

Małgorzata Wojtczak

PODSTAWY FINANSÓW PUBLICZNYCH

Podręcznik do nauki zawodu
TECHNIK ADMINISTRACJI

Kwalifikacja A.68.3

Podręcznik dopuszczony do użytku szkolnego przez ministra właściwego do spraw oświaty i wychowania i wpisany do wykazu podręczników przeznaczonych do kształcenia w zawodach na podstawie opinii rzeczoznawców: **dr Katarzyny Kozłowskiej, mgr Anny Kordzikowskiej, mgr Marioli Przybylskiej.**

Typ szkoły: szkoła policealna

Zawód: technik administracji

Kwalifikacja: A. 68. Obsługa klienta w jednostkach administracji

Część kwalifikacji: 3. Sporządzanie analiz i sprawozdań dotyczących finansów publicznych

Rok dopuszczenia: 2015

Redaktor prowadzący:

Jacek Musiałkiewicz

Projekt okładki, opracowanie redakcyjne i skład:

Jarosław Bralski

Korekta:

Zofia Średnicka

Fotografia na okładce:

© Arkadiusz Warmus – Fotolia.com

© Copyright by Wydawnictwo Ekonomik – Jacek Musiałkiewicz

Warszawa 2015

ISBN 978-83-7735-041-6

Wydawnictwo Ekonomik – Jacek Musiałkiewicz

ul. Zwierzyniecka 7 m. 1

00-719 Warszawa

tel./faks 22 840-19-25, tel. 22 851-70-31

e-mail: biuro@ekonomik.biz.pl

www.ekonomik.biz.pl

Druk i oprawa:

Wydawnictwo ITeE-PIB

ul. K. Pułaskiego 6/10

26-600 Radom

tel. 48 364-42-41

Wstęp

Przedstawiam Państwu podręcznik pt. **Podstawy finansów publicznych**, przeznaczony dla słuchaczy szkół policealnych zdobywających zawód technika administracji. Podręcznik może również stanowić wsparcie merytoryczne pracowników lub osób zamierzających podjąć pracę w administracji publicznej.

W podręczniku omówiłam wszystkie zagadnienia dotyczące finansów publicznych, występujące w trzeciej części kwalifikacji **A.68. Obsługa klienta w jednostkach administracji** – A.68.3. Sporządzanie analiz i sprawozdań dotyczących finansów publicznych, zapisane w Rozporządzeniu Ministra Edukacji Narodowej z dnia 7 lutego 2012 r. w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach.

Pisząc ten podręcznik, starałam się przedstawić wszystkie zagadnienia w sposób jak najbardziej zrozumiały dla czytelnika. Dlatego umieściłam w nim dużo przykładów, tabel, schematów i rysunków, które powinny ułatwić zrozumienie omawianych zagadnień. W wielu przykładach zaprezentowałam rzeczywiste dane finansowe, zaczerpnięte ze stron internetowych urzędów administracji publicznej, jak również takie, z którymi spotkałam się w swoim życiu zawodowym. Treść podręcznika uzupełniają przypisy, w których podaję definicje nowych pojęć oraz wyjaśniam szerzej niektóre zagadnienia.

Na końcu podręcznika zamieszczony został słownik najważniejszych pojęć używanych w podręczniku, a także wybór literatury i spis najważniejszych stron internetowych dotyczących zagadnień finansów publicznych. Wybraną przeze mnie literaturę oraz strony internetowe polecam osobom korzystającym z tego podręcznika, ponieważ stanowią one zaufane źródła poszerzenia wiedzy.

W podręczniku często powołuję się na ustawy, rozporządzenia, a także inne źródła prawa. Pełne tytuły tych aktów prawnych wraz z miejscem ich publikacji zostały podane w wykazie aktów prawnych na końcu podręcznika. Podane akty normatywne mogą ulegać zmianom i nowelizacjom, dlatego w celu sprawdzenia ich aktualności polecam korzystanie z wyszukiwarek aktów normatywnych – pierwsza z nich znajduje się na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji, pod adresem www.dziennikiurzedowe.gov.pl, a druga na stronie internetowej Sejmu, pod adresem <http://isap.sejm.gov.pl>.

Chciałabym, aby podręcznik **Podstawy finansów publicznych** spełnił oczekiwania wszystkich, którzy będą z niego korzystać. Jeżeli w trakcie pracy z podręcznikiem nasuną się Państwu jakieś uwagi czy sugestie, proszę o ich przysłanie na adres e-mail Wydawnictwa: biuro@ekonomik.biz.pl.

Z wyrazami szacunku

Małgorzata Wojtczak

Warszawa, 2 lutego 2015 r.

4

SPRAWOZDAWCZOŚĆ JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH

4.1 Wprowadzenie



Sprawozdawczość jest to system prezentacji danych (m.in. finansowych), które są przeznaczone dla wielu użytkowników.

Jednostki sektora finansów publicznych, podobnie jak przedsiębiorcy, przedstawiają w sprawozdaniach informacje finansowe dotyczące swojej działalności. Tą część prezentacji danych nazywa się **sprawozdawczością finansową**. Dodatkowo jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania z wykonania procesów finansów publicznych. Tą część prezentacji danych nazywa się **sprawozdawczością budżetową**. Informacje wykorzystywane w sprawozdaniach finansowych i budżetowych jednostek sektora finansów publicznych pochodzą z ewidencji prowadzonej w tych jednostkach. Ewidencję, która dostarcza danych do sprawozdawczości finansowej, określa się jako **ewidencję rachunkową**.

Ewidencja rachunkowa prowadzona w jednostkach sektora finansów publicznych oraz sporządzane na jej podstawie sprawozdania są częścią rachunkowości budżetowej. Z tego względu przed omówieniem pojęć z zakresu sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych wyjaśnione zostaną najważniejsze pojęcia z zakresu rachunkowości, takie jak: aktywa, pasywa, bilans, księgi rachunkowe, konto księgowe, ewidencja syntetyczna, ewidencja analityczna, zestawienie obrotów i sald, wycena, inwentaryzacja oraz sprawozdawczość finansowa i budżetowa. Dzięki temu łatwiej będzie zrozumieć zagadnienia omawiane w dalszej części tego rozdziału.

Wokół nas występuje wiele zjawisk i zdarzeń, ale tylko niektóre z nich są przedmiotem zainteresowania rachunkowości.



Rachunkowość jest to kompleksowy, uniwersalny i sformalizowany system gromadzenia, przetwarzania i prezentacji informacji o zdarzeniach gospodarczych.

Przedmiotem zainteresowania rachunkowości są zdarzenia wywołujące zmiany w stanie posiadanych zasobów i w zakresie źródeł ich finansowania, które wystąpiły w podmiotach mających obowiązek prowadzenia rachunkowości⁸⁵. Do podmiotów tych należą m.in.:

- prowadzące działalność gospodarczą spółki prawa handlowego, spółdzielnie i przedsiębiorstwa państwowe;
- jednostki sektora finansów publicznych (gminy, powiaty, województwa i ich związki, państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe oraz gminne, powiatowe i wojewódzkie zakłady budżetowe).

⁸⁵ W przepisach dotyczących rachunkowości do określenia podmiotu zobowiązanego do prowadzenia rachunkowości używane jest słowo „jednostka”.

Rachunkowość prowadzona w podmiotach prowadzących działalność gospodarczą nazywana jest rachunkowością przedsiębiorstw, a rachunkowość prowadzona w jednostkach sektora finansów publicznych – rachunkowością budżetową.

Rachunkowość przedsiębiorstw jest to system identyfikacji, grupowania, ewidencjonowania, przetwarzania i prezentowania wyrażonych w pieniądzu zdarzeń, występujących w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej (np. zakup materiałów za gotówkę, zużycie materiałów w produkcji, sprzedaż wyrobów za gotówkę). Tak więc przedmiotem rachunkowości przedsiębiorstw są występujące w przedsiębiorstwach procesy gospodarcze.



Rachunkowość budżetowa jest to system identyfikacji, grupowania, ewidencjonowania oraz przetwarzania i prezentowania wyrażonych w pieniądzu zdarzeń, występujących w sektorze finansów publicznych.

Przedmiotem rachunkowości budżetowej są procesy dotyczące gromadzenia środków publicznych oraz ich wydatkowania w jednostkach sektora finansów publicznych. Procesy te (np. wpływ podatku do kasy, wydatkowanie środków na zadania publiczne z zakresu służby zdrowia) wiążą się z wykonywaniem przez te jednostki zadań sektora finansów publicznych.

Aktem prawnym regulującym rachunkowość w Polsce jest *Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*. Podstawowym zadaniem rachunkowości jest rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (np. powiatu, gminnego zakładu budżetowego, spółki z o.o.).

SPRAWDŹ SIEBIE

1. Co to jest rachunkowość?
2. Podaj nazwę ustawy regulującej rachunkowość w Polsce.
3. Co jest przedmiotem rachunkowości budżetowej?

4.2 Podstawowe pojęcia z zakresu rachunkowości

Aktywa i pasywa

Każdy podmiot prowadzący jakąkolwiek działalność musi posiadać odpowiednie zasoby majątkowe, dzięki którym możliwe jest jej prowadzenie. Zasoby te określane są również jako środki gospodarcze, natomiast w rachunkowości dla określenia posiadanych przez dany podmiot składników majątkowych używane jest pojęcie **aktywa**. Aktywami jednostki są np. budynki i ich wyposażenie, materiały, środki pieniężne.

Przykład

Szkoła podstawowa (gminna jednostka budżetowa) wykonuje zadania własne gminy z zakresu oświaty i wychowania. Szkoła otrzymała od gminy w użytkowanie następujące środki gospodarcze, niezbędne do prowadzenia działalności:

- działkę gruntu o powierzchni 20 000 m² i wartości 900 000 zł, na której znajduje się budynek szkoły;
- budynek szkoły o wartości 2 000 000 zł;
- budowle – przyłącze wody i kanalizacji o wartości 200 000 zł;
- pozostałe środki: wyposażenie sal lekcyjnych, pokoju nauczycielskiego, sekretariatu, pokoju dyrektora, stołówki szkolnej oraz lokalnej kotłowni – o łącznej wartości 300 000 zł.

Ponadto szkoła podstawowa otrzymała z budżetu gminy środki pieniężne na sfinansowanie wydatków szkoły.

Nabycie przez określony podmiot majątku (aktywów) jest możliwe, jeżeli posiada on potrzebne do tego źródła finansowania. Źródła finansowania majątku określane są również jako kapitały lub fundusze, natomiast w rachunkowości dla określenia źródeł finansowania majątku używane jest pojęcie **pasywa**. Pasywa są źródłem finansowania aktywów, dlatego wyrażona w pieniądzach wartość aktywów danej jednostki zawsze musi być równa sumie pasywów.

Przykład

Aktywa i pasywa szkoły podstawowej z poprzedniego przykładu przedstawia poniższa tabela.

AKTYWA			PASYWA		
Lp.	Nazwa	Wartość w zł	Lp.	Nazwa	Wartość w zł
1	Grunty	900 000	1	Fundusze	3 450 000
2	Budynki	2 000 000			
3	Budowle	200 000			
4	Pozostałe środki	300 000			
5	Środki pieniężne	50 000			
Suma aktywów		3 450 000	Suma pasywów		3 450 000

Klasyfikacja aktywów

Podstawowym kryterium podziału aktywów w rachunkowości jest **okres ich wykorzystywania**. Na podstawie tego kryterium aktywa dzieli się na aktywa trwałe i aktywa obrotowe.

Aktywa trwałe

Aktywa trwałe są przeznaczone do trwałego (dłuższego niż 12 miesięcy) posiadania i użytkowania. Należą do nich np. budynki, maszyny, samochody. Aktywa trwałe dzielą się m.in. na:

- środki trwałe;
- środki trwałe w budowie;
- wartości niematerialne i prawne;
- należności długoterminowe.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości **środki trwałe** to rzeczowe aktywa⁸⁶ trwałe, których przewidywany okres użyteczności jest dłuższy niż rok. Zalicza się do nich grunty, budynki, budowle, maszyny, urządzenia i środki transportu. **Środki trwałe dzielone są zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT)**, ustaloną rozporządzeniem Rady Ministrów. Najwyższym poziomem klasyfikacji są **grupy rodzajowe** (np. grupa 0 – grunty, grupa 1 – budynki i lokale oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, grupa 2 – obiekty inżynierii lądowej i wodnej, grupa 3 – kotły i maszyny energetyczne, grupa 4 – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego stosowania, grupa 5 – maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne). W dalszej kolejności grupy **środków trwałych dzielą się na podgrupy** oraz **rodzaje**.

Środki trwałe w budowie to środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub w okresie ulepszania już istniejącego środka trwałego. W rachunkowości budżetowej **środki trwałe w budowie** nazywane są **inwestycjami**.

Przykład

Dla wybudowania budynku szkoły niezbędne jest wydatkowanie środków pieniężnych na materiały budowlane oraz robociznę. Nakłady ponoszone w okresie budowy budynku stanowią wartość środków trwałych w budowie.

⁸⁶ Aktywa rzeczowe to aktywa, które posiadają postać materialną (rzeczową).

Wartości niematerialne i prawne są to nabyte przez jednostkę prawa majątkowe o przewidywanym okresie użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone na potrzeby jednostki. Zaliczamy do nich m.in. licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patenty.

Użytkowane przez jednostkę i przeznaczone na jej potrzeby środki trwałe oraz wartości niematerialne prawne zużywają się stopniowo. Utrata wartości środków trwałych w czasie nazywana jest w rachunkowości **umorzeniem**. Przy ustalaniu okresu umarzania bierze się pod uwagę przewidywaną długość **użytkowania środka trwałego** lub wartości niematerialnej i prawnej. W bilansie środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne prezentowane są w wartościach po pomniejszeniu o umorzenie. Wartość umorzenia obliczonego w roku obrotowym nazywana jest **amortyzacją**.

Należności jednostki są zaliczane do aktywów trwałych wtedy, gdy termin ich wymagalności jest dłuższy niż 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego⁸⁷. Są one określane jako **należności długoterminowe**. Do aktywów trwałych nie zalicza się należności, które dotyczą wykonanych przez jednostkę dostaw i usług.

Aktywa obrotowe

Do **aktywów obrotowych** (nazywanych również majątkiem obrotowym) zalicza się te składniki majątku, które są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Należą tu np. materiały biurowe i środki pieniężne wykorzystywane do bieżącej działalności jednostki. Aktywa obrotowe dzielą się na:

- zapasy;
- należności;
- inwestycje krótkoterminowe;
- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe.

Do **zapasów** zalicza się materiały, towary, produkty gotowe, półprodukty oraz produkcję w toku. **Materiały** są to produkty zakupione od dostawców zewnętrznych lub wytworzone we własnym zakresie w celu zużycia ich na własne potrzeby jednostki (np. materiały biurowe, węgiel zakupiony do lokalnej kotłowni, środki czystości). **Towary** to aktywa obrotowe, które zostały nabyte w celu odsprzedaży (np. artykuły spożywcze w bufecie szkolnym przeznaczone do sprzedaży). **Produkty gotowe, półprodukty** oraz **produkcja w toku** to aktywa obrotowe, które występują w jednostkach wytwarzających wyroby celem sprzedaży (np. w fabryce butów produktami jest wytworzone w produkcji i przekazane do magazynu gotowe obuwie).

Do aktywów obrotowych zaliczamy należności, które są wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Są one określane jako **należności krótkoterminowe** i powstają w wyniku przeszłych zdarzeń (np. gdy jednostka sprzedająca rowery wystawia fakturę z 14-dniowym terminem zapłaty, to do momentu zapłaty wartość faktury stanowi należność krótkoterminową tej jednostki).

Inwestycje krótkoterminowe są to należące do jednostki środki pieniężne, które znajdują się w kasie oraz na rachunkach bankowych. Do tej grupy aktywów zalicza się również inne aktywa, np. akcje i udziały, jeżeli zostały nabyte w celu ich odsprzedaży, a także weksle, czeki i krótkoterminowe lokaty bankowe.

Rozliczenia międzyokresowe kosztów dotyczą wartości wynikających m.in. z zapłaconych z góry abonamentów, prenumerat, polis ubezpieczeniowych, czynszu (np. gdy jednostka płaci ubezpieczenie za samochód za następny rok w grudniu roku poprzedniego, to wartość ubezpieczenia będzie rozliczeniem międzyokresowym).

⁸⁷ **Dzień bilansowy** jest to dzień, na który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe.

Klasyfikacja pasywów

Pasywa, nazywane również funduszami, dzieli się na fundusze własne oraz fundusze obce.

Fundusze własne są trwałymi źródłami finansowania jednostki. Są one wnoszone przez jej założycieli, a także powstają w wyniku wygospodarowania przez jednostkę zysku i przeznaczenia go na powiększenie jej funduszy. Ta część aktywów każdej jednostki, która jest finansowana funduszami własnymi, jest nazywana **aktywami netto**⁸⁸. Jest to kategoria ekonomiczna, którą wykorzystuje się do oceny sytuacji finansowej jednostki. Wzrost aktywów netto oznacza, że jednostka osiąga zyski, dzięki którym zwiększają się jej możliwości finansowania aktywów środkami własnymi. W rachunkowości budżetowej informacja o wartości aktywów netto może być wykorzystywana w jednostkach, które pokrywają koszty z przychodów własnych (np. samorządowych zakładach budżetowych czy agencjach wykonawczych). Kategoria ta nie jest wykorzystywana w jednostkach budżetowych, ponieważ ich działalność nie jest nastawiona na zysk.

Fundusze obce są to te źródła finansowania jednostki, które wymagają spłaty, ponieważ należą do innych podmiotów i jednostka może korzystać z nich tylko przez ściśle określony czas. Należą do nich np. kredyty bankowe, zobowiązania wobec dostawców, zobowiązania wobec pracowników, fundusze specjalne czy rozliczenia międzyokresowe przychodów. Fundusze obce nazywane są również **zobowiązaniami**.

Przykład

Szkoła podstawowa (z poprzedniego przykładu) została wyposażona przez gminę w aktywa niezbędne do prowadzenia działalności oświatowej. Łączna wartość tych aktywów stanowi fundusz własny szkoły podstawowej. Źródłem finansowania szkoły są również fundusze obce w kwocie 100 000 zł, powstałe z tytułu:

- nieopłaconych faktur dostawców (za energię elektryczną, wodę, ścieki, wywóz śmieci, telefony oraz artykuły spożywcze do stołówki szkolnej);
- nieopłaconych wynagrodzeń dla nauczycieli, pracowników administracji i obsługi szkoły;
- nieopłaconych podatków od wynagrodzeń i składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne.

AKTYWA			PASYWA		
Lp.	Nazwa	Wartość w zł	Lp.	Nazwa	Wartość w zł
1	Aktywa od gminy	3 450 000	1	Fundusz własny	3 450 000
2	Aktywa finansowane zobowiązaniami	100 000	2	Fundusze obce (zobowiązania)	100 000
Suma aktywów		3 550 000	Suma pasywów		3 550 000

Do **funduszy specjalnych** zaliczamy zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, który jest tworzony obowiązkowo u pracodawców zatrudniających powyżej 20 osób oraz we wszystkich jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych (niezależnie od liczby zatrudnionych). Celem tego funduszu jest finansowanie działalności socjalnej (m.in. kulturalno-oświatowej i sportowo-rekreacyjnej) oraz udzielanie pomocy materialnej,

⁸⁸ W zależności od tego, jakimi danymi dysponujemy, wartość aktywów netto obliczana jest według różnych wzorów:

- jeżeli posiadamy informację o wartości funduszy własnych, to: **aktywa netto = fundusze własne**;
- jeżeli posiadamy informację o wartości aktywów ogółem i o wartości zobowiązań, to: **aktywa netto = aktywa ogółem – zobowiązania**.

rzeczowej i finansowej. Świadczeniobiorcami tego funduszu są pracownicy i ich rodziny oraz byli pracownicy, będący emerytami.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmują m.in. równowartość otrzymanych środków z tytułu świadczeń, które będą wykonane w kolejnych okresach (przykładem jest otrzymany z góry czynsz za wynajem lokalu w kolejnym roku). Do tej pozycji zalicza się również równowartość otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych lub środków pieniężnych na finansowanie środków trwałych czy środków trwałych w budowie⁸⁹. Ta ostatnia pozycja nie występuje jednak w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych.

Bilans

Bilans jest to sporządzone na dzień bilansowy zestawienie, przedstawiające majątek jednostki i źródła jego finansowania. W zestawieniu tym zarówno majątek jednostki (aktywa), jak i źródła jego finansowania (pasywa) są wyrażone wartościowo (w jednostkach pieniężnych). Pasywa bilansu zawierają informację o wyniku finansowym jednostki, czyli zysku albo stracie. Zysk jest pokazywany w pasywach z wynikiem dodatnim, a strata z wynikiem ujemnym.

BILANS	
Aktywa (składniki majątku, zasoby)	Pasywa (źródła finansowania majątku, zasobów)
Suma bilansowa aktywów	= Suma bilansowa pasywów

Rysunek 30. Schemat bilansu

Bilans sporządza się na określony dzień – w następnym dniu mogą mieć miejsce zdarzenia gospodarcze, które spowodują zmiany w bilansie. Dzień ten określany jest jako **moment bilansowy** lub **dzień bilansowy**. W bilansie nie można wykazywać nieistniejących aktywów i pasywów, jak również nie można w nim pomijać jakichkolwiek składników majątku czy źródeł ich pochodzenia. Składniki aktywów i pasywów prezentuje się w bilansie w grupach, w których wyodrębnia się pozycje podobne rodzajem – nie prezentuje się natomiast w bilansie poszczególnych składników majątku. W załącznikach do ustawy o rachunkowości wymienione zostały grupy i pozycje aktywów i pasywów dla różnego rodzaju jednostek. Nie dotyczą one jednak gmin, powiatów, województw oraz ich związków, a także jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych. Wymienione wyżej jednostki sektora finansów publicznych prezentują aktywa i pasywa według wzorów bilansów określonych w rozporządzeniu ministra finansów.

Przy sporządzaniu bilansu należy pamiętać o wymienionych poniżej wymaganiach dotyczących jego treści i formy.

- Bilans musi zawierać następujące elementy: nazwę i numer statystyczny REGON jednostki sporządzającej, określenie jednostki, dla której jest sporządzany, określenie momentu bilansowego (dnia, na który sporządzany jest bilans), wyszczególnienie grup i pozycji aktywów i pasywów oraz ich wartość, sumy częściowe poszczególnych grup

⁸⁹ Źródłem finansowania nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych oraz środków trwałych w budowie w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych jest fundusz własny tych jednostek.

aktywów i pasywów, ogólną wartość aktywów i pasywów, datę sporządzenia bilansu, podpis osoby sporządzającej bilans, podpis kierownika jednostki.

- ▶ Aktywa są prezentowane w kolejności określonej w ustawie o rachunkowości. Nie dotyczy to jednak jednostek sporządzających bilanse według wzorów stanowiących załączniki do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej.
- ▶ Pasywa są prezentowane w kolejności określonej w ustawie o rachunkowości. Nie dotyczy to jednostek sporządzających bilanse według wzorów stanowiących załączniki do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej.
- ▶ Ogólna suma aktywów bilansu musi być równa ogólnej sumie pasywów bilansu.
- ▶ Bilans sporządza się w języku polskim i w polskiej walucie. Ustawa o rachunkowości dopuszcza możliwość prezentacji danych liczbowych **w zaokrągleniu do tysięcy złotych**, jeżeli nie zniekształca to obrazu finansowego jednostki – nie dotyczy to jednak jednostek sporządzających bilanse według wzorów stanowiących załączniki do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, które sporządzają bilans w złotych i groszach.
- ▶ W bilansie należy podać informację o jednostce, w jakiej wyrażone są dane liczbowe (złote albo tysiące złotych) – nie dotyczy to jednak jednostek sporządzających bilanse według wzorów stanowiących załączniki do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, które dane liczbowe prezentują w złotych i groszach.
- ▶ W bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący rok oraz dzień kończący poprzedni rok obrotowy.
- ▶ W przypadku sporządzania bilansu na inny dzień niż dzień kończący rok obrotowy w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na ten dzień oraz na dzień kończący rok obrotowy bezpośrednio poprzedzający ten dzień bilansowy.
- ▶ Informacje zawarte w bilansie mogą być wykazywane ze szczegółowością większą niż określona w załącznikach do ustawy o rachunkowości, jeżeli wynika to z potrzeb lub specyfiki jednostki. Również jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe mogą wykazywać informacje z większą szczegółowością niż określona we wzorze.
- ▶ W przypadku gdy wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów zarówno na koniec roku obrotowego, jak i na koniec roku poprzedzającego rok obrotowy wynosi zero, to przy sporządzaniu bilansu pozycje te pomija się (nie wpisuje się nazw pozycji i kwot). Zasada ta nie dotyczy jednak jednostek sporządzających bilanse według wzorów stanowiących załączniki do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej.

Podstawową cechą bilansu jest **ciągłość bilansowa**. Cecha ta powoduje, że bilans na koniec jednego roku obrotowego jest jednocześnie bilansem na początek następnego roku obrotowego.

Drużga z istotnych cech bilansu została określona w **zasadzie równowagi bilansowej**. Zgodnie z tą zasadą suma aktywów w bilansie musi zawsze równać się sumie pasywów. Ogólną wartość aktywów lub pasywów w bilansie określa się również jako **sumę bilansową**.

Podstawową funkcją bilansu jest prezentacja stanu majątku i kapitałów (funduszy) na określony moment, czyli przedstawienie sytuacji majątkowo-finansowej jednostki na dzień sporządzenia bilansu (np. na dzień 31 grudnia 2014 r.). Sytuacja majątkowo-finansowa przedstawiona w bilansie pozwala na dokonanie analizy finansowej jednostki. Tak więc bilans pełni również funkcję analityczną. Inną funkcją bilansu jest funkcja sprawozdawcza, jako że bilans stanowi część sprawozdania finansowego jednostki. Bilans pełni również funkcje rachunkowe, ponieważ jest on podstawą do otwarcia i zamknięcia kont księgowych.

Księgi rachunkowe

Każda jednostka zobowiązana do prowadzenia rachunkowości musi prowadzić księgi rachunkowe.



Księgi rachunkowe to zestaw urządzeń ewidencyjnych, w których należy rejestrować wszystkie operacje gospodarcze zachodzące w jednostce.

Księgi rachunkowe prowadzi się w języku polskim i w polskiej walucie. Powinny być one trwale oznaczone nazwą jednostki (pełną lub skróconą), nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu komputerowego używanego do prowadzenia ksiąg rachunkowych (jeżeli księgi są prowadzone przy użyciu komputera). Ponadto księgi rachunkowe powinny zawierać informacje o roku obrotowym i okresie sprawozdawczym, którego dotyczą, oraz o dacie ich sporządzenia. Zapisów w księgach rachunkowych dokonuje się w sposób trwały, bez pozostawiania miejsc pozwalających na późniejsze dopiski lub zmiany. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy stosować właściwe procedury i środki chroniące przed zniszczeniem, modyfikacją lub ukryciem zapisu. Zapisy w księgach rachunkowych powinny być dokonane w sposób zapewniający ich trwałość przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych.

Księgi rachunkowe powinny być rzetelne, bezbłędne, sprawdzalne i prowadzone na bieżąco. Księgi rachunkowe uznaje się za **rzetelne**, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone **bezbłędnie**, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody księgowe, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłądność działania stosowanych procedur obliczeniowych. Księgi rachunkowe uznaje się za **sprawdzalne**, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych. Księgi rachunkowe uznaje się za **prowadzone na bieżąco**, jeżeli pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań oraz dokonanie rozliczeń finansowych.

Księgi rachunkowe obejmują:

1. dziennik;
2. księgę główną;
3. księgi pomocnicze;
4. zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych;
5. wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Księga główna, księgi pomocnicze oraz zestawienie obrotów i sald zostaną omówione w dalszej części rozdziału. Poniżej omówiony zostanie dziennik i inwentarz.

