. 18d § 4 ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn.zm.) Rada Miejska uchwała, co następuje:

§ 1. Wyraża się zgodę na wprowadzenie danych dłużników należności pieniężnych Gminy ... do Rejestru Należności Publicznoprawnych w zakresie należności pieniężnych, o których mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1, 2 i 6 ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1453 z późn.zm.).

§ 2. Wykonanie uchwały powierza się Burmistrzowi Miasta

§ 3. Uchwała wchodzi w życie z dniem 1 czerwca 2018 r. i podlega ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa

Przewodniczący Rady Miejskiej
.....

Krok 2

**Wystąpienie do Szefa KAS
o dostęp do systemu**

Ze względu na to, że Rejestr Należności Publicznoprawnych jest prowadzony w systemie teleinformatycznym, wierzyciel mający uchwałę wyrażającą zgodę na wprowadzanie danych do Rejestru, powinien wystąpić do Szefa KAS o dostęp do tego systemu pozwalający na wprowadzanie danych do Rejestru.

Krok 3

**Doręczenie zobowiązanemu
zawiadomienia o zagrożeniu
ujawnieniem w Rejestrze**

Przed wprowadzeniem danych do Rejestru Należności Publicznoprawnych wierzyciel

powinien doręczyć zobowiązanemu zawiadomienie o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze. Z zawiadomienia tego powinno wynikać, ile dłużnik i z tytułu jakich zobowiązań zalega. Zawiadomienie to, jako samodzielny dokument, może być doręczone wraz z upomnieniem, które wierzyciel kieruje do dłużnika przed wszczęciem egzekucji.

Możliwość doręczania zawiadomienia wraz z upomnieniem pozwoli na zminimalizowanie kosztów korespondencji, a tym samym obsługi Rejestru.

Zawiadomienia nie wysyłamy, jeśli wysokość należności pieniężnej wraz z odsetkami jest niższa niż 46,40 zł (czterokrotna wysokość kosztów upomnienia). Tym samym taką zaległość od razu wprowadza się do Rejestru.

Wzór. Zawiadomienie o zagrożeniu ujawnieniem zaległości w Rejestrze Należności Publicznoprawnych

Burmistrz Miasta dnia roku

Pan/i

**ZAWIADOMIENIE
 O ZAGROŻENIU UJAWNIENIEM
 W REJESTRZE NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNYCH**

Działając na mocy art. 18c ustawy z 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 z późn.zm.) zawiadamiam o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych ciążyącej na Panu należności pieniężnej Gminy z tytułu:

- 1) podatku od nieruchomości za ratę roku w kwocie: należność pieniężna oraz odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie roku,
- 2) opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi za miesiąc roku w kwocie: należność pieniężna oraz odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie roku.

Pouczenie:

Zobowiązanemu przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu w sprawie zagrożenia ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych.

Sprzeciw wnosi się do Burmistrza Miasta

Prawo wniesienia sprzeciwu przysługuje od dnia doręczenia niniejszego zawiadomienia i trwa do dnia, do którego dane znajdują się w Rejestrze Należności Publicznoprawnych.

Krok 4

Wprowadzenie danych do Rejestru

Dopiero po upływie 30 dni od dnia doręczenia dłużnikowi zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem długu w Rejestrze Należności Publicznoprawnych wierzyciel może wprowadzić dane do Rejestru. W odniesieniu do należności pieniężnej jednostki samorządu terytorialnego, która stała się wymagalna przed dniem podjęcia uchwały rady gminy wyrażającej zgodę na ujawnianie zaległości w Rejestrze, wójt (burmistrz, prezydent miasta) dokonuje, w terminie 2 lat od dnia

podjęcia tej uchwały, wprowadzenia danych do Rejestru.

Krok 5

Wniesienie sprzeciwu

Dłużnikowi przysługuje prawo wniesienia sprzeciwu w sprawie zagrożenia ujawnieniem w Rejestrze Należności Publicznoprawnych lub wprowadzenia danych do Rejestru. Sprzeciw wnosi się do wierzyciela. Prawo wniesienia sprzeciwu przysługuje od dnia doręczenia zawiadomienia o zagrożeniu ujawnieniem w Rejestrze albo od dnia wpro-

wadzenia do Rejestru danych i trwa do dnia, do którego te dane znajdują się w Rejestrze.

Krok 6

Dokonanie zmiany lub wykreślenia zaległości w Rejestrze

Zmiany lub wykreślenia zaległości w Rejestrze Należności Publicznoprawnych wierzyciel dokonuje niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia powzięcia przez niego wiadomości o okoliczności uzasadniającej zmianę lub wykreślenie tych danych.

Pięć przesłanek wykreślenia danych z Rejestru Należności Publicznoprawnych

1. Wygaś obowiązek zapłaty należności.
2. Wierzyciel nie jest podmiotem uprawnionym lub nie zostały spełnione warunki określone w ustawie.
3. Utracił wykonalność wyrok, postanowienie albo mandat, z którego wynika należność ujawniona w Rejestrze.
4. Został ujawniony następcą prawny zobowiązanego, który zmarł lub ustał jego byt prawny.
5. W całości został uwzględniony wniesiony przez dłużnika sprzeciw.

Krok 7

Udostępnianie danych

Dane zawarte w Rejestrze Należności Publicznoprawnych mogą być udostępniane:

- zobowiązanemu,
- wierzycielowi zobowiązanego,

- sądowemu lub administracyjnemu organowi egzekucyjnemu, sądowi, prokuraturze, Szeffowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
- instytucji utworzonej na podstawie art. 105 ust. 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 z późn.zm.),
- biuru informacji gospodarczej,
- każdemu zainteresowanemu podmiotowi.

Dane zawarte w Rejestrze będą udostępniane wyłącznie systemem teleinformatycznym. Dane udostępnia się zobowiązanemu lub podmiotowi zainteresowanemu po jego uwierzytelnieniu. Uwierzytelnienie na portalu podatkowym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą podpisu elektronicznego z kwalifikowanym certyfikatem albo profilu zaufanego ePUAP. Podmiot zainteresowany składa (na portalu podatkowym lub ePUAP-em) oświadczenie, że ma ważne (60 dni od dnia jego udzielenia) pisemne upoważnienie wydane przez zobowiązanego do ujawnienia jego danych.

Udostępnianie danych z Rejestru jest bezpłatne. Dane ujawnione z Rejestru mogą być wykorzystane przez okres 90 dni od dnia ich użycia. Podmiot, który uzyskał dane z Rejestru, nie może ich ujawnić innym podmiotom. Inne podmioty nie mają prawa wykorzystywać danych udostępnionych komuś innemu niż one same.

Oprac. Hanna Kmiecik

specjalista w zakresie dochodów JST

POLECANY



CERTYFIKOWANE WIDEOSZKOLENIA I WEBINARIA

Czy gmina ma obowiązek prowadzić Rejestr Należności Publicznoprawnych

INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:
tel. 22 761 30 30, 801 626 666, e-mail: bok@infor.pl, www.sklep.infor.pl





Z doświadczenia księgowej – praktyczne rady

Procedura postępowania z sumami depozytowymi

Problem: Sumy depozytowe w jednostkach organizacyjnych samorządu terytorialnego mogą być gromadzone z różnych tytułów. Definicja sum depozytowych oraz ogólne zasady ich przechowywania i zwrotu przez jednostki samorządowe nie zostały wprost unormowane w przepisach ogólnie obowiązujących. Dlatego dochodzi do wielu nieprawidłowości związanych z przechowywaniem sum depozytowych i ich ewidencją.



dr Irena Bruszezka
– praktyk,
od 22 lat skarbnik gminy



Ewa Czarniecka
– praktyk,
od 17 lat skarbnik gminy

Rada: Uregulowania dotyczące przyjmowania, przechowywania i zwrotu oraz prowadzenia ewidencji księgowej sum depozytowych w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego powinny być wprowadzone przez kierowników tych jednostek do ich przepisów wewnętrznych, w tym do:

- dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości,
- zakładowego planu kont,
- instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych.

Przy ustalaniu zasad gromadzenia sum depozytowych należy wziąć pod uwagę rodzaj sum depozytowych występujących w danej jednostce. W praktyce w jednostkach najczęściej występują następujące rodzaje sum depozytowych:

- wadia oraz zaliczki na zabezpieczenie kosztów w przypadku uchylenia się od zawarcia umowy przez osoby biorące udział

w przetargach i rokowaniach na zbycie nieruchomości komunalnych,

- wadia wniesione w związku z przetargiem (rokowaniami) na wydzierżawienie nieruchomości komunalnych,
- wadia wniesione w związku z postępowaniami o udzielenie zamówień publicznych,
- zabezpieczenia należytego wykonania umów zawartych w trybie zamówień publicznych,
- inne sumy depozytowe (np. odprowadzone na rachunek sum depozytowych nieopbrane w kasie jednostki kwoty wynagrodzeń, diet, nagród, delegacji).

Ewidencja księgowa sum depozytowych

Podstawowe zasady prowadzenia ewidencji księgowej sum depozytowych dotyczące samorządowych jednostek organizacyjnych są zawarte w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont. Zgodnie z nimi operacje gospodarcze dotyczące przyjmowania i zwrotu środków pieniężnych stanowiących sumy depozytowe ewidencjonuje się na koncie 139 „Inne rachunki bankowe”. Natomiast do ewidencji rozrachunków z tytułu sum depozytowych służy konto 240 „Pozostałe rozrachunki”.

Ewidencja analityczna prowadzona do kont 139 i 240 powinna zapewnić podział środków ze względu na rodzaje depozytów oraz według kontrahentów.

U nas została przyjęta następująca struktura ewidencji analitycznej:

Struktura ewidencji analitycznej konta 240

- 240/1/nazwa kontrahenta – „Pozostałe rozrachunki z tytułu wadiów na przetarg nieruchomości gminnych z kontrahentem X”,
- 240/2/nazwa kontrahenta – „Pozostałe rozrachunki z tytułu wadiów na przetarg na wydzierżawienie nieruchomości komunalnych z kontrahentem X”,
- 240/3/nazwa kontrahenta – „Pozostałe rozrachunki z tytułu wadiów wniesionych w związku z postępowaniami o udzielenie zamówień publicznych z kontrahentem X”,
- 240/4/nazwa kontrahenta – „Pozostałe rozrachunki z tytułu zabezpieczenia należytego wykonania umów zawartych w trybie zamówień publicznych z kontrahentem X”,
- 240/5/nazwa kontrahenta – „Pozostałe rozrachunki z tytułu wpłaty mieszkańców na dofinansowanie inwestycji (nazwa inwestycji) z kontrahentem X”.

Podstawowe zasady ewidencji na kontach 139 oraz 240 przedstawiają się następująco:

Konto 139 „Inne rachunki bankowe”

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

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

- 1) czeków potwierdzonych,
- 2) sum depozytowych,

3) sum na zlecenie,

4) środków obcych na inwestycje.

Zapisy na koncie 139 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych.

Na stronie Wn ujmuje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunków bieżących, sum depozytowych i na zlecenie, a na stronie Ma – wypłaty środków pieniężnych dokonane z wydzielonych rachunków bankowych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, a także powinna zapewnić sprostanie obowiązkom sprawozdawczym. Konto 139 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych znajdujących się na innych rachunkach bankowych.

Konto 240 „Pozostałe rozrachunki”

Konto 240 służy do ewidencji krajowych i zagranicznych należności i roszczeń oraz zobowiązań nieobjętych ewidencją na kontaktach 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 240 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.

Procedura postępowania z sumami depozytowymi

Odpowiedni sposób przyjmowania, przechowywania, rozliczania sum depozyto-

wych powinien być uregulowany w dokumentacji wewnętrznej jednostki np. pod nazwą „**Procedura postępowania z sumami depozytowymi w jednostce X**”. Może on być przyjęty jako odrębny dokument lub występować jako załącznik do polityki

rachunkowości. W dokumencie tym warto ustalić odpowiedzialność poszczególnych komórek jednostki za określone czynności, ponieważ może mieć to duże znaczenie przy ustalaniu odpowiedzialności konkretnych osób za zaistniałe nieprawidłowości.

Wzór. Procedura postępowania z sumami depozytowymi

PROCEDURA POSTĘPOWANIA Z SUMAMI DEPOZYTOWYMI W JEDNOSTCE X

§ 1. Rodzaje depozytów

1. W jednostce X występują depozyty pieniężne i niepieniężne.
2. Do depozytów pieniężnych zalicza się:
 - wadia,
 - zabezpieczenia należytego wykonania umów,
 - sumy stanowiące przedmiot sporu, otrzymane w związku z postępowaniem sądowym lub administracyjnym,
 - inne sumy depozytowe (np. odprowadzone na rachunek sum depozytowych niepobrane w kasie jednostki kwoty wynagrodzeń, diet, nagród, delegacji).
3. Do depozytów niepieniężnych zalicza się wniesione gwarancje, weksle i inne zabezpieczenia w postaci materialnej (dokumentów).

§ 2. Wniesienie wadów, kaucji zabezpieczających i innych sum depozytowych

1. Depozyty pieniężne przechowuje się na wyodrębnionym oprocentowanym rachunku sum depozytowych.
2. Wpłaty wadów i kaucji zabezpieczających mogą być dokonywane przelewem na rachunek bankowy sum depozytowych.
3. Gwarancje, poręczenia i inne depozyty niepieniężne są deponowane w kasie jednostki X. Depozyty te przechowuje się w oznaczonych i należycie zabezpieczonych zbiorach (np. w szafie metalowej, sejfie).

§ 3. Ewidencja sum depozytowych

1. Dokonane wpłaty są ewidencjonowane przez pracownika Referatu Finansowego na przeznaczonych do tego kontaktach księgowych według tytułów (wadia, zabezpieczenia itd.) i według kontrahentów.
2. Każdy referat merytoryczny zawierający umowy, w ramach których wnoszone są zabezpieczenia pieniężne i niepieniężne, prowadzi własną ewidencję tych umów i przechowuje je co najmniej do momentu zwrotu lub wygaśnięcia zabezpieczeń.
3. Ewidencję zabezpieczeń i depozytów niepieniężnych prowadzi kasjer w Referacie Finansowym.

§ 4. Postępowanie w przypadku zwrotu wadów

1. Zwroty wadium następują na podstawie pisemnego polecenia referatu merytorycznego, który prowadzi postępowanie. Polecenie powinno być sporządzone w postaci druku „Polecenie wypłaty” lub „Polecenie przelewu” wystawionego w dwóch egzemplarzach i podpisanego przez kierownika referatu merytorycznego lub osobę przez niego upoważnioną. Złożenie podpisu świadczy o dokonanej kontroli merytorycznej. „Polecenie przelewu” zwrotu wadium powinno zawierać wszystkie informacje dotyczące kontrahenta, a więc:
 - dokładny adres,
 - numer rachunku bankowego – jeżeli zwrot ma być dokonany przelewem,
 - kwotę wadium, która ma zostać zwrócona, wraz z odsetkami wynikającymi z oprocentowania rachunku bankowego, a także odwołanie do nazwy zadania (np. „przetarg na ...”).
2. Polecenia zwrotu wadium składa się niezwłocznie i zgodnie z terminami określonymi przepisami ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz rozporządzenia w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania przetargów oraz rokowań na

zbycie nieruchomości, najpóźniej na 3 dni przed planowanym terminem wypłaty. Za złożenie w terminie ww. druku do Referatu Finansowego odpowiedzialny jest kierownik referatu merytorycznego.

3. Zatwierdzone polecenie zwrotu wadium jest podstawą do dokonania przez Referat Finansowy przelewu kwoty na właściwy rachunek bankowy kontrahenta.
4. W sytuacji gdy wadium było wpłacane z tytułu najmu, dzierżawy i sprzedaży nieruchomości, zwraca się je w wysokości wpłaty. Zwroty takich wadium mogą zostać dokonane na podstawie listy sporządzonej przez pracowników Referatu Nieruchomości i podpisanej przez kierownika referatu. Lista musi zawierać wszystkie dane wymienione w ust. 1.

§ 5. Zaliczenie wadium na poczet ceny uzyskanej w przetargu lub przepadek wadium na skutek odstąpienia kontrahenta od podpisania umowy

1. W przypadku zaliczenia wadium na poczet ceny uzyskanej w przetargu lub w sytuacji przypadku wadium na skutek odstąpienia kontrahenta od podpisania umowy właściwy referat merytoryczny sporządza listę lub polecenie przelewu kwoty zaliczanego wadium z rachunku bankowego sum depozytowych na właściwy rachunek bankowy dochodów budżetowych w jednostce X.
2. Przepisy § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 6. Zwrot zabezpieczeń należytego wykonania umów wniesionych w pieniądzu

1. Referatem merytorycznym odpowiedzialnym za prawidłowe i terminowe rozliczanie kwot zabezpieczeń należytego wykonania umów jest referat lub inna komórka organizacyjna odpowiedzialna merytorycznie za realizację inwestycji lub innego zadania związanego z zabezpieczoną umową.
2. Po zakończeniu określonego w umowie zadania i upływie terminu uzasadniającego zwrot kwoty zabezpieczenia referat merytoryczny realizujący zadanie sporządza polecenie przelewu w dwóch egzemplarzach. Odsetki naliczane są zgodnie z warunkami określonymi w umowie i przepisach obowiązującego prawa, w szczególności zgodnie z ustawą Prawo zamówień publicznych. Dalsze postępowanie jak w § 4.
3. W sytuacji gdy zwrot kwoty zabezpieczenia okazał się nieskuteczny, w szczególności gdy nie można ustalić rachunku bankowego podmiotu lub gdy podmiot, któremu należy się zwrot depozytu, przestał istnieć i nie można ustalić jego następcy prawnego, kwotę depozytu likwiduje się zgodnie z obowiązującymi przepisami.

§ 7. Zatrzymanie zabezpieczeń należytego wykonania umów wniesionych w pieniądzu

1. W przypadku wystąpienia okoliczności powodujących zatrzymanie całości lub części kwoty zabezpieczenia należytego wykonania umów, szczególnie gdy okoliczności te wynikają z nienależytego wykonania umowy, po dokonaniu wszelkich czynności formalnych związanych z tymi okolicznościami kwota zatrzymanego zabezpieczenia powinna być przekazana z rachunku sum depozytowych na właściwy rachunek dochodów budżetowych.
2. Przekazanie następuje przez wystawienie przez referat merytoryczny realizujący zadanie polecenia przelewu w dwóch egzemplarzach, do którego załącznikiem powinny być kopie źródłowych dokumentów merytorycznych uzasadniających zatrzymanie zabezpieczenia.

§ 8. Zwrot niepieniężnych zabezpieczeń należytego wykonania umów

1. Zwrotu depozytu niepieniężnego podmiotowi, który go przedłożył, dokonuje referat merytoryczny, który odpowiada za czynność powodującą konieczność złożenia depozytu.
2. Przed zwrotem weksla następuje jego anulowanie przez przekreślenie weksla i wpisanie adnotacji „ANULOWANO” wraz z datą i podpisem osoby dokonującej tej czynności.
3. Referat merytoryczny jest zobowiązany do monitorowania terminów wygaśnięcia depozytów niepieniężnych i terminowego występowania o zwrot tych depozytów.
4. Depozyty niepieniężne archiwizuje się w ogólnym trybie także w sytuacji, gdy po wygaśnięciu praw wynikających z tych zabezpieczeń na skutek upływu terminów w nich określonych nie została w stosunku do nich wydana dyspozycja zwrotu z referatu merytorycznego prowadzącego sprawę. W przypadku weksli, przed ich zarchiwizowaniem, konieczne jest ich anulowanie w trybie określonym w ust. 2, po uprzednim pisemnym zaopiniowaniu faktu utraty ich mocy zabezpieczającej przez referat merytoryczny prowadzący sprawę.

§ 9. Zwrot pozostałych sum depozytowych

1. Sumy depozytowe, z wyjątkiem:
 - wadiów,
 - zabezpieczeń należytego wykonania umów,
 - sum zdeponowanych w związku z roszczeniami spornymi, stawiane są do odbioru w kasie jednostki X.
2. Pracownik Referatu Finansowego sporządza w dwóch egzemplarzach wykaz kwot depozytowych określonych w ust. 1, w formie wydruku komputerowego, według stanu na ostatni dzień każdego miesiąca, z podziałem na poszczególne tytuły. Jeden egzemplarz pozostawiany jest w Referacie Finansowym, a drugi, za potwierdzeniem, przekazuje się do kasy jednostki.
3. Wykaz na dany miesiąc jest podstawą wypłaty depozytów wyłącznie w danym miesiącu. Kasjer nie wypłaca depozytów na podstawie listy z ubiegłego miesiąca i uprzednich.
4. Na podstawie wykazu kasjer sporządza listę dokonanych wypłat kwot depozytowych, według zasad określonych w obowiązującej instrukcji kasowej.
5. Kasjer przy wypłacie dokonuje na wykazie adnotacji o dacie wypłaty kontrahentowi w celu uniknięcia przypadku podwójnej wypłaty.

§ 10. Likwidacja depozytów

1. Kwoty sum depozytowych postawione do zwrotu w kasie po upływie terminu ich wymagalności podlegają likwidacji poprzez przekazanie na właściwy rachunek bankowy dochodów budżetowych jednostki.
2. Likwidacja następuje na podstawie listy likwidowanych depozytów sporządzonej przez pracownika Referatu Finansowego, który w tym celu dokonuje analizy zdeponowanych kwot. Lista tworzona jest na koniec każdego roku kalendarzowego i wraz z załączonym poleceniem przelewu jest podpisywana przez kierownika Referatu Finansowego, akceptowana przez Skarbnika i zatwierdzana przez kierownika jednostki.
3. W pozostałych przypadkach stosuje się przepisy prawa obowiązującego w zakresie likwidacji depozytów.

§ 11. Inwentaryzacja sum depozytowych

1. Formę i termin inwentaryzacji depozytów określa obowiązująca instrukcja inwentaryzacji w jednostce X.
2. W sytuacji gdy przepisy instrukcji inwentaryzacji przewidują formę weryfikacji sum depozytowych, przeprowadza się ją ze współudziałem referatów merytorycznych, które prowadzą sprawy związane ze zdeponowanymi kwotami.
3. W szczególności referaty merytoryczne potwierdzają zgodność z posiadaną dokumentacją źródłową:
 - wadiów – w zakresie zgodności z dokumentacją przetargową,
 - zabezpieczeń należytego wykonania umów – w zakresie zgodności z treścią zawartych umów i zasadności dalszego utrzymywania na rachunku depozytowym,
 - sum spornych – w zakresie bieżącego stanu prawnego i zasadności dalszego utrzymywania na rachunku depozytowym.
4. W ramach weryfikacji, o której mowa w ust. 3, referat merytoryczny sprawdza także, czy występują przesłanki dla ewentualnego zwrotu, zaliczenia bądź zatrzymania badanych sum depozytowych.

W praktyce w zakresie sum depozytowych spotyka się **wiele uchybień**, m.in. jednostki nieterminowo przekazują określone kwoty, nie naliczają oprocentowania za okres przechowywania środków na rachunku bankowym. Ponadto zdarzają się przypadki przeznaczania środków zgromadzonych na rachunku sum depozytowych na finansowanie deficytu JST lub rozchodów. Spotyka się też często przypadki, kiedy wykorzystuje się

te środki do dokonania bieżących płatności, np. zaliczek na podatek dochodowy, składek ZUS czy spłaty rat kredytu. Takie postępowanie jest nieprawidłowe, ponieważ jednostka nie jest właścicielem ani dysponentem środków zgromadzonych na wyodrębnionym rachunku. Sumy depozytowe nie są środkami publicznymi w rozumieniu art. 5 upodof i dlatego nie mogą być przeznaczane na finansowanie wydatków budżetowych.



Przegląd forów internetowych dla księgowych

Przebieganie zrealizowanych dochodów i wydatków

Czy w jednostce budżetowej przenosi się zrealizowane dochody (zapisem Wn 800 i Ma 222 zgodnie ze sprawozdaniem Rb-27S) i wydatki (zapisem Wn 223 i Ma 800 zgodnie ze sprawozdaniem Rb-28S) na fundusz jednostki na podstawie rocznych sprawozdań czy miesięcznych?

<https://forum.infor.pl/topic/444794-przebieganie-zrealizowanych-dochodow-i-wydatkow/>

Częstotliwość przebiegania zrealizowanych dochodów (konto 222) i wydatków (konto 223) na podstawie sprawozdań na fundusz jednostki (konto 800) jednostka powinna określić w dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.

Jednostki budżetowe zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w uor i uofp, z uwzględnieniem zasad szczególnych wynikających z rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. Zgodnie z § 26 ust. 2 ww. rozporządzenia okresem sprawozdawczym jest miesiąc, natomiast w planie kont stanowiącym załącznik nr 3 do rozporządzenia w pkt 31 i 32 – zasady funkcjonowania kont 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” i 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” zawarto zapis, że ujmuje się

w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przebiegania na konto 800. Plany kont określone w rozporządzeniu stanowią podstawę do opracowania zakładowego planu kont, dlatego decyzję o częstotliwości tych przebiegania powinien podjąć kierownik jednostki. Stosowne ustalenia powinien zawrzeć w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości. Mając na uwadze, że księgi rachunkowe uznaje się za sprawozdalne, jeżeli umożliwiają sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań, i że obroty konta 800, w tym zrealizowane dochody i zrealizowane wydatki, są prezentowane w sprawozdaniu „Zestawienie zmian w funduszu jednostki”, które jest sporządzane na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, należy stwierdzić, że nie ma potrzeby comiesięcznego przebiegania zrealizowanych dochodów i wydatków.

Przedpłata za udział w konferencji

Jak powinienam zaksięgować zapłatę za usługę pobytową (udział w konferencji)? Zapłata musi nastąpić do 20 maja, a konferencja odbędzie się 10 czerwca. Nie mam żadnej faktury, gdyż jednostka organizująca spotkanie wystawi ją dopiero po otrzymaniu wpłaty. Podstawą zapłaty ma być pisemne polecenie dyrektora plus zaproszenie do udziału w konferencji z określonymi warunkami udziału (na zaproszeniu jest informacja o konieczności przedpłaty).

<https://forum.infor.pl/topic/443687-ksiegowanie-zaplata-za-usluge-pobytowa-przed-jej-wykonaniem-jednostka-budzetowa/>

Zapłatę należy ująć na stronie Wn konta 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” w korespondencji z kontem 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

Załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont określa za-

sady funkcjonowania kont, które powinny stanowić podstawę opracowania zakładowych planów kont. Niewątpliwie zapłata czy też przedpłata stanowi wydatek dla jednostki budżetowej. Zrealizowane wydatki budżetowe zgodnie z planem finansowym jednostki uj-

muje się na stronie Ma konta 130 (ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji wydatków budżetowych), w korespondencji z właściwymi kontami zespołów: 1, 2, 3, 4, 7 lub 8. Natomiast konto 201 służy do ewidencji rozrachunków i roszczeń krajowych i zagranicznych z tytułu dostaw, robót i usług, a ponieważ mamy do czynienia z zakupem usługi,

właściwe będzie ujęcie rozrachunków na ww. koncie. Należy jednak podkreślić, że zasady gospodarki finansowej nie przewidują możliwości dokonywania przedpłat.