Dziennik zawiera chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Zapisy w dzienniku muszą być kolejno numerowane, a sumy zapisów (obroty) liczone w sposób ciągły.

Inwentarz jest to wykaz składników aktywów i pasywów, potwierdzony ich inwentaryzacją⁹⁰. Sporządzają go jednostki, które uprzednio nie prowadziły ksiąg rachunkowych w celu sporządzenia bilansu otwarcia. W pozostałych jednostkach rolę inwentarza spełnia zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych sporządzone na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych.

⁹⁰ **Inwentaryzacja** to okresowe ustalanie lub sprawdzanie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów na określony moment (dzień) i porównanie tego stanu ze stanem ewidencyjnym oraz ustalenie i wyjaśnienie różnic ujawnionych w czasie porównania, a także rozliczenie osób odpowiedzialnych za powierzone im mienie. Więcej informacji o inwentaryzacji zamieszczono w dalszej części rozdziału.

Konto księgowe

Wszystkie operacje gospodarcze⁹¹ są na bieżąco ewidencjonowane na specjalnych urządzeniach księgowych – **kontach księgowych**⁹². Dzięki temu w każdym momencie możliwe jest ustalenie stanu poszczególnych składników aktywów i pasywów, a także wysokości osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów.

Zbiór kont, na których dokonuje się chronologicznego⁹³, bieżącego, ciągłego i systematycznego zapisu zdarzeń gospodarczych, jest określany jako **księga główna**. Księgę główną tworzą **konta syntetyczne**⁹⁴, zawierające zapisy w ujęciu systematycznym. Oznacza to, że pojedyncze konto syntetyczne służy do ewidencji zdarzeń gospodarczych, które są związane z poszczególnymi składnikami aktywów lub pasywów albo z poszczególnymi kategoriami przychodów i kosztów. Dokonywanie zapisów na kontach syntetycznych w układzie systematycznym pozwala na uzyskanie informacji według kategorii (np. środków trwałych, środków pieniężnych, funduszy własnych, zobowiązań z tytułu zakupów, zobowiązań wobec pracowników).

Przykład

1. Na koncie księgowym „Środki trwałe” (konto syntetyczne) są zapisywane chronologicznie wszystkie operacje gospodarcze dotyczące: zakupu, nieodpłatnego otrzymania, sprzedaży oraz likwidacji środków trwałych. Dzięki temu z konta tego można zawsze odczytać informacje o aktualnym stanie środków trwałych w jednostce.
2. Zapisywanie na koncie „Kasa” wszystkich wpływów i wypływów środków pieniężnych w jednostce pozwala na uzyskanie informacji o aktualnym stanie pieniędzy w kasie.

Na kontach księgi głównej są rejestrowane zapisy dotyczące operacji gospodarczych, które wcześniej zostały zarejestrowane w dzienniku. Poszczególne operacje gospodarcze – w zależności od tego, czego dotyczą – ujmowane są na różnych kontach.

Wykaz kont księgi głównej, jakie mogą być stosowane przez jednostkę, jest określany jako **plan kont**. Plan kont zawiera numery i nazwy kont oraz omówienie operacji gospodarczych, jakie są księgowane na poszczególnych kontach. W planie kont konta podobnego rodzaju są łączone w zespoły (np. zespół 0 – majątek trwały, zespół 1 – środki pieniężne, zespół 2 – rozrachunki i roszczenia, zespół 3 – materiały i towary). Większość jednostek prowadzących rachunkowość (np. spółki prawa handlowego) ma swobodę kształtowania planu kont. Jednak niektóre jednostki sektora finansów publicznych nie mają swobody w tym zakresie, ponieważ opracowywane przez nie plany kont muszą być zgodne z odpowiednimi⁹⁵ planami określonymi przez ministra finansów i ogłaszanych w formie rozporządzeń lub zarządzeń.

⁹¹ **Operacja gospodarcza** – każde zdarzenie, jakie miało miejsce w jednostce, które spowodowało zmianę stanu aktywów lub pasywów jednostki bądź jej wyniku finansowego.

⁹² W zależności od sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych przez jednostkę konta mogą mieć różną formę i różny układ graficzny. **Jednak zasady funkcjonowania kont i dokonywania na nich zapisów bez względu na formę konta i jego układ graficzny są zawsze identyczne.** W nauczaniu rachunkowości powszechnie stosowany jest tzw. układ teowy konta – układ ten umożliwia przejrzyste przedstawienie zasad funkcjonowania konta i dokonywania na nim zapisów.

⁹³ **Zapis chronologiczny** oznacza, że operacje są zapisywane na koncie w kolejności ich wystąpienia.

⁹⁴ Podział kont księgowych na syntetyczne i analityczne zostanie omówiony w dalszej części rozdziału.

⁹⁵ Plany kont przeznaczone dla poszczególnych rodzajów jednostek sektora finansów publicznych są zamieszczone w załącznikach do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Są to:

- plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- plan kont dla placówek;
- plan kont dla budżetu państwa;
- plan kont dla budżetu jednostek samorządu terytorialnego.

Przykładowy wykaz kont dla placówki oświatowej (jednostka budżetowa) został zamieszczony w załączniku 1 na końcu podręcznika.

Każde konto księgowe składa się z następujących elementów: nazwy, numeru konta oraz dwóch przeciwstawnych stron konta (rys. 31).

Dt lub Wn	Nazwa i numer konta	Ct lub Ma

Rysunek 31. Elementy konta księgowego

Nazwa i numer konta określają, jakie operacje księgowe są na tym koncie księgowane (np. na koncie o nazwie „Kasa” są księgowane operacje związane z wpłatami i wypłatami gotówki). Nazwa konta jest uzupełniona numerem cyfrowym konta. Nazwa i numer konta wynikają z planu kont jednostki.

Dwie przeciwstawne strony konta służą do dokonywania na nich zapisów księgowych związanych z operacjami gospodarczymi. Lewa strona konta jest nazywana **stroną debet** lub **stroną winien** i oznacza się ją skrótem **Dt** lub **Wn**. Prawa strona konta jest nazywana **stroną credit** lub **stroną ma** i oznacza się ją skrótem **Ct** lub **Ma**. Nazwy *debet* i *credit* są określeniami łacińskimi, stosowanymi powszechnie na całym świecie, natomiast nazwy „winien” i „ma” są ich polskimi odpowiednikami.

Wpisanie na koncie nazwy i numeru, jakie zostały mu nadane w planie kont, jest określane jako **założenie konta**. Założenie konta jest wstępną czynnością, która umożliwia otwarcie konta. **Otwarcie konta** polega na wpisaniu salda początkowego z bilansu otwarcia. Saldo początkowe jest określane skrótem **Sp** (saldo początkowe) lub **BO** (bilans otwarcia).

Przykład

Jednostka na koniec roku obrotowego 2014 posiadała w kasie środki pieniężne w kwocie 1000 zł. 1 stycznia 2015 r. zaczął się nowy rok obrotowy tej jednostki i w związku z tym jednostka w tym dniu otworzyła konto „Kasa”. Konto to zostało otwarte poprzez wpisanie stanu gotówki w kasie jednostki.

Wn	100 Kasa	Ma
Sp	1000,00	

Po założeniu i otwarciu kont księguje się na nich operacje gospodarcze. **Księgowanie operacji gospodarczej** polega na zapisaniu kwoty tej operacji na dwóch przeciwstawnych (korespondujących) kontach. Na jednym z tych kont jest ona zapisywana po stronie Wn, a na drugim koncie po stronie Ma. Tego rodzaju zapis księgowy określany jest jako **zapis prosty**. Są również **zapisy księgowe złożone**, które polegają na tym, że kwota operacji na jednym koncie jest ewidencjonowana po stronie Wn, a po stronie Ma jest ewidencjonowana na dwóch lub więcej kontach. Może wystąpić również sytuacja odwrotna – kwota operacji może zostać zaewidencjonowana po stronie Wn na dwóch lub więcej kontach, zaś po stronie Ma na jednym koncie. Księgowanie operacji gospodarczych po przeciwnych stronach kont nazywa się w rachunkowości **korespondencją**.

Księgowanie operacji po stronie Wn określamy jako: obciążenie konta, debetowanie konta, zapisanie w ciężar konta, zapisanie po stronie Dt. Księgowanie operacji po stronie Ma określamy jako: uznanie konta, zapisanie po stronie kredytowej konta, zapisanie na dobro konta, kredytowanie konta. Każdy zapis na koncie powinien zawierać następujące informacje: datę zapisu, symbol i numer dowodu będącego podstawą zapisu, treść operacji gospodarczej oraz wartość operacji⁹⁶.

Zapisywanie każdej operacji na dwóch kontach, po różnych stronach, jest określone jako **zasada podwójnego zapisu** lub **zasada bilansowa**. Jest to podstawowa zasada prowadzenia ksiąg rachunkowych, zgodnie z którą suma zapisów po stronie Wn wszystkich kont musi być równa sumie zapisów po stronie Ma wszystkich kont. Zasada podwójnego zapisu musi być przestrzegana bez względu na to, w jakiej formie jednostka prowadzi księgi rachunkowe.

Suma kwot wszystkich operacji gospodarczych zaksięgowanych po stronie Wn lub po stronie Ma konta jest określana jako **obrót konta**. Na każdym koncie liczony jest **obrót debetowy konta** – jest to suma wszystkich zapisów po stronie Wn konta oraz **obrót kredytowy konta** – jest to suma wszystkich zapisów po stronie Ma konta.

Różnica pomiędzy sumą obrotów debetowych konta a sumą obrotów kredytowych konta jest określana jako **saldo konta**. Saldo konta może być debetowe lub kredytowe. **Saldo debetowe** występuje wtedy, gdy obroty debetowe konta są większe od obrotów kredytowych konta. **Saldo kredytowe** występuje wtedy, gdy obroty kredytowe konta są większe od obrotów debetowych konta. W sytuacji gdy obroty debetowe konta są równe obrotom kredytowym – konto ma **saldo zerowe**.

Wn	Nazwa i numer konta	Ma
Obroty strony Wn		Obroty strony Ma
Suma obrotów strony Wn		Suma obrotów strony Ma

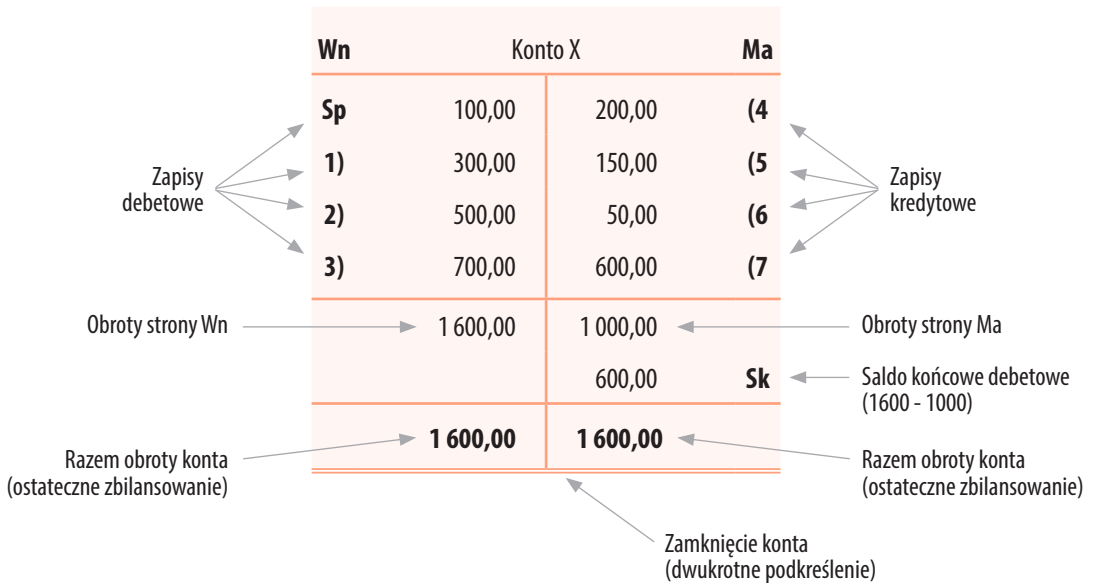
$$\text{Saldo konta} = \text{Suma obrotów strony Wn} - \text{Suma obrotów strony Ma}$$

Rysunek 32. Obliczanie salda konta

Saldo konta można obliczyć w dowolnym momencie. Szczególne znaczenie ma saldo obliczone na koniec roku obrotowego, które nazywane jest **saldem końcowym (Sk)**. Saldo końcowe konta obliczone na koniec jednego roku obrotowego jest **saldem początkowym (Sp)** na początek następnego roku obrotowego. Saldo początkowe otwiera dane konto.

Na koniec każdego roku obrotowego dokonuje się zamknięcia kont. **Zamknięcie konta** polega na uniemożliwieniu dokonywania zapisów na koncie. Zamknięcie konta w układzie teowym (rys. 33) polega na wpisaniu salda konta po tej stronie konta, na której obroty są mniejsze. W związku z tym saldo debetowe wpisuje się po stronie Ma, a saldo kredytowe po stronie Wn. Salda końcowe poszczególnych kont są wykazywane w sprawozdaniu finansowym jednostki (jedna pozycja sprawozdania finansowego może obejmować saldo jednego konta lub sumę sald kilku kont).

⁹⁶ W podręczniku „Finanse publiczne” zapisy księgowe na kontach będą oznaczane przy pomocy wytłuszczonych cyfr lub symboli [np. **Sp**, **1**), **2**), **Sk**] umieszczonych obok każdego zapisu. Wyjaśnienia tych cyfr i symboli będą zamieszczane pod schematem konta.



Rysunek 33. Zamknięcie konta księgowego

W zaprezentowanym rysunku saldo końcowe jest saldem debetowym, ponieważ obroty strony Wn (debet) są większe od strony Ma (kredyt). W przypadku gdyby obroty strony kredytowej były większe od strony debetowej, wówczas saldo końcowe byłoby kredytowe.

Po wpisaniu salda końcowego dokonuje się podsumowania (bilansowania) obrotów debetowych lub kredytowych saldem końcowym. Wynik podsumowania strony debetowej i wynik podsumowania strony kredytowej są określane jako obroty konta. **Obroty konta po stronie kredytowej muszą być równe obrotom konta po stronie debetowej.** Po dokonaniu tego sumowania konto ulega zamknięciu. Znakiem zamknięcia konta jest dwukrotne jego podkreślenie.

Dla zrealizowania celów rachunkowości jednostki muszą posiadać konta, na których będzie możliwe zaewidencjonowanie wszystkich operacji gospodarczych. Dlatego w jednostkach stosuje się różne rodzaje kont, z których najważniejsze są konta bilansowe, konta wynikowe i konta pozabilansowe.

Konta bilansowe

Konta bilansowe służą do ewidencji stanu i zmian majątku i kapitałów. Na podstawie sald tych kont na koniec roku obrotowego sporządzany jest bilans jednostki.

Stan początkowy i zmiany majątku i kapitałów jednostki są ewidencjonowane na kontach bilansowych. W ramach grupy kont bilansowych wyróżnia się konta aktywów (konta aktywne) i konta pasywów (konta pasywne).

Konta aktywów służą do ewidencji stanu i zmian poszczególnych składników aktywów bilansu (np. rzeczowych aktywów trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, materiałów, towarów, produktów gotowych).

Saldo początkowe na kontach aktywów zawsze zapisuje się po stronie Winien konta (rys. 34). Po tej stronie księguje się również wszystkie zwiększenia stanu aktywów. Wszystkie zmniejszenia stanu aktywów są księgowane po stronie Ma.

Wn	KONTO AKTYWÓW	Ma
Saldo początkowe		
Zwiększenia stanu aktywów		Zmniejszenia stanu aktywów
Obroty debetowe		Obroty kredytowe
		Saldo końcowe (debetowe)
Obroty konta	Obroty konta	

Rysunek 34. Zasady funkcjonowania konta aktywów

Przykład

Wpłata gotówki do kasy zwiększy stan aktywów, czyli zostanie zapisana po stronie Wn konta „Kasa”, a wypłata gotówki z kasy zmniejszy stan aktywów, czyli zostanie zapisana po stronie Ma.

Saldo końcowe kont aktywów może być saldem debetowym lub zerowym. Saldo debetowe oznacza, jaka była wartość danego składnika aktywów w momencie zamykania konta. Saldo zerowe (brak salda końcowego) oznacza, że w momencie zamykania konta jednostka nie posiadała składnika aktywów ewidencjonowanego na danym koncie.

Konta pasywów służą do ewidencji stanu i zmian poszczególnych składników pasywów bilansu (np. zobowiązań czy funduszy własnych).

Saldo początkowe na kontach pasywów zawsze zapisuje się po stronie Ma konta (rys. 35). Po prawej stronie księguje się również wszystkie zwiększenia stanu pasywów (np. zwiększenie stanu zobowiązań wobec dostawców jest księgowane po stronie Ma konta „Zobowiązania wobec dostawców”). Wszystkie zmniejszenia stanu pasywów są księgowane po stronie Wn. Saldo końcowe kont pasywów może być tylko saldem kredytowym lub zerowym (brak salda końcowego). Saldo kredytowe oznacza, jaka była wartość danego składnika pasywów w momencie zamykania konta. Brak salda oznacza, że w momencie zamykania konta jednostka nie posiadała składnika pasywów ewidencjonowanego na danym koncie.

Wn	KONTO PASYWÓW	Ma
		Saldo początkowe
Zmniejszenia stanu pasywów		Zwiększenia stanu pasywów
Obroty debetowe		Obroty kredytowe
Saldo końcowe (kredytowe)		
Obroty konta	Obroty konta	

Rysunek 35. Zasady funkcjonowania konta pasywów

Konta wynikowe

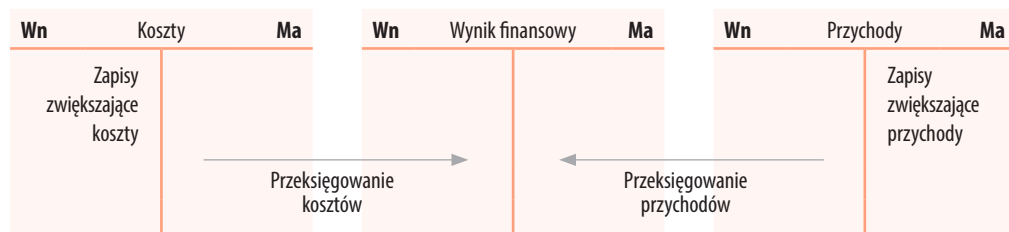
Konta wynikowe służą do ewidencji przychodów i kosztów. Na podstawie sald kont wynikowych na koniec roku obrotowego sporządzany jest rachunek zysków i strat.

Poza operacjami wpływającymi na aktywa i pasywa w każdej jednostce występują operacje, które kształtują wynik finansowy tej jednostki. Są to operacje związane z powstawaniem

przychodów i zysków nadzwyczajnych oraz kosztów i strat nadzwyczajnych. Przychody jednostki mogą dotyczyć sprzedaży produktów, usług i towarów, jak również mogą pochodzić z innych źródeł (np. przychody z odsetek). Koszty jednostki dotyczą zużycia majątku trwałego, materiałów, energii, wypłaty wynagrodzeń oraz innych obciążeń (np. odsetek od zaciągniętych kredytów). Zyski i straty nadzwyczajne oznaczają skutki finansowe zdarzeń nadzwyczajnych (straty nadzwyczajne mogą powstać np. w wyniku pożaru, powodzi, gradobicia, a zyskiem nadzwyczajnym są np. odszkodowania z tytułu poniesionych strat nadzwyczajnych).

Operacje związane z powstawaniem przychodów i zysków nadzwyczajnych oraz kosztów i strat nadzwyczajnych, zwane łącznie **operacjami wynikowymi**, są księgowane na kontach wynikowych. Konta wynikowe funkcjonują odmiennie od kont bilansowych. Na kontach tych księgowane są bieżące operacje gospodarcze związane z osiąganiem przychodów i ponoszeniem kosztów w określonym okresie. Na kontach wynikowych dokonuje się również księgowania mających na celu ustalenie wyniku finansowego na koniec okresu.

Otwarcie konta wynikowego następuje w chwili zaksięgowania na koncie pierwszej operacji gospodarczej w danym roku. To różni konta wynikowe od kont bilansowych – konta bilansowe otwiera się, księgując na nich stan początkowy. Na kontach wynikowych kosztów zwiększenia księgowane są po stronie Wn, a zmniejszenia po stronie Ma. Na koniec roku następuje przeniesienie zaewidencjonowanych kosztów na konto „Wynik finansowy”. Konta wynikowe przychodów funkcjonują odwrotnie – zwiększenia przychodów ewidencjonowane są po stronie Ma, a zmniejszenia po stronie Wn. Na koniec roku następuje przeniesienie zaewidencjonowanych przychodów na konto „Wynik finansowy”. Wraz z ustaleniem wyniku finansowego jednostki następuje zamknięcie konta wynikowego.



Rysunek 36. Zasady funkcjonowania kont wynikowych i ustalenie wyniku finansowego

Konta pozabilansowe

Konta pozabilansowe służą do ewidencji informacji, które nie są operacjami gospodarczymi, tj. nie wywołują zmian w stanie aktywów oraz pasywów jednostki. Informacji zapisywanych na kontach pozabilansowych nie prezentuje się w bilansie. Są ważne jedynie dla kontroli stanu przedmiotów objętych ewidencją pozabilansową. Mogą to być informacje dotyczące np.:

- planu finansowego;
- wartości podpisanych umów;
- ilości oraz wartości materiałów biurowych w magazynie, powierzonych do przechowywania przez inną jednostkę;
- ilości oraz wartości komputerów, które zostały przeznaczone do likwidacji.

Na kontach pozabilansowych ewidencjonuje się (zapisuje się) informacje po jednej lub po drugiej stronie konta, dlatego mówi się tutaj o ewidencji lub zapisywaniu, a nie o księgowaniu.

Przykład

Wn	Środki trwałe w likwidacji	Ma
	5 000,00	(1 ← Zapis jednostronny

1) Komputer postawiony w stan likwidacji

W momencie gdy komputer zostanie faktycznie zlikwidowany (np. poprzez jego oddanie firmie zajmującej się recyklingiem komputerów), również ta informacja zostanie zapisana na koncie pozabilansowym – po stronie Wn.

Podział i łączenie kont

W przypadku gdy dane ewidencjonowane na kontach nie zawierają wszystkich potrzebnych szczegółów dotyczących składników aktywów lub pasywów albo elementów przychodów czy kosztów, jednostka może dokonać **podziału konta** na konta zawierające bardziej szczegółowe informacje. Istnieją dwa rodzaje podziału kont: poziomy i pionowy.

Poziomy podział konta polega na wyodrębnieniu ze wszystkich operacji gospodarczych zapisywanych na danym koncie mniejszych grup i ewidencjonowaniu ich na kilku odrębnych kontach, powstałych w wyniku podziału.

Poziomy podział konta może wystąpić w dwóch postaciach. Pierwsza z nich polega na tym, że po wyodrębnieniu kont szczegółowych przestaje istnieć konto, które zostało podzielone. W takiej sytuacji jednostka nie posiada w ewidencji księgowej informacji ogólnych, a jedynie informacje szczegółowe. Chcąc uzyskać informacje ogólne, konieczne jest sumowanie informacji pochodzących z kont szczegółowych. Konta wyodrębnione w wyniku takiego podziału funkcjonują identycznie jak konto, które zostało podzielone.

Przykład

Wszystkie informacje o należnościach jednostka ewidencjonowała na koncie „Należności od odbiorców”. Taki sposób ewidencji nie pozwalał jednak na ustalenie należności od poszczególnych odbiorców, dlatego podjęto decyzję, aby konto „Należności od odbiorców” podzielić na tyle kont, ilu odbiorców ma jednostka. Po podziale operacje gospodarcze związane z należnościami były ewidencjonowane na kontach: „Należności od odbiorcy A”, „Należności od odbiorcy B”, „Należności od odbiorcy C” itd., natomiast konto „Należności od odbiorców” zlikwidowano. Od tego momentu jednostka, ustalając saldo każdego z wyodrębnionych kont, może sprawdzić, jaki jest stan należności od poszczególnych odbiorców, natomiast chcąc ustalić, jaki jest ogólny stan należności od wszystkich odbiorców, jednostka musi dokonać sumowania sald z poszczególnych kont.

Druga postać poziomego podziału konta polega na tym, że konto dzielone i konta powstałe w wyniku podziału funkcjonują równocześnie. Wówczas jednostka posiada zarówno informacje ogólne, jak i szczegółowe na temat poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów. Dokonanie podziału kont w takiej postaci jest określane jako **wyodrębnienie w ewidencji księgowej części syntetycznej i części analitycznej**.

Podział pionowy konta polega na wydzieleniu w ewidencji na określonym koncie części obrotów związanych z określonym rodzajem operacji gospodarczych.

Po dokonaniu podziału pionowego operacje gospodarcze, które zostały wydzielone, są ewidencjonowane na odrębnym koncie. Przykładowo na koncie „Środki trwałe” po stronie Winien księgowana jest wartość początkowa środków trwałych oraz zwiększenia wartości początkowej dokonane m.in. wskutek ulepszenia środka trwałego. Po stronie Ma konta „Środki trwałe” księgowane jest zużycie środków trwałych. Saldo konta „Środki trwałe” wskazuje aktualną wartość środków trwałych (wartość początkową pomniejszoną o ich dotychczasowe zużycie). Przy tak funkcjonującym koncie „Środki trwałe” trudno jest uzyskać informacje o wartości

początkowej środków trwałych oraz o wartości dotychczasowego ich zużycia, ponieważ z konta można odczytać jedynie informację o wartości netto środków trwałych. Informacje o wartości początkowej i o wartości dotychczasowego zużycia środków trwałych są często jednostkom potrzebne, dlatego konto środków trwałych podlega podziałowi pionowemu. Na jednym z kont wyodrębnionych w wyniku podziału ewidencjonuje się informacje o wartości początkowej środków trwałych i jej zmianach (np. nabyciu nowych środków trwałych i sprzedaży posiadanych środków trwałych), a na drugim wyodrębnionym koncie ewidencjonuje się informacje o zużyciu środków trwałych. Aby obliczyć aktualną wartość środków trwałych, saldo konta „Środki trwałe” należy pomniejszyć o saldo konta „Umorzenie środków trwałych”.

Odwrotnym procesem do podziału konta jest łączenie kont. Łączenie kont jest stosowane wtedy, gdy szczegółowe informacje o operacjach gospodarczych ewidencjonowane na poszczególnych kontach nie są jednostce potrzebne. W takiej sytuacji dokonuje ona łączenia kilku kont w jedno konto, na którym ewidencjonowane są operacje gospodarcze, które przed połączeniem kont były ewidencjonowane na poszczególnych kontach. Konto powstałe wskutek łączenia kont działa według takich samych zasad jak dotychczas poznane konta.

Przykład

Wszystkie informacje o środkach trwałych jednostka ewidencjonowała na pięciu szczegółowych kontach: „Grunty”, „Budynki”, „Urządzenia techniczne i maszyny”, „Środki transportu” oraz „Inne środki trwałe”. W związku z tym, że liczba środków trwałych była niewielka i szczegółowe informacje na temat poszczególnych grup środków trwałych nie były jednostce potrzebne, podjęto decyzję o połączeniu wszystkich szczegółowych kont w jedno konto: „Środki trwałe”.

Ewidencja syntetyczna i ewidencja analityczna

Jeżeli w wyniku poziomego podziału konto dzielone i konta powstałe w wyniku podziału funkcjonują równocześnie, to konto dzielone jest nazywane **kontem syntetycznym**, a konta wyodrębnione w wyniku podziału są nazywane **kontami analitycznymi**.

Konta syntetyczne są nazywane kontami księgi głównej. Konta analityczne są to konta ksiąg pomocniczych – zawierają one zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Konta ksiąg pomocniczych prowadzi się m.in. dla:

- środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych);
- rozrachunków z kontrahentami;
- rozrachunków z pracownikami;
- operacji sprzedaży;
- operacji zakupu;
- kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów;
- operacji gotówkowych – w przypadku prowadzenia kasy.

Jeżeli w rachunkowości jednostki funkcjonują konta syntetyczne i konta analityczne, to zapisy na kontach analitycznych są **zapisami powtarzanymi**. Oznacza to, że na kontach analitycznych powtarzają się te same zapisy, których dokonano na koncie syntetycznym. Jeżeli na koncie syntetycznym dokonano zapisu po stronie Winien, to na koncie analitycznym dokonuje się również zapisu po stronie Winien. Na kontach analitycznych obowiązuje zatem **zasada zapisu powtarzanego**. Przy dokonywaniu zapisów na tych kontach nie obowiązuje zasada podwójnego zapisu. Suma obrotów i sald wszystkich kont analitycznych prowadzonych dla jednego konta syntetycznego musi być zgodna z obrotami i saldem konta syntetycznego. W celu sprawdzenia zapisów na kontach syntetycznych i analitycznych sporządza się zestawienie obrotów i sald kont analitycznych. Podstawą dokonywania zapisów na kontach analitycznych są te same dokumenty księgowe, które stanowiły podstawę dokonywania zapisów na kontach syntetycznych.

Zestawienie obrotów i sald

Zgodnie z zasadą podwójnego zapisu każdy zapis księgowy jest ewidencjonowany po stronie Wn oraz po stronie Ma różnych kont syntetycznych. Tak więc suma zapisów po stronie Wn na wszystkich kontach syntetycznych musi być równa sumie zapisów po stronie Ma na tych kontach.

Sprawdzenia prawidłowości wprowadzenia wszystkich zapisów księgowych dokonuje się, sporządzając **zestawienie obrotów i sald**, nazywane również próbnym bilansem.

Zestawienie obrotów i sald sporządza się na podstawie zapisów na kontach na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec każdego miesiąca. Zestawienie to zawiera:

- symbole lub nazwy kont;
- salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy oraz narastająco od początku roku obrotowego, a także salda na koniec okresu sprawozdawczego;
- sumę sald na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obrotów za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz sald na koniec okresu sprawozdawczego.

Obroty wykazane w zestawieniu obrotów i sald kont powinny być zgodne z obrotami dziennika.

Zestawienie obrotów i sald pozwala na ujawnienie błędów, które naruszają zasadę podwójnego zapisu księgowego. Ułatwia ono również znalezienie błędów rachunkowych. Zestawienie obrotów i sald nie pozwala jednak na ujawnienie błędów, które dotyczą np. zaksięgowania operacji gospodarczej zgodnie z zasadą podwójnego zapisu, lecz na niewłaściwych kontach.

Wycena składników majątku i kapitałów

Wycena składników majątku i kapitałów jest to ustalanie ich wartości na określony moment. Wycena może być dokonywana na bieżąco lub na dzień bilansowy. Wycena składników aktywów i pasywów w dniu zdarzenia gospodarczego (na bieżąco) jest nazywana **wyceną wstępną**. Wycena składników aktywów i pasywów dokonywana na dzień bilansowy jest określana **wyceną bilansową**.

Podstawą dokonania wyceny wstępnej jest wartość bieżąca na dzień dokonania ewidencji, nazywana **wartością historyczną**. Wartością bieżącą może być cena nabycia lub wartość nominalna. **Cena nabycia** jest to cena, po której nastąpił zakup danego składnika majątku, powiększona o koszty związane z nabyciem (np. koszty transportu). **Wartość nominalna** dotyczy wyceny środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych.

Wycena bilansowa jest wyceną ponowną nabytych składników majątku oraz źródeł ich finansowania. Polega na ocenie rzeczywistej wartości danego składnika aktywów i pasywów i porównaniu go z wartością historyczną.

W przypadku obniżenia wartości bilansowej aktywów w porównaniu do wartości historycznej z dnia ich nabycia lub wzrostu wartości bilansowej zobowiązań należy skorygować ich wartość, dokonując odpowiednich zapisów na kontach księgowych.

Przykład

Jednostka zakupiła tusze i tonery do drukarek (materiały biurowe) za kwotę 2000 zł. Operacja ta została zaewidencjonowana na kontach „Materiały” (po stronie Wn) oraz „Zobowiązania” (po stronie Ma). Na dzień bilansowy stwierdzono utratę wartości połowy zakupionych tuszy i tonerów (wynik niewłaściwego przechowywania). W związku z powyższym rzeczywista wartość tuszy i tonerów na dzień bilansowy została wyceniona na kwotę 1000 zł. W bilansie materiały te zostaną zaprezentowane według wartości rzeczywistej. Utrata wartości tuszy i tonerów w wysokości 1000 zł stanowić będzie koszty jednostki.

Wycena składników majątku w postaci środków trwałych należy do najbardziej skomplikowanych zagadnień w rachunkowości. Środki trwałe wycenia się na dzień dokonania ewidencji w wartości historycznej. Używane środki trwałe tracą na wartości, czego odzwierciedleniem są odpisy umorzeniowe dokonywane na koniec okresu sprawozdawczego w ciągu roku obrotowego. Zgodnie z ustawą o rachunkowości środki trwałe na dzień bilansowy wycenia się według ceny nabycia lub kosztów wytworzenia, pomniejszonych o odpisy umorzeniowe oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości dokonywane są nie później niż na dzień bilansowy. Trwała utrata wartości środków trwałych oznacza, że środek trwały nie będzie przynosił korzyści, ponieważ przeznaczono go do likwidacji lub wycofano z użytkowania. Dokonywanie odpisów umorzeniowych, jak również odpisów z tytułu trwałej utraty wartości środków trwałych pozwala na ustalenie ich rzeczywistej wartości.

Szczególnym rodzajem wyceny środków trwałych jest ich **aktualizacja (zwiększenie wartości)**. Zgodnie z ustawą o rachunkowości wartość początkową środków trwałych oraz dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe mogą podlegać aktualizacji wyceny tylko na podstawie odrębnych przepisów⁹⁷. Takim przepisem było rozporządzenie ministra finansów z 1995 r., wydane na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Odzwierciedleniem zaktualizowanej wartości środków trwałych oraz odpisów umorzeniowych w pasywach bilansu jest fundusz z aktualizacji wyceny.

Przykład

Założenia:

1. Wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym dany rok w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczył 10%.
2. Rozporządzeniem ministra finansów dla aktualizacji wartości środków trwałych został ustalony wskaźnik wynoszący 2, tj. dwukrotnie podwyższający wartość początkową środków trwałych oraz dotychczas dokonanych odpisów umorzeniowych.
3. Dane dotyczące środka trwałego na dzień 1 stycznia danego roku przedstawiały się następująco:
 - wartość początkowa (historyczna cena nabycia) środka trwałego: 3500 zł;
 - umorzenie środka trwałego na dzień 1 stycznia danego roku: 1000 zł;
 - wartość środka trwałego pomniejszona o umorzenie: 2500 zł.

Aktualizacja wyceny:

Na dzień 1 stycznia danego roku dokonano aktualizacji wyceny środka trwałego przy zastosowaniu wskaźnika 2 (wielkość ustalona w rozporządzeniu ministra finansów).

Aktualizacja wartości początkowej: $3500 \text{ zł} \times 2 = 7000 \text{ zł}$

Aktualizacja wartości umorzenia: $1000 \times 2 = 2000 \text{ zł}$

Wartość środka trwałego pomniejszona o umorzenie po aktualizacji wyceny wynosi 5000 zł ($7000 \text{ zł} - 2000 \text{ zł}$). Zatem w wyniku aktualizacji wyceny nastąpił wzrost wartości środka trwałego o 2500 zł. Odzwierciedleniem zaktualizowanej wartości środków trwałych w pasywach będzie fundusz z aktualizacji wyceny.

⁹⁷ Zasady dokonywania aktualizacji są uregulowane przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Ustawa ta zobowiązuje ministra finansów do określenia trybu i terminów aktualizacji środków trwałych, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%.

Różnice kursowe

Zgodnie z ustawą o rachunkowości księgi rachunkowe prowadzi się w walucie polskiej. Dlatego operacje gospodarcze przeprowadzane w walucie obcej muszą być przeliczone na walutę polską. **Wycena walut obcych** odbywa się na podstawie kursów walutowych, w których wartość waluty obcej odnosi się do polskich złotych. Kursy walutowe podlegają zmianom, co powoduje powstawanie różnic kursowych na operacjach zapłaty należności i zobowiązań, a także przy wycenie aktywów i pasywów. Różnice kursowe mogą być dodatnie lub ujemne. Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości różnice kursowe powstają: na bieżąco w momencie zapłaty lub na dzień bilansowy.

Na bieżąco powstają różnice kursowe na operacjach zapłaty należności lub zobowiązań:

- dodatnie – gdy równowartość w złotych należności jest wyższa niż w dniu jej zaksięgowania lub gdy równowartość w złotych zobowiązania jest niższa niż w dniu jego zaksięgowania;
- ujemne – gdy równowartość w złotych należności jest niższa niż w dniu jej zaksięgowania lub gdy równowartość w złotych zobowiązania jest wyższa niż w dniu jego zaksięgowania.

Na dzień bilansowy powstają różnice kursowe z wyceny bilansowej:

- ♦ dodatnie – gdy wartość aktywów rośnie, a wartość pasywów maleje;
- ♦ ujemne – gdy wartość aktywów maleje, zaś wartość pasywów rośnie.

Różnice kursowe dodatnie są ewidencjonowane jako przychody finansowe, a różnice kursowe ujemne jako koszty finansowe, z wyjątkami wynikającymi z ustawy o rachunkowości⁹⁸.

Nadwyżkę przychodów finansowych (z różnic dodatnich) nad kosztami finansowymi (z różnic ujemnych) w rachunku zysków i strat prezentuje się wynikowo po stronie przychodów finansowych, które zwiększają wynik finansowy. Natomiast nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi prezentuje się po stronie kosztów finansowych, które obniżają wynik finansowy.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe zobowiązane są ponadto do wyceny aktywów i pasywów, które są wyrażone w walutach obcych, na zakończenie każdego kwartału. Wyceny tej dokonuje się po obowiązującym na dany dzień średnim kursie Narodowego Banku Polskiego⁹⁹.

Przykład

Jednostka otrzymała darowiznę w wysokości 100 euro. W celu zaksięgowania środki te zostały wycenione według bieżącego kursu walutowego, wynoszącego 4,10 zł/euro.

$$100 \text{ euro} \times 4,10 \text{ zł/euro} = 410 \text{ zł}$$

Na dzień sporządzenia bilansu kurs euro wynosił 4,00 zł/euro. Wycena bilansowa wyniosła więc:

$$100 \text{ euro} \times 4,00 \text{ zł/euro} = 400 \text{ zł}$$

Różnica kursowa z wyceny bilansowej wynosi –10 zł (400 zł – 410 zł) i jest ujemną różnicą kursową.

Inwentaryzacja

Inwentaryzacja są to czynności, które zmierzają do ustalenia rzeczywistego stanu składników aktywów i pasywów (według grup i rodzajów) na dany moment. Celem inwentaryzacji jest:

- ustalenie rzeczywistego stanu składników aktywów i pasywów;

⁹⁸ Wyjątkami są m.in. różnice kursowe zaliczane do kosztu wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych.

⁹⁹ Jeżeli aktywa i pasywa wyrażone są w walutach, dla których Narodowy Bank Polski (NBP) nie ogłasza kursu, to kurs tych walut określa się w relacji do wskazanej przez jednostkę waluty odniesienia, której kurs jest ogłaszany przez NBP.

- ▶ ocena przydatności poszczególnych składników oraz aktualizacja¹⁰⁰ ich wartości;
- ▶ porównanie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów ze stanem ewidencyjnym (stanem aktywów i pasywów zapisanym w księgach rachunkowych);
- ▶ ustalenie i wyjaśnienie różnic ujawnionych w czasie porównania, a w konsekwencji doprowadzenie stanu ewidencyjnego do stanu faktycznego;
- ▶ rozliczenie osób, którym jednostka powierzyła składniki majątkowe (np. środki pieniężne w kasie, materiały w magazynie);
- ▶ ocena przydatności ekonomicznej składników (np. czy towary w magazynie nie utraciły wartości z powodu upływu czasu).

Inwentaryzację przeprowadza się, wykorzystując trzy metody:

1. spis z natury;
2. potwierdzenie wykazanego w księgach rachunkowych stanu aktywów i pasywów (potwierdzenie sald);
3. porównanie danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacja wartości inwentaryzowanych składników.

Spisowi z natury podlegają m.in. środki pieniężne, materiały, wyroby gotowe oraz środki trwałe, z wyjątkiem tych, które są trudno dostępne oglądowi¹⁰¹.

Przykład

Środki pieniężne na dzień bilansowy podlegają spisaniu. Stan ustalony w kasie porównuje się ze stanem wynikającym z konta księgowego. W przypadku wystąpienia różnicy dokonuje się wyjaśnienia i rozliczenia osób odpowiedzialnych.

Potwierdzeniu sald podlegają m.in. środki pieniężne w banku, należności (z wyjątkami) oraz powierzone kontrahentom do przechowywania własne składniki aktywów.

Porównaniu danych ksiąg z dokumentami podlegają m.in. środki trwałe trudno dostępne oglądowi, grunty, należności sporne i wątpliwe, należności publicznoprawne (np. z tytułów podatkowych).

Sprawozdawczość finansowa

Sprawozdanie finansowe sporządzane jest w celu dostarczenia informacji o stanie aktywów i pasywów oraz sytuacji finansowej i wyniku finansowym jednostki. Użytkownikami informacji pochodzących ze sprawozdań są przede wszystkim kierownicy tych jednostek, którzy wykorzystują je w celu zarządzania jednostką. Odbiorcami sprawozdań mogą być również organy kontroli, banki, inwestorzy, pracownicy oraz odbiorcy i dostawcy jednostki.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości sprawozdanie finansowe składa się z:

- bilansu;
- rachunku zysków i strat;
- informacji dodatkowej, obejmującej wprowadzenie do sprawozdania finansowego oraz dodatkowe informacje i objaśnienia.

Przepisy ustawy o rachunkowości dotyczące sprawozdań finansowych nie mają zastosowania do jednostek budżetowych ani samorządowych zakładów budżetowych. Zgodnie z ustawą o finansach publicznych jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z rozporządzeniem w sprawie szczególnych

¹⁰⁰ Aktualizacja składników aktywów i pasywów ma na celu doprowadzić do ustalenia ich rzeczywistej wartości w przypadku, gdy została stwierdzona utrata ich wartości.

¹⁰¹ **Środki trwałe trudno dostępne oglądowi** są to takie środki, do których dostęp jest utrudniony lub niemożliwy (np. sieci wodociągowo-kanalizacyjne, zbiorniki podziemne, sieci energetyczne).

zasad rachunkowości. Sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych składa się z:

- ♦ bilansu – prezentującego aktywa i pasywa według stanu na dzień bilansowy;
- ♦ rachunku zysków i strat – prezentującego wielkości osiągniętych przychodów i poniesionych kosztów, a także strat i zysków nadzwyczajnych;
- ♦ zestawienia zmian w funduszu jednostki.

Użytkownikami sprawozdań finansowych są przede wszystkim kierownicy jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz organów kontroli. Wszystkie specyficzne zagadnienia dotyczące tych sprawozdań zostaną omówione w podrozdziale 4.6. SPRAWOZDANIA FINANSOWE JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH.

Sprawozdawczość budżetowa

Niezależnie od sprawozdań finansowych, jednostki sektora finansów publicznych sporządzają **sprawozdania budżetowe**. Sprawozdania te dotyczą przede wszystkim wykonania procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem.

Celem sprawozdawczości budżetowej jest więc kontrola stanu realizacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów budżetu, a także wykonania planów finansowych poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych.

Użytkownikami sprawozdań budżetowych są kierownicy jednostek sektora finansów publicznych oraz organy kontroli. Wszelkie specyficzne zagadnienia dotyczące sprawozdawczości budżetowej zostaną omówione w podrozdziale 4.7. SPRAWOZDANIA BUDŻETOWE JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH.

SPRAWDŹ SIEBIE

1. Co to są aktywa?
2. Wymień kilka przykładów aktywów trwałych.
3. Co to są pasywa?
4. Wymień przykłady rozliczeń międzyokresowych przychodów.
5. Co przedstawia bilans?
6. Na czym polega zasada równowagi bilansowej?
7. Co to jest inwentarz?
8. Wymień elementy konta księgowego.
9. Które konta tworzą księgę główną?
10. Omów zasadę podwójnego zapisu.
11. W jaki sposób oblicza się saldo konta księgowego?
12. Do czego służą konta bilansowe?
13. Na jakich kontach księgowane są operacje wynikowe?
14. Podaj przykład konta pozabilansowego.
15. Podaj przykład poziomego podziału konta.
16. Do czego służy zestawienie obrotów i sald?
17. Co to jest cena nabycia?
18. Wymień metody przeprowadzania inwentaryzacji.
19. Z jakich elementów składa się sprawozdanie finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych?

4.3 Ogólne zasady rachunkowości oraz zasady rachunkowości budżetowej

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z ustawą o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad szczególnych, wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych oraz rozporządzeń wydanych na podstawie tych ustaw.

Ogólne zasady rachunkowości

Ogólne zasady rachunkowości są to podstawowe reguły prowadzenia rachunkowości, które zapewniają, że otrzymywane informacje są wiarygodne i użyteczne. Zasady te są formułowane w międzynarodowych standardach rachunkowości oraz dyrektywach Unii Europejskiej, a następnie są uwzględniane w prawie bilansowym¹⁰² poszczególnych państw. W Polsce ogólne zasady rachunkowości wynikają z zapisów ustawy o rachunkowości.

Do przestrzegania ogólnych zasad rachunkowości zobowiązane są wszystkie jednostki prowadzące rachunkowość, a więc również jednostki sektora finansów publicznych. Do ogólnych zasad rachunkowości należą m.in.:

- zasada rzetelnego i jasnego obrazu;
- zasada wyższości treści nad formą;
- zasada ciągłości;
- zasada kontynuacji działalności;
- zasada memoriałowa;
- zasada współmierności;
- zasada rzeczywistego kosztu historycznego i ostrożności;
- zasada indywidualnej wyceny i zakazu kompensat.

Zasada rzetelnego i jasnego obrazu stanowi podstawową zasadę rachunkowości. Zobowiązuje ona jednostki do odzwierciedlenia ich rzeczywistej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. W celu uzyskania rzetelnego i jasnego obrazu finansowego jednostki należy:

- ♦ ewidencjonować na bieżąco wszystkie zdarzenia gospodarcze, ujmując je w porządku chronologicznym i systematycznym;
- ♦ dokumentować zapisy zdarzeń gospodarczych.

Zasada wyższości treści nad formą uzupełnia podstawową zasadę rachunkowości i zobowiązuje jednostki do ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych i wykazywania ich w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Przykład

Środki trwałe ujmuje się w księgach rachunkowych danej jednostki, jeżeli są one kompletne, zdadne do użytku, przeznaczone na jej potrzeby, a okres ich ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok. Nie muszą być własnością danej jednostki. Otrzymany nieodpłatnie komputer na potrzeby jednostki będzie spełniał definicję środka trwałego dopiero wtedy, gdy rozpocznie się jego użytkowanie, będzie przydatny dla jednostki, a okres jego przewidywanego użytkowania będzie dłuższy niż rok. Komputer zapakowany w pudełku nie spełnia definicji środka trwałego, ponieważ nie jest przydatny gospodarczo, tj. nie spełnia treści ekonomicznej niezbędnej do uznania go za środek trwały jednostki.

Zasada ciągłości polega na stosowaniu przyjętych zasad w sposób ciągły, co oznacza m.in. jednakowe grupowanie operacji gospodarczych oraz wycenę aktywów i pasywów

¹⁰² **Prawem bilansowym** określane są akty normatywne dotyczące rachunkowości. W Polsce prawo bilansowe tworzy przede wszystkim ustawa o rachunkowości oraz wydane na jej podstawie rozporządzenia.

w taki sposób, by informacje wynikające ze sporządzanych sprawozdań za kolejne lata były porównywalne. Stany aktywów i pasywów wykazane w księgach rachunkowych na dzień ich zamknięcia należy ująć w tej samej wysokości w księgach rachunkowych otwartych na następny rok obrotowy. Z powyższej zasady wynika również, że stany aktywów i pasywów prezentowane w bilansie zamknięcia (BZ) należy ująć w tej samej wysokości w bilansie otwarcia (BO) kolejnego roku obrotowego.

Przykład

W przedszkolu gminnym (jednostka budżetowa) stan środków trwałych na dzień 31 grudnia 2014 r. wyniósł 200 000 zł. Stan na dzień 1 stycznia 2015 r. musi więc wynosić 200 000 zł.

Zasada kontynuacji działalności polega na przyjęciu założenia, że jednostka będzie kontynuowała działalność w niezmnijszym zakresie w okresie nie krótszym niż jeden rok od dnia bilansowego.

Przykład

Jeżeli dzień bilansowy przypada na 31 grudnia 2014 r., to przyjmuje się założenie, że jednostka będzie prowadziła działalność co najmniej do 31 grudnia 2015 r.

Zasada memoriałowa polega na tym, że w księgach rachunkowych jednostki ujmuje się wszystkie przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami – jako dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Przykład

Zakład komunikacyjny (samorządowy zakład budżetowy) otrzymał w lutym 2015 r. fakturę za energię elektryczną zużytą w grudniu 2014 r. Koszty zużytej energii zostaną zaksięgowane do grudnia 2014 r., ponieważ dotyczą działalności zakładu w 2014 roku.

Zasada współmierności służy zapewnieniu współmierności¹⁰³ przychodów i związanych z nimi kosztów. W tym celu do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Przykład

Ośrodek sportu i rekreacji (samorządowy zakład budżetowy) opłacił polisę ubezpieczeniową za okres od 1 lipca 2014 r. do 30 czerwca 2015 r. w kwocie 2000 zł. Do kosztów w 2014 roku zaliczona zostanie kwota 1000 zł, czyli kwota proporcjonalna do upływu okresu polisy. Pozostała część opłaty zaliczona zostanie do aktywów okresu sprawozdawczego i będzie kosztem dopiero w kolejnym okresie sprawozdawczym.

Zasada ostrożności (zasada ostrożnej wyceny) polega na tym, że:

- ustalając wartość aktywów, należy uwzględnić zmniejszenia ich wartości użytkowej;
- w wyniku finansowym należy uwzględnić wszystkie znane jednostce koszty i straty, a przychody i zyski tylko wtedy, gdy są osiągnięte.

Z zasadą ostrożności związana jest **zasada rzeczywistego kosztu historycznego**. Zasada ta polega na tym, że składniki majątkowe jednostki wycenia się na podstawie rzeczywiście poniesionych na ich nabycie kosztów, z zachowaniem zasady ostrożności, czyli odpowiednio zmniejszając ich wartość użytkową.

¹⁰³ W rachunkowości **współmierność** oznacza, że w wyniku finansowym danego okresu należy ująć wszystkie koszty, które przyczyniły się do osiągnięcia tych przychodów. Natomiast koszty, które nie przyczyniły się do osiągnięcia przychodów, wykazane będą w aktywach jako rozliczenia międzyokresowe kosztów, a przychody, które dotyczą przyszłych okresów, zostaną wykazane w pasywach jako rozliczenia międzyokresowe przychodów.

Przykład

1. Aktywa. Szkoła podstawowa zakupiła w styczniu 2015 r. komputer do obsługi administracyjnej za kwotę 3600 zł. Główny księgowy szkoły dokonał ewidencji środków trwałych w kwocie 3600 zł oraz ustalił okres użytkowania komputera na trzy lata. Zatem wartość księgowa komputera w ciągu trzech lat będzie pomniejszana co roku o kwotę 1200 zł. Po pierwszym roku jego wartość użytkowa będzie wynosiła 2400 zł (3600 zł – 1200 zł), po dwóch latach 1200 zł (3 600 zł – 2 x 1200 zł), po trzech latach 0 zł (3600 zł – 3 x 1200 zł).

2. Pasywa. 1 grudnia 2014 r. przychodnia zdrowia otrzymała fakturę o wartości 10 000 zł za zakup środków czystości, z terminem płatności 30 grudnia 2014 r. Faktura została zaksięgowana w aktywach na koncie „Materiały” oraz w pasywach na koncie „Zobowiązania z tytułu dostaw”. Z uwagi na przejściowy brak środków pieniężnych zapłata za fakturę nastąpiła dopiero 15 stycznia 2015 r. Na dzień 31 grudnia 2014 r. z tytułu nieopłaconej faktury (zobowiązanie będące składnikiem pasywów) naliczone zostały odsetki ustawowe* w wysokości 56,99 zł.

$$10\,000\text{ zł} \times 13\% / 365 \times 16\text{ dni} = 56,99\text{ zł}$$

Zobowiązanie na dzień bilansowy zostało wycenione łącznie z odsetkami, tj. w kwocie 10 056,99 zł.

$$10\,000\text{ zł} + 56,99\text{ zł} = 10\,056,99\text{ zł}$$

* Odsetki ustawowe oblicza się wtedy, gdy został przekroczony termin płatności.

Zasada indywidualnej wyceny i zakazu kompensat¹⁰⁴ polega na tym, że wartość aktywów i pasywów, przychodów i kosztów oraz strat i zysków nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wzajemnie różnych rodzajów aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

Przykład

1. W wyniku pożaru w magazynie papieru firma poniosła straty w wysokości 100 000 zł. Odszkodowanie otrzymane z firmy ubezpieczeniowej wyniosło 70 000 zł. Na kontach księgowych zapisane zostaną straty nadzwyczajne w wysokości 100 000 zł oraz zyski nadzwyczajne w wysokości 70 000 zł. Nie można skompensować ze sobą zysków i strat nadzwyczajnych (–100 000 zł + 70 000 zł) i zapisać samego wyniku –30 000 zł.

2. 1 grudnia 2014 r. urząd gminy otrzymał fakturę od Jana Kowalskiego (przedsiębiorca) za zakupione środki trwałe w wysokości 15 000 zł, z terminem płatności do 15 grudnia 2014 r. Z kolei Jan Kowalski wynajmuje od urzędu gminy lokal, w którym prowadzi sklep. Urząd gminy co miesiąc wystawia Janowi Kowalskiemu fakturę o wartości 1000 zł za wynajem lokalu, z terminem płatności do 15. dnia każdego miesiąca. W księgach rachunkowych urzędu gminy zostaną zaewidencjonowane zarówno zobowiązania urzędu wobec Jana Kowalskiego w wysokości 15 000 zł, jak również należności z tytułu wynajmu lokalu w wysokości 1000 zł. Nie jest dopuszczalna ewidencja w księgach rachunkowych kompensaty należności i zobowiązania, czyli kwoty 14 000 zł (15 000 zł – 1000 zł).

Zasady rachunkowości budżetowej

Jednostki sektora finansów publicznych stosują ogólne zasady rachunkowości, z uwzględnieniem zasad szczególnych, nazywanych **zasadami rachunkowości budżetowej**. Zasady rachunkowości budżetowej wynikają z zapisów:

- *Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych* (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.);

¹⁰⁴ **Kompensata** – prezentowanie wartości ekonomicznych w postaci różnicy (np. jednostka posiada u tego samego przedsiębiorcy należności w wysokości 10 000 zł oraz zobowiązania w wysokości 7000 zł, zatem po kompensacie ostateczna kwota należności wyniesie 3000 zł [10 000 zł – 7000 zł]).

- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 289);
- Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2010 r. nr 208, poz. 1375);
- Zarządzenia nr 54 Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczania podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Fin. nr 15, poz. 62, z późn. zm.).

Do najważniejszych zasad rachunkowości budżetowej wymienionych w ustawie o finansach publicznych należą:

- ♦ zasada kasowego wykonania dochodów i wydatków;
- ♦ zasada ujmowania etapów rozliczeń poprzedzających płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów także zaangażowania środków, zwana w literaturze zasadą memoriałową;
- ♦ zasada dotycząca naliczania i ewidencjonowania odsetek od nieterminowych płatności nie później niż na koniec każdego kwartału;
- ♦ zasada dotycząca wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych nie później niż na koniec każdego kwartału.