Oprac. Damian Grzelka

zastępca naczelnika wydziału kontroli gospodarki finansowej RIO, członek RKO w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Saldo konta 820 i 870 po zmianach

Od 1 stycznia 2018 r. zmienił się opis kont 820 i 870 dla jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową. Do tej pory na koncie 820 księgowałałam nadwyżkę dochodów z wydzielonego rachunku dochodów, którą w następnym roku przeksięgowywałam na konto 800 „Fundusz jednostki”. Na koniec 2017 r. w B.Z. też miałam nadwyżkę (kapitalizację odsetek), którą wykazałam w B.O. na 1 stycznia 2018 r. Czy w styczniu powinnam przeksięgować saldo konta 820 na konto 870, czy może konto 870 dotyczy nadwyżki za rok 2018 r. i należy ją ująć na tym koncie dopiero na dzień 31 grudnia 2018 r.? Konto 870 podlega przeksięgowaniu na koniec roku na konto 860 „Wynik finansowy”. Co z kontami 820 i 800 w 2018 r.? Z tego, co czytałam, to od 1 stycznia 2018 r. w jednostkach oświatowych nie funkcjonuje już konto 820. Zostało zastąpione kontem 870. Nie wiem, czy bilansem otwarcia przenieść saldo z konta 820 na konto 870 i później przeksięgować na konto 800.

<https://forum.infor.pl/topic/444897-konto-870/>

Opisy kont 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” i 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy” zamieszczone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów i Rozwoju z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont... mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok 2018. Oznacza to, że w sprawozdaniach finansowych samorządowych jednostek budżetowych za 2017 r. dane dotyczące rozliczeń pozostałości środków gromadzonych na wydzielonych rachunkach dochodów należało wykazać na podstawie ewidencji księgowej prowadzonej na kontach 800 i 820 według zasad obowiązujących w 2017 r. Bez względu na to, czy pozostałość środków na wydzielonym rachunku została przekazana do budżetu na koniec roku budżetowego czy na początku stycznia następnego roku,

wysokość tych środków będzie zamieszczona w bilansie w poz. A.III „Nadwyżka środków obrotowych (–)”, a w rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) – w poz. M „Pozostałe obowiązkowe zmniejszenie zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych” w wysokości salda Wn konta 820 na koniec 2017 r. Saldo to należy zamieścić w bilansie otwarcia na 2018 r., a następnie przenieść na zmniejszenie funduszu jednostki zapisem:

- Wn 800 „Fundusz jednostki”,
 - Ma 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”.
- W zestawieniu zmian w funduszu jednostki sporządzonym na dzień 31 grudnia 2018 r. wartość przeniesionej kwoty należy wykazać w zmniejszeniach funduszu w poz. 2.3 „Rozliczenie wyniku finansowego za rok ubiegły”. Zawarte w pytaniu domniemanie, czy saldo Wn konta 820 nie powinno być w 2018 r.

przebiegane na konto 870, aby w dalszej kolejności przebiegać je na konto 800, nic nie zmienia i sprowadza się do dodatkowego, zbędnego zapisu. Należy również mieć na uwadze, że w obu rozważanych w pytaniu rozwiązaniach nie da się zrezygnować w 2018 r. w jednostce oświatowej z konta 820, które jest niezbędne do dokonania zapisu likwidującego salda na początek 2018 r.

W okresie obowiązywania przepisów uofp, umożliwiających gromadzenie dochodów budżetowych na wydzielonych rachunkach bankowych samorządowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową, zasady ewidencji rozliczeń pozostałości środków na tych rachunkach przedstawiały się następująco:

- w początkowym okresie obowiązywania rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. pozostałość środków na wydzielonym rachunku według stanu na koniec 2011 r., przekazaną na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, należało ująć zapisem: Wn 222, Ma 132 (zapis w opisie konta 132: *Saldo konta 132 ulega likwidacji poprzez odprowadzenie środków pieniężnych pozostających na rachunku bankowym na 31 grudnia roku budżetowego na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego, w korespondencji z kontem 222.*);
- po zmianie rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r., dokonanej rozporządzeniem z 19 stycznia 2012 r., pozostałość środków na wydzielonym rachunku według stanu na koniec lat 2012–2017 należało ująć na stronie Wn 820 jako dokonane lub należne wpłaty do budżetu (zapisy: wpłaty dokonane – Wn 820, Ma 132, wpłaty należne – Wn 820, Ma 225), a w następnym roku przenieść saldo konta 820 na konto 800 (zapis Wn 800, Ma 820);
- według regulacji przyjętej w rozporządzeniu Ministra Finansów i Rozwoju z 13 wrześ-

nia 2017 r. pozostałość środków na wydzielonym rachunku według stanu na koniec 2018 r. i na koniec kolejnych lat zostanie zarachowana na stronie Wn konta 870 jako zmniejszenie wyniku, w korespondencji z kontem 225 (zapis Wn 870, Ma 225), i na koniec roku przeniesiona z konta 870 na konto 860 (zapis Wn 860, Ma 870).

Zmieniające się regulacje w zakresie rozliczeń z budżetem jednostki samorządu terytorialnego środków znajdujących się na koniec roku na wydzielonym rachunku dochodów jednostki oświatowej wskazują, że zdefiniowanie tego zagadnienia stanowi istotny problem. Pozostałość tych środków na rachunku dochodów na koniec roku była już dochodem budżetowym podlegającym rozliczeniu z budżetem oraz nadwyżką środków obrotowych zmniejszającą w następnym roku fundusz jednostki, a według aktualnie obowiązujących zasad jest nadwyżką środków obrotowych stanowiącą obowiązkowe zmniejszenie wyniku finansowego jednostki. W rzeczywistości pozostałość środków znajdujących się na koniec roku na wydzielonym rachunku dochodów jednostki oświatowej stanowi różnicę między kwotą wpływów na wydzielony rachunek dochodów i sumą wydatków sfinansowanych z tych wpływów. Różnica ta odpowiada więc dochodom jednostki budżetowej, które – podobnie jak dochody wpływające na rachunek bieżący jednostki (konto 130) – podlegają odprowadzeniu na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że pozostałość środków na wydzielonym rachunku i dochody zrealizowane w formie wpłat na rachunek bieżący należą do tej samej kategorii dochodów budżetowych, tj. dochodów rozliczanych z budżetem jednostki samorządu terytorialnego.

Odp. Jan Charytoniuk
inspektor kontroli RIO



Nieprawidłowości z protokołów pokontrolnych

Zaniechanie rozliczenia udzielonych dotacji

Nieprawidłowość: W urzędzie gminy wszystkie dotacje udzielone z budżetu organizacjom pożytku publicznego były uznawane za rozliczone z dniem ich przelania na konta tych jednostek. W chwili dokonania przelewu dotacje ewidencjonowano na kontach urzędu jako jednostki budżetowej zapisem:

- Wn 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”,
- Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

Konto 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” w ogóle nie było przewidziane w zakładowym planie kont urzędu.

Prawidłowy sposób postępowania: Z budżetu gminy mogą być udzielane dotacje dla organizacji pożytku publicznego w trybie ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (art. 221 ust. 1 i 2 uofp). Dotacje te podlegają kontroli prawidłowości wykorzystania, a w razie niewykorzystania lub wykorzystania niezgodnie z przeznaczeniem – zwrotowi do budżetu jednostki samorządu terytorialnego (art. 251 i 252 uofp). Przekazanie dotacji ujmuje się w księgach rachunkowych urzędu gminy zapisem:

- Wn 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”,

- Ma 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

Po uznaniu dotacji za wykorzystaną i rozliczoną w całości jej wartość przenosi się z konta 224 na konto 810 zapisem:

- Wn 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje”,
- Ma 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”.

Rozliczenie dotacji powinno być poprzedzone kontrolą sprawozdania z realizacji zadania.

Oprac. Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli

Przekroczenie zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań

Nieprawidłowość: Wójt gminy zawarł umowę o dzieło na kwotę 3000 zł (dział 010, rozdział 01010, paragraf 4170). Na dzień podpisania umowy plan finansowy wydatków w podanej podziale klasyfikacji budżetowej wynosił 2000 zł, natomiast wykonanie 0,00 zł.

Prawidłowy sposób postępowania: Zobowiązania finansowe można zaciągać do wysokości kwot określonych uchwałą budżetową oraz w zatwierdzonym planie finansowym. Przed podpisaniem umowy należało dokonać stosownych przeniesień w planie finansowym. W opisanym przypadku wójt, zawierając przedmiotową umowę, przekroczył zakres upoważnienia do zaciągania zobowiązań

o kwotę 1000 zł. Jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające z zobowiązań zaciągniętych w la-

tach poprzednich. Natomiast kierownik samorządowej jednostki budżetowej może, w celu realizacji zadań, zaciągać zobowiązania pie-

niężne do wysokości kwot wydatków określonych w zatwierdzonym planie finansowym jednostki (art. 46 ust. 1 i art. 261 uofp).

Niedokonywanie ewidencji przypisu należności

Nieprawidłowość: W ewidencji księgowej urzędu miejskiego nie dokonywano przypisu należności m.in. z tytułu opłat za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych i za zajęcie pasa drogowego.

Prawidłowy sposób postępowania: W księgach rachunkowych urzędu miejskiego należy ujmować wszystkie operacje związane z realizacją dochodów, m.in. z tytułu opłat za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych i za zajęcie pasa drogowego. Ewidencja powinna przebiegać następująco:

1) przypis należności:

- Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”,
- Ma 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”;

2) wpłata należności:

- Wn 101 „Kasa” lub Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki”,
- Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”.

Należy przy tym uwzględnić zasady funkcjonowania tych kont określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, a także przepisy art. 40 ust. 2 pkt 2 uofp nakazujące ujmowanie wszystkich etapów rozliczeń poprzedzających płatność dochodów i wydatków. Ponadto trzeba pamiętać o obowiązku prowadzenia do konta 221 ewidencji analitycznej według dłużników. Ma to umożliwić kontrolę terminowości wpłat, co w przypadku opłat za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych ma szczególne znaczenie, ponieważ niedopełnienie w terminach obowiązku dokonania opłaty w odpowiedniej wysokości powoduje, że zezwolenie wygasa (art. 18 ust. 12 pkt 5 ustawy z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi).

Opodatkowanie jedną decyzją wymiarową współwłasności i odrębnej własności

Nieprawidłowość: Organ podatkowy (gmina) opodatkował jedną decyzją wymiarową (podatkiem rolnym i leśnym) – zamiast w drodze odrębnych decyzji – grunty stanowiące współwłasność i odrębną własność osób fizycznych.

Prawidłowy sposób postępowania: Przy opodatkowaniu gruntów stanowiących współwłasność należy uwzględnić zasadę, zgodnie z którą stanowią one odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach, stosownie do art. 3 ust. 5 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym oraz art. 2 ust. 4 ustawy z 30 października 2002 r. o podatku leśnym.

Grunty stanowiące odrębną własność osób fizycznych (w tym małżonków) opodatkowuje się w drodze odrębnych decyzji wymiarowych zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym i art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku leśnym.

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PRB

Izabela Motowilczuk

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Jan Charytoniuk

autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu rachunkowości budżetowej, w tym ok. 20 opracowań do „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej”, opartych na praktycznych doświadczeniach wyniesionych z pracy w instytucjach kontrolnych (aktualnie w RIO) i na stanowisku głównego księgowego

Zespół 4 - „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Zespół 5 - „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” po zmianach

Wstęp

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911). To ważny akt prawny dla księgowych. Dlatego w 2018 r. ukaże się **seria Poradników**, w których omówione zostaną **aktualne zasady prowadzenia ewidencji księgowej** w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Eksperti podadzą **zastosowanie w praktyce zmienionych przepisów** tego rozporządzenia oraz zmian wynikających z innych aktów prawnych, regulujących prowadzenie gospodarki finansowej ww. jednostek organizacyjnych. Poradniki będą napisane w formie **komentarza do poszczególnych zespołów kont** wymienionych w załączniku nr 3

do ww. rozporządzenia – **od zespołu 0 aż po zespół 8**. Cykl zakończy się dwoma dodatkowymi Poradnikami, w których zostaną przedstawione zasady:

- prowadzenia ewidencji pozabilansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- sporządzania sprawozdań finansowych.

Piąty z serii Poradników dotyczy ewidencji na kontach dwóch zespołów: 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” oraz 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”. Zespoły te służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym (zespół 4) i funkcjonalno-kalkulacyjnym (zespół 5) oraz ich rozliczania. W Poradniku przedstawiono zasady obowiązujące przy ewidencji kosztów w obu układach i ich rozliczaniu. **Z tego Poradnika można dowiedzieć się m.in.:**

- czym są koszty,
- na czym polega ujmowanie kosztów w układzie rodzajowym i funkcjonalno-kalkulacyjnym,
- na podstawie jakich dowodów księgowych ujmuje się operacje na kontach zespołów 4 i 5,
- jak tworzyć zakładowy plan kont dla zespołów 4 i 5,
- jak prawidłowo ujmować zdarzenia na poszczególnych kontach syntetycznych zespołów 4 i 5 (podano wzory typowych księgowania na stronie Wn i Ma, wskazano jednocześnie konta przeciwstawne),
- jak prowadzić ewidencję pomocniczą (analityczną i szczegółową) dla poszczególnych kont (podano opis urządzeń księgowych i zasady dokonywania w nich zapisów).

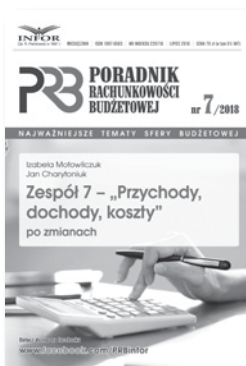
Poradnik z założenia ma służyć bieżącą pomocą służbom księgowym jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w tworzeniu zakładowych planów kont, ustalaniu prawidłowego przebiegu ewidencji różnych operacji gospodarczych, typowych dla tych jednostek organizacyjnych, a także w zakładaniu i prowadzeniu ewidencji pomocniczej dla kont zespołów 4 i 5.

W następnym numerze omówiony zostanie kolejny zespół wzorcowego planu kont:

Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty”.

Zapraszamy do prenumeraty!

Informacje i zamówienia:
tel. 22 761 30 30, 801 626 666,
e-mail: bok@infor.pl, www.sklep.infor.pl



1. Konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” i zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych **konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”** służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczania. Nie księguje się na kontach zespołu 4 kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych oraz kosztów inwestycji, pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych.

Zespół 4 obejmuje następujące konta syntetyczne:

- **400** – „Amortyzacja”,
- **401** – „Zużycie materiałów i energii”,
- **402** – „Usługi obce”,
- **403** – „Podatki i opłaty”,
- **404** – „Wynagrodzenia”,
- **405** – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
- **409** – „Pozostałe koszty rodzajowe”,
- **490** – „Rozliczenie kosztów”.

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

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

Konta zespołu 5 zaleca się prowadzić wówczas, gdy:

- charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania,
- w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji.

Zespół 5 obejmuje następujące konta:

- **500** – „Koszty działalności podstawowej”,
- **530** – „Koszty działalności pomocniczej”,
- **550** – „Koszty zarządu”,
- **580** – „Rozliczenie kosztów działalności”.

Wykaz tych kont i obowiązujące na nich zasady ewidencjonowania zdarzeń oraz zasady prowadzenia ewidencji pomocniczej do kont syntetycznych tego zespołu zostały w sposób ogólnie obowiązujący określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: rozporządzenie w sprawie

rachunkowości oraz planów kont). Zasady te dotyczą państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, a także ewidencji w państwowych jednostkach budżetowych operacji dotyczących państwowych funduszy celowych.

Konta zespołów 4 i 5 są tzw. **kontami wynikowymi**. Mogą one wykazywać salda wyłącznie w ciągu roku obrotowego. Na koniec roku obrotowego konta obu zespołów nie powinny wykazywać sald, w efekcie dokonania przeksięgowania rocznych kosztów. Nie dotyczy to tylko kont 500 i 530, które mogą na koniec roku wykazywać saldo Wn – oznaczające produkcję w toku w jednostkach prowadzących ewidencję półfabrykatów na koncie 600 lub produkcję niezakończoną w jednostkach prowadzących ewidencję półfabrykatów na kontach zespołu 5. Na wszystkich kontach zespołów 4 i 5 obowiązuje **zasada podwójnego zapisu** (konta funkcjonują jak konta bilansowe).

2. Koszty i ich rodzaje

Kosztem, zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 31 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), jest uprawdopodobnione zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych:

- o wiarygodnie określonej wartości (wyrażonej w pieniądzu),
- przyjmujące formę zmniejszenia wartości aktywów (np. zużycie rzeczowego majątku obrotowego i trwałego, wartości niematerialnych i prawnych) albo zwiększenia zobowiązań i rezerw (np. zobowiązań z tytułu usług obcych, wynagrodzeń pracowniczych oraz różnych płatności o charakterze obowiązkowym i dobrowolnym),
- które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez właściciela.

Z kosztami mamy do czynienia wtedy, gdy zmniejszenie następuje celowo, w związku z normalną działalnością jednostki. **Zmniejszenia w wyniku nadzwyczajnych okoliczności nie są zaliczane do kosztów, ale do strat.**

Koszty ponoszone przez jednostki są ujmowane według różnych kryteriów klasyfikacyjnych, umożliwiających ich analizę, kontrolę i planowanie.

Podstawowym podziałem kosztów jest podział kosztów **według rodzajów**. Klasyfikuje się według niego tzw. **koszty proste**, czyli koszty, których w danej jednostce organizacyjnej nie da się podzielić na mniejsze elementy składowe. **Podział rodzajowy obejmuje:**

- **koszty amortyzacji,**
- **koszty zużycia materiałów i energii,**
- **koszty usług obcych,**
- **koszty podatków i opłat,**
- **koszty wynagrodzeń,**
- **koszty narzutów na wynagrodzenia (ubezpieczeń społecznych i innych),**
- **pozostałe koszty.**

Koszty według rodzajów obejmują wszystkie koszty powstające w jednostce organizacyjnej, bez względu na to:

- jakiego okresu dotyczą,
- w jakim miejscu powstały,
- w jakim celu zostały poniesione.

Układ rodzajowy kosztów ma charakter uniwersalny, co oznacza, że jest taki sam we wszystkich typach i rodzajach jednostek organizacyjnych sektora publicznego i prywatnego. Ze względu na swój charakter dostarcza niewielu informacji o kosztach ponoszonych przez jednostkę organizacyjną. Ukazuje jedynie rodzaj kosztów. Nie dostarcza informacji na temat struktury kosztów oraz nie pozwala na przeprowadzenie szczegółowej analizy kosztów. Przy ujmowaniu kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym **ustalenie wyniku finansowego następuje tylko w wariancie porównawczym**. W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych koszty według rodzajów ujmuje się na kontach zespołu 4.

Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym obejmuje kilka etapów (parz: **ramka**).

Etapy ujmowania kosztów w układzie rodzajowym

1. Ujęcie kosztów prostych na podstawie dowodów księgowych źródłowych na odpowiednim koncie rodzajowym kosztów zespołu 4.
2. Przeniesienie części kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów” na konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
3. Przeniesienie części kosztów dotyczących bieżącego okresu sprawozdawczego za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów” z konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
4. Przeksięgowanie na koniec roku obrotowego obrotów kont układu rodzajowego na konto 860 „Wy-nik finansowy”.
5. Skorygowanie wyniku finansowego po stronie przychodów (jako zmiana stanu produktów – zmniejszenie lub zwiększenie) o wielkość salda końcowego wykazanego na koncie 490 „Rozliczenie kosztów”.

Kolejny podział kosztów klasyfikuje ich rodzaje **według rodzajów działalności prowadzonych przez jednostkę**. Klasyfikacja kosztów według rodzajów działalności (układ funkcjonalny) jest klasyfikacją wtórną w stosunku do klasyfikacji kosztów według rodzajów, ponieważ koszty proste ujęte na kontach zespołu 4 rozlicza się na kontach zespołu 5 według rodzajów działalności.

Koszty według rodzajów działalności obejmują koszty operacyjne i koszty zarządu (ogólne). W zależności od rodzaju prowadzonej przez daną jednostkę działalności **koszty operacyjne dzieli się na koszty działalności:**

- **podstawowej** (w tym produkcyjnej, handlowej i usługowej),
- **pomocniczej**.

Działalność podstawowa jednostki jest to działalność, dla której jednostka została powołana. Działalność ta powinna być wskazana w akcie o jej utworzeniu (statucie). **Działalność pomocnicza** natomiast wspomaga działalność podstawową. Do kosztów tej działalności zalicza

się koszty różnych usług dla działalności podstawowej (np. transportowych, remontowych) oraz usługi na potrzeby bytowe pracowników (np. stołówki pracownicze, mieszkania zakładowe).

Koszty zarządu (ogólne) obejmują koszty związane z organizacją, kierownictwem i obsługą działalności całej jednostki.

Na kontach zespołu 5 ujmuje się także koszty w „układzie kalkulacyjnym”. Układ ten służy do kalkulacji kosztów przypadających na jednostkę wytwarzanych wyrobów lub usług, czyli ustalenia tzw. **kosztu technicznego wytworzenia**. W układzie tym koszty dzieli się na:

- 1) **koszty bezpośrednie** – materiały bezpośrednie, wynagrodzenia bezpośrednie, łącznie z narzutami na wynagrodzenia, paliwo i energię technologiczną, inne koszty;
- 2) **koszty pośrednie**, w tym koszty:
 - wydziałowe,
 - ogólnego zarządu,
 - zakupu,
 - sprzedaży.

Koszty proste w układzie kalkulacyjnym są agregowane w następujące grupy kosztów:

- techniczny koszt wytworzenia – obejmujący koszty materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich wraz z narzutami, paliwa i energii technologicznej, koszty zakupu materiałów lub pozyskania surowców, koszty wydziałowe,
- zakładowy koszt wytworzenia – obejmujący koszt techniczny wytworzenia powiększony o koszty ogólnego zarządu oraz wartość produkcji wybrakowanej,
- całkowity koszt wytworzenia – obejmujący zakładowy koszt wytworzenia powiększony o koszty sprzedaży wyrobów/usług.

Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym obejmuje kilka etapów (patrz: **ramka**).

Etapy ujmowania kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym

1. Wstępne ujęcie kosztów prostych na podstawie dowodów księgowych źródłowych na odpowiednim koncie rodzajowym kosztów zespołu 4.
2. Przeniesienie części kosztów dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów” na konto 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
3. Przeniesienie części kosztów dotyczących bieżącego okresu sprawozdawczego za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów” z konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.
4. Podział zaewidencjonowanych kosztów prostych według celu ich poniesienia, na koszty:
 - działalności podstawowej,
 - działalności pomocniczej,
 - zarządu,
 - zakupu,
 - sprzedaży,i ujęcie ich na odpowiednich kontach zespołu 5, za pośrednictwem konta 490 „Rozliczenie kosztów”.
5. Rozliczenie kosztów okresu sprawozdawczego ujętych na kontach zespołu 5 według miejsc powstawania kosztów (produkcja podstawowa, działalność pomocnicza) na wyprodukowane wyroby/świadczone usługi za pomocą kluczy rozliczeniowych.

6. Przeksięgowanie kosztów rodzajowych na konto 860 „Wynik finansowy”.
7. Skorygowanie wyniku finansowego po stronie przychodów (jako zmiana stanu produktów – zmniejszenie lub zwiększenie) o wielkość salda końcowego wykazanego na koncie 490 „Rozliczenie kosztów”.

Ewidencja kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym umożliwia dokonanie dokładnej analizy kosztów, m.in. według miejsc ich powstawania, kształtowania się struktury kosztów w zależności od rozmiarów prowadzonej działalności, zmian wielkości kosztów w czasie, zależności od zmian wielkości kosztów stałych i zmiennych itp.

Koszty klasyfikuje się także według innych, bardziej szczegółowych kryteriów. Kryteria te i klasyfikowane według nich rodzaje kosztów przedstawia **tabela 1**.

Tabela 1. Kryteria szczegółowe podziału kosztów

Lp.	Kryterium	Rodzaje kosztów
1.	Powstawanie kosztów w poszczególnych fazach działalności podstawowej (operacyjnej)	<p>Koszty działalności operacyjnej w jednostkach produkcyjnych obejmują koszty:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● zakupu (zaopatrzenia), ● produkcji, ● sprzedaży, ● zarządu (ogólne). <p>W jednostkach handlowych koszty działalności operacyjnej dzieli się na koszty:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● zakupu (zaopatrzenia), ● magazynowania, ● sprzedaży.
2.	Powstawanie kosztów w określonych miejscach	<p>Koszty działalności operacyjnej wydziela się według komórek organizacyjnych, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● komórek produkcyjnych, ● komórek pomocniczych, ● zarządu.
3.	Sposób odnoszenia kosztów na produkty	<p>Koszty dzieli się na:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● bezpośrednie, czyli te, które na podstawie dowodów księgowych mogą być przypisane do określonego produktu lub rodzaju produktów (np. koszty materiałów bezpośrednich), ● pośrednie, czyli te, których nie da się przypisać bezpośrednio do określonych produktów (wspólne dla kilku produktów lub wszystkich wyrobów i usług), przypisywane do określonych produktów/usług za pomocą tzw. kluczy rozliczeniowych kosztów.
4.	Zależność kosztów od rozmiarów prowadzonej działalności	<p>Koszty dzieli się na:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● stałe – niezależne od rozmiarów prowadzonej działalności (np. koszty administracyjne, amortyzacja środków trwałych metodą liniową), ● zmienne – zależne bezpośrednio od rozmiaru prowadzonej działalności (np. koszty materiałów, amortyzacja środków trwałych metodą naturalną).

5.	Przypisanie kosztów do poszczególnych okresów sprawozdawczych	Koszty dzieli się na: <ul style="list-style-type: none"> ● koszty okresu bieżącego, ● koszty innych okresów (rozliczane w czasie).
6.	Związek z osiągniętymi przychodami	Koszty dzieli się na: <ul style="list-style-type: none"> ● koszty uzyskania przychodu, ● koszty niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.
7.	Związek z ustaleniem przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym	Koszty dzieli się na: <ul style="list-style-type: none"> ● koszty zaliczane przez przepisy podatkowe do kosztów uzyskania przychodu, ● koszty niepodatkowe.
8.	Struktura kosztów	Koszty dzieli się na: <ul style="list-style-type: none"> ● proste – czyli te, których nie da się już podzielić, ● złożone – obejmujące różne grupy kosztów prostych.
9.	Możliwość kontrolowania przez jednostkę	Koszty dzieli się na: <ul style="list-style-type: none"> ● kontrolowane – czyli te, na których wielkość jednostka ma wpływ (np. koszty wynagrodzeń), ● niekontrolowane – pozostające poza wpływem jednostki (np. koszty zakupu materiałów).

Dodatkowe podziały kosztów są wykorzystywane przy szczegółowej analizie kosztów.