Wymienione zasady dotyczą budżetu państwa oraz budżetów: jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych i państwowych jednostek mających siedzibę poza granicami Polski. W rachunkowości budżetowej istnieją jeszcze inne szczególne zasady rachunkowości¹⁰⁵, które dotyczą:

1. szczególnych zasad ewidencji wykonania budżetu państwa;
2. szczególnych zasad ewidencji wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego;
3. ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego;
4. zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych¹⁰⁶;
5. wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów;
6. sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań;
7. ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym.

Mówiąc o szczególnych zasadach rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, należy zwrócić uwagę na to, że jednostki te kształtują swoje plany kont na podstawie planów kont wydanych przez ministra finansów. Minister finansów określił plany kont dla jednostek sektora finansów publicznych wymienionych na rys. 37.

¹⁰⁵ Zasady te zostaną omówione w podrozdziale 4.6. SPRAWOZDANIA FINANSOWE JEDNOSTEK SEKTORA FINANSÓW PUBLICZNYCH.

¹⁰⁶ Szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont są odrębne dla organów podatkowych podległych ministrowi finansów oraz dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego.

Dla budżetów	▶ budżetu państwa ▶ budżetów jednostek samorządu terytorialnego
Dla jednostek sektora finansów publicznych	▶ jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych ▶ jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami kraju (placówek)
Dla organów podatkowych	▶ dla organów podatkowych podległych ministrowi finansów ▶ dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego

Rysunek 37. Plany kont określone przez ministra finansów

Przykład

Każdy samorządowy zakład budżetowy w Polsce musi stosować plan kont, jaki przewidział dla tej grupy jednostek sektora finansów publicznych minister finansów, oraz ma prawo w miarę potrzeb go uzupełniać. Oznacza to, że wszystkie samorządowe zakłady budżetowe opracowują własne plany kont na podstawie planów kont wydanych przez ministra finansów i że grupowanie operacji gospodarczych na tych kontach odbywa się według tych samych reguł. Jeżeli np. pracownik księgowości jednego samorządowego zakładu budżetowego przejdzie do pracy do innego samorządowego zakładu budżetowego, to w drugim miejscu pracy będzie miał do czynienia z bardzo podobnym planem kont. Pracownicy działów księgowości podmiotów nienależących do sektora finansów publicznych (np. spółek prawa handlowego) nie mają takiego komfortu. Jeżeli ktoś pracował w dziale księgowości jednej spółki i przejdzie do działu księgowości innej spółki, to nawet gdy obie spółki prowadzą podobną działalność, ich plany kont mogą być zdecydowanie różne.

Zasada kasowego wykonania dochodów i wydatków

Zasada ta polega na tym, że **dochody i wydatki budżetu państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego są ewidencjonowane** (czyli ujmowane na kontach księgowych) **w terminie ich zapłaty**, niezależnie od tego, którego rocznego budżetu dotyczą. Ewidencja rachunkowa w jednostkach realizujących dochody i wydatki budżetu państwa lub jednostek samorządu terytorialnego opiera się na kasowej realizacji¹⁰⁷ dochodów i wydatków budżetu. Na tej podstawie ustalany jest wynik wykonania budżetu, który może być nadwyżką lub deficytem.

Przykład

1. Ujęcie dochodów w terminie zapłaty

Należny podatek, który został obliczony za rok budżetowy 2014, a wpłacony w roku 2015, ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki jako dochód wykonany w roku 2015.

W listopadzie 2014 r. Jan Kowalski kupił nieruchomość. Od następnego miesiąca jest on zobowiązany opłacać podatek od nieruchomości. Założmy, że wysokość podatku za grudzień 2014 r. wynosi 10 000 zł. Zgodnie z obowiązującymi przepisami Jan Kowalski powinien zapłacić podatek od nieruchomości w grudniu 2014 r. Nie dopełnił on jednak tego obowiązku. Zaległe zobowiązanie w wysokości 10 000 zł wpłacił na rachunek urzędu gminy dopiero w lutym 2015 r. Zgodnie z zasadą kasowego wykonania dochód gminy w wysokości 10 000 zł zostanie zaksięgowany w 2015 r. Bez znaczenia dla wykonania dochodów pozostaje fakt, że podatek Jana Kowalskiego dotyczył 2014 r.

¹⁰⁷ **Kasowa realizacja** (wykonanie) w przypadku dochodów oznacza wpłatę dochodu na rachunek bankowy lub do kasy, a w przypadku wydatków zapłatę z rachunku bankowego lub z kasy.

2. Ujęcie wydatków w terminie zapłaty

Składki na ubezpieczenia społeczne od wypłaconych w grudniu 2014 r. wynagrodzeń pracowników urzędu gminy powinny zostać opłacone do 5. dnia następnego miesiąca. Faktyczna zapłata (wydatek) została dokonana w 2015 r. Wykonanie wydatków dotyczy faktycznej zapłaty – wypływu środków pieniężnych. Zgodnie z zasadą kasowego wykonania wymieniony w przykładzie wydatek zostanie wykazany w roku 2015.

Zasada memoriałowa w jednostkach sektora finansów publicznych – ujmowanie etapów rozliczeń poprzedzających płatność dochodów i wydatków

Wpływ dochodów (płatność dochodów) i dokonanie wydatków (płatność wydatków) w jednostkach sektora finansów publicznych są ewidencjonowane zgodnie z przedstawioną wcześniej zasadą kasowego wykonania. Jednostki sektora finansów prowadzą również ewidencję zgodnie z zasadą memoriałową, która jest przeciwna do zasady kasowej.

Zgodnie z zasadą memoriałową jednostki sektora finansów publicznych mają obowiązek ewidencjonowania:

- etapów rozliczeń poprzedzających płatność dochodów;
- etapów rozliczeń poprzedzających płatność wydatków oraz powstanie kosztów, czyli tzw. zaangażowania środków¹⁰⁸.

Etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów

Zasadą jest, że płatność dochodów jest poprzedzona zaewidencjonowaniem należnych przychodów z tytułu dochodów budżetowych, czyli etapem, który poprzedza otrzymanie środków pieniężnych z tytułu dochodów. Zaksięgowanie należności z wyżej wymienionego tytułu na koncie księgowym w rachunkowości budżetowej nazywa się **przypisem dochodów budżetowych**¹⁰⁹. Od powyższej zasady występują wyjątki, gdy dochody są otrzymywane bez przypisu (np. bilety wstępu do gminnej pływalni) – należności są ustalane wtedy na podstawie wpłaconych dochodów. W rachunkowości budżetowej występuje również pojęcie przeciwstawne – **odpis dochodów budżetowych**, który oznacza korektę zmniejszającą uprzednio przypisane należności.

Ewidencja należnych przychodów jest niezależna od ewidencji kasowego wykonania dochodów (wpłaty środków pieniężnych z tytułu dochodów). Przypisane, a niewpłacone dochody stanowią **należności**. Informacje na temat stanu należności z tytułu przypisanych dochodów, jak również wysokości wykonania (wpływu) planowanych dochodów są prezentowane w sprawozdawczości budżetowej.

Przykład

Etap poprzedzający płatność dochodów: należny podatek za rok budżetowy 2014 zaewidencjonowany zostanie w księgach rachunkowych w 2014 r. jako należność, a zapłacony zostanie dopiero w 2015 r.

We wrześniu 2014 r. Janina Kowalska kupiła nieruchomość, a następnie złożyła do urzędu gminy informację o dokonanej transakcji. Urząd gminy, jako organ podatkowy, wystawił decyzję w sprawie wymiaru podatku za 2014 r. od tej nieruchomości. Należny podatek w wysokości 5000 zł został zaewidencjonowany w księgach rachunkowych urzędu gminy na koncie „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”. Janina Kowalska zapłaci ten podatek już w roku następnym. Należność z tytułu ww. przypisanego dochodu zostanie zaprezentowana w sprawozdawczości budżetowej.

¹⁰⁸ Zaangażowanie środków zostanie omówione w dalszej części rozdziału.

¹⁰⁹ **Przypis dochodów budżetowych** – zaksięgowanie na kontach należnych przychodów z tytułu dochodów budżetowych, dla których podstawą ewidencji są m.in. decyzje wydane przez organy podatkowe określające wysokość podatku, deklaracje złożone do organu podatkowego przez podatników.

Etapy rozliczeń poprzedzające płatność wydatków oraz powstanie kosztów

Zaangażowanie środków jest to etap rozliczeń, który poprzedza płatność wydatku oraz powstanie kosztu. Skutkiem zaangażowania środków jest powstanie kosztu, a następnie wydatku. Zaangażowanie środków podlega zaewidencjonowaniu ich w księgach rachunkowych w momencie podpisania umowy, wydania decyzji czy też postanowienia, na podstawie których w przyszłości nastąpi wydatkowanie środków publicznych.

Ewidencja zaangażowania środków¹¹⁰ jest prowadzona obowiązkowo tylko w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych. Do ewidencji zaangażowania środków służą konta pozabilansowe, które są inne dla jednostek budżetowych oraz inne dla samorządowych zakładów budżetowych. Prowadzenie ewidencji zaangażowania środków dostarcza informacji o wysokości zaangażowania oraz o wysokości zrealizowanych wydatków.

Ewidencja zaangażowania środków w jednostkach budżetowych prowadzona jest na następujących kontach zaangażowania wydatków:

- 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”;
- 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”;
- 983 „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”;
- 984 „Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”.

Ewidencja zaangażowania środków w samorządowych zakładach budżetowych jest prowadzona na koncie 985 „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”. Funkcjonowanie ewidencji zostanie wyjaśnione na przykładzie zaangażowania wydatków budżetowych w jednostce budżetowej.

Wn	Konto 998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego	Ma
W ciągu roku ewidencjonuje się równowartość faktycznie (kasowo) wykonanych wydatków budżetowych w danym roku budżetowym.		Ewidencjonuje się wartość zaangażowania wydatków, tj. wartość umów, decyzji i postanowień, których wykonanie spowoduje dokonanie wydatków w roku bieżącym.
Na koniec roku budżetowego ewidencjonuje się kwotę stanowiącą równowartość zaangażowanych, ale nie wykonanych wydatków (czyli różnicę pomiędzy obrotami Ma i Wn tego konta, tj. saldo).		Wartość zaangażowania wydatków wynika z poprzednich lat budżetowych oraz bieżącej ewidencji w ciągu roku wymienionych wyżej dokumentów.
Wyjaśnienia wymaga zapis na koncie 998 dokonywany na koniec roku – dotyczy on zaangażowania wydatków, które będą poniesione w latach następnych (będą obciążać rok następny i ewentualnie kolejne lata). Wartość nieopłaconego zaangażowania wydatków zostaje na koniec roku przeksięgowana na konto 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”. W związku z tym księgowaniem na koniec roku saldo konta 998 jest zerowe.		

Rysunek 38. Ewidencja na koncie 998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego¹¹¹

Ewidencja zaangażowania wydatków budżetowych roku bieżącego prowadzona jest według klasyfikacji budżetowej.

¹¹⁰ Zaangażowanie środków w jednostkach budżetowych jest ewidencjonowane na kontach zaangażowania wydatków, natomiast w samorządowych zakładach budżetowych na koncie zaangażowania środków.

¹¹¹ Ewidencja na kontach pozabilansowych ma charakter jednostronnego zapisu.

Przykład

W czerwcu 2014 r. dyrektor liceum ogólnokształcącego (jednostka budżetowa) podpisał z firmą budowlaną umowę o wartości 20 000 zł na wykonanie w lipcu 2014 r. remontu budynku szkoły. Podpisanie umowy zostanie zaewidencjonowane w księgach rachunkowych liceum po stronie Ma konta 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” w kwocie 20 000 zł w następującej klasyfikacji budżetowej – dział 801 Oświata i wychowanie, rozdział 80120 Licea ogólnokształcące, paragraf 4270 Zakup usług remontowych. Zapłata 20 000 zł firmie budowlanej za wykonany remont zostanie zaewidencjonowana po stronie Wn konta 998 w klasyfikacji budżetowej – dział 801 Oświata i wychowanie, rozdział 80120 Licea ogólnokształcące, paragraf 4270 Zakup usług remontowych.

Do ewidencji zaangażowania wykorzystywane jest również wspomniane wcześniej konto 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”. Służy ono do ewidencji zaangażowania wydatków budżetowych następnych lat budżetowych, wynikających z zawartych umów, wydanych decyzji i postanowień (np. zawarcie w 2014 r. umowy wieloletniej na remont budynku, który będzie realizowany w latach 2014 i 2015 r., spowoduje zaangażowanie wydatków zarówno roku bieżącego, jak i lat następnych).

Wn	Konto 999 Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat	Ma
Ewidencjonuje się:		Ewidencjonuje się zaangażowanie wydatków lat przyszłych, wynikające z wartości podpisanych umów, wydanych decyzji i innych postanowień, których wykonanie spowoduje dokonanie wydatków w latach następnych. Wartość zaangażowanych wydatków przyszłych lat wynika z poprzednich lat budżetowych (saldo początkowe) oraz bieżącej ewidencji w ciągu roku wymienionych wyżej dokumentów.
- wartość zaangażowanych wydatków, które wymagają realizacji w roku bieżącym i podlegają przeksięgowaniu na konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”; - wartość zaangażowanych wydatków, które będą realizowane jako niewygasające wydatki*.		

* **Wydatki niewygasające** są to wydatki ujęte w planie wydatków na rok budżetowy, przeznaczone do realizacji w kolejnym roku budżetowym.

Rysunek 39. Ewidencja na koncie 999 Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

Ewidencja szczegółowa do konta 999 prowadzona jest według klasyfikacji budżetowej. Saldo konta odzwierciedla wartość zaangażowania środków w jednostce sektora finansów publicznych.

Wartość zaangażowania wydatków budżetowych dla roku bieżącego i lat następnych dostarcza informacji zarządczym kierownictwu jednostki.

Przykład

W planie finansowym jednostki budżetowej zapisano wydatki na zakup materiałów i wyposażenia w wysokości 70 000 zł. W pierwszym półroczu roku budżetowego jednostka podpisała umowę na zakup materiałów o wartości 40 000 zł. Kwota 40 000 zł stanowi wartość zaangażowania wydatków i została zaewidencjonowana po stronie Ma konta 998. W ramach podpisanej umowy zostały wystawione i opłacone faktury o łącznej wartości 15 000 zł. Kwota 15 000 zł stanowi wartość wykonanych wydatków i została zaewidencjonowana po stronie Wn konta 998. Różnica w wysokości:

- 30 000 zł* (70 000 zł – 40 000 zł) pomiędzy kwotą wydatków zapisaną w planie finansowym a wartością zaangażowanych wydatków informuje kierownika jednostki budżetowej o możliwości zaangażowania tych środków na wydatki w roku bieżącym;

- 25 000 zł (40 000 zł – 15 000 zł) pomiędzy wartością podpisanej umowy a wartością opłaconych faktur informuje kierownika jednostki o tym, jaka kwota pozostała do wydania w bieżącym roku zgodnie z podpisaną umową.

* Informację o kwocie 30 000 zł kierownik jednostki może odczytać ze sprawozdania budżetowego z wykonania planu wydatków, w którym prezentuje się kwotę 70 000 zł z planu finansowego ustalonego dla paragrafu 4210 Zakup materiałów i wyposażenia oraz kwotę zaangażowania dla ww. paragrafu w wysokości 40 000 zł.

Przykład

Szkoła podstawowa (jednostka budżetowa) zaplanowała w 2014 r. remont pracowni szkolnej na kwotę 10 000 zł. Dyrektor szkoły w październiku 2014 r. przeprowadził postępowanie przetargowe na wybór firmy remontowej. Następnie w listopadzie 2014 r. podpisał umowę na remont pomieszczenia pracowni szkolnej na kwotę 9000 zł. Podpisanie umowy zostało zaewidencjonowane po stronie Ma konta 998.

998 Zaangażowanie		
Wn	wydatków roku bieżącego	Ma
	9 000	(1

- 1) Ewidencja podpisanej umowy na kwotę 9000 zł – dział 801 Oświata i wychowanie, rozdz. 80101 Szkoły podstawowe, paragraf 4270 Zakup usług remontowych.

Po zakończeniu remontu szkoła otrzymała od firmy remontowej fakturę na kwotę 9000 zł. Faktura ta jest podstawą zaewidencjonowania w księgach rachunkowych kosztu oraz zobowiązania wobec firmy remontowej. Ewidencja kosztu poprzedza wydatkowanie środków w ramach planu finansowego.

201 Rozrachunki			402 Usługi obce		
Wn	z odbiorcami i dostawcami	Ma	Wn		Ma
	9 000	(2	2)	9 000	

- 2) Księgowanie kosztu oraz zobowiązania na podstawie faktury na kwotę 9000 zł wystawionej przez firmę remontową – dział 801 Oświata i wychowanie, rozdz. 80101 Szkoły podstawowe, paragraf 4270 Zakup usług remontowych.

Zapłata zobowiązania z rachunku bankowego spowoduje powstanie wydatku. W ewidencji pozabilansowej na koncie 998 po stronie Wn zaksięgowane zostaną wydatki w wysokości 9000 zł.

130 Rachunek bieżący			201 Rozrachunki		
Wn	jednostki	Ma	Wn	z odbiorcami i dostawcami	Ma
Sp*	9 000	9 000	(3	9 000	9 000
		(3	3)		Sp**

* Stan początkowy środków pieniężnych dla realizacji wydatku.

** Stan początkowy wynikający z zaksięgowania zobowiązania.

- 3) Księgowanie zapłaty wobec firmy remontowej na podstawie wyciągu bankowego – kwota 9000 zł, dział 801 Oświata i wychowanie, rozdz. 80101 Szkoły podstawowe, paragraf 4270 Zakup usług remontowych.

Zapłata za fakturę z rachunku bankowego jest wydatkiem, który wymaga zaewidencjonowania na koncie pozabilansowym 998 Zaangażowanie wydatków roku bieżącego.

998 Zaangażowanie wydatków roku bieżącego			
Wn			Ma
4)	9 000	9 000	Sp*

* Stan początkowy wynikający z ewidencji umowy.

- 4) Zaewidencjonowanie dokonanego wydatku na koncie pozabilansowym 998 – dział 801 Oświata i wychowanie, rozdz. 80101 Szkoły podstawowe, paragraf 4270 Zakup usług remontowych. Kwota 1000 zł (różnica pomiędzy planem wydatków 10 000 zł a wykonaniem 9000 zł) może, w zależności od potrzeb, zostać zaangażowana na wydatki tej jednostki lub pozostać niewykorzystana (jako oszczędności).

Ewidencja planu finansowego wydatków, zaangażowania wydatków budżetowych, kosztów oraz faktycznych wydatków jest prowadzona zgodnie z klasyfikacją budżetową.

Wyszczególnienie	Plan	Zaangażowanie	Koszt	Wydatek
Kwota	10 000 zł	9 000 zł	9 000 zł	9 000 zł
Dział	801 Oświata i wychowanie			
Rozdział	80101 Szkoły podstawowe			
§	4270 Zakup usług remontowych			

1	Zaplanowanie wydatku	10 000 zł
2	Złożenie zamówienia publicznego	
3	Podpisanie umowy – zaangażowanie środków publicznych	9 000 zł
4	Wykonanie zlecenia – powstanie kosztu	9 000 zł
5	Zapłata zobowiązania – wydatek	9 000 zł

Rysunek 40. Etapy poprzedzające realizację wydatku (z przykładowymi kwotami)

Koszty w sprawozdawczości finansowej i budżetowej

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe ewidencjonują koszty swojej działalności. Ewidencja ta prowadzona jest dla celów sprawozdawczości finansowej oraz sprawozdawczości budżetowej.

Koszty dla celów sprawozdawczości finansowej są klasyfikowane zgodnie z ustawą o rachunkowości. Dla celów sprawozdawczości budżetowej koszty, podobnie jak wydatki, ewidencjonuje się zgodnie z klasyfikacją budżetową. Ponadto koszty mogą być również dzielone według innych klasyfikacji, dostosowanych do potrzeb planowania i analiz jednostek.

Tabela 62. Koszty w sprawozdawczości finansowej i budżetowej

Koszty dla celów sprawozdawczości finansowej dzieli się na:	Koszty do celów sprawozdawczości budżetowej klasyfikuje się według:
- koszty podstawowej działalności operacyjnej według rodzajów; - koszty pozostałej działalności operacyjnej; - koszty finansowe. Oprócz tego ewidencjonuje się również straty nadzwyczajne.	- działów; - rozdziałów; - paragrafów; - innych klasyfikacji.

Źródło: opracowanie własne

Koszty podstawowej działalności operacyjnej są to koszty bezpośrednio związane z działalnością podstawową jednostki, która wynika z celu jej powstania.

Przykład

Przedszkole realizuje zadania związane z edukacją przedszkolną. Kosztami podstawowej działalności operacyjnej przedszkola są np. wynagrodzenia nauczycieli wychowania przedszkolnego oraz pracowników administracji i obsługi, zabawki dla dzieci, energia elektryczna i ciepła, woda, żywność, środki czystości, usługi telekomunikacyjne oraz pocztowe.

Koszty pozostałej działalności operacyjnej są to koszty pośrednio związane z działalnością operacyjną jednostki, które nie mogą zostać zaliczone do podstawowej działalności.

Przykład

Do kosztów pozostałej działalności operacyjnej przedszkola należą np. koszty egzekucji należności, wartość umorzonych należności, koszty postępowań spornych, kary i odszkodowania z tytułu niewywiązania się z umów.

Kosztami finansowymi są np. koszty odsetek za zwłokę, ujemne różnice kursowe.

Przykład

Przedszkole w gminie Zduny w 2013 r. zaewidencjonowało dla celów sprawozdawczości finansowej oraz dla sprawozdawczości budżetowej koszty i straty przedstawione w tabeli poniżej.

Koszty dla celów sprawozdawczości finansowej		Koszty dla celów sprawozdawczości budżetowej	
Rodzaj kosztu	Kwota w zł	Paragraf	Kwota w zł
Podstawowa działalność operacyjna		Dział 801 Oświata i wychowanie Rozdział 80104 Przedszkola	
Zużycie materiałów i energii	17 550,07	4210 Materiały	13 592,70
		4260 Energia	2 977,97
		4240 Zakup pomocy naukowych, dydaktycznych i książek	979,40
Usługi obce	6 151,03	4270 Zakup usług remontowych	4 153,80
		4280 Zakup usług zdrowotnych	59,00
		4300 Zakup usług pozostałych	1 118,23
		4360 Opłaty z tytułu zakupu usług telekomunikacyjnych	820,00
Podatki i opłaty	99,00	4520 Opłaty na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego	99,00

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Koszty dla celów sprawozdawczości finansowej		Koszty dla celów sprawozdawczości budżetowej	
Rodzaj kosztu	Kwota w zł	Paragraf	Kwota w zł
Wynagrodzenia	459 966,14	4010 Wynagrodzenia osobowe pracowników	426 537,50
		4040 Dodatkowe wynagrodzenia roczne	33 149,84
		4170 Wynagrodzenia bezosobowe	278,80
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia	105 125,44	4110 Składki na ubezpieczenia społeczne	72 258,99
		4120 Składki na Fundusz Pracy	8 732,65
		4440 Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	24 009,30
		4700 Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej	124,50
Pozostałe koszty rodzajowe	30,00	4410 Podróże służbowe krajowe	30,00
Razem koszty podstawowej działalności operacyjnej	588 921,68	Razem	588 921,68
Koszty pozostałej działalności operacyjnej		Dział 801 Oświata i wychowanie Rozdział 80104 Przedszkola	
Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku	10 000,00	6050 Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych*	10 000,00
Pozostałe koszty operacyjne	150,00	4610 Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego	150,00
Razem koszty pozostałej działalności operacyjnej	10 150,00	Razem	10 150,00
Koszty finansowe		Dział 801 Oświata i wychowanie Rozdział 80104 Przedszkola	
Odsetki	20,00	4580 Pozostałe odsetki	20,00
Inne	10,00	4980 Różnice kursowe	10,00
Razem koszty działalności finansowej	30,00	Razem	30,00
Straty nadzwyczajne		Dział 801 Oświata i wychowanie Rozdział 80104 Przedszkola	
Straty nadzwyczajne	1 000,00	4590 Kary i odszkodowania wypłacane na rzecz osób fizycznych	1 000,00
OGÓŁEM KOSZTY I STRATY	600 101,68	OGÓŁEM	600 101,68

* Dotyczy wydzielonego rachunku dochodów.

Zasada dotycząca naliczania i ewidencjonowania odsetek od nieterminowych płatności nie później niż na koniec każdego kwartału

Ustawa o finansach publicznych zobowiązuje jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe oraz państwowe fundusze celowe do obliczania odsetek od nieterminowych płatności należności i zobowiązań w okresach kwartalnych. Zasada ta w literaturze zwana jest również **zasadą kwartalnej wyceny**. Naliczanie odsetek na koniec każdego kwartału jest związane z prezentacją danych w sprawozdawczości budżetowej.

Odsetki w księgach rachunkowych jednostek ewidencjonuje się:

- w momencie wpłaty;
- nie później niż na zakończenie każdego kwartału – od nieopłaconych w terminie należności i zobowiązań.

Przykład**1. Odsetki w momencie wpłaty**

Jan Kowalski jest podatnikiem podatku od środków transportowych, wpłacanego do gminy. Podatek za rok 2014 wynosił 20 000 zł i był płatny w dwóch ratach. Termin zapłaty pierwszej raty przypadał na 15 lutego 2014 r., a termin zapłaty drugiej raty na 15 września 2014 r. Pierwszą ratę Jan Kowalski zapłacił z opóźnieniem – w dniu 10 marca 2014 r., powiększając ją o odsetki z tytułu opóźnienia w wysokości 60 zł.

$$10\,000\text{ zł} \times 10\% \times 22\text{ dni} / 365\text{ dni} = 60,27\text{ zł} \approx 60\text{ zł}^*$$

Wpłata odsetek została zaewidencjonowana w księgach rachunkowych gminy w dniu wpłaty, czyli 10 marca 2014 r., w kwocie 60 zł.

2. Odsetki od należności

- Należności z tytułu dochodów budżetowych (należności podatkowe) w wysokości 2000 zł, których termin płatności upłynął 17 lutego 2014 r. i które nie zostały opłacone do 31 marca 2014 r., wymagają naliczenia odsetek z tytułu przeterminowania na dzień 31 marca 2014 r., tj. za 42 dni (11 dni lutego oraz 31 dni marca). Obliczenie odsetek:

$$2000\text{ zł} \times 10\% \times 42\text{ dni} / 365\text{ dni} = 23,01\text{ zł} \approx 23\text{ zł}$$

Odsetki te zostaną zaksięgowane w dniu 31 marca 2014 r.

- Jan Kowalski nie opłacił podatku od nieruchomości za grudzień 2014 r. w kwocie 6000 zł. Termin płatności tego podatku przypadał 15 grudnia 2014 r. Z tego tytułu zostaną mu naliczone odsetki na dzień 31 grudnia 2014 r. (koniec kwartału) za 16 dni opóźnienia. Odsetki te zostaną zaewidencjonowane w księgach rachunkowych jako należności.

$$6000\text{ zł} \times 10\% \times 16\text{ dni} / 365\text{ dni} = 26,30\text{ zł} \approx 26\text{ zł}$$

Odsetki te zostaną zaksięgowane w dniu 31 grudnia 2014 r.

3. Odsetki od zobowiązań

1 czerwca 2014 r. szkoła (jednostka budżetowa) otrzymała od firmy remontowej fakturę o wartości 10 000 zł za wykonany przez tę firmę remont. Zgodnie z podpisaną umową zapłata za fakturę powinna nastąpić w terminie do 19 czerwca 2014 r. Szkoła nie wywiązała się jednak z płatności w terminie. Zgodnie z zasadą kwartalnej wyceny szkoła zobowiązana jest naliczyć odsetki za okres od 20 do 30 czerwca 2014 r. (koniec kwartału).

$$10\,000 \times 13\%^{**} \times 11\text{ dni} / 365\text{ dni} = 39,18\text{ zł}^{***}$$

Zobowiązanie z tytułu odsetek zostanie zaksięgowane w dniu 30 czerwca 2014 r.

* **Stawka odsetek podatkowych w 2014 r.** wynosi 10%, a wyliczone odsetki od podatku od nieruchomości podlegają zaokrągleniu (końcówki poniżej 50 groszy pomija się, a końcówki wynoszące 50 groszy i więcej zaokrągla się w górę).

** **Stawka odsetek ustawowych w 2014 r.** wynosi 13%.

*** Odsetki od należności i zobowiązań cywilnoprawnych nie podlegają zaokrągleniu.

Zasada dotycząca wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych nie później niż na koniec każdego kwartału

Ustawa o finansach publicznych zobowiązuje jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe oraz państwowe fundusze celowe do wyceny aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych w okresach kwartalnych. Wycena ta dokonywana jest według zasad obowiązujących na dzień bilansowy i ma na celu urealnienie wartości aktywów i pasywów.

Przykład

1. Zobowiązania z tytułu faktury wyrażonej w euro wycenia się na koniec kwartału według kursu średniego ogłoszonego na ten dzień przez Narodowy Bank Polski. Przykładowo zobowiązanie 1000 euro wycenione według kursu euro ogłoszonego przez NBP na 30 września 2014 r. (1 euro = 4,2 zł) wyniesie 4200 zł.
2. W dniu 1 września 2014 r. urząd gminy otrzymał 4000 euro na realizację projektu dofinansowanego ze źródeł zagranicznych. Wpływ środków nastąpił na rachunek walutowy gminy. Środki na rachunku zostały wycenione według kursu z dnia wpływu waluty, który wynosił 4 zł za 1 euro:

$$4000 \text{ euro} \times 4 \text{ zł} = 16\,000 \text{ zł}$$

Środki nie zostały wydatkowane. Na koniec III kwartału 2014 r. urząd gminy dokonał obowiązkowej wyceny środków na rachunku walutowym. Do wyceny został przyjęty kurs obowiązujący na dzień 30 września 2014 r., wynoszący 4,1 zł za 1 euro:

$$4000 \text{ euro} \times 4,1 \text{ zł} = 16\,400 \text{ zł}$$

Wartość środków pieniężnych według wyceny kwartalnej wyniosła 16 400 zł. Różnica w wysokości 400 zł stanowi dodatnią różnicę kursową, która zwiększy przychody finansowe.

Szczególne zasady ewidencji wykonania budżetu państwa

Zasady omówione w tym podrozdziale dotyczą ustalania deficytu lub nadwyżki budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich.

Ustalanie deficytu lub nadwyżki budżetu państwa następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów i wydatków budżetu państwa.

Dochody i wydatki budżetu państwa są realizowane przede wszystkim przez państwowe jednostki budżetowe. Jednostki te ujmują w księgach rachunkowych faktycznie zrealizowane podatkowe i niepodatkowe dochody i wydatki budżetu państwa. Podstawą ewidencji jest faktyczny wpływ dochodu na rachunek bankowy oraz faktyczny wpływ wydatku z rachunku bankowego.

Realizacja dochodów budżetu państwa

Dochody, które wpływają na rachunek dochodów państwowych jednostek budżetowych, są odprowadzane na centralny rachunek bieżący budżetu państwa i stanowią jego dochód. Jednak nie każdy wpływ środków pieniężnych stanowi dochód budżetu państwa. Ważne jest rozpoznanie, z jakiego tytułu ten wpływ nastąpił, ponieważ na rachunek dochodów mogą również wpływać pomyłkowe wpłaty.

Państwowe jednostki budżetowe są zobowiązane odprowadzać zrealizowane dochody budżetu państwa w terminach określonych w rozporządzeniu w sprawie wykonywania budżetu państwa. Dochody wykonane do:

- 5. dnia danego miesiąca – są odprowadzane do 10. dnia danego miesiąca;
- 10. dnia danego miesiąca – są odprowadzane do 15. dnia danego miesiąca;
- 15. dnia danego miesiąca – są odprowadzane do 20. dnia danego miesiąca;
- 20. dnia danego miesiąca – są odprowadzane do 25. dnia danego miesiąca;
- 25. dnia danego miesiąca – są odprowadzane do ostatniego dnia danego miesiąca;
- ostatniego dnia danego miesiąca – są odprowadzane do 5. dnia następnego miesiąca.

Przykład

Na rachunek bankowy (subkonto dochodów) urzędu skarbowego (państwowa jednostka budżetowa) w okresie od 1 do 5 lutego 2015 r. wpłynęły środki pieniężne tytułu dochodów w wysokości 2 000 000 zł. W dniu 10 lutego 2015 r. środki te zostały odprowadzone na centralny rachunek budżetu państwa.

Odrębny termin dotyczy rozliczenia dochodów w okresie przejściowym po zakończeniu roku budżetowego¹¹². Do 8 stycznia roku następnego po roku budżetowym państwowe jednostki budżetowe zaliczają do dochodów roku ubiegłego m.in. dochody wpłacone do 31 grudnia do kasy tej jednostki. Do 15 stycznia roku następnego po roku budżetowym państwowe jednostki budżetowe przekazują zrealizowane w roku ubiegłym dochody na rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa. Wprowadzenie okresu przejściowego umożliwia zaewidencjonowanie operacji dokonanych pod koniec roku budżetowego.

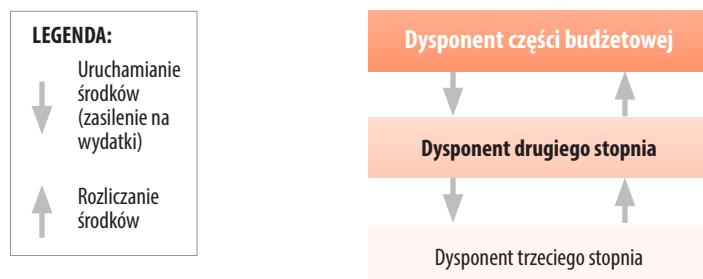
Przykład

Państwowa jednostka budżetowa pod koniec 2014 r. zrealizowała dochody w wysokości 3000 zł, które w dniu 31 grudnia 2014 r. pozostawały jeszcze w kasie tej jednostki. 2 stycznia 2015 r. dochody z kasy zostały wpłacone do banku na rachunek bieżący jednostki (subkonto dochodów). Następnie w dniu 3 stycznia 2015 r. jednostka dokonała przelewu kwoty 3000 zł z własnego rachunku bieżącego na centralny rachunek bieżący budżetu państwa. Ponieważ faktyczna wpłata dochodów do kasy jednostki nastąpiła w 2014 r. oraz dochody zostały odprowadzone na rachunek budżetu państwa w dniu 3 stycznia 2015 r., to kwota ta zostanie zaliczona do dochodów 2014 r.

Realizacja wydatków budżetu państwa

Państwowe jednostki budżetowe otrzymują zasilenie na wydatki od dysponentów wyższego stopnia budżetu państwa. Zasilenie wpływa na rachunek bankowy wydatków każdej jednostki. Wydatki jednostki budżetowej dokonywane są w ramach limitu ustalonego w planie finansowym. Zrealizowane (opłacone) wydatki są wykazywane w sprawozdawczości budżetowej i finansowej. **Wydatki państwowych jednostek budżetowych stanowią wydatki budżetu państwa.**

Jednak nie każdy wpływ środków pieniężnych na rachunek wydatków państwowej jednostki budżetowej stanowi zasilenie, jak również nie każdy wypływ środków pieniężnych z rachunku wydatków stanowi wydatek jednostki. Mogą np. zdarzać się pomyłkowe przelewy. Rozliczenie środków za pośrednictwem dysponentów budżetu państwa wiąże się z organizacją sektora rządowego. Uruchamianie środków pieniężnych na wydatki budżetowe odbywa się z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa na rachunki wydatków odpowiednich dysponentów części budżetowych. Dysponenti części budżetowych realizują wydatki własne objęte planem finansowym oraz przekazują środki podległym dysponentom drugiego i trzeciego stopnia. Z kolei dysponenti drugiego stopnia z otrzymanych środków realizują wydatki objęte ich planem finansowym oraz przekazują środki podległym dysponentom trzeciego stopnia.



Rysunek 41. Uruchamianie środków na wydatki i ich rozliczanie

¹¹² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. z 2014 r., poz. 82), zwane dalej **rozporządzeniem w sprawie wykonywania budżetu państwa**.

Przykład

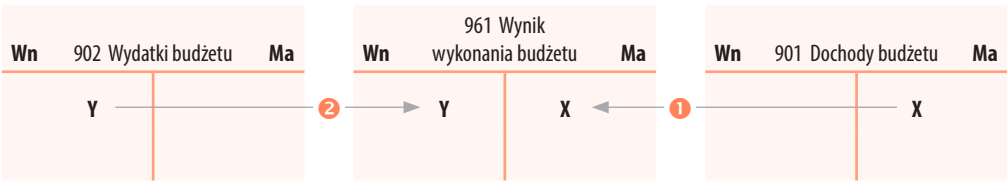
Państwowa jednostka budżetowa będąca dysponentem drugiego stopnia otrzymała od dysponenta części budżetowej zasilenie na wydatki w wysokości 100 000 zł (1). Z otrzymanych środków pieniężnych jednostka ta będzie realizować wydatki w ramach planu finansowego na dany rok.

Jednocześnie jednostka ta otrzymała środki pieniężne w wysokości 50 000 zł (3), które przekazała na realizację wydatków dysponentowi trzeciego stopnia (4). Z otrzymanych środków pieniężnych dysponent trzeciego stopnia zrealizował wydatki w kwocie 45 000 zł. Niewykorzystane środki w wysokości 5000 zł zostaną odprowadzone do dysponenta drugiego stopnia (5). Dysponent drugiego stopnia zrealizował wydatki w wysokości 90 000 zł (2). Tak więc dysponent drugiego stopnia odprowadzi do dysponenta części budżetowej następujące niewykorzystane środki pieniężne (6):

- dotyczące własnej jednostki – kwota 10 000 zł;
- dotyczące dysponenta trzeciego stopnia – kwota 5000 zł.

130 Rachunek bieżący jednostki					
	Wn			Ma	
Zasilenie w środki na wydatki dysponenta drugiego stopnia →	1)	100 000	90 000	(2 →	Wydatki państwowej jednostki budżetowej będącej dysponentem drugiego stopnia
Zasilenie w środki na wydatki dysponenta trzeciego stopnia →	3)	50 000	50 000	(4 →	Zasilenie na wydatki dysponenta trzeciego stopnia
Rozliczenie z nadmiernego zasilenia dysponenta trzeciego stopnia →	5)	5 000	15 000	(6 →	Odprowadzenie niewykorzystanych środków na wydatki własnej jednostki oraz dysponenta trzeciego stopnia
BILANSOWANIE		155 000	155 000		BILANSOWANIE

Ustalenie deficytu lub nadwyżki budżetu państwa następuje w Ministerstwie Finansów, na odrębnych kontach księgowych w zakresie kasowo zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu państwa, po eliminacji przepływów pomiędzy jednostkami.



Objaśnienia:

- X** Suma zrealizowanych dochodów budżetu państwa w roku budżetowym, z uwzględnieniem operacji w okresie przejściowym po zakończeniu roku
- Y** Suma zrealizowanych wydatków budżetu państwa, z uwzględnieniem operacji w okresie przejściowym po zakończeniu roku
- 1** Przeksięgowanie zrealizowanych w roku budżetowym dochodów budżetu państwa o wartości **X** na konto wyniku wykonania budżetu
- 2** Przeksięgowanie zrealizowanych w roku budżetowym wydatków budżetu państwa o wartości **Y**

Rysunek 42. Ustalenie nadwyżki lub deficytu budżetu państwa w Ministerstwie Finansów

Wynik wykonania budżetu polega więc na ustaleniu różnicy pomiędzy sumą zrealizowanych dochodów (wielkość X) przeksięgowaną na stronę Ma konta 961 a sumą zrealizowanych wydatków (wielkość Y) przeksięgowaną na stronę Wn konta 961. Otrzymana różnica stanowi deficyt lub nadwyżkę budżetu państwa.

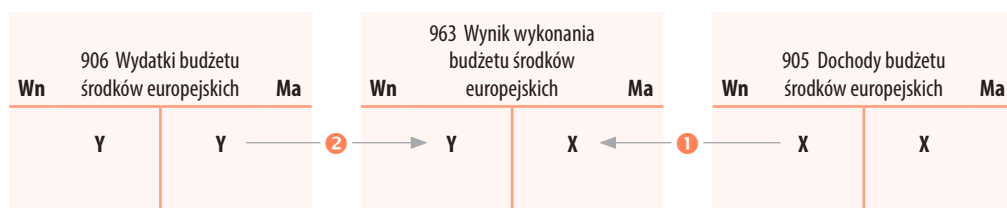
Ustalenie deficytu lub nadwyżki środków europejskich następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich.

Środki z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), otrzymywane z Komisji Europejskiej¹¹³, są gromadzone na wyodrębnionych rachunkach bankowych prowadzonych przez Narodowy Bank Polski lub Bank Gospodarstwa Krajowego. Przelewy tych środków są dokonywane raz na kwartał, na podstawie wniosków o płatność sporządzanych na podstawie poniesionych wydatków. Minister finansów dopiero po rozliczeniu środków z Komisją Europejską przekazuje je na rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa. Ewidencja ww. dochodów odbywa się w księgach rachunkowych budżetu państwa na poziomie Ministerstwa Finansów.

Inny sposób przekazywania środków zagranicznych dotyczy programów wspólnotowych (np. Leonardo da Vinci, Uczenie się przez całe życie, Młodzież w działaniu). W tym przypadku środki nie są przelewane na wyodrębnione rachunki budżetu, tylko wprost do beneficjentów tych programów.

Państwowe jednostki budżetowe ujmują w księgach rachunkowych:

- faktycznie (kasowo) zrealizowane wydatki budżetu środków europejskich;
- wydatki zrealizowane przez Bank Gospodarstwa Krajowego na podstawie zleceń płatności¹¹⁴ dokonanych przez te jednostki w danym roku budżetowym, z uwzględnieniem okresu przejściowego.



Objaśnienia:

- 1 Przeksięgowanie wykonanych (kasowo) dochodów budżetu środków europejskich o wartości X
- 2 Przeksięgowanie zrealizowanych wydatków budżetu środków europejskich o wartości Y

Rysunek 43. Ustalenie nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich

Szczegółne zasady ewidencji wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego

Zasady omówione w tym podrozdziale dotyczą ustalania nadwyżki lub deficytu budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Dochody i wydatki jednostki samorządu terytorialnego są realizowane przez urząd tej jednostki (odpowiednio urząd gminy, powiatu lub marszałkowski¹¹⁵) oraz przez jednostki

¹¹³ **Komisja Europejska** jest instytucją zarządzającą bieżącymi sprawami związanymi z wdrażaniem polityki UE w poszczególnych obszarach oraz wydatkami z funduszy UE.

¹¹⁴ Zlecenie płatności zrealizowane przez Bank Gospodarstwa Krajowego jest wydatkiem państwowej jednostki budżetowej, która zleca tę płatność. Ewidencja tych wydatków w państwowej jednostce budżetowej odbywa się na podstawie otrzymanych z banku kopii przelewów bankowych.

¹¹⁵ Urząd marszałkowski obsługuje jednostkę samorządu terytorialnego – województwo.

budżetowe jej podległe (samorządowe jednostki budżetowe). Przychody i rozchody budżetu jednostki samorządu terytorialnego są realizowane za pośrednictwem urzędu jednostki. Do obsługi pieniężnej budżetu jednostki służy rachunek bankowy (lub więcej rachunków bankowych), otwarty przez urząd w banku wybranym przez organ wykonawczy jednostki. Operacje zachodzące na rachunku bankowym budżetu ewidencjonowane są na koncie 133 „Rachunek budżetu”.

Obsługa pieniężna dochodów i wydatków jednostek budżetowych podległych jednostce samorządu terytorialnego odbywa się za pośrednictwem rachunków bankowych otwieranych przez te jednostki. Operacje pieniężne na rachunku bankowym jednostek budżetowych (np. szkół, przedszkoli, ośrodków pomocy społecznej) są ewidencjonowane na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

Operacje dotyczące dochodów i wydatków jednostki samorządu terytorialnego są ujmowane w:

- księgach rachunkowych jednostki samorządu terytorialnego¹¹⁶, na odrębnych kontach księgowych odzwierciedlających operacje na rachunkach bankowych budżetu, w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków;
- księgach rachunkowych jednostek budżetowych podległych jednostce samorządu terytorialnego, na odrębnych kontach księgowych odzwierciedlających operacje na rachunkach bankowych (bieżących) tych jednostek.

Realizacja dochodów jednostki samorządu terytorialnego

Dochody, które wpływają na rachunki bieżące jednostek budżetowych podległych jednostce samorządu terytorialnego, są odprowadzane na rachunek bankowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego i stanowią jej dochód. Analogicznie jak w przypadku budżetu państwa, na rachunek budżetu JST mogą również wpływać pomyłkowe wpływy. Jednostki budżetowe podległe jednostce samorządu terytorialnego powinny na bieżąco odprowadzać zrealizowane dochody na rachunek budżetu. Nie ma jednak żadnych regulacji prawnych co do terminów dokonywania wpłat.

Dochody jednostki samorządu terytorialnego realizuje również jej urząd. Do dochodów realizowanych przez urząd jednostki samorządu terytorialnego należą m.in. dotacje, subwencje, środki z UE i inne zagraniczne, udziały w podatkach stanowiących dochody budżetu państwa.

Do dochodów jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym zaliczane są:

- dochody, które wpłynęły na rachunek bankowy (rachunki bankowe)¹¹⁷ budżetu jednostki samorządu terytorialnego – wszystkie wpływy odzwierciedlone są w księgach rachunkowych jednostki na koncie 133 „Rachunek budżetu”;
- dochody, które wpłynęły na rachunki bankowe podległych jednostek budżetowych – wszystkie wpływy odzwierciedlone są w księgach rachunkowych tych jednostek na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

¹¹⁶ Księgi rachunkowe jednostki samorządu terytorialnego są prowadzone w urzędzie tej jednostki.

¹¹⁷ Rachunki bankowe jednostek samorządu terytorialnego są otwierane w banku wybranym w drodze postępowania przetargowego.

Tabela 63. Dochody jednostki samorządu terytorialnego

Źródło dochodów	Rodzaj dochodów
Dysponenti budżetu państwa	► dotacje celowe
Ministerstwo Finansów	► subwencje, udziały w podatku PIT
Urzędy jednostek samorządu terytorialnego	► m.in. podatki, opłaty
Urzędy skarbowe	► m.in. udziały w podatku CIT
Podległe jednostki budżetowe	► opłaty za świadczenia
Samorządowe zakłady budżetowe	► nadwyżka środków obrotowych
Wydzielone rachunki dochodów	► nadwyżka środków obrotowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Wyjątkiem od reguły zaliczania wpływu środków pieniężnych (zasada kasowego wykonania dochodów) do dochodów w danym roku budżetowym są **operacje szczególne**. Są to operacje, które są zaliczane do dochodów w danym roku budżetowym, pomimo braku wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy budżetu w danym roku budżetowym. Należą tu dochody realizowane za pośrednictwem urzędów skarbowych, a także dochody przekazywane z Ministerstwa Finansów oraz za pośrednictwem odpowiednich dysponentów budżetu państwa. Dotyczy to m.in. udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych, które to udziały wpływają na rachunek bankowy budżetu w styczniu roku następnego, a są zaliczane do dochodów roku poprzedniego.

Realizacja wydatków jednostki samorządu terytorialnego

Samorządowe jednostki budżetowe otrzymują zasilenie na wydatki z budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Środki pieniężne stanowiące zasilenie wpływają na rachunki bieżące jednostek budżetowych. Wydatki jednostki budżetowej dokonywane są w ramach limitu ustalonego w planie finansowym. Zrealizowane (opłacone) wydatki są wykazywane w sprawozdawczości budżetowej i finansowej. **Wydatki samorządowych jednostek budżetowych stanowią wydatki budżetu jednostki samorządu terytorialnego.**

Do wydatków jednostki samorządu terytorialnego w danym roku budżetowym zaliczane są:

- wydatki, które zostały zrealizowane z rachunku bankowego (rachunków bankowych) budżetu jednostki samorządu terytorialnego – wszystkie wydatki odzwierciedlone są w księgach rachunkowych jednostki na koncie 133 „Rachunek budżetu”;
- wydatki zrealizowane z rachunków bankowych podległych jednostek budżetowych – wszystkie wydatki odzwierciedlone są w księgach rachunkowych tych jednostek na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”.

Wyjątkiem od reguły zaliczania wpływu środków pieniężnych (zasada kasowego wykonania wydatków) do wydatków w danym roku budżetowym są operacje szczególne, takie jak wydatki niewygasające.

Wydatki niewygasające¹¹⁸

Niezrealizowane (kasowo) wydatki w ramach planu finansowego wygasają z upływem roku budżetowego. Wyjątkiem są wydatki niewygasające, które pomimo upływu roku budżetowego mogą być realizowane. Warunkiem ustalenia wydatku niewygasającego jest:

- nieopłacenie zobowiązań wynikających z zawartych umów w wyniku zakończonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego;
- niewydatkowanie w ramach planu finansowego roku budżetowego wszystkich wydatków.

Ustalenie wykazu oraz planu finansowego wydatków niewygasających w jednostce samorządu terytorialnego należy do organu stanowiącego. Wartość wydatków niewygasających ustalonych jest dokumentem, który stanowi podstawę ewidencji w księgach rachunkowych. W wykonaniu uchwały niezbędne jest dokonanie przelewu na wyodrębniony rachunek bankowy dla wydatków niewygasających. Dokonany przelew środków pieniężnych stanowi podstawę ewidencji na kontach księgowych budżetu oraz wykazania w sprawozdaniu z wykonania planu wydatków.

Przykład

27 grudnia 2014 r. rada gminy Złotoryja podjęła uchwałę w sprawie ustalenia wydatków niewygasających. W wykazie zostały zawarte wydatki, wynikające z dwóch umów wcześniej zawartych z wykonawcami. Umowy te dotyczyły:

- budowy drogi od ul. Kolejowej do ul. Krańcowej – wartość umowy 600 000 zł;
- budowy placu zabaw na Osiedlu Młodych – wartość umowy 100 000 zł.

Tak więc suma wydatków objęta wykazem i planem finansowym wydatków niewygasających stanowiła kwotę 700 000 zł. W dniu 30 grudnia 2014 r. skarbnik gminy dokonał przelewu środków pieniężnych z rachunku bankowego budżetu na wyodrębniony rachunek bankowy dla wydatków niewygasających. Kwota 700 000 zł została wykazana w sprawozdaniu z wykonania wydatków budżetu.

Wynik na pozostałych operacjach

Pozostałe operacje niekasowe wpływające na wynik wykonania budżetu wiążą się m.in. z:

- kosztami i przychodami finansowymi;
- pozostałymi kosztami operacyjnymi oraz pozostałymi przychodami operacyjnymi.

Przykład

Ujemne różnice kursowe od środków pieniężnych pozostających na bankowych rachunkach walutowych budżetu, obliczone na zakończenie roku budżetowego, stanowią koszty finansowe jednostki samorządu terytorialnego. Obliczone dodatnie różnice kursowe stanowią przychody finansowe jednostki samorządu terytorialnego.

		962 Wynik na pozostałych operacjach				
		Wn		Ma		
OBNIŻENIE WYNIKU	Ujemne różnice kursowe wynikające z wyceny środków pieniężnych w walutach obcych	→	–	←	+	Dodatnie różnice kursowe wynikające z wyceny środków pieniężnych w walutach obcych
	Utworzenie odpisu aktualizującego należności	→	–	←	+	Zmniejszenie wartości odpisów aktualizujących
						ZWIĘKSZENIE WYNIKU

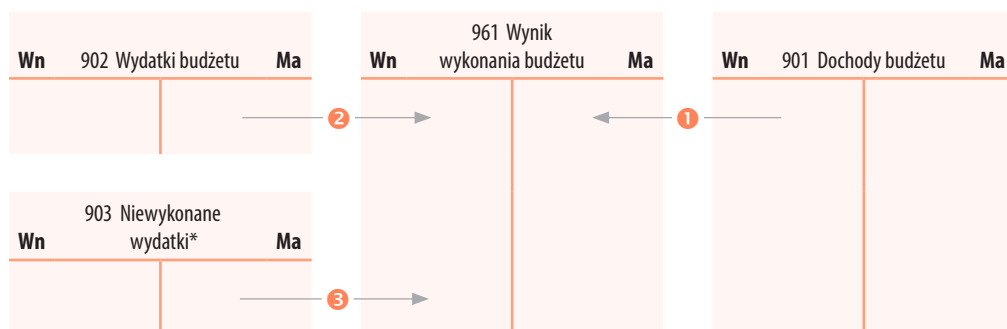
¹¹⁸ Podstawą prawną realizacji wydatków niewygasających jest uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, określająca wykaz oraz plan finansowy wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego.

Przykłady operacji niekasowych:

- ♦ obliczone (bez zapłaty) różnice kursowe od środków w walucie obcej na rachunku bankowym budżetu;
- ♦ odpisy aktualizujące należności (ostrożna wycena) z tytułu rozchodów budżetu.

Wynik wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Wynik wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego ustala się na podstawie zrealizowanych dochodów i wydatków, a także wydatków niewygasających (niewykonanych).



* Konto 903 Niewykonane wydatki odzwierciedla wartość wydatków niewygasających.

Objaśnienia:

- 1 Przeksięgowanie zrealizowanych dochodów
- 2 Przeksięgowanie zrealizowanych wydatków
- 3 Przeksięgowanie niewykonanych wydatków

Rysunek 44. Ustalanie wyniku finansowego jednostki samorządu terytorialnego

Szczególne zasady rachunkowości dotyczące ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego

Szczególne zasady rachunkowości dotyczące ewidencji aktywów trwałych wynikają z:

- definicji środków trwałych;
- zasad wyceny aktywów trwałych;
- planu kont¹¹⁹ dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zgodnie z którym wartość aktywów trwałych odzwierciedla fundusz jednostki.

Definicja środków trwałych

Według rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej przez środki trwałe rozumie się te, które spełniają definicję wynikającą z ustawy o rachunkowości oraz środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki¹²⁰.

¹¹⁹ Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych został ustalony w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej.

¹²⁰ Przez „jednostkę” należy rozumieć w tej definicji jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy.

Tworząc jednostkę budżetową lub samorządowy zakład budżetowy, odpowiedni organ wyposaża je w nieodpłatnie w mienie, w tym środki trwałe, o czym była mowa w rozdziale 3. Środki trwałe w jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych mogą być:

- ♦ otrzymane nieodpłatnie od Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jak również od innej jednostki w wyniku przekazania;
- ♦ sfinansowane w ramach planu finansowego jako zakup gotowych środków trwałych (nie wymagających montażu)¹²¹ lub środków trwałych w budowie (inwestycji)¹²².

W finansach publicznych pojęcie inwestycji występuje w rachunkowości budżetowej oraz w planowaniu wydatków.

W rachunkowości budżetowej inwestycje należy rozumieć jako środki trwałe w budowie. Według szczególnych zasad rachunkowości do środków trwałych w budowie (inwestycji) zaliczamy koszty¹²³:

- środków trwałych w okresie budowy;
- przekazanych do montażu, lecz jeszcze nieoddanych do używania maszyn, urządzeń oraz innych przedmiotów;
- ulepszenia środka trwałego, które powodują zwiększenie jego wartości użytkowej.