3. Kalkulacja kosztów wytworzenia produktów (usług)

Na dzień powstania produkty wycenia się w księgach rachunkowych według kosztu wytworzenia (art. 28 ust. 11 pkt 1 uor). **Koszt wytworzenia produktów** obejmuje:

- koszty pozyskania surowców naturalnych,
- wartość nabycia zużytych materiałów,
- inne koszty bezpośrednie,
- koszty przetworzenia (obejmujące m.in. płace bezpośrednie).

Do kosztów wytworzenia nie zalicza się kosztów:

- sprzedaży (promocji, reklamy, marketingu, kompletacji dostaw, transportu, rękopmi i napraw gwarancyjnych),
- magazynowania (chyba że są niezbędne dla doprowadzenia produktów do stanu zdatnego do sprzedaży),
- ogólnego zarządu (wynagrodzeń zarządu i organów nadzoru, utrzymania biur zarządu i pojazdów służbowych, systemu informatycznego, prowadzenia rachunkowości, podatków, opłat i innych wydatków dotyczących przedsiębiorstwa jako całości).

Produkty na dzień powstania mogą być także wyceniane w tzw. **stałych cenach ewidencyjnych**, np. po planowanym (standardowym, znormalizowanym) koszcie wytworzenia, jeśli różnice między kosztami rzeczywistymi a planowanymi nie są istotne (art. 34 ust. 2 uor).

Wycena produktów na dzień ujęcia w księgach rachunkowych nazywana jest kalkulacją kosztów produktów. **Kalkulacja kosztów** polega na ustaleniu kosztów wytwarzanych produk-

tów (usług), z wyszczególnieniem kosztów składających się na całkowity koszt ostateczny jednostki kalkulacji. **Jednostką kalkulacji** jest określony produkt lub usługa, opisane w sposób jednoznaczny i dookreślone przy użyciu właściwej jednostki miary (sztuki, tony, kilogramy, metry bieżące, m², l, godzina itp.). Jednostką kalkulacji może być też grupa wyrobów wytwarzanych z tych samych surowców i przy użyciu tej samej technologii, ale różniących się nieznacznie niektórymi cechami (np. wyposażeniem, opakowaniem). W takim przypadku miara wyrobu dla celów kalkulacji kosztów może się różnić od miary używanej w obrocie (przy sprzedaży).

Układ kalkulacyjny kosztów wskazuje konkretny cel poniesienia kosztów. Ewidencję według układu kalkulacyjnego kosztów stosuje się w celu ustalenia kosztów jednostkowych wytwarzanych przez jednostkę wyrobów (produktów, półproduktów) i usług. Pozycje układu kalkulacyjnego kosztów zależą od:

- rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę i wytwarzanych przez nią wyrobów i usług,
- możliwości ustalenia wielkości poszczególnych pozycji kosztów odnoszonych na wyroby i usługi,
- przyjętej metody planowania i kontroli kosztów.

Układ kalkulacyjny kosztów ustalony w danej jednostce może być rewidowany w miarę zmieniających się potrzeb jednostki. Koszty w układzie kalkulacyjnym dzieli się na dwie podstawowe kategorie:

- kategoria I – koszty bezpośrednie,
- kategoria II – koszty pośrednie.

Różnice między tymi kategoriami kosztów przedstawia **tabela 2**.

Tabela 2. Różnice między kosztami bezpośrednimi i pośrednimi wytworzenia produktów i usług

Koszty bezpośrednie	Koszty pośrednie
<p>To składniki kosztów, które można bezpośrednio przypisać na podstawie odpowiednich dokumentów do konkretnego wyrobu (usługi, grupy asortymentowej). Dokumenty powinny albo potwierdzać bezpośredni pomiar zużycia zasobów do produkcji wyrobów, albo wskazywać na bezsporny związek przyczynowo-skutkowy między wyrobem a zużyciem zasobu. Do kosztów bezpośrednich zalicza się w szczególności:</p> <ul style="list-style-type: none"> • materiały bezpośrednie – surowce, materiały podstawowe, z których wytwarza się wyrób, półfabrykaty obce, a także materiały pomocnicze i opakowania, jeśli można je przypisać do danego wyrobu, • paliwo i energię technologiczną obcą, wodę technologiczną i inne media – jeśli jednostka ma urządzenia pomiarowe pozwalające na ustalenie ich zużycia do produkcji określonego rodzaju wyrobów, • płace bezpośrednie – płace oraz narzuty na płace (np. składki na obowiązkowe ubezpieczenia społeczne) pracowników zatrudnionych bezpośrednio przy produkcji określonego rodzaju wyrobów, 	<p>To koszty dotyczące kilku rodzajów lub wszystkich rodzajów wyrobów i usług wytwarzanych przez jednostkę, których nie można w sposób bezpośredni odnieść do tych wyrobów i usług. Do kosztów pośrednich zalicza się koszty:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wydziałowe – powstające w wydziałach produkcyjnych (takie jak np.: koszty energii elektrycznej, pary wodnej, gazu – koniecznych do utrzymania w ruchu maszyn i urządzeń), koszty konserwacji i remontów maszyn i urządzeń, koszty utrzymania czystości pomieszczeń, ogrzewania i oświetlenia pomieszczeń, płace personelu kierowniczego wydziału, a także pracowników pomocniczych i kontroli technicznej zatrudnionych w wydziale, koszty amortyzacji środków trwałych wykorzystywanych w wydziale, • usług świadczonych przez wydziały pomocnicze na rzecz wydziałów podstawowych (np. remontowych, transportowych, informatycznych, utylizacyjnych), • produktów wytwarzanych przez wydziały pomocnicze na potrzeby wydziałów podstawowych (np. narzędzia, opakowania),

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">inne koszty bezpośrednie, pod warunkiem że można je odnieść do określonego rodzaju wyrobów (np. koszty narzędzi specjalnych, form, sprawdzianów), koszty obróbki obcej wykonywanej np. przez podwykonawców, koszty uruchamiania nowej produkcji (patentów, licencji, technologii, prób). | <ul style="list-style-type: none">usług świadczonych przez komórki ogólnoprodukcyjne (np. stacja pomp, oczyszczalnia ścieków, ochrona przeciwpożarowa, ochrona obiektów, ciepłownia). |
|--|---|

Do kosztów wytworzenia wyrobów można zaliczyć tylko uzasadnioną część kosztów pośrednich, czyli tę część, bez poniesienia której nie doszłoby do powstania produktu/usługi (art. 28 ust. 3 uor).

Koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych stanowią nieuzasadnioną część kosztów pośrednich i wymagają wyłączenia z kosztu wytworzenia zapasu produktów.

W celu ustalenia uzasadnionych pośrednich kosztów produkcyjnych stosuje się **podział kosztów pośrednich** na koszty:

- zmienne – których wysokość zmienia się proporcjonalnie do zmiany rozmiarów produkcji (np. koszty energii i paliw technologicznych, koszty remontów i części zamiennych do maszyn i urządzeń),
- stałe – które w ramach pewnego przedziału istotności nie ulegają zmianie wraz ze zmianą rozmiaru produkcji (np. amortyzacja maszyn produkcyjnych naliczana metodą liniową, która nie zależy od czasu pracy tych maszyn ani od ilości wytworzonych produktów).

Po ustaleniu kosztów stałych dokonuje się pomiaru wykorzystania zdolności produkcyjnej i eliminuje z kosztu wytworzenia produktów koszty stałe niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

Na dzień bilansowy produkty wycenia się w rzeczywistym koszcie wytworzenia nie wyższym niż cena sprzedaży netto na ten dzień (art. 28 ust. 1 pkt 6 uor). Wycena półproduktów oraz produkcji w toku powinna uwzględniać stopień przetworzenia (art. 28 ust. 3 uor). Jeśli jednostka nie prowadzi na bieżąco ewidencji zapasów produktów, odpisując ich wartość na dzień ich wytworzenia bezpośrednio w koszty, to na dzień bilansowy ma obowiązek ustalić stan produktów w drodze spisu z natury i wycenić go, korygując o jego wartość koszty roku obrotowego (art. 17 ust. 2 pkt 4 uor).

Jednostka może wyceniać produkty w toku produkcji, w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich, bądź nie wyceniać ich w ogóle, jeżeli nie zniekształca to jej stanu aktywów oraz wyniku finansowego (art. 34 ust. 1 pkt 2 uor). Zasady te nie mogą być stosowane do produkcji o przewidywanym czasie wykonania dłuższym niż 3 miesiące, przeznaczonej do sprzedaży lub na rzecz środków trwałych w budowie. Stosowanie tych uproszczeń musi następować z zachowaniem zasady istotności, wyrażonej w art. 8 ust. 1 uor.

Jednostka może także ujmować produkty w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a kosztami wytworzenia (art. 34 ust. 1 pkt 2 uor). Na dzień bilansowy wartość produktów wyrażoną w cenach ewidencyjnych doprowadza się do poziomu nie wyższego niż cena ich sprzedaży netto (art. 28 ust. 1 pkt 6 uor). Nie dotyczy to wyrobów gotowych, produktów w toku i półproduktów, jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, różnice zaś między planowanymi a rzeczywistymi kosztami

wytworzenia są nieznaczne. Planowane koszty wytworzenia na dzień bilansowy nie mogą być wyższe niż cena sprzedaży netto produktów (art. 34 ust. 1 pkt 2 uor).

3.1. Pomiar i dokumentacja kosztów wytworzenia produktów (usług)

Koszty bezpośrednie i pośrednie mierzy się i dokumentuje w sposób przyjęty w danej jednostce. Koszty bezpośrednie przypisuje się w ewidencji wyrobów (na kartach kalkulacyjnych poszczególnych zleceń produkcyjnych, stanowiących pomocniczą ewidencję księgową do konta kosztów produkcji), na bieżąco na podstawie dowodów źródłowych potwierdzających ich poniesienie lub okresowo na podstawie dowodów zbiorczych (tzw. **rozdzielników kosztów**). Koszty pośrednie mierzy się i ewidencjonuje według miejsc powstawania i rodzaju. Następnie na koniec poszczególnych okresów sprawozdawczych (miesiące) odnosi się na karty kalkulacyjne zleceń, według umownych wskaźników (kluczy rozliczeniowych).

PRZYKŁAD

W jednostkach zajmujących się produkcją prowadzi się cały system dokumentacji poniesionych kosztów, które następnie rozlicza się na poszczególne wyroby (asortymenty wyrobów).

Podstawowym dokumentem jest zlecenie produkcyjne, będące dyspozycją uruchomienia produkcji konkretnego wyrobu. Zawiera ono informacje o wyrobie (np. jego symbol, rodzaj, termin rozpoczęcia i zakończenia produkcji). Zlecenie produkcyjne uruchamia **procedurę tworzenia dokumentacji zlecenia**. Procedura ta obejmuje:

- karty technologiczne – zawierające dyspozycje dotyczące rodzaju zadania produkcyjnego, rodzaju materiałów do produkcji, sposobu wykonania zadania, sposobu użycia narzędzi i urządzeń do wykonania zadania, norm czasowych i materiałowych dla poszczególnych czynności; karty technologiczne sporządza kierownik wydziału produkcyjnego, w liczbie egzemplarzy odpowiadającej liczbie stanowisk pracy włączonych w proces produkcji,
- karty kompletacyjne – zawierające szczegółowe informacje dotyczące procesu technologicznego, z podaniem czasu wykonania części składowych wyrobu i obciążenia tym wykonawstwem poszczególnych grup stanowisk pracy,
- karty pracy – służące do określenia, jakie czynności ma wykonać pracownik, w jakim czasie i za jakie wynagrodzenie; po wykonaniu zadania pracownik przedstawia wykonany wyrób wraz z kartą pracy pracownikowi kontroli jakości, który stwierdza zgodność wykonania z procesem technologicznym lub wzorcem; dane z karty pracy stanowią podstawę naliczenia zarobków pracownika,
- karty zarobkowe – służące do miesięcznego zestawienia liczby przepracowanych godzin oraz ustalenia wysokości wynagrodzenia każdego pracownika, stanowiące podstawę do sporządzenia listy płac,
- karty pracy sprzętu – służące do miesięcznego zestawiania liczby godzin przepracowanych przez dane urządzenie (maszynę) oraz ustalania kosztów tej pracy, jakimi należy obciążyć określone zlecenia,
- karty kalkulacyjne zleceń – otwierane dla każdego zlecenia produkcyjnego, służące jako ewidencja pomocnicza do konta, na którym ewidencjonowane są koszty produkcji,

- zlecenia wydania materiałów z magazynu do produkcji, będące podstawą wystawienia rozchodowych dowodów magazynowych Rw – „Rozchód wewnętrzny”,
- miesięczne rozliczenia zużycia materiałów – służące do bieżącej ewidencji pobranych do produkcji materiałów oraz do porównania faktycznego zużycia z normami i rozliczenia różnic.

Na koniec każdego miesiąca tworzone są miesięczne raporty produkcyjne służące do zestawienia wyników zleceń produkcyjnych i rozliczenia zużytych w produkcji materiałów, opracowywane na podstawie kart pracy, miesięcznych rozliczeń zużycia materiałów oraz dowodów przyjęcia wyrobów do magazynu Pw – „Przyjęcie wyrobów”. Oryginał raportu z załączonym kompletem dokumentów dla poszczególnych zleceń produkcyjnych przekazuje się do komórki finansowo-księgowej w celu ujęcia kosztów w księgach rachunkowych i dokonania wyceny wyrobów.

3.2. Rodzaje kalkulacji kosztów produktów (usług)

Kalkulację kosztów sporządza się przed rozpoczęciem produkcji wyrobów (wykonania usług) i po zakończeniu tych procesów.

Kalkulacja sporządzana przed rozpoczęciem produkcji wyrobów (świadczenia usług) jest nazywana **kalkulacją wstępną (planową)**. Jej celem jest wstępne ustalenie kosztów produkcji (świadczenia usług) w celu ustalenia ich ceny sprzedaży. Do kalkulacji przyjmuje się przewidywaną wielkość produkcji (świadczenia usług), której koszty ustala się na podstawie różnych norm (np. norm zużycia materiałów, norm wydajności pracy) oraz aktualnych lub przewidywanych: cen nabycia materiałów, surowców, energii, poziomu wynagrodzeń pracowniczych itp. Koszt wytworzenia ustalony w drodze kalkulacji wstępnej może być stosowany do wyceny wytworzonych produktów (usług), jeśli jednostka podejmie decyzję o stosowaniu do wyceny produktów (usług) stałych cen ewidencyjnych odpowiadających planowanemu kosztowi wytworzenia.

Po zakończeniu procesu produkcji wyrobów (usług) sporządza się **kalkulację wynikową** (inaczej nazywaną końcową lub sprawozdawczą). Wykonuje się ją na podstawie rzeczywistych danych na temat poniesionych kosztów bezpośrednich i pośrednich w celu ustalenia wyceny jednostkowej wytworzonych produktów (usług). Porównanie wyników uzyskanych w ramach kalkulacji wstępnej i wynikowej umożliwia:

- wycenę wytwarzanych wyrobów (usług) według faktycznie poniesionych kosztów,
- zaplanowanie zysku ze sprzedaży i ustalenie ceny sprzedaży wyrobu (usługi),
- kontrolę ponoszonych kosztów,
- ocenę efektywności produkcji wyrobów (usług).

W zależności od rodzajów wytwarzanych produktów (usług) i procesów technologicznych zwyczajowo stosuje się w szczególności następujące **metody kalkulacji kosztów**:

- **podziałową**, w tym podziałową prostą lub podziałową ze współczynnikami,
- **doliczeniową**.

3.2.1. Kalkulacja podziałowa

Kalkulację podziałową stosuje się w jednostkach produkcji masowej i seryjnej. Z **produkcją masową** mamy do czynienia tam, gdzie wybrany asortyment jest wytwarzany w dużych ilościach w sposób ciągły. Produkcja ta jest przeznaczona dla anonimowego użytkownika i ciągle wznawiana. Proces produkcji odbywa się z wykorzystaniem maszyn i urządzeń przystosowanych do wykonywania jednego rodzaju czynności. Za produkcję masową uważa się też wytwarzanie różnych wyrobów, ale z zastosowaniem tych samych maszyn, urządzeń i technologii.

Produkcja seryjna polega na wytwarzaniu określonego asortymentu produktów w z góry ustalonych partiach, seriach, obejmujących określoną liczbę sztuk danego produktu. Proces produkcji odbywa się z wykorzystaniem maszyn i urządzeń o ograniczonej możliwości dostosowania do zmian wykonywanych czynności. Produkcja seryjna ze względu na rozmiar serii może być wielkoseryjna, średnioseryjna lub małoseryjna.

3.2.1.1. Kalkulacja podziałowa prosta

Kalkulację podziałową prostą stosuje się w jednostkach, które wytwarzają masowo lub seryjnie produkcję jednorodną. Kalkulację tę można stosować zarówno do wyceny produktów gotowych, jak i półproduktów oraz produkcji w toku. Kalkulacja ta polega na wyliczeniu jednostkowego kosztu wytworzenia dla poszczególnych pozycji kalkulacyjnych kosztów według wzoru:

$$\text{jednostkowy koszt wytworzenia} = \frac{\text{koszty produkcji}}{\text{liczba wyprodukowanych wyrobów/usług}}$$

Według tego wzoru ustala się jednostkowy koszt wytworzenia dla przyjętych w jednostce pozycji kalkulacyjnych. W przypadku produkcji jednorodnej można stosować tylko dwie pozycje kalkulacji:

- 1) koszty zużycia materiałów,
- 2) koszty przerobu (obejmujące czas pracy maszyn i urządzeń oraz płace pracowników zatrudnionych do ich obsługi, a także inne koszty pośrednie).

Po zsumowaniu wyliczonych jednostkowych kosztów wytworzenia otrzymuje się koszt wytworzenia jednostki wyrobu (usługi).

PRZYKŁAD

Jednostka wytworzyła w miesiącu 10 000 szt. produktu jednego asortymentu. Rzeczywiste koszty produkcji według pozycji kalkulacyjnych wyniosły:

- koszty zużycia materiałów – 50 000 zł,
- koszty przerobu – 70 000 zł.

Koszt wytworzenia jednostki wyrobu wyniósł 12 zł:

- koszty zużycia materiałów – 50 000 zł : 10 000 szt. = 5 zł,
- koszty przerobu – 70 000 zł : 10 000 szt. = 7 zł.

3.2.1.2. Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami

Kalkulację podziałową ze współczynnikami stosuje się w jednostkach, które produkują masowo lub seryjnie różne wyroby z tego samego surowca, z zastosowaniem tych samych urządzeń produkcyjnych oraz procesów technologicznych do produkcji wszystkich wyrobów (usług). W takich jednostkach różne wyroby przelicza się na jednorodne jednostki kalkulacyjne z zastosowaniem współczynnika stosunkowego udziału poszczególnych wyrobów w kosztach produkcji. Także w tej metodzie można stosować tylko dwie pozycje kalkulacji:

- 1) koszty zużycia materiałów,
- 2) koszty przerobu.

Kalkulację tę można stosować do wyceny zarówno produktów gotowych, jak i półproduktów oraz produkcji w toku.

PRZYKŁAD KALKULACJI PODZIAŁOWEJ ZE WSPÓŁCZYNNIKAMI

Jednostka w miesiącu wytworzyła:

- 30 000 szt. produktu X,
- 50 000 szt. produktu Y.

Przyjęto, że przedmiotem kalkulacji jest jednostka wynosząca 1000 szt. produktów. W związku z tym jednostka kalkulacyjna wyniosła dla produktu:

- $X - 30\ 000 : 1000 = 30$,
- $Y - 50\ 000 : 1000 = 50$.

Rzeczywiste koszty produkcji według pozycji kalkulacyjnych wyniosły:

- koszty zużycia materiałów – 50 000 zł,
- koszty przerobu – 25 000 zł.

Udział kosztów produkcji produktów X:Y w produkcji ogółem wyniósł:

- koszty zużycia materiałów – 1:2,
- koszty przerobu – 5:2.

Koszt wytworzenia jednostki wyrobu zgodnie z poniższym zestawieniem wyniósł:

- produktu X: $384,62\ \text{zł} + 500\ \text{zł} = 884,62\ \text{zł}$; $884,62\ \text{zł} : 1000\ \text{szt.} = 0,88\ \text{zł}$,
- produktu Y: $769,24\ \text{zł} + 200\ \text{zł} = 969,24\ \text{zł}$; $969,24\ \text{zł} : 1000\ \text{szt.} = 0,97\ \text{zł}$.

Pozycje kalkulacyjne	Liczba jednostek kalkulacyjnych	Współczynnik	Liczba jednostek współczynnikowych (2 × 3)	Wyliczenie kosztów	
				jednostki współczynnikowej	wyrobu gotowego dla 1000 szt. (3 × 5)
1	2	3	4	5	6
Materiały bezpośrednie X	30	1	30	50 000 zł : 130 = = 384,62 zł	$384,62\ \text{zł} \times 1 =$ $= 384,62\ \text{zł}$
Materiały bezpośrednie Y	50	2	100		$384,62\ \text{zł} \times 2 =$ $= 769,24\ \text{zł}$
Razem			130		

Koszty przerobu X	30	5	150	25 000 zł : 250 = = 100 zł	100 × 5 = = 500 zł
Koszty przerobu Y	50	2	100		100 × 2 = = 200 zł
Razem			250		

3.2.1.3. Kalkulacja kosztu wytworzenia półproduktów i produkcji w toku

Stosowanie kalkulacji podziałowej do wyceny półproduktów i produkcji w toku polega na ustaleniu stopnia przetworzenia danego wyrobu, na jakim został zatrzymany proces produkcji. Stopień ten ustala się na podstawie dokumentacji faz produkcji dla danego zlecenia produkcyjnego. Wskazuje się odpowiedni procent. Liczbę półproduktów lub produktów w toku produkcji mnoży się przez procentowy wskaźnik przetworzenia i dla tak ustalonej wielkości dokonuje się kalkulacji podziałowej prostej lub podziałowej ze współczynnikami.

PRZYKŁAD KALKULACJI PODZIAŁOWEJ PROSTEJ DLA PRODUKCJI NIEZAKOŃCZONEJ

Jednostka wytworzyła w miesiącu 10 000 szt. wyrobów gotowych i 2000 szt. wyrobów w toku produkcji. Ustalono, że produkcja w toku została przetworzona w 60%.

Koszty bezpośrednie w okresie wyniosły:

- materiały – 20 000 zł,
- płace bezpośrednie – 15 000 zł,
- koszty pośrednie (wydziałowe) – 14 000 zł.

Kalkulacji podziałowej prostej kosztu jednostkowego dokonuje się dla jednostek przeliczeniowych produktów gotowych i produkcji w toku według wzoru:

$$\text{koszt wytworzenia jednostkowy} = \frac{\text{koszty produkcji}}{\text{liczba wyprodukowanych wyrobów/usług gotowych} + \text{liczba produkcji w toku} \times \% \text{ przerobu}}$$

Liczba wyprodukowanych wyrobów, po przeliczeniu na jednostki przeliczeniowe, wyniosła: 10 000 szt. wyrobów gotowych + 2000 szt. × 60% = 11 200 szt.

Pozycja kalkulacyjna	Koszty	Liczba wyprodukowanych wyrobów	Jednostkowy koszt wyrobu gotowego	Jednostkowy koszt produkcji w toku
Materiały bezpośrednie	20 000 zł	11 200 szt.	1,79 zł	1,07 zł
Płace bezpośrednie	15 000 zł	11 200 szt.	1,34 zł	0,80 zł
Koszty pośrednie (wydziałowe)	14 000 zł	11 200 szt.	1,25 zł	0,75 zł
Razem	49 000 zł	11 200 szt.	4,38 zł	2,62 zł

3.2.2. Kalkulacja doliczeniowa

Kalkulację doliczeniową kosztów stosuje się w jednostkach wytwarzających produkty (usługi) jednostkowo lub seryjnie, różnorodne pod względem asortymentowym, wielkości produkcji, konstrukcji czy stosowanej technologii produkcji (tzw. produkcja różnorodna). Z podanych względów w takich jednostkach za każdym razem indywidualnie ustala się proces produkcyjny i zasady wykorzystania posiadanych zasobów.

Produkcję jednostkową wyróżnia:

- wytwarzanie pojedynczych produktów niepowtarzalnych lub powtarzalnych,
- realizacja produkcji na indywidualne zamówienie użytkownika,
- uniwersalne stanowiska pracy, przystosowane do wykonywania wszystkich faz produkcji,
- zatrudnienie pracowników produkcyjnych mających specjalistyczne wykształcenie.

Natomiast **produkcja seryjna** charakteryzuje się:

- wytwarzaniem produktów w seriach o różnej wielkości, ze z góry ograniczoną ilością produktów w danej serii,
- stanowiskami pracy z ograniczonymi możliwościami produkcyjnymi,
- produkowaniem wyrobów przy użyciu różnych maszyn i urządzeń.

W kalkulacji doliczeniowej ustala się koszt wytworzenia dla następujących obiektów kalkulacji:

- pojedynczego produktu (usługi),
- pojedynczego asortymentu produktów,
- określonej serii produktów.

Podstawowe pozycje kalkulacji doliczeniowej kosztów obejmują:

- materiały bezpośrednie,
- wynagrodzenia bezpośrednie wraz z narzutami i odpisami,
- usługi obce,
- inne koszty bezpośrednie,
- koszty pośrednie produkcji (koszty wydziałowe).

Koszty bezpośrednie odnosi się wprost na przedmioty kalkulacji, na podstawie dowodów źródłowych lub ich zestawień albo na podstawie okresowych rozdzielników kosztów bezpośrednich.

Koszty pośrednie produkcji ewidencjonuje się na potrzeby kalkulacji doliczeniowej kosztów według miejsc powstawania lub zakresów działania. Miejsca powstawania kosztów mogą obejmować:

- przedsiębiorstwo jako całość,
- wydziały produkcyjne i pomocnicze,
- grupy maszyn o podobnym przeznaczeniu, maszyny unikatowe, gniazda produkcyjne, linie lub taśmy produkcyjne, grupy pracowników (brygady), pojedyncze stanowiska pracy ręcznej.

Sposób wydzielenia miejsc powstawania kosztów (ogólny lub szczegółowy) zależy od wielkości jednostki i jej struktury organizacyjnej, rodzaju i typu produkcji (jednostkowa, seryjna), rodzaju wykorzystywanych zasobów, technologii produkcji, czasu wytwarzania

poszczególnych wyrobów. **Im większe zróżnicowanie procesów produkcji i wytwarzanych produktów, tym bardziej szczegółowo powinny być wydzielone stanowiska powstawania kosztów.**

Do kosztów pośrednich produkcji zalicza się w szczególności koszty powstające w wydziałach produkcyjnych:

- utrzymania i remontów pomieszczeń,
- utrzymania i remontów maszyn i urządzeń,
- amortyzacji środków trwałych,
- oświetlenia i ogrzewania pomieszczeń,
- kontroli technicznej,
- kierownictwa i obsługi administracyjnej komórek produkcyjnych.

Ponadto do kosztów pośrednich zalicza się również koszty działania komórek pomocniczych, w części, w jakiej ich działalność odnosi się do komórek produkcyjnych.