Przykład

W czerwcu 2014 r. gmina Pieniężno rozpoczęła realizację inwestycji pod nazwą „Sala gimnastyczna wraz z zapleczem dydaktycznym”. Koszt budowy został oszacowany oraz zaplanowany na kwotę 2 000 000 zł. Budowę realizuje wykonawca, który wraz z postępem prac budowlanych wystawia faktury dokumentujące koszty inwestycji. Do środków trwałych w budowie (inwestycji) zaliczone zostaną koszty udokumentowane fakturami wykonawcy od momentu rozpoczęcia budowy do jej zakończenia (oddania do użytkowania).

W ustawie o finansach publicznych inwestycje występują jako składnik planu wydatków majątkowych. Wydatki majątkowe budżetu państwa obejmują wydatki inwestycyjne państwowych jednostek budżetowych. W jednostkach samorządu terytorialnego wydatki inwestycyjne są realizowane bezpośrednio przez tę jednostkę oraz za pośrednictwem podległych jej jednostek sektora finansów publicznych.

Szczególne zasady wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Szczególne zasady wyceny dotyczą:

- ♦ środków trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymanych nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu, które mogą być wyceniane w wartości wynikającej z decyzji;
- ♦ umarzania i amortyzowania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Ustalając zasady umarzania i amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki ustalone w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych lub określone przez dysponenta lub przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Zasady szczególne umożliwiają wpisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania:

- ▶ książek i innych zbiorów bibliotecznych;
- ▶ środków dydaktycznych służących procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych;

¹²¹ Gotowe środki trwałe są finansowane z paragrafu 6060 Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych lub paragrafu 6080 Wydatki na zakupy inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych.

¹²² Środki trwałe w budowie (inwestycje) są finansowane z paragrafu 6050 Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych lub paragrafu 6070 Wydatki inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych.

¹²³ Koszty inwestycji po opłaceniu stają się wydatkami inwestycyjnymi.

- ▶ odzieży i umundurowania;
- ▶ mebli i dywanów;
- ▶ inwentarza żywego;
- ▶ pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania w 100% ich wartości, w momencie oddania do używania (obecnie jest to wartość 3500 zł).

Szczególne zasady rachunkowości budżetowej zezwalają jednostkom zwolnionym z podatku dochodowego od osób prawnych umarzać i amortyzować środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne jednorazowo za okres całego roku. Do jednostek zwolnionych z podatku dochodowego od osób prawnych należą wszystkie jednostki budżetowe (np. żłobki, przedszkola, szkoły podstawowe, gimnazja, licea). Samorządowe zakłady budżetowe rozliczające podatek dochodowy od osób prawnych za inne okresy niż miesiąc umarżają i amortyzują środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne za okres objęty rozliczeniem podatkowym.

Przykład

Gminne zakłady komunalne (samorządowe zakłady budżetowe), które osiągają przychody poniżej 1 200 000 euro, mogą w okresach kwartalnych rozliczać podatek dochodowy od osób prawnych oraz umarżać i amortyzować środki trwałe i wartości niematerialne i prawne.

Pozostałe zasady rachunkowości budżetowej wiążą się z aktywami trwałymi i dotyczą:

- sposobu inwentaryzacji nieruchomości, który powinien zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją gminnego, powiatowego lub wojewódzkiego zasobu nieruchomości;
- sposobu inwentaryzacji zapasów wojennych;
- braku umorzenia gruntów oraz dóbr kultury;
- sposobu ewidencji aktywów trwałych, wynikającego z planu kont.

Wyjaśnienia wymaga sposób inwentaryzacji nieruchomości. Inwentaryzując nieruchomości, jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe powinny dokonać porównania danych z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiedniego zasobu nieruchomości.

Zasób nieruchomości są to nieruchomości stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego oraz nieruchomości, co do których Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego przysługuje prawo wieczystego użytkowania. Zasób nieruchomości tworzony jest obowiązkowo dla nieruchomości Skarbu Państwa oraz dla nieruchomości gminnych, powiatowych i wojewódzkich. Zasobem nieruchomości Skarbu Państwa gospodarują starostowie, którzy wykonują zadania z zakresu administracji rządowej. Gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz lub prezydent, powiatowym – zarząd powiatu, a wojewódzkim – zarząd województwa. Gospodarowanie zasobem zobowiązuje m.in. do prowadzenia ewidencji nieruchomości i zapewnienia ich wyceny.

Szczególne zasady ewidencji aktywów trwałych wynikające z planu kont

Sposób ewidencji aktywów trwałych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych wynika z ustalonego planu kont. Zgodnie z planem kont wartość aktywów trwałych ma odzwierciedlenie w funduszu odpowiedniej jednostki. Fundusz własny w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych stanowi źródło finansowania aktywów, co zostało omówione w podrozdziale 4.2. PODSTAWOWE POJĘCIA Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI.

Fundusz własny jednostki (jednostka budżetowa i samorządowy zakład budżetowy) jest zwiększany o wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych, wartości niematerialnych

i prawnych oraz środków trwałych w budowie, a także o wartość aktualizacji środków trwałych. Natomiast jest zmniejszany o wartość nieodpłatnie przekazanych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie, a także o różnice z aktualizacji wyceny środków trwałych.

Wn	Konto 800 Fundusz jednostki	Ma
- Wartość nieodpłatnie przekazanych środków trwałych - Wartość nieodpłatnie przekazanych wartości niematerialnych i prawnych - Wartość nieodpłatnie przekazanych środków trwałych w budowie - Różnice (–) z aktualizacji wyceny środków trwałych		- Wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych - Wartość nieodpłatnie otrzymanych wartości niematerialnych i prawnych - Wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych w budowie - Różnice (+) z aktualizacji wyceny środków trwałych

Rysunek 45. Operacje dotyczące zwiększenia i zmniejszenia funduszu jednostki

Zwiększenia i zmniejszenia funduszu z tytułu otrzymania i przekazania aktywów trwałych¹²⁴ dotyczą również przemieszczania aktywów pomiędzy jednostkami. Przemieszczenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych mogą dotyczyć zarówno nowych aktywów trwałych, jak i używanych. W przypadku przemieszczania pomiędzy jednostkami używanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zwiększenie lub zmniejszenie funduszu jednostki dotyczy wartości netto (po pomniejszeniu o wartość zużycia, czyli umorzenia).

Wartość początkowa

–

Wartość dotychczasowego umorzenia

=

Wartość netto

Przemieszczane pomiędzy jednostkami używane środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne zachowują te same zasady wyceny.

Przykład

Urząd gminy przekazał do przedszkola (gminna jednostka budżetowa) urządzenie wielofunkcyjne o wartości początkowej 9000 zł i dotychczasowym umorzeniu 3000 zł. Zdarzenie znalazło odzwierciedlenie zarówno w księgach rachunkowych urzędu gminy, jak i przedszkola.

Ewidencja w księgach rachunkowych urzędu gminy

800 Fundusz jednostki				011 Środki trwałe				071 Umorzenie środków trwałych			
Wn		Ma		Wn		Ma		Wn		Ma	
2)	6 000	6 000	Sp	Sp	9 000	3 000	(1	1)	3 000	3 000	Sp
						6 000	(2				

Objaśnienia:

- 1) Protokół zdawczo-odbiorczy (PT) przekazania do przedszkola urządzenia wielofunkcyjnego – wartość dotychczasowego umorzenia urządzenia 3000 zł
- 2) Protokół zdawczo-odbiorczy (PT) przekazania do przedszkola urządzenia wielofunkcyjnego – wartość netto urządzenia 6000 zł (9000 zł – 3000 zł)

¹²⁴ Aktywa trwałe = środki trwałe + środki trwałe w budowie + wartości niematerialne i prawne.

Konto 810 „Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje” ma znaczenie kontrolne. W trakcie roku budżetowego prezentuje m.in. wartość wykorzystanych w ramach planu finansowego środków na finansowanie:

- środków trwałych w budowie;
- zakupu środków trwałych;
- zakupu wartości niematerialnych i prawnych.

Na zamknięcie roku wartość obrotów zapisanych po stronie Wn konta 810 jest przeksięgowana na stronę Wn konta 800 „Fundusz jednostki”. W wyniku tej operacji wartość funduszu jednostek budżetowych ulega zmniejszeniu o wartość przeksięgowanego salda z konta 810 z tytułu środków na inwestycje. Konto 810 po przeksięgowaniach nie wykazuje salda – bilansuje się.

W samorządowych zakładach budżetowych wartość funduszu ulega zwiększeniu z tytułu:

- ♦ wykorzystania dotacji celowej na finansowanie środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- ♦ sfinansowania środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych ze środków własnych zakładu.

Sfinansowanie inwestycji ze środków własnych zakładu musi mieć zabezpieczenie w planie finansowym samorządowego zakładu budżetowego i zwiększa fundusz zakładu. Zwiększenie funduszu samorządowego zakładu budżetowego z tytułu wykorzystania dotacji celowej na finansowanie zakupu środka trwałego przedstawia poniższy przykład.

Przykład

800 Fundusz jednostki		225 Rozrachunki z budżetami		131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych		201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami		011 Środki trwałe	
Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma	Wn	Ma
	3 600 (4)	(4) 3 600	3 600 (2)	(2) 3 600	3 600 (3)	(3) 3 600	3 600 (1)	(1) 3 600	

Objaśnienia:

- 1) Faktura (Fa) za nabycie środka trwałego oraz przyjęcie do użytkowania środka trwałego (3600 zł)
- 2) Wyciąg bankowy (Wb) – wpływ dotacji celowej na finansowanie zakupu środka trwałego z budżetu jednostki samorządu terytorialnego (3600 zł)
- 3) Wyciąg bankowy (Wb) – zapłata za dostarczony środek trwały (3600 zł)
- 4) Polecenie księgowania (PK) – uznanie dotacji celowej za rozliczoną (3600 zł)

Zwiększenie funduszu w samorządowym zakładzie budżetowym następuje z tytułu nieodpłatnego otrzymania środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Przykład

W dniu 15 grudnia 2014 r. Zakład Usług Komunalnych w Pionkach (samorządowy zakład budżetowy) otrzymał nieodpłatnie z urzędu gminy nowy środek trwały o wartości 36 000 zł.

Wn	800 Fundusz jednostki	Ma	Wn	011 Środki trwałe	Ma
	36 000	(1)	(1)	36 000	

Objaśnienia:

- 1) Protokół zdawczo-odbiorczy (PT) na środek trwały o wartości 36 000 zł otrzymany nieodpłatnie przez Zakład Usług Komunalnych w Pionkach od urzędu gminy

W samorządowych zakładach budżetowych fundusz zmniejszany jest o równowartość odpisów amortyzacyjnych od:

- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie;
- środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na których finansowanie samorządowy zakład budżetowy otrzymał środki pieniężne.

Przykład

Otrzymany środek trwały o wartości 36 000 zł będzie umarzany przez trzy kolejne lata budżetowe. Rozpoczęcie odpisów amortyzacyjnych następuje od następnego miesiąca po otrzymaniu środka trwałego, tj. od stycznia 2015 r. Miesięczny odpis umorzeniowy wynosi 1000 zł (36 000 zł / 36 miesięcy).

071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych			400 Amortyzacja		
Wn		Ma	Wn		Ma
	1 000	(1)	(1)	1 000	

Objaśnienia:

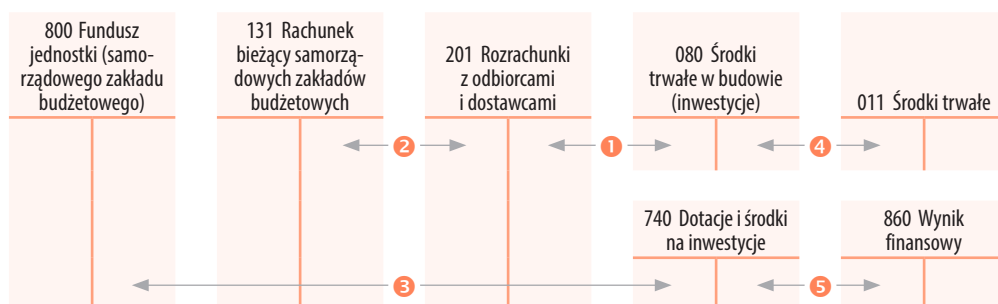
- 1) Polecenie księgowania – naliczenie umorzenia i amortyzacji od nieodpłatnie otrzymanego środka trwałego za styczeń 2015 r.

760 Pozostałe przychody operacyjne			800 Fundusz jednostki		
Wn		Ma	Wn		Ma
	1 000	(2)	(2)	1 000	

Objaśnienia:

- 2) Polecenie księgowania – równowartość miesięcznych odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego otrzymanego z urzędu gminy

Fundusz samorządowego zakładu budżetowego zwiększa się także w przypadku wykorzystania środków pieniężnych zakładu na finansowanie inwestycji (środki trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz środki trwałe w budowie).



Objaśnienia:

- 1) Faktura za środek trwały wymagający montażu
- 2) Wyciąg bankowy – zapłata za fakturę z rachunku bankowego samorządowego zakładu budżetowego
- 3) Polecenie księgowania – ewidencja wykorzystanych środków pieniężnych zakładu na finansowanie nakładów na środek trwały wymagający montażu (księgowanie równoległe do zapłaty za środki trwałe w budowie)
- 4) Odbiór techniczny – przyjęcie do ewidencji środka trwałego
- 5) Polecenie księgowania – przeksięgowanie salda konta 740 na wynik finansowy

Rysunek 46. Ewidencja środków trwałych sfinansowanych ze środków własnych samorządowego zakładu budżetowego

Przykład

Samorządowy zakład budżetowy w ramach planu finansowego realizował budowę budynku magazynowego na potrzeby własne. Plan finansowy ww. zadania został ustalony na kwotę 200 000 zł. Do 31 grudnia 2014 r. zakład opłacił faktury wystawione przez wykonawcę budowy na kwotę 150 000 zł. Do zakończenia inwestycji pozostały jeszcze prace budowlane szacowane na kwotę 50 000 zł. W związku z powyższym kierownik zakładu, po uzgodnieniu z głównym księgowym, podjął decyzję o utworzeniu rezerwy na kwotę 50 000 zł.

840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów			740 Dotacje i środki na inwestycje		
Wn		Ma	Wn		Ma
	50 000	(1	1)	50 000	

Objaśnienia:

- 1) Polecenie księgowania pod datą 31 grudnia 2014 r. – utworzenie rezerwy na dokończenie prac przy budowie magazynu

Saldo konta 740 zostanie przeksięgowane na konto wyniku finansowanego samorządowego zakładu budżetowego.

W kolejnym roku budżetowym wykonawca wystawił fakturę za dokończone prace budowlane na kwotę 50 000 zł. Faktura została zapłacona ze środków pieniężnych samorządowego zakładu budżetowego. Opisane zdarzenie było podstawą wykorzystania środków rezerwy utworzonej w 2014 r. na dokończenie prac budowlanych.

800 Fundusz jednostki (samorządowego zakładu budżetowego)			840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów		
Wn		Ma	Wn		Ma
	50 000	(1	1)	50 000	50 000 80

Objaśnienia:

- 1) Polecenie księgowania równoległe do zapłaty faktury za nakłady budowlane 50 000 zł

Podobne zwiększenia funduszu dotyczą finansowania inwestycji w ramach wydzielonego rachunku dochodów. Placówki oświatowe, które posiadają wydzielony rachunek dochodów, mogą finansować inwestycje w ramach planu finansowego. Równoległe do zapłaty za inwestycje księguje się operacje zwiększenia funduszu w korespondencji z kontem 740 „Dotacje i środki na inwestycje”.

W ewidencji bilansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych są ujmowane środki trwałe:

- zakupione w ramach planu finansowego wydatków na finansowanie inwestycji i przeznaczone na potrzeby jednostki;
- stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Szczególne zasady rachunkowości oraz plany kont dla organów podatkowych

Ustawa o finansach publicznych zobowiązała Ministra Finansów do wydania szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych, odrębnych dla:

- ▶ organów podatkowych podległych jednostce samorządu terytorialnego;
- ▶ organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów.

Powyższe przepisy określają m.in.:

- ♦ dokumenty będące podstawą ewidencji w księgach rachunkowych;
- ♦ plan kont;
- ♦ sposób ewidencji;
- ♦ zadania komórki rachunkowości;
- ♦ sposób rozliczania poborców i inkasentów.

Szczególne zasady rachunkowości dotyczące wyceny pozostałych aktywów oraz pasywów zostaną omówione łącznie ze sprawozdawczością finansową jednostek sektora finansów publicznych.

SPRAWDŹ SIEBIE

1. Co jest przedmiotem rachunkowości budżetowej?
2. Wymień zasady szczególne obowiązujące w rachunkowości budżetowej.
3. Podaj przykład dokumentu powodującego zaangażowanie środków.
4. Wyjaśnij, na czym polega zaangażowanie środków.
5. Omów zasadę dotyczącą naliczania i ewidencjonowania odsetek od nieterminowych płatności nie później niż na koniec każdego kwartału.
6. Jak rozumiane są inwestycje w rachunkowości budżetowej?
7. Co to jest zasób nieruchomości?
8. Wymień operacje niekasowe wpływające na wynik wykonania budżetu.
9. Czy każda państwowa jednostka budżetowa posiada wyodrębniony rachunek bankowy dla realizacji dochodów oraz wyodrębniony rachunek bankowy dla realizacji wydatków?
10. Czy każda jednostka budżetowa podległa jednostce samorządu terytorialnego posiada wyodrębniony rachunek bankowy dla realizacji dochodów oraz wyodrębniony rachunek bankowy dla realizacji wydatków?

4.4 Podstawowe informacje z zakresu sprawozdawczości budżetowej

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania budżetowe. Do typowych sprawozdań budżetowych należą sprawozdania z wykonania planów finansowych. Dane finansowe w tych sprawozdaniach prezentuje się w kwotach wynikających:

- z planu finansowego jednostki, po uwzględnieniu zmian;
- z wykonania planu finansowego za cały okres sprawozdawczy (narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego).

Prezentowane w sprawozdaniach budżetowych kwoty z wykonania planów finansowych pochodzą z ksiąg rachunkowych jednostki.

Biorąc pod uwagę okresy, za które sporządzane są sprawozdania budżetowe, można je podzielić na miesięczne, kwartalne, półroczne i roczne.

Tabela 64. Okresy sporządzania sprawozdań

Miesięczne	Kwartalne	Półroczne	Roczne
Sprawozdania miesięczne sporządzane są za każdy kolejny miesiąc kalendarzowy.	Sprawozdania kwartalne sporządzane są za każdy kolejny kwartał roku budżetowego, przy czym rok budżetowy jest rokiem kalendarzowym.	Sprawozdania półroczne sporządza się za pierwsze półrocze roku budżetowego.	Sprawozdania roczne sporządza się za rok budżetowy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

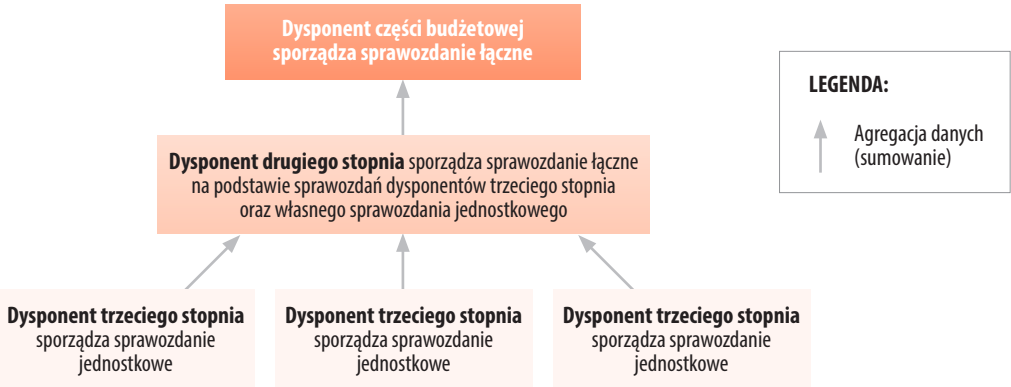
Biorąc pod uwagę kryterium agregacji danych, sprawozdania budżetowe można podzielić na:

- **sprawozdania jednostkowe** – sporządzane przez kierowników poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych na podstawie ksiąg rachunkowych;
- **sprawozdania łączne** – będące sumą sprawozdań jednostkowych jednostek podległych dysponentowi budżetu państwa oraz sprawozdania jednostkowego tego dysponenta;
- **sprawozdania zbiorcze** – będące sumą sprawozdań jednostkowych jednostek podległych jednostce samorządu terytorialnego i sporządzane przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego oraz wójtów, burmistrzów i prezydentów;
- **sprawozdania skonsolidowane** – sporządzane z wykonania wydatków strukturalnych przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego oraz dysponentów budżetu państwa.

Tabela 65. Jednostki sporządzające sprawozdania łączne, zbiorcze i skonsolidowane

Sprawozdania budżetowe łączne sporządzają:	Sprawozdania budżetowe zbiorcze sporządzają:	Sprawozdania budżetowe skonsolidowane sporządzają:
• dysponenti budżetu państwa drugiego stopnia oraz dysponenti główni; • dysponenti główni budżetu państwa, którzy przekazują jednostkom samorządu terytorialnego dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych.	• m.in. przewodniczący zarządu (starosta, marszałek), wójt, burmistrz, prezydent.	• m.in. przewodniczący zarządu (starosta, marszałek), wójt, burmistrz, prezydent oraz dysponenti główni budżetu państwa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej



Rysunek 47. Agregacja danych w sprawozdaniach z wykonania planów finansowych państwowych jednostek budżetowych



Rysunek 48. Agregacja danych w sprawozdaniach z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Przykład

W gminie Mała istnieją trzy jednostki budżetowe: przedszkole, szkoła podstawowa i gimnazjum. Każda z nich sporządza jednostkowe sprawozdania budżetowe z wykonania planu dochodów oraz planu wydatków za kolejne okresy sprawozdawcze*, które następnie przekazuje do urzędu gminy.

Urząd gminy sporządza własne jednostkowe sprawozdania z wykonania dochodów i wydatków w kolejnych okresach sprawozdawczych. Zadaniem urzędu gminy jest również sporządzanie sprawozdań budżetowych zbiorczych**, stanowiących sumę jednostkowych sprawozdań podległych jednostek budżetowych oraz sprawozdania własnego gminy.

* Sprawozdania miesięczne za: styczeń, marzec, czerwiec, wrzesień, listopad, grudzień (wstępne) oraz roczne.

** Zbiorczego sprawozdania z wykonania planu dochodów oraz zbiorczego sprawozdania z wykonania planu wydatków.

Sprawozdania skonsolidowane sporządzane są po wyeliminowaniu przepływów środków finansowych:

- ♦ w ramach jednostki;
- ♦ w ramach podległych jednostek organizacyjnych i nadzorowanych;
- ♦ pomiędzy jednostką a jednostkami jej podległymi lub przez nią nadzorowanymi;
- ♦ pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych.

Przykładami sprawozdań skonsolidowanych są:

- sprawozdanie **Rb-WSa** o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego;
- sprawozdanie **Rb-WSb** o wydatkach strukturalnych poniesionych przez pozostałe jednostki sektora finansów publicznych.

W sprawozdaniu o wydatkach strukturalnych wykazuje się wydatki, które stanowią krajowy wkład publiczny w realizację projektów współfinansowanych z funduszy strukturalnych¹²⁵.

Przykład

Gmina Solidna przekazała do gminnego zakładu budżetowego dotację celową (wydatek) w wysokości 10 000 zł na finansowanie środków trwałych. Gminny zakład budżetowy ze środków pochodzących z dotacji zakupił środki trwałe o wartości 10 000 zł, które stanowiły wkład krajowy w realizację projektów współfinansowanych z funduszy strukturalnych.

W skonsolidowanym sprawozdaniu budżetowym o wydatkach strukturalnych wyeliminowany zostanie wydatek gminy z tytułu przekazania dotacji, a wykazany zostanie wydatek gminnego zakładu budżetowego w wysokości 10 000 zł.

¹²⁵ **Fundusze strukturalne** to: Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego, Europejski Fundusz Społeczny oraz Fundusz Spójności.

Tabela 66. Sprawozdania budżetowe – podobieństwa i różnice

Wyszczególnienie	Sprawozdanie jednostkowe	Sprawozdanie łączne	Sprawozdanie zbiorcze	Sprawozdanie skonsolidowane
Rodzaj danych	dane z jednej jednostki	dane finansowe z wielu jednostek		
		zagregowane poprzez sumowanie (bez eliminacji)		zagregowane poprzez sumowanie, a następnie eliminację
Wzory sprawozdań	ustalone jednolite wzory sprawozdań			
Szczegółowość	dane finansowe wyrażone w złotych i groszach			dane wyrażone w tysiącach złotych

Źródło: opracowanie własne

Sprawozdania budżetowe sporządzane są w formie dokumentu elektronicznego.

Wyjątkiem są m.in.:

- ♦ sprawozdania dotyczące środków unijnych, które sporządza się w formie pisemnej;
- ♦ sprawozdania jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, jeżeli zarząd jednostki samorządu terytorialnego (a także wójt, burmistrz, prezydent) określił pisemną formę sprawozdania.

Do sporządzania i przekazywania sprawozdań w formie dokumentu elektronicznego służą aplikacje:

- Informatyczny System Obsługi Budżetu Państwa **Trezor** – dla jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa;
- Informatyczny System Zarządzania Budżetami Jednostek Samorządu Terytorialnego **BeSTI@** – dla samorządowych jednostek i zakładów budżetowych.

Sprawozdania budżetowe podpisują główny księgowy (skarbnik) oraz kierownik jednostki (dysponent funduszu, przewodniczący zarządu jednostki samorządu terytorialnego, wójt, burmistrz, prezydent). Sprawozdania w formie dokumentu elektronicznego **opatrzone są bezpiecznym podpisem elektronicznym**. Sprawozdania przekazywane na elektroniczną skrzynkę podawczą mogą być **opatrzone podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP**¹²⁶. W przypadku sprawozdań sporządzanych w formie pisemnej należy złożyć odręczny podpis w wyznaczonym miejscu formularza. Pod podpisem przykłada się pieczęć z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej.

Kierownicy państwowych i samorządowych jednostek sektora finansów publicznych są zobowiązani do terminowego przekazywania sprawozdań jednostkowych właściwym odbiorcom. Odbiorcami sprawozdań są:

- ♦ w przypadku jednostek państwowych – dysponenti odpowiedniego stopnia¹²⁷ budżetu państwa;
- ♦ w przypadku jednostek samorządowych – zarządy jednostek samorządu terytorialnego (a także wójt, burmistrz, prezydent), które następnie przekazują sprawozdania do właściwych regionalnych izb obrachunkowych.

¹²⁶ **Elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej (ePUAP)** jest to system informatyczny umożliwiający obywatelom i przedsiębiorcom załatwianie spraw urzędowych za pośrednictwem Internetu. System zapewnia również komunikację pomiędzy jednostkami administracji publicznej.

¹²⁷ Odbiorcami sprawozdań budżetowych są odpowiednio:

- dla dysponentów trzeciego stopnia → dysponenti drugiego stopnia;
- dla dysponentów drugiego stopnia → dysponenti części budżetowych;
- dla dysponentów części budżetowych → minister finansów.

Odbiorcy sprawozdań budżetowych jednostkowych są zobowiązani sprawdzić je pod względem formalno-rachunkowym. Są oni również uprawnieni do kontrolowania merytorycznej prawidłowości otrzymanych sprawozdań i w tym celu mogą żądać od podległych im jednostek przedstawienia ksiąg rachunkowych i dokumentów.

Nieprawidłowości ujawnione przez odbiorców sprawozdań powinny być usunięte przez kierowników jednostek sporządzających sprawozdania. Usunięcie nieprawidłowości powinno nastąpić przed włączeniem danych z tych sprawozdań do sprawozdań łącznych i zbiorczych. W razie potrzeby należy dokonać odpowiednich zapisów korygujących w księgach rachunkowych okresu sprawozdawczego.

Strażnikiem sprawozdawczości budżetowej są przepisy ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest:

- niesporządzenie lub nieprzekazanie sprawozdania budżetowego w terminie;
- wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

SPRAWDŹ SIEBIE

1. Które jednostki sporządzają sprawozdania budżetowe?
2. Za jakie okresy sporządzane są sprawozdania budżetowe?
3. Podaj przykład sprawozdania budżetowego, którego dane podlegają konsolidacji.
4. Kto podpisuje sprawozdania budżetowe?
5. Podaj nazwę aplikacji, która służy do sporządzania i przekazywania sprawozdań w formie dokumentu elektronicznego dla samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych.
6. Kto jest zobowiązany do usunięcia nieprawidłowości w sprawozdaniu budżetowym ujawnionych przez odbiorców?

4.5 Podstawy prawne sprawozdawczości finansowej i budżetowej jednostek sektora finansów publicznych

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania budżetowe oraz sprawozdania finansowe.

Sprawozdawczość budżetowa obejmuje sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych oraz ich rozdyponowania. Sprawozdawczość budżetowa przedstawia dane w dwóch ujęciach: kasowego wykonania oraz memoriałowym. Oznacza to, że prezentowane są w niej zarówno informacje dotyczące wykonania dochodów i wydatków (zgodnie z zasadą kasowego wykonania), jak i informacje dotyczące wartości należności, zaangażowania oraz zobowiązań (zgodnie z zasadą memoriałową).

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają również inne sprawozdania, np. dla celów statystycznych.

W tabeli 67 przedstawione zostały akty normatywne regulujące zasady sporządzania sprawozdań finansowych oraz sprawozdań budżetowych przez jednostki sektora finansów publicznych.

Tabela 67. Akty prawne regulujące sprawozdawczość finansową i budżetową jednostek sektora finansów publicznych

Nazwa aktu prawnego	Charakterystyka
Akty normatywne dotyczące sprawozdawczości finansowej wszystkich podmiotów	
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości	Ustawa reguluje ogólne zasady rachunkowości. W zakresie sprawozdawczości finansowej przepisy tej ustawy nie dotyczą jednak: • gmin, powiatów, województw i ich związków; • państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych; • jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tzw. placówek).
Akty normatywne specyficzne dla sprawozdawczości finansowej niektórych jednostek sektora finansów publicznych	
Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych	Ustawa wprowadza zasady rachunkowości dla: • gmin, powiatów, województw i ich związków; • państwowych, gminnych, powiatowych i wojewódzkich jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych; • jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tzw. placówek); • państwowych funduszy celowych.
Rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek mających siedzibę poza granicami kraju*	Określa szczegółowe zasady rachunkowości, plany kont, zasady i wzory sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.
Akty normatywne regulujące sprawozdawczość budżetową	
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej	Jest to podstawowa regulacja w zakresie sprawozdawczości budżetowej. Rozporządzenie określa: • rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań budżetowych; • jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdań; • odbiorców sprawozdań.
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych	Określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań przez jednostki sektora finansów publicznych w zakresie należności i zobowiązań (w tym państwowego długu publicznego).
Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym	Określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań finansowych w układzie zadaniowym przez państwowe jednostki.

* W dalszej części podręcznika będzie ono nazywane „rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej”.

Źródło: opracowanie własne

4.6 Sprawozdania finansowe jednostek sektora finansów publicznych

Zasady sporządzania sprawozdań finansowych nie są jednakowe dla wszystkich jednostek tworzących sektor finansów publicznych. Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych.

Zasady wynikające z ustawy o finansach publicznych oraz wydanego do niej rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej, dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych odnoszą się do niektórych jednostek sektora finansów publicznych.

Zestawienie jednostek sektora finansów publicznych, które sporządzają sprawozdania finansowe na podstawie ustawy o finansach publicznych oraz wydanego do niej rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz jednostek stosujących przepisy ustawy o rachunkowości, przedstawia poniższa tabela.

Tabela 68. Podstawy prawne sporządzania sprawozdań finansowych w jednostkach sektora finansów publicznych

Jednostki sektora finansów publicznych, które sporządzają sprawozdania finansowe zgodnie z ustawą o finansach publicznych oraz wydanym na jej podstawie rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej	Jednostki sektora finansów publicznych, które sporządzają sprawozdania finansowe na podstawie przepisów rozdziału 5 ustawy o rachunkowości pt. „Sprawozdania finansowe jednostki”
• gminy, powiaty, województwa oraz ich związki • państwowe, gminne, powiatowe i wojewódzkie jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe	• samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (np. przychodnie zdrowia, szpitale) • państwowe i samorządowe instytucje kultury (np. teatry, muzea, domy kultury, biblioteki) • agencje wykonawcze (np. Agencja Mienia Wojskowego, Agencja Nieruchomości Rolnych) • instytucje gospodarki budżetowej (np. Zachodnia Instytucja Gospodarki Budżetowej „Piast”, Centrum Zakupów dla Sądownictwa, Podkarpacka Instytucja Gospodarki Budżetowej) • inne państwowe i samorządowe osoby prawne

Źródło: opracowanie własne

W tym podrozdziale zostaną omówione zasady sporządzania sprawozdań finansowych dla jednostek stosujących przepisy rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej. Rozporządzenie to określa:

- wzory sprawozdań finansowych;
- terminy sporządzania oraz odbiorców sprawozdań finansowych;
- zasady sporządzania i prezentacji danych z ksiąg rachunkowych w sprawozdaniach finansowych.

Wzory sprawozdań finansowych

W rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej zostały określone następujące wzory sprawozdań finansowych:

- bilans jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego;
- bilans placówki;
- rachunek zysków i strat jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy);

- ♦ zestawienie zmian w funduszu jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego;
- ♦ bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- ♦ skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego.

Wzory wymienionych sprawozdań finansowych zostaną omówione łącznie z zasadami prezentacji i wyceny danych finansowych z ksiąg rachunkowych (z wyłączeniem skonsolidowanego bilansu jednostki samorządu terytorialnego¹²⁸).

Sprawozdania finansowe dzielą się na jednostkowe, łączne oraz skonsolidowane.

Jednostkowe sprawozdania finansowe

Jednostkowe sprawozdanie finansowe sporządzane jest na podstawie danych pochodzących z ksiąg rachunkowych danej jednostki. Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe (z wyłączeniem placówek) oraz samorządowe zakłady budżetowe sporządzają obowiązkowo za rok obrotowy **sprawozdanie finansowe**, które składa się z:

- bilansu;
- rachunku zysków i strat;
- zestawienia zmian w funduszu.

Sprawozdania finansowe sporządzane przez poszczególne jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe są **sprawozdaniem jednostkowym**.

Placówki, czyli państwowe jednostki budżetowe poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, sporządzają sprawozdanie finansowe, które składa się wyłącznie z bilansu.

Sprawozdaniem finansowym o charakterze jednostkowym jest także bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, który sporządzany jest przez gminy, powiaty i województwa (samorządowe). Dokument ten informuje o sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Łączne sprawozdania finansowe

Sprawozdanie finansowe będące sumą wielu sprawozdań jest określane jako **sprawozdanie finansowe o charakterze łącznym**. Tego typu sprawozdania są sporządzane przez jednostki budżetowe obsługujące dysponentów części budżetowych oraz dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia¹²⁹.

Przykład

Urzędy wojewódzkie obsługują dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia i sporządzają łączne sprawozdania finansowe, które obejmują: własne sprawozdanie finansowe urzędu wojewódzkiego oraz sprawozdania jednostkowe podległych dysponentów drugiego stopnia: m.in. wojewódzkich inspektoratów, stacji sanitarno-epidemiologicznych, centrów zdrowia publicznego.



Rysunek 49. Łączne sprawozdanie finansowe dysponentów środków budżetu państwa

¹²⁸ Zasady sporządzenia bilansu skonsolidowanego są bardzo złożonym zagadnieniem, wymagającym zawansowanej wiedzy z dziedziny rachunkowości.

¹²⁹ Dysponenti budżetu państwa zostali omówieni w rozdziale 2. BUDŻET PAŃSTWA I BUDŻETY JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO.

W łącznym sprawozdaniu finansowym wyłączane są wzajemne rozliczenia, dokonywane pomiędzy jednostkami, których sprawozdania jednostkowe są podstawą do sporządzenia sprawozdania łącznego. Wyłączenia wzajemnych rozliczeń dotyczą:

- ♦ wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze;
- ♦ wyniku finansowego, który jest ustalony na operacjach finansowych¹³⁰ dokonywanych pomiędzy jednostkami.

Wskazane wyłączenia nie wyczerpują wszystkich zdarzeń zachodzących pomiędzy jednostkami. Mogą zachodzić również inne transakcje, które wymagać będą wyłączenia (np. przesunięcia pomiędzy jednostkami aktywów trwałych czy aktywów obrotowych w ramach centralnego zaopatrzenia).

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego jest także sprawozdaniem o charakterze łącznym.

Tabela 69. Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego składa się z:	1. bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
	2. łącznego bilansu, obejmującego dane wynikające z bilansów samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
	3. łącznego rachunku zysków i strat, obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
	4. łącznego zestawienia zmian w funduszu, obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, który jest składową ww. sprawozdania, i dane z niego wynikające nie podlegają sumowaniu z innymi elementami. Pozostałe elementy, tj. łączny bilans, łączny rachunek zysków i strat oraz łączne zestawienie zmian w funduszu, są sumą poszczególnych bilansów, rachunków zysków i strat oraz zestawień zmian w funduszu sporządzonych przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, z uwzględnieniem odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami.

Wyłączenia w sprawozdaniu finansowym jednostki samorządu terytorialnego dotyczą:

- wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze;
- wyniku finansowego, który jest ustalony na operacjach finansowych¹³¹ dokonywanych pomiędzy jednostkami.

Wyłączenia wzajemnych rozliczeń pomiędzy jednostkami budżetowymi i zakładami budżetowymi podległymi jednostce samorządu terytorialnego mogą też dotyczyć zdarzeń innych niż wyżej wymienione. Wyłączenia nie dotyczą jednak bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

¹³⁰ Wynik finansowy jest realizowany na operacjach przychodów i kosztów występujących pomiędzy jednostkami podległymi temu samemu dysponentowi.

¹³¹ Wynik finansowy na operacjach finansowych zachodzącymi pomiędzy jednostkami budżetowymi i samorządowymi zakładami budżetowymi danej jednostki samorządu terytorialnego.

Przykład

W gminie X zadania w zakresie gospodarki wodno-ściekowej wykonuje samorządowy zakład budżetowy, który wykonuje usługi na rzecz wszystkich jednostek budżetowych tej gminy.

Jednostki budżetowe gminy X na zamknięcie roku zaewidencjonowały zobowiązania dotyczące dostawy wody i odbioru ścieków za grudzień 2014 r., z terminem płatności upływającym w następnym roku. Z kolei samorządowy zakład budżetowy zaewidencjonował należności od wszystkich jednostek budżetowych gminy X. W sprawozdaniu finansowym jednostki samorządu terytorialnego wyłączeniu podlegać będą:

- należności samorządowego zakładu budżetowego gminy X od gminnych jednostek budżetowych;
- zobowiązania jednostek budżetowych gminy X w stosunku do ww. zakładu;
- wynik finansowy ustalony na operacjach dokonywanych pomiędzy ww. jednostkami organizacyjnymi gminy X.

Skonsolidowane sprawozdania finansowe

Jedynym skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym jest **skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego**. Sporządzany on jest przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego (a także wójta, burmistrza, prezydenta). Faktyczne przygotowanie tego dokumentu należy do skarbnika jednostki oraz jej służb finansowych. Pozostałe jednostki sektora finansów publicznych nie sporządzają skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

W skonsolidowanym bilansie połączone (zagregowane) zostają dane z bilansu z wykonania budżetu, bilansów podległych jednostek (jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych) oraz pozostałych jednostek, dla których jednostka samorządu terytorialnego jest organem założycielskim lub w których posiada udziały¹³². Połączenie aktywów i pasywów w skonsolidowanym bilansie polega na agregacji danych z bilansów poszczególnych jednostek oraz dokonaniu odpowiednich wyłączeń.

Zakres bilansu skonsolidowanego jednostki samorządu terytorialnego różni się od bilansu łącznego jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Podstawowa różnica dotyczy zakresu jednostek objętych tym sprawozdaniem, który jest szerszy niż w bilansie łącznym. Druga różnica dotyczy włączenia do bilansu skonsolidowanego aktywów i pasywów z bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Występują także różnice dotyczące sposobu agregacji danych. Sporządzając bilans skonsolidowany, stosuje się przepisy rozdziału 6¹³³ ustawy o rachunkowości, przy założeniu, że jednostką dominującą¹³⁴ jest jednostka samorządu terytorialnego.

Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego prezentuje informacje o aktywach i pasywach wynikających m.in. z:

- bilansu z wykonania budżetu JST;
- łącznego bilansu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- bilansów instytucji kultury oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dla których jednostka samorządu terytorialnego jest organem założycielskim;
- bilansów spółek prawa handlowego, w których jednostka samorządu terytorialnego posiada udziały.

¹³² Jednostki, dla których dana jednostka samorządu terytorialnego jest organem założycielskim lub w których posiada udziały, to np.: spółki prawa handlowego, w których jednostka samorządu terytorialnego posiada większość udziałów, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej podległe tej jednostce, instytucje kultury, których organizatorem jest ta jednostka.

¹³³ Rozdział 6. Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej.

¹³⁴ **Jednostka dominująca** – jednostka sporządzająca bilans obejmujący dane tej jednostki oraz jednostek od niej zależnych.

Terminy sporządzania oraz odbiorcy sprawozdań finansowych

Jednostkowe sprawozdania finansowe są sporządzane w terminie trzech miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Dniem zamknięcia ksiąg rachunkowych dla jednostek kontynuujących działalność jest 31 grudnia roku obrotowego.

Do 31 marca roku następnego po roku sprawozdawczym:

- ▶ kierownicy samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych sporządzają i składają sprawozdania finansowe do zarządu jednostki samorządu terytorialnego, zwanego dalej organem wykonawczym;
- ▶ kierownicy państwowych jednostek budżetowych i placówek sporządzają i składają sprawozdania finansowe dysponentom środków budżetu wyższego stopnia.

Rysunek 50. Termin sporządzania sprawozdań finansowych jednostek budżetowych, placówek i samorządowych zakładów budżetowych

Również do 31 marca roku następnego sporządzany jest bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W przypadku jednostek likwidowanych sprawozdanie finansowe jest sporządzane w terminie trzech miesięcy od dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych, którym jest dzień likwidacji jednostki.

Przykład

Dniem likwidacji jednostki budżetowej jest 31 lipca 2014 r. Zatem sprawozdanie finansowe sporządzone będzie najpóźniej w terminie do 31 października 2014 r.

Łączne sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone przed terminem przekazania tego sprawozdania odbiorcy.

Tabela 70. Terminy przekazywania łącznych sprawozdań finansowych dysponentów środków budżetu państwa

Jednostka sporządzająca sprawozdanie	Termin przekazania sprawozdania	Odbiorca sprawozdania
Dysponent środków budżetu państwa drugiego stopnia	do 15 kwietnia roku następnego	dysponent części budżetowej
Dysponent części budżetowej	do 30 kwietnia roku następnego	Ministerstwo Finansów

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego (będące sprawozdaniem łącznym) jest sporządzane i przekazywane w terminie do 30 kwietnia roku następnego do właściwych regionalnych izb obrachunkowych.

Bilans skonsolidowany jednostki samorządu terytorialnego jest sporządzany i przekazywany do regionalnej izby obrachunkowej w terminie do 30 czerwca roku następnego. Organy wykonawcze jednostki samorządu terytorialnego przekazują do właściwych regionalnych izb obrachunkowych skonsolidowane bilanse w formie pisemnej oraz w formie dokumentu elektronicznego. Zarządy jednostek samorządu terytorialnego (a także wójt, burmistrz, prezydent) mogą przekazywać skonsolidowane bilanse wyłącznie w formie dokumentu elektronicznego jedynie wtedy, gdy jest opatrzony bezpiecznym podpisem elektronicznym¹³⁵.

¹³⁵ W rozumieniu Ustawy z dnia 18 stycznia 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz.U. nr 130., poz. 1450, z późn. zm.).

Zasady sporządzania oraz prezentacja sprawozdań finansowych

Sprawozdania finansowe zostaną zaprezentowane w następującej kolejności:

- sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego;
- bilans placówki;
- bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe sporządzają **sprawozdanie finansowe**, które składa się z trzech części:

1. bilansu;
2. rachunku zysków i strat;
3. zestawienia zmian w funduszu jednostki.

1 Bilans

Bilans jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego jest to zestawienie aktywów i pasywów według stanu na początek roku oraz według stanu na koniec roku budżetowego. Wzór bilansu określony został w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (przykładowy bilans jednostki budżetowej znajduje się w załączniku 2 na końcu podręcznika).

Omówienie poszczególnych pozycji **aktywów trwałych** prezentowanych w bilansie jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego przedstawiono w tabeli 71.

Tabela 71. Omówienie pozycji aktywów trwałych bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
A. AKTYWA TRWAŁE	Wiersz bilansujący pozycję A. Aktywa trwałe	Suma pozycji od A.I do A.V
I. Wartości niematerialne i prawne	Ta pozycja prezentowana jest w wartości netto, w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia, pomniejszonej o umorzenie ustalone na dzień bilansowy i o ewentualny odpis z tytułu trwałej utraty wartości.	Saldo Wn konta 020 Wartości niematerialne i prawne Saldo Ma konta 071 Umorzenie wartości środków trwałych oraz niematerialnych i prawnych
II. Rzeczowe aktywa trwałe	Wiersz bilansujący pozycję II. Rzeczowe aktywa trwałe	Suma pozycji od II.1 do II.3
1. Środki trwałe	Środki trwałe prezentowane są według grup rodzajowych, z uwzględnieniem odpisów umorzeniowych. Nie podlegają umorzeniu dobra kultury oraz grunty. W ramach gruntów prezentowane jest prawo wieczystego użytkowania gruntów, które podlega odpisom umorzeniowym. Prezentacja wartości netto środków trwałych według poszczególnych grup rodzajowych wymaga odpowiedniej ewidencji analitycznej do kont 011 Środki trwałe oraz 071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w części dotyczącej środków trwałych. Ewidencja prowadzona według szczególnych zasad umożliwia właściwą prezentację pozycji w bilansie.	Saldo Wn konta 011 Środki trwałe Saldo Ma konta 071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
2. Środki trwałe w budowie (inwestycje)	Środki trwałe w budowie zostały omówione w podrozdziale 4.3 w zakresie szczególnych zasad rachunkowości.	Saldo Wn konta 080 Środki trwałe w budowie

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje)	Zaliczki na środki trwałe w budowie to przekazane środki pieniężne na realizację środków trwałych w budowie (inwestycji) oraz zaliczki na poczet ulepszenia już istniejących środków trwałych.	Saldo Wn 240 Pozostałe rozrachunki Saldo Wn 201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami Saldo Ma konto 290 Odpisy aktualizujące
III. Należności długoterminowe	Do należności długoterminowych jednostek kwalifikujemy te, których termin zapłaty przypada powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego, z wyjątkiem należności z tytułu dostaw i usług.	Saldo Wn konta 226 Długoterminowe należności budżetowe Saldo Ma konta 290 Odpisy aktualizujące należności
IV. Długoterminowe aktywa finansowe	Długoterminowe aktywa finansowe to akcje, udziały oraz inne długoterminowe aktywa finansowe, które są utrzymywane z zamiarem ich posiadania dłuższym niż rok od dnia bilansowego. Prezentowane są w bilansie z uwzględnieniem ostrożnej wyceny. Prowadzona ewidencja szczegółowa powinna zapewnić ustalenie wartości bilansowej według tytułów bilansowych. W ramach pozycji prezentuje się: 1. Akcje i udziały 2. Inne papiery wartościowe 3. Inne długoterminowe aktywa finansowe Długoterminowe aktywa finansowe występują najczęściej w urzędach gmin, urzędach powiatów oraz urzędach marszałkowskich. Przykładem są udziały w spółkach prawa handlowego, utrzymywane przez ww. urzędy z zamiarem posiadania dłużej niż rok od dnia bilansowego.	Saldo Wn konta 030 Długoterminowe aktywa finansowe Saldo Ma konta 073 Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe
V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek	Pozycja dotyczy wartości mienia: • przejętego po zlikwidowanym przedsiębiorstwie lub innej jednostce organizacyjnej, według wartości wynikającej z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki; • zwróconego przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjną, która uległa likwidacji, a jednostka samorządu terytorialnego posiadała udziały lub akcje, i która użytkowała mienie jednostki samorządu terytorialnego na podstawie umowy; • pozostającego po zlikwidowanej innej jednostce, która została przejęta na stan składników majątkowych organu założycielskiego lub organu nadzorującego; • według wartości wynikającej z bilansu (czyli w wartościach netto). Pozycja ta występuje najczęściej w urzędach lub jednostkach organizacyjnych administrujących nieruchomościami. Jest to wartość składników aktywów, w stosunku do których nie podjęto decyzji o zagospodarowaniu.	Saldo Wn konta 015 Mienie zlikwidowanych jednostek Do konta 015 Mienie zlikwidowanych jednostek powinna być prowadzona ewidencja analityczna według pozycji bilansu zlikwidowanej jednostki.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Przykład**1. Wycena środków trwałych**

Urząd gminy Ostrożna zakupił w styczniu 2014 r. samochód o wartości 60 000 zł. W tym samym miesiącu samochód został wprowadzony na stan środków trwałych. W ewidencji księgowej przyjęta została stawka umorzeniowa w wysokości 20%. Umorzenie za rok 2014 obliczone od następnego miesiąca po przyjęciu samochodu do używania wyniosło:

$$60\,000\text{ zł} \times 20\% / 12 \times 11 = 11\,000\text{ zł}$$

Wartość samochodu zostanie wykazana w wartości netto, tj. po dokonanych odpisach umorzeniowych.

$$60\,000\text{ zł} - 11\,000\text{ zł} = 49\,000\text{ zł}$$

2. Zaliczki na środki trwałe w budowie

W 2014 r. jednostka budżetowa „Pochopna” przekazała zaliczkę w wysokości 10 000 zł na poczet dostaw maszyn i urządzeń w ramach środków trwałych w budowie (inwestycji). Pomimo upływu terminu wynikającego z podpisanej umowy oraz dodatkowego wezwania do wykonania dostawca nie wywiązał się z dostawy. Nie zwrócił również otrzymanej zaliczki. Jednostka skierowała sprawę na drogę postępowania sądowego w celu odzyskania należności. Na dzień bilansowy na koncie zaliczek na poczet dostaw środków trwałych w budowie (inwestycji) wciąż pozostawało nierozliczone saldo należności. Zgodnie z przepisami o rachunkowości należności skierowane na drogę postępowania sądowego wymagają dokonania odpisu aktualizującego w 100% wartości. Wartość zaliczki w bilansie nie zostanie zaprezentowana.

Zaliczki na poczet środków trwałych w budowie: +10 000 zł

Odpis aktualizujący ww. zaliczki: -10 000 zł

Wartość netto: 0 zł

Przy wycenie należy uwzględnić należności uboczne, tj. odsetki i ewentualne kary wynikające z zawartej umowy. Należności z tytułu odsetek oraz kar wymagają ostrożnej wyceny.

3. Mienie zlikwidowanej jednostki

Gmina Optymalna podjęła decyzję (uchwała organu stanowiącego) o likwidacji centrum sportu (jednostka budżetowa). Mienie zlikwidowanej jednostki, z uwagi na nieprzydatność, zostało postawione do dyspozycji urzędu gminy. Mienie, według stanu bilansu końcowego zlikwidowanej jednostki, zostało wprowadzone na konto 015 Mienie zlikwidowanych jednostek. Ewidencja szczegółowa została zaprowadzona według poszczególnych pozycji bilansu zlikwidowanej jednostki budżetowej.

Omówienie poszczególnych pozycji **aktywów obrotowych** prezentowanych w bilansie jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego przedstawiono w tabeli 72.

Tabela 72. Omówienie pozycji aktywów obrotowych bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
B. AKTYWA OBROTOWE	Wiersz bilansujący pozycję B. Aktywa obrotowe	Suma pozycji od B.I do B.IV
I. Zapasy	Wiersz bilansujący pozycję I. Zapasy	Suma pozycji od I.1 do I.4
1. Materiały	Pozycja obejmuje: zapasy materiałów w magazynach, zinwentaryzowane na zamknięcie roku materiały odpisywane w trakcie roku w koszty oraz materiały w drodze. Zapasy najczęściej występują w samorządowych zakładach budżetowych, w których niezbędne są np. zapasy paliwa do produkcji ciepła. Mogą także występować w jednostkach budżetowych.	Saldo Wn konta 310 Materiały Saldo Wn konta 300 Rozliczenie zakupu Saldo Wn lub saldo Ma konta 340 Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
1. Materiały cd.	Przykład 1. W placówkach oświatowych i domach pomocy społecznej prowadzona jest gospodarka magazynowa w związku z prowadzonymi stołówkami. 2. W domach pomocy społecznej prowadzone są magazyny w związku ze sprzedażą towarów w zorganizowanych bufetach.	Saldo Wn konta 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów – analityka koszt zakupu materiałów
2. Półprodukty i produkty w toku	Pozycja występuje najczęściej w samorządowych zakładach budżetowych. Wartość pozycji obejmuje wartość produkcji w toku oraz półfabrykatów*.	Saldo Wn konta 500 Koszty działalności podstawowej Saldo Wn konta 530 Koszty działalności pomocniczej Saldo Wn konta 600 Produkty gotowe i półprodukty
3. Produkty gotowe	Podobnie jak półprodukty i produkcja w toku, pozycja również występuje najczęściej w samorządowych zakładach budżetowych.	Saldo Wn konta 600 Produkty gotowe i półfabrykaty
4. Towary	Pozycja występuje w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych prowadzących sprzedaż towarów.	Saldo Wn konta 330 Towary Saldo Ma konta 340 Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów Saldo Wn konta 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów – analityka koszty zakupu
II. Należności krótkoterminowe	Wiersz bilansujący pozycję II. Należności krótkoterminowe	Suma pozycji od II.1 do II.5
1. Należności z tytułu dostaw i usług	Pozycja występuje głównie w samorządowych zakładach budżetowych, a także w placówkach oświatowych posiadających wydzielony rachunek dochodów. W pozycji prezentowane są należności z tytułu dostaw i usług. W pozycji nie prezentuje się należności z tytułu dochodów budżetowych.	Saldo Wn konta Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami Saldo Ma konta 290 Odpisy aktualizujące należności
2. Należności od budżetów	W pozycji prezentuje się należności od budżetów, których termin płatności jest krótszy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego. Występuje ona w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Treść ekonomiczna może dotyczyć nadpłaconych podatków lub naliczonego podatku VAT podlegającego zwrotowi.	Saldo Wn konta 225 Rozrachunki z budżetami
3. Należności z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń	W pozycji wykazuje się należności z tytułu nadpłaconych składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne, których termin płatności jest krótszy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.	Saldo Wn konta 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
4. Pozostałe należności	W tej pozycji wykazuje się należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności jest krótszy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.	Saldo Wn konta 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych Saldo Wn konta 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami Saldo Wn konta 240 Pozostałe rozrachunki Saldo Ma konta 290 Odpisy aktualizujące należności

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych	Pozycja dotyczy należności wynikających z rozliczeń zrealizowanych dochodów budżetowych i środków otrzymanych na wydatki budżetowe. W praktyce rozliczenie z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych nie powinno wystąpić. Pozycja może wskazywać na naruszenie dyscypliny finansów publicznych.	Saldo Wn konta 222 Rozliczenie dochodów budżetowych Saldo Wn konta 223 Rozliczenie wydatków budżetowych
III. Krótkoterminowe aktywa finansowe	Wiersz bilansujący pozycję III. Krótkoterminowe aktywa finansowe	Suma pozycji od III.1 do III.7
1. Środki pieniężne w kasie	W pozycji wykazuje się środki pieniężne w kasie. Stan środków pieniężnych powinien być potwierdzony spisem z natury. W praktyce stan na koniec roku występuje najczęściej w samorządowych zakładach budżetowych. W jednostkach budżetowych, biorąc pod uwagę konieczność rozliczenia środków pieniężnych, pozycja nie powinna raczej występować.	Saldo Wn konta 101 Kasa
2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych	Pozycja obejmuje wartość środków pieniężnych na rachunkach bankowych. Wartość środków pieniężnych prezentuje się w wartości nominalnej, przy czym środki pieniężne na rachunkach walutowych wycenia się według zasad obowiązujących na dzień bilansowy.	Saldo Wn konta 130 Rachunek bieżący jednostki Saldo Wn konta 131 Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych Saldo Wn konta 132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych Saldo Wn konta 135 Rachunek środków specjalnego przeznaczenia Saldo Wn konta 137 Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi Saldo Wn konta 138 Rachunek środków europejskich Saldo Wn konta 139 Inne rachunki bankowe
3. Środki pieniężne państwowego funduszu celowego	Pozycja obejmuje wartość środków pieniężnych na wyodrębnionym rachunku bankowym jednostki, która obsługuje dysponenta państwowego funduszu celowego. Wartość środków pieniężnych prezentuje się w wartości nominalnej. Powinna ona być zgodna ze stanem rachunku bankowego.	Saldo Wn konta 136 Rachunek państwowego funduszu celowego
4. Inne środki pieniężne	Pozycja obejmuje środki pieniężne niewymienione wyżej, a także czek obce i weksle, które są płatne w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego.	Saldo Wn konta 140 Krótkoterminowe aktywa finansowe Saldo Wn konta 139 Inne rachunki bankowe
5. Akcje i udziały	Pozycja obejmuje akcje i udziały, w stosunku do których podjęto decyzję o sprzedaży w ciągu najbliższego roku budżetowego.	Saldo Wn konta 140 Krótkoterminowe aktywa finansowe
6. Inne papiery wartościowe	Pozycja obejmuje inne papiery wartościowe o dacie wykupu w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.	Saldo Wn konta 140 Krótkoterminowe aktywa finansowe

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
7. Inne krótkoterminowe aktywa finansowe	Pozycja obejmuje inne krótkoterminowe aktywa finansowe, które są płatne w okresie od 3 do 12 miesięcy po dniu bilansowym.	Saldo Wn konta 140 Krótkoterminowe aktywa finansowe
IV. Rozliczenia międzyokresowe	Pozycja prezentuje rozliczenia międzyokresowe kosztów.	Saldo Wn konta 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów

* Półfabrykat jest otrzymywany w fazie produkcji i jest przeznaczony do dalszej obróbki.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Omówienie poszczególnych pozycji **pasywów** prezentowanych w bilansie jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego przedstawiono w tabeli 73.