Koszty pośrednie odnosi się na poszczególne produkty (usługi) **według kluczy rozliczeniowych kosztów**, czyli umownie przyjętych wielkości, będących podstawą rozliczenia kosztów pośrednich na jednostki kalkulatoryjne.

Klucze te mogą być ustalane dla całości kosztów wydziałowych poszczególnych komórek organizacyjnych lub dla różnych grup kosztów, które są zbliżone rodzajowo. Klucz rozliczeniowy kosztów powinien pokazywać przyczynę powstania kosztu i powiązanie przyczynowo-skutkowe tego kosztu z wytworzonym produktem. Dobór klucza rozliczeniowego zależy od miejsc powstawania kosztów, sposobu pomiaru zdolności produkcyjnych, możliwości wiarygodnego ustalenia tej wielkości (jej pomiaru).

Przykładowe klucze rozliczeniowe kosztów stosowane w praktyce

1. Dla kosztów wydziałowych ogółem – płace bezpośrednie, materiały bezpośrednie lub suma tych kosztów, ilość lub waga wyrobów.
2. Dla kosztów utrzymania maszyn – maszynogodziny.
3. Dla wynagrodzeń – roboczogodziny.
4. Dla ogrzewania pomieszczeń – powierzchnia użytkowa.
5. Dla amortyzacji maszyn – czas pracy lub ilość wytworzonych wyrobów.

Klucze rozliczeniowe odnoszą się do mierników odpowiednich dla danego rodzaju kosztów. Powinno się je dobierać na zasadzie zależności między przedmiotem kalkulacji a doliczaną kategorią kosztów. Klucze rozliczeniowe dzieli się na:

- wartościowe – odnoszące się do wartości kosztów bezpośrednich (materiałów, wynagrodzeń, kosztów bezpośrednich ogółem, kosztu wytworzenia),
- ilościowe – stanowiące liczbę wytworzonych produktów (usług), liczbę zatrudnionych pracowników bezpośrednich, liczbę maszynogodzin lub roboczogodzin.

Sposób rozliczenia kosztów pośrednich jest zależny od rodzaju użytego klucza rozliczeniowego. Rodzaje kluczy rozliczeniowych przedstawia **tabela 3**.

Tabela 3. Rodzaje kluczy rozliczeniowych i wskaźniki używane do obliczania kosztów pośrednich

Klucz wartościowy	Klucz ilościowy
Koszty są naliczane za pomocą procentowego wskaźnika narzutu kosztów pośrednich.	Koszty są naliczane przy użyciu stawki jednostkowej kosztów pośrednich na jednostkę kalkulacyjną.
Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich jest obliczany według wzoru: $W_n = (\text{rozliczane koszty pośrednie} : \text{wartościowy klucz rozliczeniowy}) \times 100\%$	Stawkę narzutu kosztów pośrednich oblicza się według wzoru: $S_n = \text{rozliczane koszty pośrednie} : \text{ilościowy klucz rozliczeniowy}$
Za pomocą wskaźnika narzutu kosztów pośrednich oblicza się koszty pośrednie przypadające na dane zlecenie, według wzoru: koszt pośredni doliczany do zlecenia = $W_n \times$ wykorzystana wartość nośnika kosztów przypadającego na zlecenie.	Za pomocą stawki narzutu kosztów pośrednich oblicza się koszty pośrednie przypadające na dane zlecenie, według wzoru: koszt pośredni doliczany do zlecenia = $S_n \times$ wykorzystana ilość nośnika kosztów przypadającego na zlecenie.

Kalkulacja doliczeniowa dzieli się na dwa rodzaje:

- 1) zleceńową,
- 2) asortymentową.

Różnice między tymi kalkulacjami przedstawia **tabela 4**.

Tabela 4. Charakterystyka kalkulacji doliczeniowej zleceńowej i asortymentowej

Kalkulacja doliczeniowa	
zleceńowa	asortymentowa
Stosuje się ją do rozliczania produkcji jednostkowej (gdzie dokonuje się odrębnego rozliczenia kosztów dla jednego wyrobu/usługi) lub małoseryjnej (rozliczenie kosztów dotyczy jednej konkretnej serii). Powinno się ją stosować oddzielnie w odniesieniu do każdego zlecenia produkcyjnego przyjętego przez jednostkę w danym okresie sprawozdawczym.	Stosuje się ją do rozliczania produkcji masowej lub seryjnej (średnioseryjnej i wielkoseryjnej) wielu produktów. Powinno się ją stosować do każdego asortymentu produkowanego w danym okresie sprawozdawczym – niezależnie od tego, ile w tym okresie jednostka przyjęła zleceń produkcyjnych.
Przedmiotem kalkulacji jest niepowtarzalny produkt, seria lub partia wyrobów, usługa jednostkowa.	Przedmiotem kalkulacji jest jeden określony asortyment wyrobów (usług).
Dla każdego zlecenia (na produkt/usługę) otwiera się odrębną kartę ewidencyjną, na której na bieżąco ujmuje się koszty bezpośrednie na podstawie dowodów źródłowych.	Dla każdego asortymentu produktów (usług) zakłada się odrębną ewidencję analityczną (konto), gdzie na bieżąco ujmuje się koszty bezpośrednie na podstawie dowodów źródłowych.
Koszty pośrednie ujmuje się na podstawie dokumentów rozliczeniowych. W pierwszej kolejności dolicza się koszty wydziałowe. W dalszej kolejności dolicza się koszty wydziałów pomocniczych i ogólnego utrzymania. Koszty pośrednie ustala się za pomocą kluczy rozliczeniowych.	
Jeśli zlecenie obejmuje wytworzenie jednego produktu/usługi (lub jednego asortymentu produktu/usługi), ustalenie jednostkowego kosztu następuje metodą kalkulacji podziałowej prostej.	
Jeśli zlecenie obejmuje kilka różnych produktów/usług (kilka asortymentów produktów/usług), ustalenie jednostkowego kosztu następuje metodą kalkulacji podziałowej współczynnikowej.	

Kalkulację doliczeniową przeprowadza się w następujących krokach:

- **krok 1** – ujęcie kosztów bezpośrednich na kartach zleceń (kontach asortymentów), z jednoczesnym zaewidencjonowaniem ich na koncie syntetycznym 500 „Koszty działalności podstawowej”, analitycznie „koszty produkcji wyrobów” lub „koszty wykonania usług”,
- **krok 2** – zaewidencjonowanie kosztów pośrednich na koncie 500 „Koszty działalności podstawowej” i/lub 530 „Koszty działalności pomocniczej”, analitycznie „pośrednie koszty produkcji wyrobów” lub „pośrednie koszty wykonania usług”, z dalszym podziałem szczegółowym na grupy kosztów (jeśli jednostka stosuje odrębne klucze rozliczeniowe dla różnych grup rodzajowych kosztów),
- **krok 3** – ustalenie kluczy rozliczeniowych kosztów dla każdej wyodrębnionej w ewidencji szczegółowej grupy rodzajowej kosztów,
- **krok 4** – obliczenie wskaźników (dla kluczy wartościowych) lub stawek (dla kluczy ilościowych) narzutu kosztów pośrednich,
- **krok 5** – obliczenie kosztów pośrednich dla każdego zlecenia (asortymentu),
- **krok 6** – przeksięgowanie wyliczonych kwot kosztów pośrednich na karty odpowiednich zleceń (konta asortymentów), z jednoczesnym przeksięgowaniem ich z kont analitycznych kosztów pośrednich prowadzonych do kont syntetycznych 500 i/lub 530, na konto analityczne „koszty produkcji wyrobów” lub „koszty wykonania usług”,
- **krok 7** – ustalenie kosztu wytworzenia każdego zlecenia (asortymentu),
- **krok 8** – ustalenie kosztu jednostkowego wytworzenia poszczególnych wyrobów (usług).

PRZYKŁAD KALKULACJI DOLICZENIOWEJ ZLECENIOWEJ

W ciągu miesiąca jednostka wykonała w całości dwa zlecenia produkcyjne:

- produktu X – 100 szt.,
- produktu Y – 200 szt.

Jako klucz rozliczeniowy kosztów wspólnych (wydziałowych) przyjęto płace bezpośrednie. Wskaźnik narzutu kosztów pośrednich wyniósł: koszty pośrednie 4000 zł : płace bezpośrednie 5000 zł $\times 100\% = 80\%$.

Kwota narzutu kosztów:

- dla zlecenia X: $80\% \times 2000 \text{ zł} = 1600 \text{ zł}$,
- dla zlecenia Y: $80\% \times 3000 \text{ zł} = 2400 \text{ zł}$.

Pozycja kalkulacyjna	Koszty ogółem	Koszty zlecenia nr 1 – produkt X (100 szt.)		Koszty zlecenia nr 2 – produkt Y (200 szt.)	
		ogółem	jednostkowe	ogółem	jednostkowe
Materiały bezpośrednie	20 000 zł	9 000 zł	90 zł	11 000 zł	55 zł
Płace bezpośrednie	5 000 zł	2 000 zł	20 zł	3 000 zł	15 zł
Koszty pośrednie (wydziałowe)	4 000 zł	1 600 zł	16 zł	2 400 zł	12 zł
Razem	29 000 zł	12 600 zł	126 zł	16 400 zł	82 zł

4. Dokumentowanie powstania kosztów

Powstanie kosztu, jak każda operacja gospodarcza, musi być potwierdzone odpowiednim dowodem księgowym, który stanowi podstawę zapisu w księgach rachunkowych jednostki. Koszt w ewidencji bilansowej powstaje z chwilą księgowania dowodu, w którym jest potwierdzone jego istnienie i wysokość. Dowody księgowe, będące podstawą księgowania kosztów prostych w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4, wraz ze wskazaniem terminu ich ujmowania w księgach rachunkowych, przedstawia **tabela 5**.

Tabela 5. Dowody księgowe właściwe do ujmowania w księgach rachunkowych kosztów prostych według rodzajów

Lp.	Rodzaj kosztów	Dowody księgowe będące podstawą ujęcia kosztów w księgach rachunkowych	Moment ujęcia w księgach rachunkowych
1.	Amortyzacja	PK AM – „Polecenie księgowania amortyzacji”	Koszty te ujmuje się raz w miesiącu, pod datą ostatniego dnia miesiąca – w kwocie odpowiadającej miesięcznej amortyzacji środka trwałego. W jednostkach budżetowych zwolnionych ustawowo z opłacania podatku dochodowego od osób prawnych koszty amortyzacji można ujmować raz na rok, pod datą 31 grudnia roku obrotowego, w kwocie odpowiadającej amortyzacji rocznej. W samorządowych zakładach budżetowych opłacających podatek dochodowy od osób prawnych amortyzację można księgować raz na miesiąc lub rzadziej – w terminach rozliczania zaliczek na ten podatek (§ 7 ust. 4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).
2.	Zużycie materiałów	Dowód nabycia materiałów (faktura, rachunek)	W jednostkach, które przyjęły rozwiązanie z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor, wartość materiałów odpisuje się w koszty na dzień ich zakupu.
		Dowód magazynowy Rw – „Wydanie materiałów do zużycia wewnątrz jednostki”	W jednostkach, które prowadzą gospodarkę magazynową, koszty zużycia materiałów ujmuje się na dzień ich wydania do zużycia z magazynu jednostki.
3.	Zużycie energii	Faktura	Koszty te ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki rozrachunku z dostawcą energii.
4.	Usługi obce	Faktura, rachunek	Koszty te ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki rozrachunku z wykonawcą usługi.
5.	Podatki i opłaty	PK – „Polecenie księgowania” wystawione na podstawie dowodu potwierdzającego istnienie zobowiązania podatkowego (deklaracja, decyzja)	Koszty ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki rozrachunku z tytułu zobowiązania podatkowego (podatku, zaliczki na podatek).

		Dowód zapłaty podatku lub opłaty, należących do tzw. należności podatkowych nieprzypisanych	Koszty ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki zapłaty podatku lub opłaty – jeśli jednostka zgodnie z przepisami ma obowiązek sama obliczyć i wpłacić bez wezwania organu podatkowego dany podatek (opłatę).
6.	Wynagrodzenia	Lista płac (wypłat)	Koszty ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki rozrachunku z tytułu wynagrodzeń z pracownikami.
7.	Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	PK – „Polecenie księgowania”, rachunki i faktury	Koszty ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki rozrachunku z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń (np. szkolenia pracowników).
8.	Koszty pozostałe	Faktura, rachunek, druki rozliczeń kosztów podróży służbowych, oświadczenia o korzystaniu z pojazdów prywatnych do celów służbowych, inne dowody zatwierdzone do stosowania przez kierownika jednostki	Koszty ujmuje się w chwili ujęcia w księgach rachunkowych jednostki rozrachunku z odpowiedniego tytułu.

Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym jest ewidencją pierwotną. Oznacza to, że koszty ewidencjonuje się na kontach zespołu 4 na podstawie wewnętrznych lub zewnętrznych dowodów źródłowych, stwierdzających wykonanie operacji gospodarczych. W przypadku ewidencji kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym, dokonywanej na kontach zespołu 5, w księgach rachunkowych ewidencjonuje się koszty już ujęte na odpowiednim koncie zespołu 4. W tym sensie ewidencja ta jest ewidencją wtórną. W związku z tym koszty na kontach zespołu 5 ujmuje się na podstawie dowodów własnych wewnętrznych jednostki – PK – „Polecenie księgowania”.

5. Koszt a wydatek

Pojęcia „koszt” i „wydatek” nie pokrywają się. Nie są tożsame. Różnice między tymi pojęciami przedstawia **tabela 6**.

Tabela 6. Różnice między pojęciem „koszt” a pojęciem „wydatek”

Koszt	Wydatek
Zmniejszenie w okresie sprawozdawczym korzyści o wiarygodnie określonej wartości (wyrażonej w pieniądzu) w formie zmniejszenia aktywów lub zwiększenia zobowiązań i rezerw.	Rozchód środków pieniężnych w formie: <ul style="list-style-type: none"> ● gotówki (z kasy jednostki lub pobranej w formie zaliczki), ● bezgotówkowej (z rachunku bankowego).

	<p>Nie każda wypłata środków z rachunku bankowego lub kasy jest wydatkiem. Na przykład nie jest nim:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● pobranie środków do kasy i odprowadzenie środków do kasy z (na) rachunku bankowego, ● wypłata pracownikowi zaliczki i dokonanie zwrotu przez pracownika zaliczki (z kasy lub rachunku bankowego).
Jest dokonywany w celu uzyskania określonego efektu użytecznego.	Jest dokonywany w celu uregulowania zobowiązań jednostki wobec osób prawnych i fizycznych będących kontrahentami jednostki oraz wobec osób fizycznych będących pracownikami jednostki. Może być dokonywany w celu przekazania darowizny.
Powstaje w chwili zużycia zasobów jednostki (np. rzeczowego majątku trwałego i obrotowego, pracy) w procesie gospodarczym.	Powstaje w chwili zapłaty w związku z przeprowadzaniem procesów finansowych.
<p>Nie wszystkie koszty wymagają dokonania wydatku, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● zużycie materiałów otrzymanych jako darowizna, ● amortyzacja środków trwałych otrzymanych w formie darowizny. 	<p>Nie każdy wydatek jest kosztem, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● zwrot pożyczki lub kredytu, ● zapłata podatku dochodowego, podatku od towarów i usług (VAT).

Wydatki stanowiące koszty jednostki mogą, ale nie muszą, następować w tym samym czasie. Wydatki stanowiące koszty jednostki **dzieli się według kryterium czasowego** na dokonywane:

- wcześniej niż poniesienie kosztu (np. zapłata za zakup materiałów, które są złożone w magazynie, do zużycia w późniejszym terminie; zapłata za środek trwały, którego wartość będzie odnoszona w koszty przez odpisy amortyzacyjne przez kilka kolejnych lat),
- jednocześnie z poniesieniem kosztu (np. zapłata gotówką za zakup materiałów wydanych do zużycia bezpośrednio po zakupie),
- później niż poniesienie kosztu (uregulowanie zobowiązania wobec dostawcy za materiały w terminie 20 dni od daty wystawienia faktury, wydane do zużycia w dniu dostawy, będącym dniem wystawienia faktury).

5.1. Koszty i wydatki – zasada kasowa i memoriałowa

Zasada memoriału jest naczelną zasadą rachunkowości o charakterze normatywnym. Jest ustalona w art. 6 ust. 1 uor, zgodnie z którym w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Z zasady tej wynika, że koszty są ponoszone w momencie ich wystąpienia, a nie w momencie realizacji operacji pieniężnej (dokonania wydatku pokrywającego koszty). Efektem stosowania zasady memoriałowej jest ujmowanie w księgach rachunkowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych należności (w przyszłości będą źródłem przychodu) i zobowiązań (w chwili ujęcia w księgach rachunkowych stanowią koszt, który w przyszłości spowoduje konieczność poniesienia wydatku).

Zasada kasowa jest szczególną zasadą obowiązującą przy wykonywaniu budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, określoną w art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp). Zgodnie z nią dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Zasada ta ma zastosowanie w odniesieniu do budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz wykonywania planów finansowych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych. Zgodnie z nią do danego okresu sprawozdawczego można zaliczyć wyłącznie rzeczywiste wpływy (dochody budżetowe) i wypływy (wydatki budżetowe), dokonane na rachunkach bankowych odpowiednio: budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego oraz bieżących rachunkach dochodów i wydatków jednostek budżetowych. Zgodnie z zasadą kasową operacje ujmuje się w ewidencji księgowej pod datą, z jaką nastąpił faktyczny przepływ środków (wpływ dochodu, wypływ wydatku) z rachunku bankowego jednostki. W efekcie zrealizowane na rachunku bankowym dochody budżetowe są ujmowane w księgach rachunkowych – niezależnie od tego, jakiego okresu dotyczyły ustalone należności z tytułu tych dochodów. Natomiast wydatki ujmuje się w chwili zapłaty zobowiązań – niezależnie od tego, jakiego okresu te zobowiązania dotyczyły.

Zastosowanie zasady kasowej pozwala na:

- stałą kontrolę środków pieniężnych będących do dyspozycji w odpowiednim budżecie,
- bieżącą kontrolę realizacji planów finansowych jednostek budżetowych,
- ustalenie kasowego wyniku wykonania budżetu (w postaci nadwyżki lub niedoboru budżetu).

Zgodnie z § 3 i 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont:

- ustalenie nadwyżki lub deficytu budżetu państwa oraz nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów i wydatków budżetu państwa oraz na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich,
- w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych.

5.2. Ujmowanie kosztów na przełomie roku

Ze stosowania zasady memoriału wynika obowiązek ujmowania w księgach rachunkowych danego roku obrotowego wszystkich kosztów dotyczących tego roku, w tym ustalonych w dokumentach własnych i obcych:

- wystawionych z datą bieżącego roku obrotowego, które wpłynęły do księgowości jednostki po zakończeniu tego roku, z wymagalnym terminem płatności przypadającym na kolejny rok obrotowy,

- wystawionych z datą kolejnego roku obrotowego, z wymagalnym terminem płatności przypadającym na kolejny rok obrotowy.

Dowody te zalicza się w koszty roku obrotowego, którego dotyczą, aż do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego jednostki. Dowody, które wpłyną po tym dniu, są zaliczane w koszty nowego roku obrotowego.

W przypadku jednostek organizacyjnych, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, okres ujmowania ww. kosztów ulega przedłużeniu aż do czasu zatwierdzenia sprawozdania finansowego i ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych roku obrotowego. Zasadę tę stosuje się do **kosztów istotnych**, czyli zgodnie z art. 4 ust. 4a uortych, których pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników tych sprawozdań. W szczególności nie można uznać za nieistotne pozycje, które pojedynczo są nieistotne, jednak wzięte pod uwagę łącznie z innymi nieistotnymi pozycjami o podobnym charakterze stanowiłyby wielkość istotną. **Progi istotności** dla kosztów powinny być ustalone w polityce rachunkowości jednostki. Kwoty kosztów nieistotnych, wynikające z dowodów, które wpłynęły do jednostki w okresie między sporządzeniem a zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za rok obrotowy, którego dotyczą, zalicza się do kosztów roku kolejnego.

Rozliczanie kosztów na przełomie roku odbywa się za pośrednictwem konta zespołu 3 – **300 „Rozliczenie zakupu”**, które służy do ujmowania tzw. **dostaw i usług niefakturowanych**.

Zasady dokumentowania dostaw i usług niefakturowanych na przełomie roku powinny być określone w polityce rachunkowości jednostki. Zwyczajowo stosuje się w tym celu własne zastępcze dowody księgowo jednostki (polecenia księgowania lub noty księgowo), w których wycenia się szacunkowo wartość niezafakturowanych dostaw lub usług. Z chwilą otrzymania dowodu zewnętrznego koszty należy skorygować o różnicę między wyceną własną a faktyczną wartością dostaw lub usług. Ze względu na to, że w okresie przejściowym, czyli od 31 grudnia danego roku obrotowego do dnia sporządzenia lub zatwierdzenia sprawozdania finansowego za ten rok, księgi rachunkowe danego roku obrotowego nie są trwale zamknięte, jednostki stosują podany sposób dokumentowania dostaw i usług niefakturowanych tylko w odniesieniu do niezafakturowanych kwot uznanych za istotne, a niedokumentowanych dowodem obcym do dnia sporządzenia lub zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Pozostałe dostawy i usługi niefakturowane ujmuje się na bieżąco, pod datą 31 grudnia roku obrotowego, którego dotyczą, w kwocie faktycznej zobowiązania, wskazanej w dowodach obcych wpływających do jednostki w pierwszym kwartale nowego roku obrotowego. Podstawą ujęcia tych kosztów są w tym przypadku własne dowody zastępcze jednostki – PK „Polecenie księgowania”, do którego dołącza się kserokopię dowodu obcego.

W przypadku ujęcia w księgach rachunkowych kosztów na podstawie prognozy własnej jednostki może się zdarzyć, że dowód obcy wpłynie do jednostki po sporządzeniu lub zatwierdzeniu sprawozdania finansowego. W takiej sytuacji różnicę między kwotą kosztów prognozowaną a faktyczną ujmuje się w kosztach tego okresu, w którym jednostka otrzymała dowód zewnętrzny.

PRZYKŁAD

Jednostka otrzymała 26 stycznia 2018 r. fakturę wystawioną 15 stycznia 2018 r., w której usługodawca ujął kwotę należności za usługi wykonane w grudniu 2017 r. w kwocie 15 000 zł i do 15 stycznia 2018 r. w kwocie 7500 zł (dla uproszczenia przyjęto, że usługi są zwolnione z VAT). Koszty usług wykonanych w grudniu 2017 r. (15 000 zł) na podstawie dowodu PK – „Polecenie księgowania” zostały ujęte w księgach rachunkowych 2017 r. pod datą 31 grudnia, na kontach:

- Wn 402 „Usługi obce”,
- Ma 300 „Rozliczenie zakupu”.

Po tym księgowaniu na koncie 300 powstało saldo Ma – oznaczające dostawę niefakturowaną. Saldo to doliczono na potrzeby sporządzenia bilansu do zobowiązań krótkoterminowych z tytułu dostaw i usług.

W księgach rachunkowych 2018 r. nastąpiło:

- 1) przeksięgowanie kosztów usług niefakturowanych w kwocie 15 000 zł z konta 300 „Rozliczenie zakupu” na konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” zapisem:
 - Wn 300 „Rozliczenie zakupu”,
 - Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”;
- 2) ujęcie kosztów usług wykonanych w styczniu 2018 r. w kwocie 7500 zł w kosztach 2018 r. zapisem:
 - Wn 402 „Usługi obce”,
 - Ma 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”.

6. Zasady tworzenia planu kont dla zespołów 4 i 5

Plan kont ustalony dla zespołów 4 i 5 w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont stanowi podstawę do opracowania zakładowego planu kont jednostki. Przy ustalaniu zakładowego planu kont w zakresie zespołów 4 i 5 jednostka musi przestrzegać zasad określonych w § 20 ust. 1 pkt 1, 3, 4, oraz § 21 ww. rozporządzenia:

- 1) konta wskazane w planie kont traktuje się jako standardową liczbę kont, która może być:
 - ograniczona o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce,
 - uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również z wykorzystaniem symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;
- 2) konta wskazane w planie kont mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;
- 3) zakładowy plan kont powinien:
 - uwzględniać ustalenia jednostki nadrzędnej lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności,
 - zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

Ponadto jeżeli przepisy dotyczące sprawozdań nakładają obowiązek:

- wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach – stosowana technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe ustalenie wysokości tych obrotów,
- uzyskiwania informacji również w innych układach niż określone w planie kont – ewidencja aktywów może być dokonywana według innych dodatkowych klasyfikacji.

Jednostka, zgodnie z § 22 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, może **stosować następujące zasady ewidencji i rozliczania kosztów działalności podstawowej**:

- **rozwiązanie 1** – ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- **rozwiązanie 2** – ponoszone koszty ujmuje się tylko na kontach zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z odpowiednim wyodrębnieniem na kontach analitycznych kosztów w układzie rodzajowym,
- **rozwiązanie 3** – ponoszone koszty ujmuje się na kontach zarówno zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, jak i w zespole 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołów 6 – „Produkty” i 7 – „Przychody, dochody i koszty”.

Wybrany sposób ewidencji kosztów powinien być określony w dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości. Ze względu na przepisy regulujące zakres działania i sposób prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych ewidencja kosztów w układzie rodzajowym jest obowiązkowa zarówno w jednostkach budżetowych, jak i w samorządowych zakładach budżetowych. Natomiast ewidencja kosztów w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym powinna być prowadzona w jednostkach organizacyjnych:

- świadczących odpłatne usługi, których cena jest kalkulowana według ponoszonych kosztów,
- prowadzących działalność produkcyjną, w których jest sporządzana kalkulacja kosztów wytworzenia produktów.

W związku z tym rozwiązanie pierwsze znajduje zastosowanie głównie w jednostkach budżetowych, natomiast rozwiązanie 2 i 3 – w samorządowych zakładach budżetowych.

Zastosowanie wymienionych zasad dotyczących ustalania zakładowego planu kont przedstawiono na **przykładzie** wykazów kont syntetycznych zespołów 4 i 5, ustalonych dla samorządowej jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego.

PRZYKŁAD

W polityce rachunkowości samorządowej jednostki budżetowej zapisano, że prowadzi ona ewidencję kosztów wyłącznie w układzie rodzajowym. W związku z tym w planie kont tej jednostki przewidziano wyłącznie konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, pomijając zupełnie zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”.

W polityce rachunkowości samorządowego zakładu budżetowego ustalono, że będzie on prowadził ewidencję kosztów w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4 oraz w układzie według typów działalności na kontach zespołu 5. W związku z tym w planie kont samorządowego zakładu budżetowego przewidziano następujące konta:

Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

- 1) 400 – „Amortyzacja”
- 2) 401 – „Zużycie materiałów i energii”
- 3) 402 – „Usługi obce”
- 4) 403 – „Podatki i opłaty”
- 5) 404 – „Wynagrodzenia”
- 6) 405 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”
- 7) 409 – „Pozostałe koszty rodzajowe”
- 8) 490 – „Rozliczenie kosztów”

Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”

- 1) 501 – „Koszty produkcji wyrobów”
- 2) 502 – „Koszty wykonania usług”
- 3) 503 – „Koszty działalności handlowej”
- 4) 504 – „Koszty sprzedaży”
- 5) 530 – „Koszty działalności pomocniczej”, w podziale na konta analityczne:
 - 530/1 – „Wydział remontowy”
 - 530/2 – „Wydział inwestycyjny”
 - 530/3 – „Wydział transportowy”
- 6) 550 – „Koszty zarządu”, w podziale na konta analityczne:
 - 551/1 – „Koszty utrzymania komórek ogólnoadministracyjnych”
 - 551/2 – „Koszty magazynowania”
 - 551/3 – „Koszty utrzymania służb pomocniczych”
 - 551/4 – „Pozostałe koszty ogólnozakładowe”
- 7) 580 – „Rozliczenie kosztów działalności”

Konta zespołu 4 zostały przyjęte w planie kont zakładu zgodnie z postanowieniami rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. Zespół 5 został rozbudowany w celu dostosowania go na potrzeby zakładu, w taki sposób, że:

- 1) zamiast konta 500 „Koszty działalności podstawowej” wprowadzono konta o tej samej treści ekonomicznej, gdzie na każdym koncie są ewidencjonowane koszty innego rodzaju działalności, wchodzącego w skład działalności podstawowej (operacyjnej) zakładu;
- 2) konto 530 zostało podzielone na konta analityczne odpowiadające komórkom organizacyjnym działalności pomocniczej;
- 3) konto 550 zostało podzielone dla celów analizy kosztów ogólnego zarządu na konta grupujące podstawowe koszty ogólnego zarządu, przy czym:
 - na koncie 550/1 – koszty utrzymania kierownictwa jednostki oraz komórek: kadr, księgowości, zbytu i zaopatrzenia,
 - na koncie 551/2 – koszty utrzymania magazynu centralnego,

- na koncie 551/3 – koszty utrzymania służb pomocniczych: bhp, zakładowej straży pożarnej, i służb porządkowych,
- na koncie 551/4 – koszty utrzymania nieruchomości zakładu, koszty podatków i opłat, koszty ubezpieczeń mienia i inne dotyczące zakładu jako całości.

Przy ustalaniu zakładowego planu kont jednostki należy nie tylko przyjąć w nim wykaz kont syntetycznych prowadzonych w danej jednostce, ale także podać:

- zasady klasyfikacji zdarzeń na tych kontach, z pominięciem zdarzeń, które w jednostce nie występują (przez wskazanie zdarzeń ewidencjonowanych na danym koncie po jego stronach oraz kont przeciwstawnych),
- opis szczegółowych zasad prowadzenia ewidencji pomocniczej do poszczególnych kont syntetycznych (przez wskazanie rodzaju urządzeń oraz zakresu ujmowanych w nich informacji).

W przypadku kont zespołów 4 i 5 należy zwrócić uwagę na różnice w treści ekonomicznej poszczególnych kont wynikające z przyjętych zasad rozliczania i prowadzenia ewidencji kosztów.

PRZYKŁAD

Zakres operacji ewidencjonowanych na koncie 490 „Rozliczenie kosztów” różni się w zależności od tego, czy dana jednostka organizacyjna ewidencjonuje koszty wyłącznie w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4, czy też do ewidencji kosztów używa kont zespołu zarówno 4, jak i 5. W jednostkach, które ewidencjonują koszty wyłącznie w układzie rodzajowym, konto 490 służy do ewidencji:

- 1) kosztów rozliczanych w czasie za pośrednictwem konta 640, gdzie ujmuje się:
 - koszty rozliczane w okresach późniejszych, które były ujęte na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, w wartości poniesionej,
 - zmniejszenia rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz rezerw tworzonych na koszty;
- 2) wartości wytworzonych i przyjętych do magazynu wyrobów gotowych i produkcji niezakończonych według cen sprzedaży netto w korespondencji z kontem 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”;
- 3) kosztów zgromadzonych na koncie 700 oraz kosztów niewliczanych do sprzedanych produktów i towarów, lecz wprost obciążających wynik finansowy oraz ewentualnych kosztów zakupu i sprzedaży towarów i materiałów, ujętych na kontach 730 i 760.

W jednostkach rozliczających koszty na kontach zarówno zespołu 4, jak i zespołu 5 konto 490 służy do:

- przeniesienia na konta zespołów 5 i 6 kosztów prostych zewidencjonowanych w ciągu okresu sprawozdawczego na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409,
- przeniesienia na konto 640 kosztów poniesionych w okresie sprawozdawczym, ujętych na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, ale rozliczanych w czasie, które zostaną zaliczone do kosztów działalności w zespole 5 w przyszłych okresach,
- ujęcia łącznej kwoty kosztów uzyskania przychodów zewidencjonowanych na kontach zespołu 7.

7. Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”

Konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” służą do ewidencji kosztów w układzie rodzajowym i ich rozliczenia. Ewidencja kosztów w układzie rodzajowym jest obowiązkowa zarówno w jednostkach budżetowych, jak i w samorządowych zakładach budżetowych.

Poniesione koszty ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich powstania – niezależnie od terminu ich zapłaty (zasada memoriału). W związku z tym na kontach zespołu 4 ujmowane są wszystkie koszty powstałe w danym okresie – niezależnie od tego, czy dotyczą tego okresu czy np. okresów przyszłych. Do rozliczenia kosztów niedotyczących danego okresu służy konto 490 „Rozliczenie kosztów” w korespondencji z kontem 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Zmniejszenia uprzednio zarachowanych kosztów dokonuje się na podstawie dokumentów korygujących koszty (np. faktur korygujących).

Nie księguje się na kontach zespołu 4:

- kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych ujmowanych na koncie 853 „Fundusze celowe” oraz 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- kosztów inwestycji ujmowanych na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”,
- pozostałych kosztów operacyjnych ujmowanych na koncie 761 „Pozostałe koszty operacyjne”,
- kosztów operacji finansowych ewidencjonowanych na koncie 751 „Koszty finansowe”.

Przykładowe rodzaje kosztów wyłączonych z ewidencji na kontach zespołu 4 przedstawia **tabela 7**.

Tabela 7. Podstawowe rodzaje kosztów wyłączonych z ewidencji kosztów w układzie rodzajowym na kontach zespołu 4

Rodzaj kosztów	Wykaz przykładowych kosztów zaliczanych do danego rodzaju
Funduszy celowych	Koszty realizacji wyodrębnionych zadań państwowych, wskazane w ustawie będącej podstawą utworzenia funduszu celowego.
ZFŚS	<p>Koszty świadczeń finansowanych z ZFŚS, wymienionych w art. 1 ust. 1 i art. 2 pkt 1 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych, m.in.:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) działalności socjalnej organizowanej na rzecz osób uprawnionych do korzystania z funduszu, obejmującej m.in.: <ul style="list-style-type: none"> • usługi świadczone przez pracodawców na rzecz różnych form wypoczynku, działalności kulturalno-oświatowej, sportowo-rekreacyjnej, opiekę nad dziećmi w żłobkach, klubach dziecięcych, sprawowaną przez dziennego opiekuna lub nianię, w przedszkolach oraz innych formach wychowania przedszkolnego, • udzielanie pomocy materialnej rzeczowej lub finansowej, a także bezwrotnej pomocy na cele mieszkaniowe; 2) utrzymywanie zakładowych obiektów socjalnych, takich jak: ośrodki wczasowe i kolonijne, domy wypoczynkowe, sanatoria, ogrody działkowe, obiekty sportowo-rekreacyjne; 3) tworzenie żłobków, klubów dziecięcych i przedszkoli oraz obiektów służących działalności kulturalnej.

<p>Inwestycyjne</p>	<p>Są to koszty wytworzenia środków trwałych w budowie oraz środków trwałych obejmujące ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia (art. 28 ust. 8 uor), a także koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych.</p> <p>Do nakładów na środki trwałe w budowie zalicza się koszty ponoszone w toku pozyskania środka trwałego (zakupu, budowy siłami własnymi jednostki lub siłami obcymi), pozostające w związku przyczynowo-skutkowym z jego pozyskaniem. Są to koszty poniesione od dnia udokumentowanego rozpoczęcia budowy (ulepszenia/nabycia) do dnia udokumentowanego przyjęcia środka trwałego do użytkowania. Do kosztów tych zalicza się w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) koszty przygotowania inwestycji do realizacji, np.: <ul style="list-style-type: none"> ● opracowanie dokumentacji technicznej, projektowej, kosztorysowej, ● opłaty związane z dokonaniem podziałów geodezyjnych lub odrolnieniem działek budowlanych, ● pomiary geodezyjne, ● różne ekspertyzy i raporty (geologiczne, budowlane, oddziaływania na środowisko, opłacalności wariantów budowy), ● opłaty za zezwolenia konieczne do rozpoczęcia budowy; 2) koszty przeprowadzenia likwidacji (rozbiórki) środków trwałych, jeśli ich likwidacja warunkuje możliwość przeprowadzenia budowy; 3) wartość netto likwidowanego środka trwałego – jeśli wchodzi on w skład nowego środka trwałego bez konieczności fizycznej likwidacji (w przypadku likwidacji fizycznej wartość netto likwidowanego środka trwałego obciąża pozostałe koszty operacyjne); 4) koszty przygotowania placu budowy, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> ● niwelacja terenu pod budowę, ● uzbrojenie działki budowlanej, ● doprowadzenie instalacji tymczasowych, ● ogrodzenie terenu budowy, ● postawienie tymczasowych budynków socjalnych i magazynowych, ● rozbiórka obiektów tymczasowych i uporządkowanie placu budowy po jej zakończeniu; 5) koszty robót budowlanych, m.in.: <ul style="list-style-type: none"> ● budowy obiektu w stanie surowym, ● prac wykończeniowych wewnątrz i na zewnątrz budynku, ● wykonania w obiekcie instalacji wodnych, kanalizacyjnych, elektrycznych, gazowych, centralnego ogrzewania; 6) koszty napraw i remontów wykonanych przed oddaniem obiektu do użytkowania; 7) koszty materiałów zużytych do budowy środka trwałego; 8) koszty wynagrodzeń pracowników jednostki zatrudnionych bezpośrednio przy budowie środka trwałego; 9) koszty zagospodarowania terenu budowy po jej zakończeniu (założenie stref ochronnych, urządzenie zieleni); 10) koszty pełnienia nadzoru autorskiego, inwestorskiego; 11) koszty zakupu, transportu, próbnego rozruchu maszyn i urządzeń stanowiących wyposażenie nowo budowanych obiektów; 12) koszty badań, ekspertyz i zezwoleń koniecznych do rozpoczęcia eksploatacji środka trwałego; 13) różne opłaty (np. notarialne, skarbowe).
<p>Pozostałe koszty operacyjne</p>	<p>Są to koszty niezwiązane bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki organizacyjnej (art. 3 ust. 1 pkt 32 uor). Zalicza się do nich m.in.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● opłacone kary, grzywny, odszkodowania, ● odpisy aktualizujące należności, ● odpisane należności (na skutek ich przedawnienia, umorzenia, stwierdzenia nieściągalności),

	<ul style="list-style-type: none"> ● koszty postępowań sądowych, ● koszty postępowań egzekucyjnych, ● nieodpłatnie przekazane, w tym w formie darowizny na rzecz osób prawnych i fizycznych, rzeczowe aktywa obrotowe (materiały, towary, produkty), ● niedobory i szkody uznane za niezawinione, ● koszty zdarzeń losowych, ● koszty o nadzwyczajnej wartości, ● koszty incydentalne.
Koszty operacji finansowych	<p>Do kosztów operacji finansowych zalicza się m.in. (art. 42 ust. 3 uor):</p> <ul style="list-style-type: none"> ● wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych, odsetki od obligacji, ● odsetki od kredytów i pożyczek, ● odsetki za zwłokę w spłacie zobowiązań (z wyjątkiem odsetek obciążających środki trwałe w budowie oraz fundusze celowe), ● odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu operacji finansowych, ● dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ● ujemne różnice kursowe wynikające z dokonywania wyceny operacji gospodarczych wyrażonych w walutach obcych (z wyjątkiem odsetek obciążających środki trwałe w budowie oraz fundusze celowe).

Ewidencję szczegółową do kont zespołu 4 prowadzi się według podziałek klasyfikacji planu finansowego oraz w przekrojach dostosowanych na potrzeby planowania, analiz, a także w sposób umożliwiający sporządzenie sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach obowiązujących jednostkę.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych **plany finansowe**:

- wydatków państwowych jednostek budżetowych – sporządza się w szczególności: część, dział, rozdział, paragraf,
- wydatków samorządowych jednostek budżetowych – sporządza się w szczególności: dział, rozdział, paragraf,
- kosztów samorządowych zakładów budżetowych – sporządza się w szczególności: dział, rozdział, paragraf.

Ewidencję pomocniczą do kont zespołu 4 zakłada się poprzez podział konta syntetycznego na konta analityczne, gdzie na kolejnych stopniach podziału analitycznego wyodrębnia się właściwe podziały klasyfikacji budżetowej.

PRZYKŁAD

Ewidencja pomocnicza kosztów w samorządowej jednostce budżetowej będzie się składała z trzech stopni podziału, według schematu:

- pierwszy stopień podziału: konto zespołu 4/dział,
- drugi stopień podziału: konto zespołu 4/dział/rozdział,
- trzeci stopień podziału: konto zespołu 4/dział/rozdział/paragraf.

Suma obrotów i sald kont z trzeciego stopnia podziału (kosztów według paragrafów) będzie dawała obroty i saldo odpowiedniego konta drugiego stopnia podziału (konto rozdziału, w którym są ujęte odpowiednie paragrafy). Suma obrotów i sald kont z drugiego stopnia podziału (kosztów według rozdziałów) będzie dawała obroty i saldo odpowiedniego konta pierwszego stopnia podziału (konto działu, w którym są ujęte odpowiednie rozdziały). Natomiast suma obrotów i sald kont z pierwszego stopnia podziału (kosztów według działów) będzie dawała obroty i saldo odpowiedniego konta syntetycznego zespołu 4. Utworzone konta analityczne na wszystkich stopniach podziałów funkcjonują jak konto syntetyczne, z którego zostały wydzielone.

W planie kont jednostki budżetowej (samorządowego zakładu budżetowego) przy opisie funkcjonowania poszczególnych kont zespołu 4 należy podać typowe powiązania poszczególnych kont rodzajowych z paragrafami klasyfikacji budżetowej wydatków, występujące w danym rodzaju i typie jednostek organizacyjnych. Trzeba mieć przy tym na uwadze, że podział rodzajowy kosztów i podział wydatków na paragrafy (według rodzajów wydatków) nie pokrywają się w pełni. W związku z tym niektóre paragrafy wydatków, obejmujące różne rodzaje wydatków, mogą być przyporządkowane do kilku kont rodzajowych. W takich przypadkach **w zakładowym planie kont należy – oprócz paragrafu klasyfikacji budżetowej – podać nazwę wydatku przypisanego do danego konta rodzajowego.**

PRZYKŁAD

Większość wydatków w ramach paragrafu 302 „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń”, w tym w szczególności wypłaty pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze, niezaliczone do wynagrodzeń, takie jak np. świadczenia rzeczowe wynikające z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia, a także ekwiwalenty za pranie odzieży roboczej wykonywane przez pracowników, zalicza się do wydatków rodzajowych ujmowanych na koncie 405 „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”. Wyjątkiem są odprawy pośmiertne podlegające ujęciu na koncie 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”.

Wymogi związane ze sporządzaniem rachunku zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (załącznik nr 10 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont) narzucają konieczność wprowadzenia w zakładowych planach kont tych jednostek dodatkowego podziału analitycznego do kont zespołu 4. Podział ten powinien zapewnić możliwość wyodrębnienia w księgach rachunkowych kosztów:

- innych świadczeń finansowanych z budżetu (poz. B IX rachunku zysków i strat),
 - pozostałych obciążeń (poz. B x rachunku zysków i strat).
- Podział ten może być zapewniony na **dwa sposoby**:
- **sposób 1** – wprowadzenie dodatkowych kont zespołu 4, np. o symbolach: 410 „Inne świadczenia finansowane z budżetu” i 411 „Pozostałe obciążenia”,

- **sposób 2** – podział konta syntetycznego 409 na konta analityczne, np. według schematu: 409/1 „Pozostałe koszty rodzajowe”, 409/2 „Inne świadczenia finansowane z budżetu”, 409/3 „Pozostałe obciążenia”.

Niezależnie od przyjętego rozwiązania przy opisywaniu zasad funkcjonowania ww. kont syntetycznych lub analitycznych w zakładowym planie kont należy wskazać powiązania tych kont z paragrafami wydatków klasyfikacji budżetowej. Powiązania te dla konta 409 lub 409/1 „Pozostałe koszty rodzajowe” zostały podane w rozdziale 7.7. **Do kosztów innych świadczeń finansowanych z budżetu zalicza się w szczególności paragrafy klasyfikacji budżetowej:**

- **303** „Różne wydatki na rzecz osób fizycznych” – w szczególności: diety poselskie, senatorskie, członków Rady Statystyki i inne, diety dla radnych jednostek samorządu terytorialnego i członków komisji organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego, diety dla członków komisji działających przy organach administracji publicznej, zwrot kosztów podróży, dojazdów komunikacją miejscową i noclegów członkom komisji działających przy organach administracji publicznej oraz zwrot kosztów podróży radnym jednostek samorządu terytorialnego, ryczałty wypłacane kuratorom społecznym i kuratorom zawodowym z tytułu przeprowadzonych wywiadów, rekompensaty dla ławników za czas wykonywania czynności w sądzie, świadczenia związane z postępowaniem mediacyjnym, zwrot utraconych wynagrodzeń świadków w związku z wykonywaniem czynności w sądzie, zwrot kosztów diet, przejazdów i noclegów ławnikom, biegłym i świadkom,
- **304** „Nagrody o charakterze szczególnym niezaliczone do wynagrodzeń”, w tym m.in. nagrody ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania oraz nagrody kuratora oświaty dla nauczycieli za osiągnięcia dydaktyczno-wychowawcze, a także 419 „Nagrody konkursowe” dla osób fizycznych, prawnych i innych jednostek organizacyjnych,
- **305** „Zasądzone renty”,
- **311** „Świadczenia społeczne”, do których należą m.in. świadczenia społeczne na rzecz osób fizycznych przewidziane w obowiązujących przepisach z zakresu pomocy społecznej,
- różnego rodzaju stypendia stanowiące pomoc dla uczniów i studentów zaliczane do paragrafów: **321, 324, 325 i 326**,
- składki na ubezpieczenie zdrowotne i zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieubezpieczonych, zaliczane do paragrafów **413 i 429**.

Natomiast **do pozostałych obciążeń zalicza się w szczególności wydatki klasyfikowane do paragrafów:**

- **285** „Wpłaty gmin 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, związków powiatowo-gminnych, związków powiatów, związków metropolitalnych na dofinansowanie zadań bieżących”,
- **293** „Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa”,
- **291** „Zwrot dotacji oraz płatności wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 uofp, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości”.

- **294** „Zwrot do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie”,
- **295** „Zwrot niewykorzystanych dotacji oraz płatności”,
- kary i odszkodowania zaliczane do paragrafów **459 i 460**.

7.1. Konto 400 – „Amortyzacja”

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.

Odpisy amortyzacyjne ustalane dla celów bilansowych są to dokonywane planowo, systematycznie i stopniowo zmniejszenia wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, mające odzwierciedlić skutki ich stopniowego zużywania się lub upływu czasu w okresie ekonomicznej użyteczności, obciążające koszty. Suma odpisów amortyzacyjnych dokonanych od środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) od chwili rozpoczęcia aż do dnia bilansowego lub do dnia zakończenia amortyzacji jest nazywana skumulowaną amortyzacją, czyli umorzeniem, ewidencjonowanym na koncie 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne amortyzuje się dla celów bilansowych w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych według zasad przyjętych przez kierownika jednostki w polityce rachunkowości zgodnie z art. 31–33 uor.

W jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych nie amortyzuje się gruntów ani dóbr kultury, ponieważ przyjmuje się, że mimo upływu czasu te składniki majątkowe nie tracą na wartości (§ 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Wysokość odpisów amortyzacyjnych ustala się dla poszczególnych obiektów inwentarzowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zależy ona od:

- wartości podlegającej amortyzacji,
- okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej),
- metody amortyzacji.

Ustalenie kwoty (stawki) odpisu amortyzacyjnego środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) następuje na dzień jego przyjęcia do użytkowania. Wymaga to udokumentowania w odpowiednim dowodzie (np. OT – „Przyjęcie środka trwałego” lub PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”).

Wartość środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) podlegająca amortyzacji to wartość księgowa brutto obiektu inwentarzowego. W przypadku środków trwałych wartość ta podlega zmniejszeniu o wartość istotnej pozostałości środka trwałego. Wartość pozostałości środka trwałego może być pominięta, jeśli nie stanowi wielkości istotnej. Wtedy odpisów amortyzacyjnych dokonuje się aż do całkowitego zrównania się kwoty umorzenia z wartością brutto środka trwałego.

Metoda amortyzacji odzwierciedla sposób i tryb czerpania korzyści ze środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej).

Ogólnie obowiązujące przepisy nie wskazują dopuszczalnych metod amortyzacji bilansowej. Jednostki mogą wybierać **metody** wypracowane w tzw. praktyce rachunkowości, takie jak np.:

- metoda liniowa,
- metoda degresywna (metoda amortyzacji przyspieszonej lub malejącej),
- metoda degresywno-liniowa,
- metoda naturalna (metoda jednostek produkcji lub zróżnicowanego odpisu).

Szczegółowy opis tych metod amortyzacji bilansowej przedstawiono w PRB 2/2018 „Zespół 0 – Środki trwałe po zmianach”.

Jednostka może wybrać jedną z ww. metod amortyzacji dla celów bilansowych. Może też stosować różne metody amortyzacji dla różnych grup, podgrup i rodzajów środków trwałych lub różnych obiektów inwentarzowych środków trwałych.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się za pomocą stawek (kwotowych) lub stóp (procentowych). Stawkę i stopę amortyzacji można zaokrąglić do liczb całkowitych. Stawkę lub stopę amortyzacji można określić w odniesieniu do roku lub miesiąca. Przy czym miesięczna stawka amortyzacji stanowi iloraz stawki rocznej i dwunastu miesięcy. **Stawkę amortyzacyjną** dobiera się dla obiektu inwentarzowego środków trwałych (wartości niematerialnej i prawnej). Jedną stawkę ustala się także dla zbiorczych obiektów inwentarzowych środków trwałych powiązanych funkcjonalnie i rodzajowo.

Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe mogą w ramach szczególnych zasad rachunkowości, wynikających z § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, przy ustalaniu zasad amortyzacji bilansowej **przyjąć stawki:**

- własne, ustalone w polityce rachunkowości jednostki zgodnie z zasadami określonymi w uor,
- określone w ustawie z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updog),
- ustalone przez jednostkę nadrzędną (państwowe jednostki budżetowe),
- ustalone przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego (samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe).

Raz wybrana metoda amortyzacji nie może być zmieniana przez cały okres amortyzacji środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej). Natomiast stawki (stopy) amortyzacyjne przyjęte dla celów bilansowych mogą ulegać okresowym zmianom, wynikającym z przeprowadzenia weryfikacji pierwotnie przyjętego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej). Weryfikacja taka powinna być przeprowadzana systematycznie, nie rzadziej niż na koniec każdego podstawowego okresu sprawozdawczego (roku obrotowego). Zweryfikowane stawki (stopy) amortyzacji stosuje się począwszy od nowego roku obrotowego i nie koryguje się odpisów amortyzacyjnych ujętych w księgach rachunkowych w poprzednich latach.

Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych dla celów bilansowych może się rozpocząć w miesiącu oddania środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) do

użytkowania lub w miesiącu następującym po tym miesiącu. Niedopuszczalne jest wcześniejsze ani późniejsze rozpoczęcie amortyzacji. Przyjęty moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych powinien być określony w polityce rachunkowości jednostki.

Należy zaprzestać dokonywania odpisów amortyzacyjnych od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło:

- zrównanie kwoty odpisów amortyzacyjnych z wartością środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) podlegającą amortyzacji,
- przeznaczenie środka trwałego do sprzedaży, likwidacji lub rozchodu w inny sposób potwierdzonego stanem faktycznym polegającym na zaprzestaniu użytkowania,
- zaprzestanie korzystania z wartości niematerialnej i prawnej (np. w przypadku licencji na użytkowanie oprogramowania komputerowego – na skutek upływu czasu, na jaki została udzielona albo przed upływem tego czasu, jeśli jednostka rezygnuje z użytkowania oprogramowania),
- stwierdzenie niedoboru środka trwałego.

Nie przerywa się amortyzacji środka trwałego:

- w trakcie czasowego wyłączenia środka trwałego z użytkowania, wynikającego np. z przeprowadzenia remontu lub ulepszenia,
- w razie postawienia jednostki w stan likwidacji, jeśli działalność jednostki będzie kontynuowana.

Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych wznawia się po całkowitym umorzeniu środka trwałego po ulepszeniu tego środka trwałego, w wyniku którego wzrasta jego wartość początkowa (brutto). Po dokonaniu ulepszenia jednostka powinna zweryfikować dalszy okres użytkowania ulepszonego środka trwałego oraz wartość istotną pozostałości środka trwałego, co może spowodować konieczność zmiany dotychczasowej stawki (stopy) amortyzacji. W przypadku jednostek stosujących do amortyzacji bilansowej stawki podatkowe albo ustalone przez jednostkę nadrzędną lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego amortyzacja ulepszonego środka trwałego odbywa się z zastosowaniem stawki amortyzacyjnej stosowanej przed ulepszeniem. **Wznowienie odpisów amortyzacyjnych** następuje zależnie od postanowień polityki rachunkowości jednostki w miesiącu udokumentowanego zakończenia ulepszenia środka trwałego lub w miesiącu następnym. Wznowienie amortyzacji nie dotyczy wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ uor nie przewiduje możliwości ich ulepszenia.

Na dzień przyjęcia do użytkowania środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) sporządza się **plan jego amortyzacji**. Plan ten służy do dokonywania oceny:

- wielkości kosztów amortyzacji, jakie będą ponoszone przez jednostkę w kolejnych okresach sprawozdawczych,
- prawidłowości doboru okresów i stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych obiektów środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także szacowania skutków ich ewentualnych zmian.

Plan amortyzacji jest częścią indywidualnej karty (kartoteki) środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej). Wzór planu amortyzacji i zasady jego wypełniania przedstawiono w PRB 2/2018 „Zespół 0 – Środki trwałe po zmianach”.

Jednostki organizacyjne, zgodnie z art. 32 ust. 6 uor, mają prawo przyjmować w ramach stosowanej polityki rachunkowości pewne **uproszczenia**. Mogą w sposób uproszczony amortyzować środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) o niskiej wartości początkowej. Uproszczenia te polegają na:

- jednorazowym odpisaniu wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych,
- dokonywaniu zbiorczych odpisów amortyzacyjnych dla grup środków trwałych zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem.

Wymienione wyżej uproszczone odpisy stanowią koszty amortyzacji.

Maksymalna wartość początkowa obiektu inwentarzowego podlegająca jednorazowemu odpisaniu powinna być określona w polityce rachunkowości jednostki. Wartość początkowa i umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających jednorazowemu odpisaniu, są ujmowane w ewidencji bilansowej środków trwałych.

Jednostki budżetowe, zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 3 updog, mogą stosować **uproszczenie w prowadzeniu rachunkowości polegające na umarzaniu i amortyzowaniu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jednorazowo za cały rok**. Naliczenie i księgowanie amortyzacji i umorzenia odbywa się w tych jednostkach pod datą 31 grudnia roku obrotowego. Samorządowe zakłady budżetowe, zobowiązane do opłacania podatku dochodowego od osób prawnych, mogą naliczać amortyzację i umorzenie w okresach miesięcznych albo kwartalnych, zależnie od terminów rozliczania podatku dochodowego (§ 7 ust. 4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Ujęcie amortyzacji w księgach rachunkowych następuje na podstawie dowodu PK AM – „Polecenie księgowania amortyzacji”. Wzór dowodu i zasady jego wypełniania przedstawiono w PRB 2/2018 „Zespół 0 – „Środki trwałe po zmianach”.

W samorządowych zakładach budżetowych – oprócz amortyzacji dla celów bilansowych – nalicza się amortyzację dla celów podatkowych, na podstawie przepisów updog. Ponieważ zasady amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dla celów podatkowych i bilansowych różnią się, samorządowy zakład budżetowy powinien uwzględnić w prowadzonej ewidencji środków trwałych osobne pozycje do ujmowania amortyzacji bilansowej i podatkowej.

Na stronie Wn konta 400 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. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

Typowe zapisy strony Wn konta 400 „Amortyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczenie na koniec roku w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych odpisów amortyzacyjnych od umarzanych stopniowo środków trwałych: a) związanych z nieodpłatnie prowadzoną działalnością podstawową b) dotyczących działalności podstawowej związanej z uzyskiwaniem przychodów ze sprzedaży produktów	071 071
2.	Naliczenie na koniec roku w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych odpisów amortyzacyjnych od umarzanych stopniowo wartości niematerialnych i prawnych: a) związanych z nieodpłatnie prowadzoną działalnością podstawową b) dotyczących działalności podstawowej związanej z uzyskiwaniem przychodów ze sprzedaży produktów	071 071
3.	Naliczone na koniec okresu objętego rozliczeniem podatku dochodowego w samorządowych zakładach budżetowych odpisy amortyzacyjne od umarzanych stopniowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych: a) otrzymanych nieodpłatnie lub sfinansowanych z otrzymanych przez zakład środków pieniężnych (zapis równoległy – Wn 800, Ma 760) b) zakupionych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych*	071 071
4.	Naliczenie w jednostkach budżetowych i w samorządowych zakładach budżetowych odpisów amortyzacyjnych od sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych lub likwidowanych środków trwałych za okres ich użytkowania w danym roku budżetowym	071
5.	Naliczone w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych odpisy amortyzacyjne od umarzanych stopniowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych sfinansowanych z dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku bankowym	071

* W samorządowych zakładach budżetowych koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych, a w oświatowych jednostkach budżetowych – z dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku, są wykazywane w rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) jako pozostałe koszty operacyjne w poz. E.I. „Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku”. Naliczenie odpisów amortyzacyjnych od sfinansowanych w ten sposób środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych sprawia, że koszty związane z ich eksploatacją są dublowane, ale w aktualnie obowiązujących, jak i poprzednich szczególnych zasadach rachunkowości nie określono, że od nabytych w ten sposób środków trwałych nie mogą być naliczane odpisy amortyzacyjne.

Typowe zapisy strony Ma konta 400 „Amortyzacja”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przeksięgowanie na koniec roku obrotowego kwoty odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo na wynik finansowy	860

7.2. Konto 401 – „Zużycie materiałów i energii”

Konto 401 służy do ewidencji kosztów zużycia:

- materiałów, w szczególności: surowców, półfabrykatów, opakowań, środków konserwujących do pojazdów i różnych urządzeń, części zapasowych do maszyn i urządzeń, środków czystości, materiałów biurowych, książek i wydawnictw fachowych,
- energii (elektrycznej, cieplnej, gazu, pary oraz wody),
- paliw (ciekłych, gazowych i stałych),

na cele działalności podstawowej, pomocniczej i ogólnego zarządu. Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (dalej: rozporządzenie w sprawie klasyfikacji budżetowej) na koncie tym ewidencjonuje się przede wszystkim koszty odpowiadające wydatkom zaliczanym do paragrafów:

- **421** „Zakup materiałów i wyposażenia”,
- **426** „Zakup energii”.

Mogą także wystąpić paragrafy: **419** „Nagrody konkursowe” (w formie rzeczowej), **422** „Zakup środków żywności”, **423** „Zakup leków, wyrobów medycznych i produktów biobójczych”, **424** „Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek”, **425** „Zakup sprzętu i uzbrojenia” (niezaliczanego do środków trwałych).

Ponadto na koncie tym **ujmuje się umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które nie są amortyzowane, ale umarzane jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania**. Jednorazowe odpisy z tytułu umorzenia ww. składników majątkowych nie stanowią kosztów amortyzacji, ale są zaliczane do kosztów materiałów. Zarówno wartość początkowa, jak i umorzenie tych składników majątkowych podlegają ujęciu w ewidencji bilansowej jednostki (konta: 013 „Pozostałe środki trwałe”, 014 „Zbiory biblioteczne”, 017 „Sprzęt wojskowy” – w części funkcjonującej analogicznie do konta 013, 020 „Wartości niematerialne i prawne” – w części dotyczącej aktywów umarzanych jednorazowo”). Zgodnie z tą szczególną zasadą rachunkowości, wynikającą z § 7 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, jednorazowo mogą być umarzane:

- książki i inne zbiory biblioteczne,
- środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych,
- odzież i umundurowanie,
- meble i dywany,
- inwentarz żywy,
- pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w updog, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania.

Aby rozwiązanie to mogło być stosowane w konkretnej jednostce, odpowiednie postanowienia muszą znaleźć się w jej polityce rachunkowości.

Na stronie **Wn konta 401** 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.

Konto 401 może wykazywać w ciągu roku obrotowego **saldo Wn**, które wyraża wysokość poniesionych kosztów zużycia materiałów i energii. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

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

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zużycie materiałów wydanych z magazynu	310
2.	Zużycie materiałów pochodzących bezpośrednio z zakupu (wartość w cenie zakupu lub cenie nabycia pomniejszona o VAT podlegający odliczeniu): a) na podstawie otrzymanych faktur zakupu b) za gotówkę z udzielonych zaliczek lub ze środków własnych pracowników	201 234
3.	Rozliczenie debetowych odchyłek od cen ewidencyjnych materiałów na zużycie w związku z działalnością operacyjną jednostki	340
4.	Zużycie energii elektrycznej, energii cieplnej, gazu i wody na podstawie faktur VAT pomniejszonych o VAT podlegający odliczeniu	201
5.	Jednorazowe umorzenie naliczone od wydanych do używania pozostałych środków trwałych, zbiorów bibliotecznych w bibliotekach oraz wartości niematerialnych i prawnych	072
6.	Niefakturowane dostawy materiałów wydane do zużycia na podstawie protokołów odbioru	300
7.	Materiały przekazane do zużycia, pozyskane w wyniku likwidacji środków trwałych lub np. z wycinki drzew	760
8.	Nieodpłatnie otrzymane materiały przekazane bezpośrednio do zużycia	760

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

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zwrot do magazynu materiałów wydanych do świadczenia usług lub wytworzenia produktów gotowych	310
2.	Ustalony na dzień bilansowy stan materiałów odpisanych w koszty na dzień ich zakupu	310
3.	Rozliczenie kredytowych odchyłek od cen ewidencyjnych materiałów na zużycie w związku z działalnością operacyjną jednostki	340

4.	Zmniejszenie kosztów zużycia materiałów i energii w związku z korektą faktur dostawców obniżającą wartość dostawy	201
5.	Zmniejszenie kosztów zużycia materiałów z tytułu korekt faktur dostawców materiałów wydanych bezpośrednio do zużycia	201
6.	Nieodpłatne przekazanie lub sprzedaż nieużytych materiałów odniesionych wcześniej w ciężar kosztów	761
7.	Przebieganie na koniec roku obrotowego kosztów z tytułu zużycia materiałów i energii na wynik finansowy	860

7.3. Konto 402 – „Usługi obce”

Konto 402 służy do ewidencji kosztów z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz działalności podstawowej jednostki.

Usługi obce są to usługi świadczone na rzecz danej jednostki przez zewnętrznych wykonawców, na podstawie zawartych z jednostką umów cywilnoprawnych. Usługi obce dzieli się według kryterium rodzajów usług. Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej koszty usług obcych zalicza się m.in. do następujących paragrafów wydatków:

- 1) **427** „Zakup usług remontowych”, gdzie klasyfikuje się w szczególności:
 - usługi obce o charakterze przemysłowym, polegające głównie na przywracaniu wartości użytkowej wyrobów przemysłowych, takie jak usługi konserwacyjne i naprawcze wyrobów przemysłowych, np. maszyn, środków transportu, urządzeń, sprzętu,
 - usługi budowlano-montażowe, w zakresie remontów i konserwacji pomieszczeń i budynków, a także koszty zleconego opracowania dokumentacji typowej oraz zleconego opracowania założeń projektowych,
 - usługi w zakresie remontów dróg;
- 2) **428** „Zakup usług zdrowotnych”;
- 3) **430** „Zakup usług pozostałych”, gdzie ujmuje się m.in. koszty usług:
 - drukarskich, introligatorskich, powielania, kopiowania,
 - transportowych, związanych z przewozem rzeczy, m.in.: opłaty za przewóz wszelkich towarów obcymi środkami transportu przy zakupach loco magazyn dostawcy, wraz z kosztami załadowania i wyładowania, jeśli nie zostały one wyodrębnione w rachunku za transport, np. transport opału z dostawą do piwnic,
 - pocztowych i telegraficznych,
 - w zakresie utrzymania dróg,
 - pralniczych,
 - kominiarskich, wywozu śmieci, utrzymania parków i zieleńców,
 - komunalnych i mieszkaniowych, m.in.: opłaty za wynajem sal, wydatki związane z zakwaterowaniem uczestników kursów szkoleniowych,

- w zakresie kultury i sztuki, kultury fizycznej oraz turystyki i wypoczynku, m.in.: opłaty radiofoniczne i telewizyjne,
 - naukowo-badawczych,
 - w zakresie badania technicznego pojazdów,
 - bankowych;
- 4) **433** „Zakup usług przez jednostki samorządu terytorialnego od innych jednostek samorządu terytorialnego”;
 - 5) **434** „Zakup usług remontowo-konserwatorskich dotyczących obiektów zabytkowych będących w użytkowaniu jednostek budżetowych”, gdzie ujmuje się koszty prac konserwatorskich oraz restauratorskich ponoszone zgodnie z ustawą z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami;
 - 6) **436** „Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych”, gdzie ujmuje się także usługi dostępu do internetu;
 - 7) **438** „Zakup usług obejmujących tłumaczenia”;
 - 8) **439** „Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii” (z wyłączeniem ekspertyz, analiz, opinii i innych materiałów sporządzanych i opłacanych w ramach realizowanej przez jednostkę inwestycji);
 - 9) **440** „Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe”.

Na stronie Wn konta 402 ujmuje się poniesione koszty usług obcych, a **na stronie Ma** – zmniejszenie poniesionych kosztów oraz na dzień bilansowy przeniesienie kosztów usług obcych na konto 860.

Konto 402 może wykazywać w ciągu roku obrotowego **saldo Wn**, które wyraża wysokość poniesionych kosztów usług obcych. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

Typowe zapisy strony Wn konta 402 „Usługi obce”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zakup usług odniesiony w ciężar kosztów rodzajowych (wartość w cenie zakupu lub w cenie nabycia pomniejszona o VAT podlegający odliczeniu): a) na podstawie otrzymanych faktur zakupu b) opłaconych gotówką z udzielonych zaliczek lub ze środków własnych pracowników jednostek samorządu terytorialnego	201 234
2.	Prowizje i koszty bankowe pobrane przez bank z rachunku bieżącego: a) jednostki budżetowej b) samorządowego zakładu budżetowego	130 131
3.	Niezafakturowane usługi odniesione w koszty na podstawie protokołu odbioru	300

**Typowe zapisy strony Ma konta 402
„Usługi obce”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie kosztów usług obcych w państwowych jednostkach budżetowych z tytułu ich odsprzedaży	201
2.	Korekta zmniejszeń kosztów usług obcych w związku z nieopłaceniem faktur odsprzedaży w bieżącym roku budżetowym (zapis ujemny)	201
3.	Zmniejszenie kosztów usług obcych na podstawie faktur korygujących otrzymanych w bieżącym roku budżetowym	201
4.	Przebieganie na koniec roku kosztów z tytułu usług obcych	860

7.4. Konto 403 – „Podatki i opłaty”

Konto 403 służy do ewidencji w szczególności kosztów z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku VAT naliczonego, który nie podlega odliczeniu od podatku należnego i zwrotowi przez urząd skarbowy, opłat celnych i podatkowych, opłat rocznych za użytkowanie wieczyste nieruchomości, a także opłat: notarialnej, skarbowej i administracyjnej, za korzystanie ze środowiska, na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) oraz składek i wpłat do organizacji międzynarodowych.

Przez podatek oraz opłatę o charakterze podatkowym rozumie się bezzwrotne świadczenie pieniężne ponoszone na rzecz państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, które nie jest związane z żadnym świadczeniem wzajemnym, a obowiązek jego zapłaty wynika z ustawy. Opłaty, podobnie jak podatki, są świadczeniami pieniężnymi o charakterze przymusowym i bezzwrotnym. Są one jednak pobierane z tytułu wykonania określonych czynności urzędowych, przy czym ich wysokość jest ustalona z góry (w drodze aktów normatywnych) i nie musi odpowiadać faktycznym kosztom wykonania danej usługi.

Składki członkowskie natomiast są bezzwrotnymi świadczeniami pieniężnymi na rzecz określonej organizacji, opłacanymi obowiązkowo przez jej członków. Obowiązek opłacenia składki wynika najczęściej ze statutu danej organizacji. Składki członkowskie przeznacza się z reguły na realizację celów statutowych organizacji i nie mają charakteru ekwiwalentnego (czyli poszczególni członkowie nie mogą domagać się po ich opłaceniu spełnienia na ich rzecz żadnego konkretnego świadczenia).

Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej koszty podatków i opłat zalicza się w szczególności do następujących paragrafów wydatków:

- **414** „Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych”,
- **443** „Różne opłaty i składki”,
- **447** „Cła”,

- **448** „Podatek od nieruchomości”,
- **449** „Pozostałe podatki na rzecz budżetu państwa”,
- **450** „Pozostałe podatki na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”,
- **451** „Opłaty na rzecz budżetu państwa”,
- **452** „Opłaty na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”,
- **453** „Podatek od towarów i usług (VAT),
- **454** „Składki do organizacji międzynarodowych”.

Na stronie **Wn konta 403** 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.

Konto 403 może wykazywać w ciągu roku obrotowego **saldo Wn**, które wyraża wysokość poniesionych kosztów z tytułu opłacenia podatków i opłat. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

Typowe zapisy strony Wn konta 403 „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przypisane do zapłaty podatki obciążające koszty działalności podstawowej	225
2.	Przypisane do zapłaty opłaty obciążające koszty działalności podstawowej	240
3.	Podatki i opłaty nieprzypisane, opłacone:	
	a) z rachunku bieżącego jednostki budżetowej	130
	b) z rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego	131
	c) gotówką z zaliczek wypłaconych pracownikom lub ze środków własnych pracowników	234

Typowe zapisy strony Ma konta 403 „Podatki i opłaty”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenia podatków w wyniku złożonych korekt	225
2.	Zmniejszenia opłat w wyniku złożonych korekt	240
3.	Umorzenie podatku od nieruchomości lub podatku rolnego na wniosek samorządowego zakładu budżetowego lub szkoły rolniczej	761
4.	Przeksięgowanie na koniec roku kosztów z tytułu podatków i opłat	860

7.5. Konto 404 – „Wynagrodzenia”

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. Przez wynagrodzenia rozumie się kwotę wynagrodzeń brutto z tytułu ww. umów, a także wartość świadczeń w naturze (np. deputatów) lub ich równoważników pieniężnych.

Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej koszty wynagrodzeń ujmuje się w szczególności w następujących paragrafach wydatków:

- 1) **401** „Wynagrodzenia osobowe pracowników”, **402** „Wynagrodzenia osobowe członków korpusu służby cywilnej”, **403** „Wynagrodzenia osobowe sędziów i prokuratorów oraz asesorów i aplikantów” – do których zalicza się:
 - 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,
 - 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;
- 2) **404** „Dodatkowe wynagrodzenie roczne”;
- 3) uposażenia i należności żołnierzy zawodowych i funkcjonariuszy oraz żołnierzy rezerwy, zaliczane do paragrafów: **405, 406, 407 i 476**;
- 4) **409** „Honoraria”;
- 5) **410** „Wynagrodzenia agencyjno-prowizyjne”;
- 6) **417** „Wynagrodzenia bezosobowe” (wynagrodzenia bezosobowe obejmują głównie: wynagrodzenia wypłacane na podstawie **umowy zlecenia lub umowy o dzieło**, wynagrodzenia wypłacane na podstawie odrębnych przepisów osobom, które wykonują określone czynności na polecenie właściwych organów, np. biegłym w postępowaniu dochodzeniowym, sądowym i administracyjnym, wynagrodzenia za czynności arbitrów, wynagrodzenia wy-

płacane osobom fizycznym za udział w komisjach, radach nadzorczych, zarządach spółek, jury w konkursach, radach naukowych i naukowo-technicznych, niezależnie od sposobu ich powoływania, dodatkowe wynagrodzenia radców prawnych z tytułu zastępowania w postępowaniu sądowym wypłacane na podstawie umowy cywilnoprawnej, wynagrodzenia przysługujące członkom komisji wojewódzkiej do spraw służby zastępczej i członkom komisji do spraw służby zastępczej za udział w pracach tych komisji, wynagrodzenia dla pozaetatowych członków samorządowych kolegiów odwoławczych za udział w posiedzeniach oraz wynagrodzenia ryczałtowe dla pozaetatowych członków kolegiów regionalnych izb obrachunkowych – źródło: www.stat.gov.pl).

Na stronie Wn konta 404 ujmuje się kwotę należnego pracownikom i innym osobom fizycznym wynagrodzenia brutto (tj. bez potrąceń z różnych tytułów dokonywanych na listach płac).

Na stronie Ma księguje się korekty uprzednio zewidencjonowanych kosztów działalności podstawowej z tytułu wynagrodzeń oraz na dzień bilansowy przenosi się je na konto 860.

Konto 404 może wykazywać w ciągu roku obrotowego **saldo Wn**, które wyraża wysokość poniesionych kosztów z tytułu wynagrodzeń. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

Typowe zapisy strony Wn konta 404 „Wynagrodzenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wynagrodzenia brutto naliczone w listach płac na podstawie umów o pracę, umów zlecenia i o dzieło, umów agencyjnych i innych umów wynikających z odrębnych przepisów	231
2.	Dodatkowe wynagrodzenie roczne naliczone za dany rok obrotowy	231

Typowe zapisy strony Ma konta 404 „Wynagrodzenia”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Korekty kosztów wynagrodzeń w związku z refundacją wydatków	240
2.	Przebiegowanie na koniec roku kosztów poniesionych wynagrodzeń	860

7.6. Konto 405 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”

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

m.in. koszty: składek na ubezpieczenia społeczne, Fundusz Emerytur Pomostowych, Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, koszty szkolenia i kształcenia pracowników (w tym opłacanych przez pracodawcę studiów i studiów podyplomowych, kursów kształcących), koszty związane z bezpieczeństwem i higieną pracy (np. szkoleń i świadczeń rzeczowych związanych z BHP, takich jak środki czystości, napoje, posiłki regeneracyjne, odzież ochronna).

Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń zalicza się w szczególności do następujących paragrafów wydatków:

- 1) **302** „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń”, w tym w szczególności wypłaty pieniężne oraz wartość świadczeń w naturze, niezaliczone do wynagrodzeń, takie jak np.:
 - świadczenia rzeczowe wynikające z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy oraz ekwiwalenty za te świadczenia, a także ekwiwalenty za pranie odzieży roboczej wykonywane przez pracowników,
 - ekwiwalenty za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego oraz za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące własność wykonawcy;
- 2) **307** „Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacane żołnierzom i funkcjonariuszom”;
- 3) **408** „Uposażenia i świadczenia wypłacane przez okres roku żołnierzom i funkcjonariuszom zwolnionym ze służby”;
- 4) **411** „Składki na ubezpieczenia społeczne” (emerytalne, rentowe, wypadkowe);
- 5) **412** „Składki na Fundusz Pracy”;
- 6) **418** „Równoważniki i ekwiwalenty dla żołnierzy i funkcjonariuszy”;
- 7) **428** „Zakup usług zdrowotnych” (w zakresie badań wstępnych, okresowych i profilaktycznych pracowników);
- 8) **444** „Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”;
- 9) **455** „Szkolenia członków korpusu służby cywilnej”/**470** „Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej”;
- 10) **478** „Składki na Fundusz Emerytur Pomostowych”.

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

Na stronie Ma konta 405 ujmuje się zmniejszenie kosztów z tytułu ubezpieczenia społecznego oraz 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.

Konto 405 może wykazywać w ciągu roku obrotowego **saldo Wn**, które wyraża wysokość poniesionych kosztów z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

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

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Naliczenie składek na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy płaconych przez pracodawcę od wynagrodzeń dotyczących działalności operacyjnej	229
2.	Przekazanie w wymaganym terminie środków na rachunek bankowy zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w wysokości naliczonych odpisów	130
3.	Przypis odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych nieprzekazanych w wymaganym terminie na rachunek bankowy tego funduszu	240

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

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zmniejszenie obciążeń na rzecz ZUS w związku z refundacją poniesionych wydatków	229
2.	Przebiegowanie na koniec roku poniesionych kosztów z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń	860

7.7. Konto 409 – „Pozostałe koszty rodzajowe”

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 (np. ubezpieczenia OC pojazdów, ubezpieczenia nieruchomości) i osobowych, odprawy z tytułu wypadków przy pracy, odprawy pośmiertne, koszty reprezentacji i reklamy, składki członkowskie w stowarzyszeniach krajowych oraz inne koszty niezaliczane do kosztów działalności finansowej i pozostałych kosztów operacyjnych.

Zgodnie z załącznikiem nr 4 do rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej pozostałe koszty rodzajowe obejmują w szczególności następujące paragrafy wydatków:

- **302** „Wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń” (odprawy pośmiertne),
- **430** „Zakup usług pozostałych” (koszty reklamy i reprezentacji),
- **441** „Podróże służbowe krajowe”, gdzie ujmuje się wydatki na podróże służbowe krajowe pracowników, ponoszone zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej, a także inne wydatki zaliczone na podstawie odrębnych przepisów do wydatków na podróże

służbowe krajowe, np. zwrot kosztów za używanie przez pracowników własnych pojazdów do celów służbowych w granicach administracyjnych miasta lub gminy, przejazdy miejscowe pracowników, wyrównanie wydatków ponoszonych przez pracowników w związku z wykonywaniem pracy poza stałym miejscem pracy lub poza stałym miejscem zamieszkania oraz przeniesieniem do pracy w innej miejscowości,

- **442** „Podróże służbowe zagraniczne”, gdzie ujmuje się wydatki na podróże służbowe zagraniczne pracowników, ponoszone zgodnie z ww. rozporządzeniem w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej,
- **443** „Różne opłaty i składki”, gdzie ujmuje się różnego rodzaju płatności oraz składki, m.in.: opłaty za ubezpieczenia samochodów i innych pojazdów (łącznie z kierowcą i pasażerami), składki na rzecz stowarzyszeń krajowych oraz różne ubezpieczenia rzeczowe,
- **461** „Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego”.

Na stronie Wn konta 409 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.

Konto 409 może wykazywać w ciągu roku obrotowego **saldo Wn**, które wyraża wysokość poniesionych kosztów z tytułu pozostałych kosztów rodzajowych. Na koniec roku obrotowego konto nie wykazuje salda, które pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego przenosi się na konto 860 „Wynik finansowy”.

Typowe zapisy strony Wn konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Zwroty wydatków za używanie samochodów prywatnych pracowników do zadań służbowych: a) wypłacone z kasy b) przekazane z rachunku bieżącego jednostki budżetowej c) przypisane do wypłaty	101 130 234
2.	Koszty krajowych i zagranicznych podróży służbowych: a) opłacone z kasy b) przekazane z rachunku bieżącego jednostki budżetowej c) przekazane z rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego d) przypisane do wypłaty lub pokryte z udzielonych zaliczek na koszty podróży służbowych	101 130 131 234
3.	Koszty ubezpieczeń majątkowych i osobowych: a) opłacone z kasy b) przekazane z rachunku bieżącego jednostki budżetowej c) przekazane z rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego d) przypisane do zapłaty e) przeksięgowane z rozliczeń międzyokresowych kosztów	101 130 131 201 640

4.	Odprawy z tytułu wypadków przy pracy: a) wypłacone z kasy b) przekazane z rachunku bieżącego jednostki budżetowej c) wypłacone z rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego d) przypisane do wypłaty	101 130 131 234
5.	Przyznane świadczenia z zakresu pomocy społecznej osobom uprawnionym*	240
6.	Przyznane stypendia dla uczniów i studentów*	240
7.	Środki na inne formy pomocy dla uczniów przekazane przez ośrodek pomocy społecznej na rachunek oświatowej jednostki budżetowej*	130
8.	Przyznane dodatki mieszkaniowe*	240
9.	Pozostałe koszty rodzajowe: a) opłacone z kasy b) opłacone z rachunku bieżącego jednostki budżetowej c) opłacone z rachunku bieżącego samorządowego zakładu budżetowego d) przypisane do zapłaty	101 130 131 Konta zespołu 2
10.	Wpłaty na rzecz izb rolniczych w wysokości 2% uzyskanych wpływów z podatku rolnego**	130
11.	Wpłaty gmin i powiatów na rzecz innych jednostek samorządu terytorialnego oraz związków gmin lub związków powiatów na dofinansowanie zadań bieżących**	130
12.	Zwrot dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranych w nadmiernej wysokości w poprzednich latach**	130
13.	Wpłaty jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa**	130
14.	Zwrot do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie**	130
15.	Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób fizycznych**	240
16.	Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób prawnych**	240
17.	Pokrycie przez jednostkę samorządu terytorialnego będącą podmiotem tworzącym straty netto zakładu opieki zdrowotnej do wysokości sumy straty netto i kosztów amortyzacji**	130

* Koszty te są wykazywane w rachunku zysków i strat w poz. B.X. „Inne świadczenia finansowane z budżetu” i z tego względu wskazane jest wyodrębnienie z konta 409 konta o nazwie „Inne świadczenia finansowane z budżetu” (numer 407 lub 410).

** Koszty te są wykazywane w rachunku zysków i strat w poz. B.XI. „Inne obciążenia” i z tego względu wskazane jest wyodrębnienie z konta 409 konta o nazwie „Inne obciążenia” (numer 408 lub 411).

Typowe zapisy strony Ma konta 409 „Pozostałe koszty rodzajowe”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przypisane do zwrotu nienależnie wypłacone świadczenia z zakresu pomocy społecznej	240
2.	Przypisane do zwrotu nienależnie wypłacone stypendia	240

3.	Przypisane do zwrotu nienależnie pobrane w roku obrotowym dodatki mieszkaniowe	240
4.	Zmniejszenia pozostałych kosztów rodzajowych: a) dokonane w formie zwrotu do kasy b) dokonane w formie wpłaty na rachunek bankowy jednostki budżetowej c) wpłacone na rachunek bieżący samorządowego zakładu budżetowego d) przypisane jako należności od pracowników e) przypisane jako pozostałe należności	101 130 131 234 240
5.	Przeniesienie na koniec roku poniesionych pozostałych kosztów rodzajowych na wynik finansowy	860

7.8. Konto 490 – „Rozliczenie kosztów”

Konto 490 może występować w jednostkach, które ewidencjonują koszty wyłącznie w układzie rodzajowym, oraz w jednostkach, które ewidencjonują koszty na kontach zarówno zespołu 4, jak i zespołu 5.

W jednostkach, które ewidencjonują koszty wyłącznie w układzie rodzajowym, konto 490 służy do ewidencji:

- kosztów rozliczanych w czasie za pośrednictwem konta 640, gdzie ujmuje się:
 - koszty rozliczane w okresach późniejszych, które były ujęte na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, w wartości poniesionej,
 - zmniejszenia rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz rezerw tworzonych na koszty;
- wartości wytworzonych i przyjętych do magazynu wyrobów gotowych i produkcji nieukończonych według cen sprzedaży netto w korespondencji z kontem 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty”;
- kosztów zgromadzonych na koncie 700 oraz kosztów niewliczanych do sprzedanych produktów i towarów, lecz wprost obciążających wynik finansowy oraz ewentualnych kosztów zakupu i sprzedaży towarów i materiałów, ujętych na kontach: 730 i 760.

W jednostkach rozliczających koszty na kontach zarówno zespołu 4, jak i zespołu 5 konto 490 służy do:

- przeniesienia na konta zespołów 5 i 6 kosztów prostych zewidencjonowanych w ciągu okresu sprawozdawczego na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409,
- przeniesienia na konto 640 kosztów poniesionych w okresie sprawozdawczym, ujętych na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, ale rozliczanych w czasie, które zostaną zaliczone do kosztów działalności w zespole 5 w przyszłych okresach,
- ujęcia łącznej kwoty kosztów uzyskania przychodów zewidencjonowanych na kontach zespołu 7.

Na stronie Wn konta 490 ujmuje się:

- koszt własny sprzedanych produktów odpowiadający rzeczywistym kosztom wytworzenia sprzedanych produktów, w korespondencji z właściwym kontem zespołu 7, oraz koszty nie-

wliczane do wartości produktów, lecz obciążające wynik finansowy danego okresu, w korespondencji z właściwym kontem zespołu 5 (koszty zarządu, koszty handlowe i koszty sprzedaży);

- zmniejszenie rozliczeń międzyokresowych, w korespondencji z kontem 640.

Na stronie Ma konta 490 ujmuje się poniesione koszty rodzajowe, zewidencjonowane na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409 i niepodlegające rozliczeniu w czasie, w korespondencji z właściwym kontem zespołu 5, oraz przypadające na przyszłe okresy, w korespondencji z kontem 640.

Na stronie Wn konta 490 ujmuje się również, w korespondencji z kontem 760, przychody ze sprzedaży wewnętrznej produktów oraz na stronie Wn lub Ma – zmiany stanu produktów spowodowane w szczególności zdarzeniami losowymi, niedoborami lub nadwyżkami.

Księgowania te mogą być dokonywane na bieżąco, jednocześnie z zapisami na kontach zespołów 5, 6 i 7, albo okresowo, w łącznej sumie równej różnicy między kwotą odpowiadającą zmianie stanu produktów a saldem konta 490.

Zapisów księgowych na koncie 490 dokonuje się na podstawie:

- dowodów księgowych pojedynczych lub zbiorczych,
- rozdzielników kosztów, czyli specjalnych dokumentów, w których zbiorczo ewidencjonowane są koszty według rodzajów lub ich grupy, które następnie są dzielone na jednostki rozliczeniowe (według miejsc powstawania kosztów i/lub według pozycji kalkulacji kosztów stosowanej w jednostce),
- arkuszy rozliczeniowych kosztów prostych ujętych na kontach od 400 do 409, stanowiących zestawienia tabelaryczne, w których wyodrębnia się koszty ujmowane na kontach zespołu 5 (według miejsc powstawania kosztów i/lub według pozycji kalkulacji kosztów stosowanej w jednostce) oraz koszty do rozliczenia w przyszłych okresach, do przeniesienia na konto 640.

Saldo Wn lub Ma konta 490 oznacza zmianę stanu zapasów produktów gotowych, produkcji niezakończonych i rozliczeń międzyokresowych kosztów na koniec roku w stosunku do stanu na początek roku (saldo Wn – zmniejszenie stanu, saldo Ma – zwiększenie stanu). Zmiana stanu oznacza zwiększenie lub zmniejszenie sald na koniec okresu w stosunku do sald występujących na początek danego okresu sprawozdawczego na kontach:

- 600 „Produkty gotowe i półfabrykaty” i 620 „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów”, na których ujęta jest wartość produktów przyjętych do magazynu jednostki,
- 500 „Koszty działalności podstawowej” i 530 „Koszty działalności pomocniczej”, na których ujęta jest wartość produkcji niezakończonych (w toku),
- 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, na którym ujęta jest wartość kosztów do rozliczenia w czasie.

Saldo konta 490 jest przenoszone pod datą 31 grudnia roku obrotowego na konto 860 „Wynik finansowy”, gdzie koryguje koszty poniesione w danym okresie (na plus lub na minus).

Konto 490 może być pominięte w jednostkach organizacyjnych, które nie prowadzą działalności produkcyjnej lub odpłatnej działalności usługowej i które w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości zgodnie z zasadą istotności odstąpiły od ujmowania rozliczeń międzyokresowych kosztów.

**Typowe zapisy strony Wn konta 490
„Rozliczenie kosztów”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
I. Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe nieprowadzące kont zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”		
1.	Część kosztów podlegających rozliczeniu w czasie przypadająca na dany rok budżetowy	640
2.	Rozchód sprzedanych produktów gotowych i półfabrykatów według cen sprzedaży netto (wariant uproszczony – nie ustala się kosztów sprzedanych produktów na koncie 700)	600
3.	Przeniesienie na konto 490 kosztów sprzedanych produktów ujętych na koncie 700	700
4.	Przeniesienie na koniec roku zwiększenia stanu produktów na wynik finansowy	860
II. Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe prowadzące konta zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”		
1.	Zmniejszenie rozliczeń międzyokresowych kosztów	640
2.	Przebieganie na koniec roku kosztów niewliczanych do wartości produktów, lecz obciążających wynik finansowy danego roku budżetowego: a) kosztów sprzedaży b) kosztów zarządu	500 550
3.	Koszt własny sprzedanych produktów: a) ujętych na koncie 700 b) w wysokości kosztów działalności podstawowej w jednostkach budżetowych, w których nie występują zapasy produktów (wariant uproszczony)	700 500
4.	Przeniesienie na koniec roku zwiększenia stanu produktów na wynik finansowy	860

**Typowe zapisy strony Ma konta 490
„Rozliczenie kosztów”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
I. Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe nieprowadzące kont zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”		
1.	Wartość wytworzonych w ramach praktycznej nauki zawodu (w pracowniach i warsztatach szkolnych oraz gospodarstwach rolnych szkół rolniczych) i przyjętych do magazynu wyrobów gotowych oraz produkcji niezakończonych według cen sprzedaży netto	600

2.	Koszty rozliczane w czasie (w okresach późniejszych), które były ujęte na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409 w wartości poniesionej	640
3.	Przeniesienie na koniec roku zmniejszenia stanu produktów na wynik finansowy	860
II. Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe prowadzące konta zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”		
1.	Przeniesienie na konta zespołu 5 kosztów prostych, dotyczących odpłatnej działalności usługowej i działalności wytwórczej jednostek budżetowych, zewidencjonowanych w ciągu okresu sprawozdawczego na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405 i 409: a) kosztów działalności podstawowej b) kosztów działalności pomocniczej c) kosztów zarządu	500 530 550
2.	Koszty rozliczane w czasie (w okresach późniejszych), które były ujęte na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409 w wartości poniesionej	640
3.	Przeniesienie na koniec roku zmniejszenia stanu produktów na wynik finansowy	860

8. Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”

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

Nie ujmuje się na kontach zespołu 5:

- kosztów finansowanych, zgodnie z odrębnymi przepisami, z funduszy celowych i innych (konta 853 „Fundusze celowe” i 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”),
- kosztów inwestycji (konto 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”)
- pozostałych kosztów operacyjnych (konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”),
- kosztów operacji finansowych (konto 751 „Koszty finansowe”).

Szczegółowy wykaz tych kosztów przedstawia **tabela 7**.

Konta zespołu 5 zaleca się prowadzić wówczas, gdy:

- charakter, rozmiary działalności lub organizacja jednostki wymagają ustalania struktury kosztów poszczególnych typów lub odmian jej działalności, w tym także według miejsc ich powstawania,
- w jednostce są wytwarzane produkty, których koszt podlega kalkulacji.

Konta zespołu 5 mogą być zupełnie pominięte w jednostkach budżetowych nieświadczących usług odpłatnych, których cena jest ustalana na podstawie wysokości poniesionych kosztów. Konta zespołu 5 obowiązkowo muszą prowadzić samorządowe zakłady budżetowe, ze względu na konieczność kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i usług. Ponadto konta te mogą być prowadzone przez jednostki budżetowe, w których służą one do ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym.

Na stronie Wn kont zespołu 5 ujmuje się:

- 1) poniesione koszty rodzajowe ujęte uprzednio na kontach: 400, 401, 402, 403, 404, 405, 409, w korespondencji ze stroną Ma konta 490,

- 2) koszty rozliczane w czasie, w korespondencji ze stroną Ma konta 640,
- 3) wydanie półfabrykatów do produkcji w jednostkach, które prowadzą ich ewidencję ilościowo-wartościową, w korespondencji ze stroną Ma konta 600.

Na stronie Ma kont zespołu 5 ujmuje się:

- 1) rzeczywisty koszt wytworzonych produktów gotowych (Wn konto 580 lub Wn konto 700), jeżeli po zakończeniu wytwarzania produktów zalicza się je do produkcji sprzedanej (w tym na własne potrzeby),
- 2) przychody półfabrykatów w jednostkach, które prowadzą ich ewidencję ilościowo-wartościową (Wn konto 600 lub 580),
- 3) koszty zaliczane do wyniku finansowego bieżącego okresu, lecz niewliczane do kosztu własnego produktów (koszty handlowe, koszty zarządu i koszty sprzedaży – Wn konto 490),
- 4) koszty do rozliczenia w czasie (Wn konto 640).

Na stronie Wn jednych kont zespołu 5 i jednocześnie na stronie Ma innych kont zespołu 5 księguje się świadczenia wzajemne poszczególnych działalności (np. świadczenia wydziałów pomocniczych na rzecz wydziałów produkcyjnych przenosi się z konta 530 na konto 500, świadczenia wydziałów pomocniczych na rzecz zarządu jednostki – z konta 530 na konto 550, świadczenia wzajemne różnych wydziałów pomocniczych – przenosi się w ramach analityki do konta 530).

Na koniec roku obrotowego konta zespołu 5 (z wyjątkiem kont 550 i 580) mogą wykazywać **saldą Wn**, oznaczające produkcję w toku, w jednostkach prowadzących ewidencję półfabrykatów na koncie 600 lub produkcję niezakończoną w jednostkach prowadzących ewidencję półfabrykatów na kontach zespołu 5.

W jednostkach organizacyjnych prowadzących ewidencję kosztów na kontach zespołu 5 wymagane jest szczegółowe ustalenie w polityce rachunkowości zasad rozliczania i ujmowania tych kosztów (w instrukcji rozliczania kosztów) oraz zasad prowadzenia ewidencji pomocniczej do poszczególnych kont (w zakładowym planie kont).

Instrukcja rozliczania kosztów powinna zawierać w szczególności następujące postanowienia:

- 1) wskazanie rodzajów prowadzonej działalności podstawowej (produkcyjna, usługowa, handlowa);
- 2) wskazanie rodzajów wyodrębnionej organizacyjnie działalności pomocniczej (np. remontowa, budowlana, transportowa), której koszty będą ewidencjonowane na koncie 530 i/lub działalności pomocniczej ze względu na jej rozmiar niewyodrębnionej organizacyjnie, której koszty zaliczane są do kosztów ogólnego zarządu;
- 3) wyszczególnienie komórek organizacyjnych/stanowisk pracy, których koszty utrzymania będą zaliczane do kosztów ogólnego zarządu, ewidencjonowanych na koncie 550 (np. koszty utrzymania kierownictwa jednostki, komórki finansowo-księgowej, komórki kadr itd.);
- 4) zasady rozliczania kosztów świadczeń komórek pomocniczych na rzecz komórek działalności podstawowej, innych komórek działalności pomocniczej oraz komórek ogólnoadministracyjnych;
- 5) zasady wyceny produktów wytwarzanych przez komórki pomocnicze na potrzeby innych komórek jednostki lub sprzedawanych odbiorcom zewnętrznym;
- 6) zasady kalkulacji kosztów, w tym:

- przedmioty kalkulacji,
 - stosowane metody kalkulacji,
 - sposób pomiaru, dokumentowania i ewidencji kosztów bezpośrednich i pośrednich,
 - zasady rozliczania kosztów pośrednich na jednostki kalkulacji (w tym zasady ustalania kluczy rozliczeniowych kosztów pośrednich);
- 7) rodzaje kosztów rozliczanych w czasie i kryteria ich rozliczania;
- 8) zasady tworzenia rezerw na koszty przyszłych okresów;
- 9) zasady rozliczania kosztów zakupu materiałów;
- 10) szczegółowe procedury rozliczania kosztów, dla kosztów:
- rozliczanych w czasie,
 - świadczeń wzajemnych komórek organizacyjnych jednostki,
 - produkcji niezakończonych (w toku),
 - rezerw na koszty przyszłych okresów,
 - jednostkowych wytworzenia wyrobów/usług.

Konta zespołu 5 mogą zostać również wykorzystane do ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym.

Układ zadaniowy to zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz:

- zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
- podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione

– wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów poniesionych nakładów (art. 2 pkt 3 uofp).

Budżet w układzie zadaniowym jest opracowywany obligatoryjnie dla wydatków budżetu państwa. Budżety jednostek samorządu terytorialnego mogą być opracowywane także w układzie zadaniowym, jeśli tak zadecyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Wprowadzenie do rachunkowości jednostek budżetowych tzw. zasad rachunkowości zadaniowej ma na celu ujmowanie informacji o dokładnych kosztach realizacji zadań państwa/zadań jednostki samorządu terytorialnego przez utworzone w tym celu jednostki organizacyjne. Realizacja tego celu ma być zapewniona poprzez dokładne przypisanie ponoszonych kosztów bezpośrednich i pośrednich do realizowanych zadań, z wykorzystaniem w tym celu rachunku kosztów. Szczegółowe zasady dokumentowania i rozliczania kosztów prostych (rodzajowych), na poszczególne zadania, a także ujmowania ich na poszczególnych kontach zespołu 5, powinny być określone w polityce rachunkowości jednostki. Zasady te powinny być ustalone analogicznie do zasad rozliczania kosztów według rodzajów działalności, z zastosowaniem wybranych przez jednostkę metod kalkulacji kosztów. Informacje gromadzone w systemie rachunkowości zadaniowej powinny umożliwiać:

- opracowanie rocznych i wieloletnich planów wydatków w układzie zadaniowym,
- określenie wielkości wydatków koniecznych do poniesienia na realizację określonych zadań,

- śledzenie stopnia realizacji zadań,
- pomiar efektywności realizacji zadań przez daną jednostkę.

8.1. Konto 500 – „Koszty działalności podstawowej”

Konto 500 służy do ewidencji kosztów działalności podstawowej (nazywanej inaczej działalnością operacyjną lub statutową). Działalność ta może obejmować:

- wytwarzanie wyrobów,
- wykonywanie usług,
- handel towarami.

Odpowiednio do tego na koncie 500 ujmuje się koszty:

- wytworzenia wyrobów,
- świadczenia usług,
- sprzedaży wyrobów,
- prowadzenia działalności handlowej.

Jeśli jednostka prowadzi działalność podstawową w więcej niż jednym z ww. zakresów, wskazane jest wyodrębnienie kosztów działalności dla każdego jej rodzaju. Wydzielenie to może być dokonane przez:

- wprowadzenie dodatkowych kont syntetycznych o tej samej treści ekonomicznej co konto 500 (np. zamiast konta 500 prowadzi się konta: 500 – „Koszty produkcji wyrobów”, 501 – „Koszty wykonania usług”, 502 – „Koszty sprzedaży”, 503 – „Koszty handlowe”),
- podział konta 500 na konta analityczne (np. według schematu: 500/1 – „Koszty produkcji wyrobów”, 500/2 – „Koszty wykonania usług”, 500/3 – „Koszty sprzedaży”, 500/4 – „Koszty handlowe”).

Na stronie Wn konta 500 ujmuje się koszty działalności podstawowej, a **na stronie Ma** – rozliczone koszty działalności podstawowej (wartość wytworzonych produktów, koszty sprzedaży, koszty handlowe). Dodatkowo wprowadzone konta syntetyczne lub analityczne funkcjonują na tych samych zasadach co konto podstawowe 500.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 500 powinna umożliwiać:

- 1) ustalenie wysokości kosztów poszczególnych rodzajów działalności podstawowej z dalszym podziałem na koszty:
 - zaliczane do wartości wytworzonych produktów i produkcji niezakończonych,
 - obciążające bezpośrednio wynik finansowy okresu sprawozdawczego (w szczególności koszty sprzedaży, koszty handlowe);
- 2) ustalenie struktury kosztów działalności podstawowej według:
 - pozycji kalkulacyjnych,
 - miejsca powstania kosztów.

Ewidencję szczegółową prowadzi się na kontach szczegółowych, wydzielanych w ramach kont syntetycznych (analitycznych) według:

- pozycji kalkulacyjnych stosowanych w jednostce (np. według schematu: 500/1/1 – „Koszty produkcji wyrobów – materiały bezpośrednie”, 500/1/2 – „Koszty produkcji wyrobów

– płace bezpośrednie”, 500/1/3 – „Koszty produkcji wyrobów – inne koszty bezpośrednie”, 500/1/4 – „Koszty produkcji wyrobów – koszty pośrednie”)

- miejsc powstawania kosztów (np. według schematu: 500/1/2/W1 – „Koszty produkcji wyrobów – płace bezpośrednie Wydział 1”, 500/1/2/W2 – „Koszty produkcji wyrobów – płace bezpośrednie Wydział 2”).

Na najniższym stopniu podziału ewidencji szczegółowej do konta 500 prowadzi się tzw. **karty kalkulacyjne zleceń**, w których zestawiane są koszty produkcji wyrobów (usług) według układu kalkulacyjnego kosztów przyjętego w jednostce. Kartę wystawia się dla każdego zlecenia produkcyjnego (może nim być produkt/usługa jednorazowy niepowtarzalny, powtarzalny, seria produkcyjna). Na karcie kalkulacyjnej ujmuje się koszty bezpośrednie danego obiektu kalkulacji na bieżąco lub na koniec okresów sprawozdawczych na podstawie rozdzielników kosztów, a koszty pośrednie – na koniec poszczególnych okresów sprawozdawczych (miesiący).

Wzór. Karta kalkulacyjna zlecenia

(wzór poglądowy, karty zleceń mogą być różne w różnych jednostkach)

Karta kalkulacyjna zlecenia¹		Data rozpoczęcia ⁴		
Numer zlecenia ²		Data zakończenia ⁵		
Rodzaj zlecenia ³		Liczba sztuk ⁶		
Pozycje kalkulacyjne ⁷				
Materiały bezpośrednie ⁸	Nr dowodu pobrania ⁹	Ilość ¹⁰	Cena jednostkowa ¹¹	Wartość ¹²
Płace bezpośrednie dla czynności ¹³	Nr dowodu ¹⁴	Czas pracy bezpośredniej ¹⁵	Stawka godzinowa ¹⁶	Wartość ¹⁷
Koszty pośrednie ¹⁸	Nośnik kosztów ¹⁹	Liczba nośnika kosztów ²⁰	Stawka narzutu na jednostkę nośnika ²¹	Wartość ²²
Razem ²³				
Jednostkowy koszt wytworzenia ²⁴				

Zasady wypełniania:

- ❶ Nazwa urzędnika księgowego i jego numer (numer własny karty według oznaczeń używanych w jednostce).
- ❷ Numer zlecenia, dla którego założona została karta (według numeracji zleceń stosowanej w jednostce).
- ❸ Nazwa przedmiotu zlecenia (wyrobu, usługi, asortymentu wyrobów, serii wyrobów) oraz zlecona liczba wyrobu/usługi z podaniem jednostki miary (np. szt. metrów, kg).
- ❹ Data rozpoczęcia realizacji zlecenia.
- ❺ Data zakończenia realizacji zlecenia.
- ❻ Liczba sztuk faktycznie wykonanych w ramach zlecenia.
- ❼ Pozycje kalkulacyjne w karcie zlecenia wpisuje się zgodnie z pozycjami wskazanymi w polityce rachunkowości danej jednostki. Odpowiednio dla pozycji kalkulacyjnych wpisuje się oznaczenie dowodów, na podstawie których następuje przypisanie określonych kosztów do danego zlecenia, oraz pozycje tych kosztów. W przykładowej karcie podano pozycje wymagane przy kosztach bezpośrednich: materiałów i płac oraz kosztach pośrednich wydziałowych.
- ❽ Nazwa materiału użytego do wytworzenia wyrobu.
- ❾ Numer dowodu magazynowego Rw – „Rozchód wewnętrzny”.
- ❿ Ilość materiału z podaniem jednostki miary.
- ⓫ Cena jednostkowa materiału.
- ⓬ Wartość materiału (iloczyn ilości i ceny jednostkowej).
- ⓭ Rodzaj pracy wykonanej przy wytwarzaniu wyrobu.
- ⓮ Numer karty pracy.
- ⓯ Czas wykonywania pracy (według kart pracy).
- ⓰ Stawka godzinowa wynagrodzenia.
- ⓱ Koszty płac bezpośrednich (iloczyn godzin i stawki godzinowej płacy).
- ⓲ Rodzaj kosztów pośrednich.
- ⓳ Nośnik kosztów przypisany zgodnie z polityką rachunkowości jednostki do danego rodzaju kosztów pośrednich (np. roboczegodziny, maszynogodziny, techniczny koszt wytworzenia, ilość wytworzonych produktów itp.).
- ⓴ Liczba nośnika kosztów wynikająca z odpowiednich dowodów (np. dla roboczegodzin – będzie to liczba roboczegodzin faktycznie przepracowanych przy wytworzeniu wyrobu, ujęta w kartach pracy).
- ⓵ Ustalona stawka narzutu kosztów pośrednich dla danego rodzaju kosztów.
- ⓶ Wartość kosztów pośrednich – iloczyn liczby nośnika i stawki narzutu na jednostkę nośnika.
- ⓷ Łączne koszty wytworzenia wyrobu (usługi).
- ⓸ Jeśli karta zlecenia obejmowała więcej niż jeden produkt (usługę), koszt jednostkowy wylicza się, dzieląc łączny koszt wytworzenia przez liczbę faktycznie wytworzonych wyrobów (usług).

W końcu roku saldo konta 500 może wykazywać stan produkcji niezakończoną (w toku).

Typowe zapisy strony Wn konta 500 „Koszty działalności podstawowej”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Wyodrębnione podstawowe koszty z zakresu odpłatnych usług komunalnych świadczonych przez urzędy jednostek samorządu terytorialnego	490
2.	Poniesione koszty według rodzajów działalności komunalnej w samorządowych zakładach budżetowych oraz w samorządowych jednostkach budżetowych, których celem statutowym jest wyłącznie świadczenie odpłatnych usług komunalnych	490
3.	Poniesione koszty według rodzajów w warsztatach szkolnych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych wykonujących zadania określone w Prawie oświatowym, związane ze świadczeniem usług i wytwarzaniem wyrobów	490
4.	Świadczenie działalności pomocniczej na rzecz odpłatnej działalności podstawowej	530

Typowe zapisy strony Ma konta 500 „Koszty działalności podstawowej”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rzeczywisty koszt sprzedanych usług świadczonych przez samorządowe zakłady budżetowe oraz przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, przenoszony na koniec miesiąca na koszty wytworzenia sprzedanych produktów	700
2.	Rzeczywisty roczny koszt sprzedanych usług świadczonych przez samorządowe zakłady budżetowe oraz przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe w jednostkach: a) odnoszących koszty według typów działalności na koszty świadczonych usług b) przenoszących roczny koszt świadczonych usług na rozliczenie kosztów, z pominięciem konta 700	700 490
3.	Rzeczywisty koszt wytworzenia wyrobów w warsztatach szkolnych państwowych i samorządowych jednostek budżetowych: a) sprzedanych bezpośrednio z produkcji b) przyjętych do magazynu według cen ewidencyjnych równych rzeczywistemu kosztowi wytworzenia c) przyjętych do magazynu według cen ewidencyjnych	700 600 580

8.2. Konto 530 – „Koszty działalności pomocniczej”

Konto 530 służy do ewidencji kosztów działalności pomocniczej prowadzonej przez wyodrębnione komórki jednostki, których głównym celem jest świadczenie usług na rzecz innych komórek jednostki (w tym komórek podstawowych – produkcyjnych) oraz na rzecz jednostki jako całości. Produkty i usługi wytwarzane przez komórki pomocnicze mogą być także sprzedawane odbiorcom zewnętrznym.

Wyodrębnione komórki działalności pomocniczej są tworzone najczęściej w celu:

- świadczenia usług, w szczególności usług transportowych (komórka transportowa), sprzętowych (komórka narzędziowa), remontowych (komórka remontowa), na rzecz innych komórek tej jednostki, w tym na rzecz komórek wykonujących działalność podstawową (produkcyjną, usługową, handlową) oraz na rzecz zarządu jednostki,
- wytwarzania na własne potrzeby jednostki energii (kotłownia, ciepłownia, elektrociepłownia) oraz materiałów (komórka produkująca materiały pomocnicze i opakowania),
- wykonywania we własnym zakresie inwestycji (biuro projektowo-konstrukcyjne, laboratorium badawcze, komórka wykonująca roboty budowlane),
- pełnienia innych funkcji pomocniczych, mających na celu zaspokajanie potrzeb bytowych pracowników (stołówki, domy mieszkalne, obiekty socjalne).

Jeśli w jednostce jest wyodrębniona organizacyjnie więcej niż jedna komórka działalności pomocniczej, **zaleca się wydzielenie odrębnych kont analitycznych dla każdej z tych komórek**. Wdzielenie to może zostać wprowadzone przez:

- rozbudowanie zakładowego planu kont o dodatkowe konta syntetyczne, zgodne z treścią ekonomiczną konta 530 (np. 531 – „Komórka remontowa”, 532 – „Komórka transportowa”, 533 – „Komórka inwestycyjna”, 534 – „Ciepłownia” itd.),
- podział analityczny konta 530 (np. według schematu: 530/1 – „Komórka remontowa”, 530/2 – „Komórka transportowa”).

Koszty działalności pomocniczej rozlicza się na:

- komórki działalności podstawowej, na rzecz których usługi są wykonywane przez daną komórkę pomocniczą,
- koszty obsługi zarządu (w zakresie usług świadczonych na rzecz zarządu),
- koszty ogólnozakładowe,
- koszty wytworzonych produktów i usług (w tym sprzedanych i przekazanych do magazynów jednostki).

Koszty poszczególnych komórek pomocniczych rozlicza się według przyjętych w zakładowym planie kont pozycji kalkulacji kosztów (zasady są analogiczne jak przy kalkulacji produktów i usług działalności podstawowej). W przypadku komórek wytwarzających jeden (kilka) rodzaj produktów lub usług koszty jednostkowe produktów (usług) rozlicza się za pomocą kalkulacji podziałowej prostej lub podziałowej ze wskaźnikami. Następnie koszty jednostkowe rozlicza się na komórki, dla których zostały wytworzone te produkty (usługi), mnożąc koszt jednostkowy przez liczbę jednostek świadczeń wykorzystanych przez poszczególne komórki jednostki lub produktów oddanych na magazyn albo sprzedanych zewnętrznym odbiorcom. W przypadku komórek wytwarzających (świadczących zróżnicowane produkty/usługi) dla ustalenia kosztu jednostkowego produktu (usługi) stosuje się kalkulację doliczeniową zleceniową. W tym przypadku koszty ujmuje się według poszczególnych przedmiotów świadczeń (na kartach zleceń, omówionych przy opisie konta 500) grupowanych według komórek organizacyjnych, na rzecz których było wytworzone dane zlecenie. Przy rozliczeniach tych korzysta się z kluczy rozliczeniowych kosztów.

Rozliczenie kosztów w sytuacji, gdy w jednostce funkcjonuje więcej niż jedna komórka działalności pomocniczej i komórki te świadczą usługi nie tylko na rzecz działalności podstawowej i zarządu jednostki, ale też nawzajem dla innych komórek pomocniczych, wymaga wprowadzenia dodatkowego stopnia rozliczeń kosztów. W takim układzie w pierwszej kolejności rozliczane są koszty świadczeń wzajemnych między komórkami działalności pomocniczej, przy użyciu metody wskazanej w polityce rachunkowości jednostki. Najczęściej stosowane metody przedstawia **tabela 8**.

Tabela 8. Metody rozliczania świadczeń wzajemnych między komórkami działalności pomocniczej

Metoda	Warunki stosowania	Zasady stosowania
Bezpośrednia	Świadczenia wzajemne między komórkami pomocniczymi nie stanowią wielkości istotnej.	Nie rozlicza się świadczeń wzajemnych komórek pomocniczych. Całość kosztów tych komórek odnosi się na komórki działalności podstawowej i koszty ogólne zarządu.
Stopniowa	Ustala się stałą kolejność rozliczania komórek pomocniczych, w kolejności według wielkości świadczonych usług wzajemnych.	Rozliczanie usług wzajemnych rozpoczyna się od komórki, która świadczy najwięcej usług na rzecz innych komórek. Dla uproszczenia przyjmuje się, że komórka ta nie korzysta ze świadczeń innych komórek. Rozliczenie prowadzi się stopniowo, przechodząc do komórek, które świadczą coraz mniej usług wzajemnych, kolejno eliminując komórki, których koszty zostały już rozliczone. Nie dokonuje się rozliczeń powrotnych na komórki już wyeliminowane (rozliczone).
Planowanego kosztu wytworzenia	Zamiast rozliczać koszty rzeczywiste, do rozliczeń kosztów świadczeń wzajemnych komórek pomocniczych stosuje się planowane koszty wytworzenia.	Przyjmuje się zasadę, że koszty świadczeń wzajemnych między wydziałami rozlicza się według kosztów planowanych. Różnice między kosztami planowanymi a rzeczywistymi podlegają ewidencji na koncie 580 „Rozliczenie kosztów działalności”. Koszty wyrobów (usług) sprzedawanych zewnętrznym odbiorcom rozlicza się według kosztów rzeczywistych.

Po rozliczeniu kosztów świadczeń wzajemnych między komórkami działalności pomocniczej i ujęciu ich na odpowiednich kontach analitycznych prowadzonych do konta 500 ustala się kolejno koszty działalności pomocniczej świadczonej na rzecz:

- poszczególnych komórek działalności podstawowej,
- zarządu jednostki,
- produktów wytworzonych przez komórkę pomocniczą (przekazanych do magazynu lub sprzedanych).

Zasady działania konta 530 oraz prowadzenie ewidencji szczegółowej są analogiczne do konta 500.

W końcu roku saldo konta może wykazywać wartość produkcji niezakończoną (w toku).

**Typowe zapisy strony Wn konta 530
„Koszty działalności pomocniczej”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Poniesione koszty proste jednostek i samorządowych zakładów budżetowych według rodzajów związane z działalnością pomocniczą	490
2.	Koszty inwestycji prowadzonych sposobem gospodarczym księgowane na podstawie źródłowych dowodów księgowych:	
	a) zużycie materiałów zakupionych ze środków na działalność bieżącą, pobranych z magazynu	490
	b) zużycie materiałów finansowanych w ramach wydatków bieżących, pochodzących z zakupu i energii	490
	c) zakup usług obcych	201
	d) wynagrodzenia osobowe dotyczące działalności inwestycyjnej	231
	e) składki na rzecz ZUS i FP płacone przez pracodawcę od wynagrodzeń obciążających działalność inwestycyjną	490

**Typowe zapisy strony Ma konta 530
„Koszty działalności pomocniczej”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Koszty świadczeń działalności pomocniczej na rzecz działalności podstawowej	500
2.	Koszty świadczeń działalności pomocniczej odnoszone w ciężar kosztów zarządu	550
3.	Rozliczenie kosztów działalności inwestycyjnej	700

8.3. Konto 550 – „Koszty zarządu”

Konto 550 służy do ewidencji wyodrębnionych kosztów związanych z zarządzaniem jednostką jako całością (kosztów ogólnoadministracyjnych), w tym w szczególności kosztów:

- związanych z utrzymaniem komórek zaliczanych do zarządu jednostki, w tym kosztów utrzymania kierownictwa jednostki (kierownik jednostki, zastępcy kierownika) oraz komórek finansowo-księgowych, administracyjnych, kadr, zaopatrzenia, zbytu,
- związanych z utrzymaniem komórek działających na rzecz jednostki jako całości (ochrona ludzi i mienia, zakładowa straż pożarna, służba BHP, magazyny centralne, transport wewnątrzzakładowy, służby informatyczne, utrzymanie czystości),
- działalności pomocniczej, jeśli nie została ona wydzielona do wyspecjalizowanych komórek organizacyjnych jednostki.

Koszty utrzymania ww. komórek organizacyjnych obejmują m.in. wynagrodzenia i narzuty na wynagrodzenia, utrzymanie pojazdów służbowych, koszty podróży służbowych, koszty materiałów biurowych i środków czystości, koszty magazynowania produktów.

Ponadto do kosztów ogólnego zarządu zalicza się także ogólne koszty dotyczące danej jednostki jako całości, takie jak np.: koszty usług bankowych, ubezpieczeń majątkowych, różnych opłat związanych z bieżącym utrzymaniem i remontami nieruchomości jednostki, podatków i opłat lokalnych, opłat administracyjnych, skarbowych, notarialnych.

Na stronie Wn konta 550 ujmuje się koszty proste oraz koszty złożone, w szczególności koszty świadczeń działalności pomocniczej, a także zużycie materiałów, towarów i produktów na potrzeby reprezentacji i reklamy, a **na stronie Ma** ujmuje się przeniesienie kosztów działalności zarządu na konto 490.

Do konta 550 może być prowadzona **ewidencja pomocnicza** umożliwiająca ustalenie struktury kosztów zarządu w sposób ułatwiający ich analizę i kontrolę. Ewidencję tę zakłada się poprzez podział konta 550 na konta analityczne i szczegółowe (konta analityczne są zakładane do konta syntetycznego, konta szczegółowe do kont analitycznych). Obroty i salda kont szczegółowych stanowią obroty i saldo konta analitycznego, z kolei obroty i salda kont analitycznych stanowią obroty i saldo konta syntetycznego. Szczegółowość prowadzenia ewidencji pomocniczej powinna być określona w zakładowym planie kont jednostki. Zwyczajowo konta analityczne zakłada się dla poszczególnych komórek zaliczanych do zarządu jednostki oraz komórek organizacyjnych, których działalność jest związana z jednostką jako całością, z podziałem na konta szczegółowe według rodzajów kosztów (np. wynagrodzenia z narzutami, koszty materiałów i wyposażenia, koszty podróży służbowych, koszty szkoleń, i inne). Osobne konto analityczne zakłada się ponadto dla kosztów utrzymania jednostki, z ewentualnym podziałem szczegółowym według rodzajów tych kosztów (np. podatki i opłaty, usługi bankowe, ubezpieczenia majątkowe, utrzymanie nieruchomości itp.). Generalnie przyjęte przekroje analityczne i szczegółowe powinny umożliwiać wykonanie analizy kosztów, której celem jest:

- kontrola wysokości kosztów,
- dostarczenie danych do budżetowania (czyli planowania kosztów przyszłych okresów),
- ocena efektywności działania.

Analiza kosztów zarządu obejmuje m.in.:

- porównanie kosztów bieżącego okresu z kosztami okresów poprzednich oraz kosztów planowanych do poniesienia w okresach przyszłych,
- ocenę struktury kosztów,
- porównanie dynamiki kształtowania się kosztów zarządu w odniesieniu do dynamiki produkcji wyrobów (wykonywania usług),
- wskazanie czynników powodujących zmiany w wielkości i strukturze kosztów zarządu, w celu ich racjonalizacji.

Konto 550 **nie może wykazywać salda** na koniec roku. Koszty zarządu nie są rozliczane na nośniki kosztów i **nie** wchodzi w skład kosztów wytworzenia produktów. Koszty zarządu poniesione w danym roku obrotowym przenosi się na konto 490 „Rozliczenie kosztów” jako część kosztów uzyskania przychodów ze sprzedaży.

**Typowe zapisy strony Wn konta 550
„Koszty zarządu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rozliczenie kosztów prostych według rodzajów przypadających na koszty zarządu samorządowych zakładów budżetowych oraz na koszty odpłatnej działalności usługowej i wytwórczej państwowych i samorządowych jednostek budżetowych	490
2.	Koszty świadczeń działalności pomocniczej dotyczące kosztów zarządu	530

**Typowe zapisy strony Ma konta 550
„Koszty zarządu”**

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Okresowe lub jednorazowe (na koniec roku) przeniesienie kosztów zarządu dotyczące kosztów odpłatnej działalności	490

8.4. Konto 580 – „Rozliczenie kosztów działalności”

Konto 580 służy do porównania kosztu wytworzenia poszczególnych produktów lub ich grup z wartością wytworzonych produktów wyrażoną w cenach ewidencyjnych. Stosuje się je w jednostkach, które nie ustalają na bieżąco rzeczywistego kosztu wytworzenia wyrobów, ujmując je w księgach rachunkowych w stałych cenach ewidencyjnych. Za stałą cenę ewidencyjną przyjmuje się zwyczajowo: planowany techniczny koszt wytworzenia, faktyczny techniczny koszt wytworzenia z poprzedniego okresu sprawozdawczego lub cenę sprzedaży netto. Wybrana wielkość powinna być wskazana w polityce rachunkowości jednostki.

Na stronie Wn konta 580 ujmuje się, w korespondencji z odpowiednimi kontami zespołu 5, rzeczywisty koszt wytworzenia produktów, a **na stronie Ma** – wartość tych produktów w cenach ewidencyjnych, w korespondencji z odpowiednimi kontami zespołu 6 lub 7.

Różnica między wartością produktów ustaloną w rzeczywistym koszcie wytworzenia i w cenach ewidencyjnych podlega – jako odchylenie od cen ewidencyjnych produktów – przeniesieniu na konto 620 lub 700.

Prowadzenie konta 580 jest zbędne, jeżeli ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia gotowych produktów nie wymaga jego stosowania.

Do konta 580 **można nie prowadzić ewidencji szczegółowej.**

Konto 580 **nie może wykazywać salda na koniec roku.**

Typowe zapisy strony Wn konta 580 „Rozliczenie kosztów działalności”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Rzeczywisty koszt wytworzonych produktów	500
2.	Kredytowe odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów dotyczące produktów: a) sprzedanych bezpośrednio z produkcji b) gotowych przyjętych do magazynu	700 620

Typowe zapisy strony Ma konta 580 „Rozliczenie kosztów działalności”

Lp.	Treść operacji	Konta przeciwstawne
1.	Przyjęcie do magazynu produktów wytworzonych w cenach ewidencyjnych	600
2.	Debetowe odchylenia od cen ewidencyjnych wyrobów dotyczące produktów: a) sprzedanych z pominięciem magazynu b) gotowych przyjętych do magazynu	700 620

Podstawy prawne

- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 395; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 650)
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2077; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 62)
- Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2191; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 2371)
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 685)
- Ustawa z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami (j.t. Dz.U. z 2017 r. poz. 2187; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 10)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 1542)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 767)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911)
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 29 stycznia 2013 r. w sprawie należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej (Dz.U. z 2013 r. poz. 167)

RODO dla samorządu i administracji

Od 25 maja 2018 r. jednostki samorządu i administracji przetwarzające dane osobowe muszą stosować przepisy unijnego rozporządzenia RODO. Wdrożenie tych zasad wymaga wprowadzenia w jednostce nowych zadań i procedur. Trzeba także dostosować do wymogów RODO całą dokumentację i druki dotyczące przetwarzania danych osobowych. W urzędach i jednostkach należy od razu zaktualizować politykę bezpieczeństwa oraz instrukcje zarządzania bezpieczeństwem informatycznym w zakresie ochrony danych osobowych. Ponadto należy wprowadzić odpowiednie upoważnienia i oświadczenia, wykazy, rejestry i raporty.



Jednostki powinny być przygotowane na to, że w kolejnych budżetach będą musiały przeznaczyć większe środki finansowe na cele ochrony danych osobowych – zwłaszcza jeśli zdecydują się na obsługę zewnętrzną, świadczoną przez wyspecjalizowane podmioty.

Nowe zasady przetwarzania danych osobowych należy potraktować bardzo poważnie. Przepisy unijne przewidują bowiem niezwykle wysokie kary za uchybienia i nieprzestrzeganie przepisów w tym zakresie.

Rozporządzenie RODO to akt, który stosuje się bezpośrednio w krajach członkowskich UE – bez potrzeby wydawania aktów prawnych implementujących je do krajowego porządku prawnego. W Parlamencie trwają jednak prace nad całkowicie nową ustawą o ochronie danych osobowych. Przede wszystkim dostosowuje ona pojęcia i instytucje do przepisów unijnych. Wprowadza także skrócenie postępowań w sprawach o naruszenie ochrony danych osobowych oraz możliwość nakładania kar za naruszenia przepisów o ochronie danych osobowych. Równie ważnym aktem prawnym będą przepisy wprowadzające do tej ustawy. Znowelizują one kilkaset aktów prawnych, w których mowa jest o ochronie danych osobowych albo które odwołują się w tym zakresie do ustawy o ochronie danych osobowych.

Poradnik „RODO dla samorządu i administracji” ułatwi przygotowanie się i wdrożenie w jednostkach samorządu terytorialnego obowiązujących od 25 maja 2018 r. nowych zasad ochrony danych osobowych. Opisuje zarówno zmiany wprowadzane przez RODO, jak i obowiązki, które są nakładane na urzędy i organy samorządu. Niezwykle praktyczne i pomocne są dedykowane urzędowi wzory druków i wykazów – dostosowane już oczywiście do wymogów RODO. Czytelnik znajdzie także przykład uaktualnionej instrukcji bezpieczeństwa przetwarzania informatycznego danych osobowych. Cenną pomocą są zwłaszcza aktywne wzory – dołączone do książki na pendrive.

Kompendium zostało napisane przystępnym językiem. Zawiera liczne rady i objaśnienia. Najtrudniejsze zagadnienia są przedstawione na praktycznych przykładach. Lektura poradnika nie tylko dostarczy Czytelnikowi gruntownej wiedzy o nowych zasadach przetwarzania danych osobowych, ale przede wszystkim ułatwi procedurę ich opracowania i wdrożenia w jednostce.

INFORMACJE I ZAMÓWIENIA:



www.sklep.infor.pl



bok@infor.pl



22 212 03 30



Lubie to!

www.facebook.com/PRBinfor – mamy ponad 1500 polubień – DZIĘKUJEMY

PRB nr 6 (138)



Czy jednostki samorządu terytorialnego muszą stosować split payment od 1 lipca 2018 r.?

Pytanie: : Od 1 lipca 2018 r. wchodzi w życie przepisy dotyczące mechanizmu podzielonej płatności (split payment). Czy jednostki samorządu terytorialnego są zobowiązane do stosowania tego mechanizmu?

Odpowiedź: Z pewnością odpowiedź na tak postawione pytanie jest negatywna. Jednostki samorządu terytorialnego nie będą miały takiego obowiązku.

Wchodzące w życie od 1 lipca 2018 r. przepisy dotyczące mechanizmu podzielonej płatności (split payment) przewidują dobrowolność jego stosowania. Oznacza to, że każdorazowo nabywca, otrzymując fakturę zakupu z VAT, będzie mógł zdecydować, czy zapłaci kwotę brutto na bieżący rachunek dostawcy, czy też skorzysta z nowego sposobu opłacenia faktury w formie podzielonej płatności, wypełniając odpowiedni komunikat przelewu. Wówczas bank automatycznie dokona podziału płatności – kwoty netto na zwykły rachunek i kwoty odpowiadającej VAT na konto VAT dostawcy.

Jednak mimo formalnej dobrowolności mechanizmu podzielonej płatności może się okazać, że JST będzie zmuszona do opłacenia otrzymanych faktur zakupowych w ten sposób, jeśli nabywca towarów i usług od JST zapłaci kwotę VAT z faktury wystawionej przez JST na rachunek VAT JST. Wówczas, aby uniknąć zamrażania środków na rachunku VAT, konieczne będzie dokonanie przez JST płatności VAT z otrzymanych faktur w formie split payment. Dobrowolność split payment może więc okazać się pozorna. Trzeba mieć na uwadze ograniczone możliwości dysponowania przez JST środkami zgromadzonymi na rachunku VAT. Te środki można wykorzystać właśnie na zapłatę kwoty VAT wynikającej z faktur zakupowych, jak również na zapłatę do urzędu skarbowego zobowiązania VAT wynikającego z deklaracji. Będzie również istniała możliwość wystąpienia z wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego o uwolnienie środków z rachunku VAT i przelanie ich na zwykły rachunek JST. Na wydanie takiej zgody urząd będzie miał jednak 60 dni, co może istotnie wpłynąć na przepływy finansowe JST.

Poza przesłankami czysto finansowymi, o których mowa powyżej, decyzja o stosowaniu przez JST do zapłaty za otrzymane faktury mechanizmu podzielonej płatności może wynikać z chęci zapewnienia bezpieczeństwa podatkowego. Przepisy przewidują wprost, że zapłata w formie split payment uchroni JST przed potencjalnymi sankcjami VAT nakładanymi w razie stwierdzenia nieprawidłowości (sankcja 20%, 30% i 100%), jak również przed solidarną odpowiedzialnością za zapłatę należnego VAT w przypadku nabycia towarów wymienionych w załączniku nr 13 do ustawy o VAT (głównie paliwa, wyroby ze stali). Co istotne, Ministerstwo Finansów zapowiada również uznanie podzielonej płatności za przesłankę dochowania należytej staranności, która będzie chronić nie tylko przed sankcjami, ale przede wszystkim przed kwestionowaniem odliczenia VAT przez fiskusa, gdyby okazało się, że zakupione towa-

ry (usługi) na wcześniejszym etapie obrotu były przedmiotem nielegalnego proceduru, o którym nabywca nie wiedział. Taka ochrona nie wynika z uchwalonych przepisów dotyczących mechanizmu podzielonej płatności, ale została zapowiedziana w rządowym uzasadnieniu do projektu przepisów. Ponadto podzielona płatność została wymieniona wśród przesłanek należytej staranności w dokumencie, który ukazał się 25 kwietnia br. na stronach Ministerstwa Finansów jako wytyczne dla aparatu skarbowego (tzw. Metodyka działania dla Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie badania należytej staranności). Wprawdzie dokument ten nie ma prawnej mocy ochronnej dla podatnika, który się do niego zastosuje (takiej, jaką daje np. interpretacja ogólna czy objaśnienia podatkowe wydane na podstawie Ordynacji podatkowej), jednak zastosowanie się do tych wytycznych z pewnością zwiększa bezpieczeństwo podatkowe JST jako nabywcy.



Wejdź na www.inforakademia.infor.pl
i obejrzyj najnowsze wideoszkolenia
dla sektora publicznego:

Rejestr Należności Publicznoprawnych *nowy obowiązek gmin w roku 2018*

Czas trwania: **46 minut**

Prowadzący:

Hanna Kmiecik

specjalista w zakresie dochodów w JST

Dowiedz się:

- od kiedy stosuje się przepisy w zakresie REJESTRU w odniesieniu do wierzyciela będącego jednostką samorządu terytorialnego,
- po co gminie Rejestr Należności Publicznoprawnych,
- jakie dane powinien zawierać REJESTR,
- kiedy wierzyciel wprowadza zmianę lub wykreśla dane z REJESTRU,
- co to jest sprzeciw dłużnika,
- na jakich zasadach udostępnia się dane zawarte w REJESTRZE.

W NASTĘPNYM NUMERZE PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

► Zespół 7 – „Przychody, dochody, koszty”

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont (...). Zastąpiło ono rozporządzenie Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r.

W PORADNIKU zostaną przedstawione m.in.:

- zasady tworzenia zakładowych planów kont dla zespołu 7,
- zasady ujmowania zdarzeń na poszczególnych kontach syntetycznych zespołu 7 (700, 720, 730, 740, 750, 751, 760, 761) wraz ze wzorami typowych księgowiń,
- zasady prowadzenia ewidencji pomocniczej dla poszczególnych kont, wraz z opisem urzędzeń księgowych i zasad dokonywania w nich zapisów.

PRENUMERATA 2018

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej

na 12 miesięcy w cenie 789 zł brutto

POLECAMY RÓWNIEŻ:

DWUTYGODNIK:

Rachunkowość Budżetowa

na 12 miesięcy w cenie 899 zł brutto

MIESIĘCZNIK:

Gazeta Samorządu i Administracji

na 12 miesięcy w cenie 689 zł brutto



www.sklep.infor.pl



22 761 30 30, 801 626 666



bok@infor.pl



Zaf. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego
Marzena Nikiel

Redaktor naczelny Grupy Finanse Publiczne
Agnieszka Oleksiak

Redaktor naczelny
Małgorzata Majewska
malgorzata.majewska@infor.pl
www.facebook.com/PRBinfor
tel. 510 024 802

Sekretarz redakcji
Dorota Majcher

Korekta
Barbara Redzyńska

Redaktor graficzny
Monika Rodziewicz

Adres redakcji
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 530 40 57
www.prb.infor.pl

Biuro Reklamy
Kamilla Alchimowicz
tel. 22 530 40 75
e-mail: kamilla.alchimowicz@infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
ul. Okopowa 58/72, 01-042 Warszawa
tel. 22 761 30 30, 801 626 666
e-mail: bok@infor.pl
strona: www.sklep.infor.pl

Zamówienia na prenumeratę przyjmują również:
RUCH S.A., prywatni kolporterzy oraz urzędy pocztowe.

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: Interdruk

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania i adustacji tekstów oraz zwrotu materiałów zamówionych, a niezatwierdzonych do druku. Materiałów niezamówionych nie zwracamy. Nie ponosimy odpowiedzialności za treść reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład: 2940 egz.

KADRY PŁACE I HR

inforflex.pl



INFORLEX KADRY PŁACE I HR

to kompleksowa, codziennie aktualizowana baza wiedzy dla działów kadr, płac i HR adresowana do rynku firm i jednostek sektora finansów publicznych.

- Procedury i narzędzia z obszaru HRM
- Ponad 600 merytorycznych warsztatów dla działów kadr i HR
- Najlepsze studia przypadków z polskiego rynku oraz opinie uznanych specjalistów HR
- Książki o tematyce kadrowo-płacowej i HR
- Dostęp do cenionych i profesjonalnych czasopism INFOR
- Kodeks pracy 2018 z komentarzem
- Kalkulatory i wskaźniki dedykowane kadrowym
- Oznaczenie aktualności porad i artykułów

IZABELA MOTOWILCZUK

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

JAN CHARYTONIUK

autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu rachunkowości budżetowej, w tym ok. 20 opracowań do „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej”, opartych na praktycznych doświadczeniach wyniesionych z pracy w instytucjach kontrolnych (obecnie w RIO) i na stanowisku głównego księgowego

Zespół 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” Zespół 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” po zmianach

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911). To ważny akt prawny dla księgowych. Dlatego w 2018 r. ukaże się **seria Poradników**, w których zostaną omówione **aktualne zasady prowadzenia ewidencji księgowej** w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Poradniki będą napisane w formie **komentarza do poszczególnych zespołów kont – od zespołu 0 aż po zespół 8**.

Pięty z serii Poradników dotyczy ewidencji na kontach dwóch zespołów: 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” oraz 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”. Z tego Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- na czym polega ujmowanie kosztów w układzie rodzajowym i funkcjonalno-kalkulacyjnym,
- na podstawie jakich dowodów księgowych ujmuje się operacje na kontach zespołów 4 i 5,
- jak tworzyć zakładowy plan kont dla zespołów 4 i 5,
- jak prawidłowo ujmować zdarzenia na poszczególnych kontach syntetycznych zespołów 4 i 5 (podano wzory typowych księgowiń na stronie Wn i Ma, wskazano jednocześnie konta przeciwstawne),
- jak prowadzić ewidencję pomocniczą (analityczną i szczegółową) dla poszczególnych kont.