Tabela 73. Omówienie pozycji pasywów bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
A. Fundusz	Wiersz bilansujący pozycję A. Fundusz	Suma pozycji od A.I do A.V
I. Fundusz jednostki	Pozycja prezentuje wartość nominalną funduszu jednostki.	Saldo Ma konta 800 Fundusz jednostki
II. Wynik finansowy netto (+, –) Zysk netto (+) Strata netto (–)	Pozycja prezentuje wartość wyniku finansowego za rok obrotowy. Wynik prezentowany w bilansie musi być zgodny z wynikiem finansowym występującym w rachunku zysków i strat. Zysk netto występuje w przypadku wystąpienia salda po stronie Ma – oznacza to, że wartość przychodów i zysków nadzwyczajnych była wyższa od kosztów i strat nadzwyczajnych. Strata netto występuje w przypadku wystąpienia salda po stronie Wn – oznacza to, że wartość kosztów i strat nadzwyczajnych była wyższa od przychodów i zysków nadzwyczajnych.	Saldo Wn lub Ma konta 860 Wynik finansowy
III. Nadwyżka środków obrotowych (–)	Pozycja może wystąpić w samorządowych zakładach budżetowych oraz placówkach oświatowych posiadających wydzielony rachunek dochodów. Ze znakiem ujemnym prezentuje się: - nadwyżkę środków obrotowych w samorządowym zakładzie budżetowym; - nadwyżkę dochodów jednostek prowadzących działalność oświatową, w których funkcjonują wydzielone rachunki dochodów. Faktyczna nadwyżka środków obrotowych w samorządowym zakładzie budżetowym ewidencjonowana jest na koncie 820 Rozliczenie wyniku finansowego. Zasadą szczególną jest rozliczenie samorządowego zakładu budżetowego z faktycznej nadwyżki środków obrotowych. Faktyczna nadwyżka wydzielonego rachunku dochodów jednostek prowadzących działalność oświatową stanowi środki pieniężne pozostające na rachunku bankowym. Ewidencja środków pieniężnych wydzielonego rachunku dochodów jest prowadzona na koncie 132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych. Stan rachunku bankowego powinien być zgodny z prezentowaną nadwyżką środków pieniężnych wydzielonego rachunku bankowego.	Saldo Wn konta 820 Rozliczenie wyniku finansowego
IV. Odpisy z wyniku finansowego (–)	Pozycja występuje we wzorze bilansu, jednak obecnie w praktyce jest niewypełniana.	

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
V. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek	Pozycja wyraża stan funduszu mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub innych jednostek organizacyjnych, przejętego przez organ założycielski lub nadzorujący. Odzwierciedla wartość salda Ma konta 855 Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek jest źródłem finansowania mienia zlikwidowanych jednostek.	Saldo Ma konta 855 Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek
B. Państwowe fundusze celowe	Pozycja prezentuje wartość państwowych funduszy celowych. Operacje dotyczące państwowego funduszu celowego ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu.	Saldo Ma konta 853 Fundusze celowe
C. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	Wiersz bilansujący pozycję C. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	Suma pozycji od C.I do C.III
I. Zobowiązania długoterminowe	Pozycja prezentuje zobowiązania długoterminowe, czyli te, których termin płatności jest dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, z wyjątkiem zobowiązań z tytułu dostaw i usług, które niezależnie od terminu zapłaty są prezentowane jako krótkoterminowe. Zobowiązania wyceniane są w kwocie wymagającej zapłaty. Zobowiązania wyrażone w walucie obcej przelicza się na walutę polską zgodnie z ustawą o rachunkowości.	Saldo Ma konta 225 Rozrachunki z budżetami Saldo Ma konta 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne Saldo Ma konta 240 Pozostałe rozrachunki
II. Zobowiązania krótkoterminowe	Wiersz bilansujący pozycję II. Zobowiązania krótkoterminowe	Suma pozycji od II.1 do II.7
1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	Pozycja obejmuje wartość zobowiązań w kwocie wymagającej zapłaty z tytułu: - dostaw i usług; - dostaw niefakturowanych na dzień bilansowy; - kaucji gwarancyjnych zatrzymanych wykonawcom robót i usług, - niezależnie od terminu ich zapłaty.	Saldo Ma konta 201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami
2. Zobowiązania wobec budżetów	Pozycja obejmuje wartość zobowiązań w kwocie wymagającej zapłaty, których termin płatności jest krótszy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, m.in. z tytułu: - podatków; - nierozliczonych dotacji; - nieprzekazanej nadwyżki środków obrotowych.	Saldo Ma konta 225 Rozrachunki z budżetami
3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń	Pozycja prezentuje zobowiązania publicznoprawne dotyczące ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń, których termin płatności jest krótszy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.	Saldo Ma konta 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń	Pozycja obejmuje naliczone, ale nieuregulowane wynagrodzenia.	Saldo Ma konta 231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
5. Pozostałe zobowiązania	W pozycji prezentowane są pozostałe zobowiązania, które nie zostały wykazane w innych pozycjach zobowiązań, których termin płatności jest krótszy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.	Saldo Ma konta 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami, Saldo Ma konta 240 Pozostałe rozrachunki Saldo Ma konta 245 Wpływy do wyjaśnienia
6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)	Pozycja prezentuje depozyty, kaucje, zabezpieczenia wykonania umów.	Saldo Ma konta 240 Pozostałe rozrachunki
7. Rozliczenie z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych	Pozycja występuje w jednostkach budżetowych, które na dzień bilansowy pozostawiły na bieżącym rachunku (rachunkach) środki pieniężne z tytułu zrealizowanych dochodów lub niewykorzystanych środków na wydatki. Ta pozycja wyraża stan środków pieniężnych otrzymanych na pokrycie wydatków, lecz niewykorzystanych do końca roku. W samorządowych jednostkach wynika z sald Ma konta 222 oraz konta 223, w państwowych jednostkach budżetowych może wynikać również z sald Ma konta 227 i konta 228.	Saldo Ma konta 222 Rozliczenie dochodów budżetowych Saldo Ma konta 223 Rozliczenie wydatków budżetowych Saldo Ma konta 227 Rozliczenie wydatków budżetu środków europejskich Saldo Ma konta 228 Rozliczenia środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi
III. Rezerwy na zobowiązania	W pozycji prezentowana jest wartość prawdopodobnych zobowiązań, których kwotę można oszacować, np. z tytułu prowadzonej sprawy sądowej.	Saldo Ma konta 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów
D. Fundusze specjalne	Wiersz bilansujący pozycję D. Fundusze specjalne	Suma pozycji D.1 i D.2
1. Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	Pozycja prezentuje wartość niewykorzystanego na dzień bilansowy zakładowego funduszu socjalnego.	Saldo Ma konta 851 Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych
2. Inne fundusze	Pozycja prezentuje wartość pozostałych funduszy.	Saldo Ma konta 853 Fundusze celowe
E. Rozliczenia międzyokresowe	Wiersz bilansujący pozycję E. Rozliczenia międzyokresowe	Suma pozycji E.I i E.II
I. Rozliczenia międzyokresowe przychodów	Pozycja prezentuje: - przychody przyszłych okresów; - równowartość otrzymanych lub należnych środków pieniężnych za świadczenia, które zostaną wykonane w następnym roku.	Saldo Ma konta 840 Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów
II. Inne rozliczenia międzyokresowe	Pozycja prezentuje pozostałe rozliczenia międzyokresowe.	Saldo Ma konta 640 Rozliczenia międzyokresowe kosztów

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Integralną częścią bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego są **objaśnienia i informacje uzupełniające**, które zamieszczone są pod tabelą prezentującą aktywa i pasywa bilansu. Składają się z pozycji przedstawionych w tabeli 74.

Tabela 74. Objasnienia i informacje uzupełniające

A. Objasnienie:	
Wykazane w bilansie wartości aktywów trwałych i obrotowych są pomniejszone odpowiednio o umorzenie i odpisy aktualizujące.	
B. Informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej:	
1.	Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych Dane wynikają z konta 071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – część salda Ma dotycząca umorzenia wartości niematerialnych i prawnych.
2.	Umorzenie środków trwałych Dane wynikają z konta 071 Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – część salda Ma dotycząca umorzenia środków trwałych.
3.	Umorzenie pozostałych środków trwałych Dane wynikają z konta 072 Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych – część salda Ma dotycząca umorzenia pozostałych środków trwałych.
4.	Odpisy aktualizujące środki trwałe Dane wynikają z dokonanych odpisów aktualizujących środków trwałych.
5.	Odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie Dane wynikają z dokonanych odpisów aktualizujących środki trwałe w budowie.
6.	Odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne Dane wynikają z dokonanych odpisów aktualizujących wartości niematerialnych i prawnych.
7.	Odpisy aktualizujące należności Dane wynikają z konta 290 Odpisy aktualizujące należności – część salda Ma dotycząca odpisów aktualizujących należności.
8.	W tej pozycji prezentowane są inne informacje, które są istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej (np. dotyczące rezerw na zobowiązania).

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

2 Rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy)

Wzór rachunku zysków i strat dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych określony został w rozporządzeniu ministra finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w **wariancie porównawczym**. Zawiera on pozycje charakterystyczne tylko dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Rachunek zysków i strat jest sprawozdaniem o sytuacji finansowej jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego za okres roku obrotowego. Prezentuje wielkości zrealizowanych w tym okresie przychodów i kosztów.

Przykład rachunku zysków i strat jednostki budżetowej znajduje się w załączniku 3 na końcu podręcznika.

W rachunku zysków i strat prezentowane są:

- przychody i koszty podstawowej działalności operacyjnej;
- przychody i koszty pozostałej działalności operacyjnej;
- przychody i koszty finansowe;
- zyski i straty nadzwyczajne.

Przy omawianiu rachunku zysków i strat należy zwrócić uwagę na następujące pozycje, które występują tylko w rachunkowości budżetowej:

- dotacje na finansowanie działalności podstawowej – wymienione jako element przychodów z działalności podstawowej;
- przychody z tytułu dochodów budżetowych – wymienione jako element przychodów z działalności podstawowej;
- koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku – wymienione jako element pozostałych kosztów operacyjnych;
- zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych – wymieniony jako element pozostałych kosztów operacyjnych;
- podatek dochodowy oraz pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych – wymienione jako element zmniejszający zysk netto lub zwiększający stratę netto.

Omówienie poszczególnych pozycji rachunku zysków i strat zostało przedstawione w tabeli 75.

Tabela 75. Prezentacja pozycji rachunku zysków i strat (wariant porównawczy)

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
A. Przychody netto z działalności podstawowej	Wiersz bilansujący przychody netto ze sprzedaży	Suma pozycji od A.I do A.VI
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów	Pozycja występuje w samorządowych zakładach budżetowych. Raczej nie wystąpi w jednostkach budżetowych. Dotyczy przychodów związanych z podstawową działalnością operacyjną z tytułu przychodów ze sprzedaży wyrobów gotowych i usług.	Wynika z ewidencji kont: Ma 700 Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia oraz Ma 740 Dotacje i środki na inwestycje
II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie – wartość dodatnia, zmniejszenie – wartość ujemna)	W jednostkach budżetowych zmiana stanu produktów może dotyczyć rozliczeń międzyokresowych kosztów. W samorządowych zakładach budżetowych zmiana stanu produktów obejmować będzie również produkcję w toku, półprodukty i wyroby gotowe.	Powinna być zgodna z saldem konta 490 Rozliczenie kosztów, przed przeksięgowaniem na wynik finansowy.
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki	Sprzedaż na własne potrzeby wewnętrzne (np. zużycie wody na potrzeby własne samorządowego zakładu budżetowego, który jest zakładem zaopatrującym w wodę).	Obroty konta 700 Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia
IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów	Przychody netto ze sprzedaży towarów oraz przychody netto ze sprzedaży materiałów. Najczęściej dotyczą samorządowych zakładów budżetowych, ale mogą dotyczyć również jednostek budżetowych, które posiadają zapasy żywności (np. bufety, stołówki szkolne).	Z ewidencji kont: 730 Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu, 760 Pozostałe przychody operacyjne
V. Dotacje na finansowanie działalności podstawowej	W pozycji wykazana jest wartość dotacji o charakterze przedmiotowym, podmiotowym i na pierwsze wyposażenie dotyczące działalności podstawowej.	Z ewidencji konta 740 Dotacje i środki na inwestycje

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
VI. Przychody z tytułu dochodów budżetowych	W pozycji wykazana jest wartość przychodów z tytułu dochodów budżetowych – w zakresie podstawowej działalności operacyjnej jednostki budżetowej.	Z ewidencji konta 720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych
B. Koszty działalności operacyjnej	Wiersz bilansujący sumę kosztów działalności operacyjnej	Suma pozycji od B.I do B.X
I. Amortyzacja	Wartość kosztów amortyzacji podstawowych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, naliczana według określonych stawek amortyzacyjnych	Z ewidencji konta 400 Amortyzacja
II. Zużycie materiałów i energii	Wartość zużytych materiałów, umorzenie pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (umarzanych w 100% w miesiącu oddania do użytkowania) oraz energii	Z ewidencji konta 401 Zużycie materiałów i energii
III. Usługi obce	Wartość usług obcych, m.in. usług remontowych, transportowych, usług najmu i dzierżawy, usług dozoru i ochrony mienia, usług telekomunikacyjnych, pocztowych i informatycznych, usług bankowych, usług ubezpieczeniowych	Z ewidencji konta 402 Usługi obce
IV. Podatki i opłaty	Podatki i opłaty obciążające bezpośrednio koszty, które dotyczą podstawowej działalności operacyjnej, m.in. podatki lokalne odprowadzane do budżetu jednostek samorządu terytorialnego (podatek od nieruchomości, od środków transportowych)	Z ewidencji konta 403 Podatki i opłaty
V. Wynagrodzenia	Koszty wynagrodzeń osobowych, wynagrodzeń bezosobowych, wynagrodzeń w naturze lub ich ekwiwalentów w zakresie podstawowej działalności operacyjnej	Z ewidencji konta 404 Wynagrodzenia
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników	Wartość kosztów podstawowej działalności operacyjnej, dotyczących m.in.: składek ubezpieczeń społecznych płaconych przez pracodawcę, składek na Fundusz Pracy, składek na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, wartość naliczonego Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych	Z ewidencji konta 405 Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia
VII. Pozostałe koszty rodzajowe	Wartość kosztów m.in. z tytułu: ubezpieczeń, ekwiwalentów pieniężnych za używanie przez pracowników własnych materiałów, sprzętu	Z ewidencji konta 409 Pozostałe koszty rodzajowe
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów	Wartość kosztów sprzedanych towarów i materiałów według ceny nabycia	Z ewidencji kont: 730 Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu oraz 761 Pozostałe koszty operacyjne
IX. Inne świadczenia finansowane z budżetu	Wartość świadczeń finansowanych z budżetu dotyczących kosztów podstawowej działalności jednostki, np. świadczenia wypłacone z pomocy społecznej	Z ewidencji konta 409 Pozostałe koszty rodzajowe
X. Pozostałe obciążenia	Inne koszty działalności operacyjnej, niewykazane w pozycjach od I do IX	Z ewidencji konta 409 Pozostałe koszty rodzajowe
C. Zysk (strata) z działalności podstawowej	Wynik działalności podstawowej działalności operacyjnej, obliczony jako różnica przychodów netto z podstawowej działalności oraz kosztów podstawowej działalności operacyjnej	A – B

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
D. Pozostałe przychody operacyjne	Wiersz bilansujący pozostałe przychody operacyjne	Suma pozycji od D.I do D.III
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych	Zysk ze sprzedaży wynika z różnicy pomiędzy: • przychodami ze sprzedaży środków trwałych w budowie, środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych a • kosztami związanymi z tą sprzedażą (np. koszty transportu, koszty wyceny), ale bez wartości księgowej netto składników sprzedawanych.	Z ewidencji analitycznej kont: 760 Pozostałe przychody operacyjne oraz 761 Pozostałe koszty operacyjne
II. Dotacje	Wartość dotacji wpływających na wynik finansowy, dotyczących pozostałej działalności operacyjnej. Pozycja nie dotyczy dotacji celowych na inwestycje, które zwiększają konto 800 Fundusz jednostki.	Z ewidencji konta 760 Pozostałe przychody operacyjne
III. Inne przychody operacyjne	Wartość pozostałych przychodów operacyjnych z wyłączeniem: • przychodów ze sprzedaży niefinansowych aktywów trwałych (wykazanych w poz. D.I.); • przychodów ze sprzedaży materiałów (poz. A.IV.); • przychodów ze sprzedaży wewnętrznej (wykazanych w poz. A.III.). W samorządowych zakładach budżetowych ujmujemy równowartość amortyzacji od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych nieodpłatnie, a także środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, na które zakład otrzymał środki pieniężne.	Z ewidencji konta 760 Pozostałe przychody operacyjne
E. Pozostałe koszty operacyjne	Wiersz bilansujący pozostałe koszty operacyjne	Suma pozycji od E.I do E.II
I. Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku	Wartość wydatków inwestycyjnych w jednostce budżetowej sfinansowanych z dochodów własnych oraz w samorządowym zakładzie budżetowym sfinansowanych ze środków własnych zakładu	Z ewidencji analitycznej konta 740 Dotacje i środki na inwestycje
II. Pozostałe koszty operacyjne	Wartość pozostałych kosztów operacyjnych	Z ewidencji konta 761 Pozostałe koszty operacyjne
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej	Wynik działalności operacyjnej obliczony zgodnie ze podanym wzorem	$(C + D - E)$
G. Przychody finansowe	Wiersz bilansujący przychody finansowe	Suma pozycji od G.I do G.III

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
I. Dywidendy i udziały w zyskach	Należne lub otrzymane dywidendy z tytułu posiadanych przez jednostkę udziałów i akcji w spółkach prawa handlowego	Z analityki konta 750 Przychody finansowe
II. Odsetki	Wartość odsetek, m.in. od udzielonych pożyczek, za zwłokę w zapłacie należności, od sum depozytowych	Z ewidencji konta 750 Przychody finansowe
III. Inne	Np. wartość skutku zmiany kursów walut, zmniejszenia odpisów aktualizujących dotyczących finansowych aktywów trwałych lub należności z tytułu przychodów finansowych, zysk na sprzedaży papierów wartościowych, dyskonto przy zakupie weksli	Z analityki konta 750 Przychody finansowe
H. Koszty finansowe	Wiersz bilansujący koszty finansowe	Suma pozycji od H.I do H.II
I. Odsetki	Wartość odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz odsetki z tytułu zwłoki w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających środki trwałe w budowie	Z ewidencji konta 751 Koszty finansowe
II. Inne	Wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych, skutek zmiany kursów walut, odpisy aktualizujące wartość należności finansowych, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych	Z ewidencji analitycznej konta 751 Koszty finansowe
I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej	Wynik obliczony zgodnie z podanym wzorem	$(F + G - H)$
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych	Wynik obliczony jako różnica zysków nadzwyczajnych i strat nadzwyczajnych	$(J.I - J.II)$
I. Zyski nadzwyczajne	Wartość zysków nadzwyczajnych wynikających ze zdarzeń trudnych do przewidzenia	Z ewidencji strony Ma konta 770
II. Straty nadzwyczajne	Wartość strat nadzwyczajnych wynikających ze zdarzeń trudnych do przewidzenia	Z ewidencji strony Wn konta 771
K. Zysk (strata) brutto	Wiersz bilansujący zgodnie z podanym wzorem, tj. wynik działalności gospodarczej skorygowany o wynik na zdarzeniach nadzwyczajnych	$(I \pm J)$
L. Podatek dochodowy	Wartość podatku dochodowego obciążającego wynik finansowy brutto – wystąpi tylko w samorządowych zakładach budżetowych	Z ewidencji konta 870
M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych	Pozycja występuje we wzorze rachunku zysków i strat, ale pozostaje niewypełniona z uwagi na brak zastosowania do jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.	
N. Zysk (strata) netto	Obliczony według podanego wzoru	$(K - L - M)$

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Informacje uzupełniające istotne dla oceny i przejrzystości sytuacji finansowej są integralną częścią rachunku zysków i strat i są umieszczane pod tabelą prezentującą pozycje rachunku zysków i strat. Przykładem tych informacji mogą być:

- wartość oszacowanych kosztów związanych z utworzeniem rezerw na grożące straty;
- wartość poniesionych odsetek oraz naliczonych kar z tytułu niewykonanych zobowiązań jednostki.

3 Zestawienie zmian w funduszu jednostki

Zestawienie zmian w funduszu jednostki jest elementem sprawozdania finansowego, sporządzanego przez jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe. Zestawienie to prezentuje zmiany w wielkości funduszu jednostki, a także skutki podziału wyniku finansowego oraz rozliczenie nadwyżki środków obrotowych. Pozycje prezentowane są według stanu na koniec roku poprzedniego oraz stanu na koniec roku bieżącego. Przykład zestawienia zmian w funduszu jednostki znajduje się w załączniku 4 na końcu podręcznika.

Omówienie poszczególnych pozycji zestawienia zmian w funduszu jednostki zostało przedstawione w tabeli 76.

Tabela 76. Prezentacja pozycji zestawienia zmian w funduszu jednostki

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
I. Fundusz jednostki na początek okresu (B0)	Bilans otwarcia konta 800 Fundusz jednostki	Saldo konta 800 Fundusz jednostki
1. Zwiększenia funduszu jednostki (z tytułu)	Wiersz bilansujący pozycję 1. Zwiększenia funduszu jednostki	Suma pozycji od 1.1 do 1.10
1.1. Zysk bilansowy za rok ubiegły	Zysk wynikający z bilansu zamknięcia roku poprzedniego równy bilansowi otwarcia roku bieżącego, który w roku sporządzenia sprawozdania jest przeksięgowywany na konto 800	Bilans otwarcia strony Ma konta 860 Wynik finansowy
1.2. Zrealizowane wydatki budżetowe	Pozycja odpowiada wysokości zrealizowanych wydatków.	Konto 130 Rachunek bieżący
1.3. Zrealizowane płatności ze środków europejskich na rzecz jednostki budżetowej	Dotyczy wydatków ze środków europejskich w państwowych jednostkach budżetowych.	Konto 137 Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych lub 227 Rozliczenie wydatków ze środków europejskich
1.4. Środki na inwestycje	Wartość środków pieniężnych samorządowych zakładów budżetowych oraz w jednostkach budżetowych na wydzielonym rachunku dochodów, wykorzystanych na finansowanie inwestycji	Konta: 810 Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje, 740 Dotacje i środki na inwestycje
1.5. Aktualizacja środków trwałych	Zwiększenie z tytułu aktualizacji środków trwałych	Konto 800 Fundusz jednostki
1.6. Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne	Wartość nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych	Konta: 011 Środki trwałe, 080 Środki trwałe w budowie (inwestycje) oraz 020 Wartości niematerialne i prawne

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
1.7. Aktywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek	Wartość aktywów przejętych od zlikwidowanych jednostek lub wartość aktywów przejętych od jednostki łączonej z daną jednostką	Ewidencja aktywów z bilansu zlikwidowanej jednostki
1.8. Aktywa otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia	Wartość aktywów obrotowych otrzymanych w ramach centralnego zaopatrzenia	Ewidencja przyjętych aktywów obrotowych
1.9. Pozostałe odpisy z wyniku finansowego za rok bieżący		
1.10. Inne zwiększenia	Pozostałe zwiększenia, które nie zostały ujęte w pozycjach od 1.1 do 1.9	Strona Ma konta 800 Fundusz jednostki
2. Zmniejszenia funduszu jednostki (z tytułu)	Wiersz bilansujący	Suma pozycji od 2.1 do 2.9
2.1. Strata za rok ubiegły	Strata za rok ubiegły	Bilans otwarcia strony Wn konta 860 Wynik finansowy
2.2. Zrealizowane dochody budżetowe	Wartość zrealizowanych dochodów wynikających ze sprawozdań budżetowych	Strona Wn konta 130 Rachunek bieżący oraz konto 222 Rozliczenie dochodów budżetowych
2.3. Rozliczenie wyniku finansowego i środków obrotowych za rok ubiegły	Zmniejszenie funduszu z tytułu ustalonej nadwyżki środków w samorządowych zakładach budżetowych i na wydzielonych rachunkach dochodów jednostek budżetowych prowadzących działalność określoną w Ustawie z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty	Konto 820 Rozliczenie wyniku finansowego
2.4. Dotacje i środki na inwestycje	Wartość wykorzystanych dotacji oraz środków na inwestycje	Konto 810 Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje
2.5. Aktualizacja wyceny środków trwałych	Zmniejszenie wartości środków trwałych	Konta: 800 Fundusz jednostki oraz 011 Środki trwałe
2.6. Wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych	Wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych	Konta: 800 Fundusz jednostki, 011 Środki trwałe, 020 Wartości niematerialne i prawne, 071 Umożliwienie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, 080 Środki trwałe w budowie
2.7. Pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek	Wartość pasywów przejętych od likwidowanej jednostki lub wartość pasywów przejętych od jednostki łączonej z daną jednostką	Konto 800 Fundusz jednostki oraz bilans zlikwidowanej jednostki

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
2.8. Aktywa obrotowe przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia	Wartość przekazanych aktywów w ramach centralnego zaopatrzenia	Konto 800 Fundusz jednostki oraz konta przekazanych aktywów
2.9. Inne zmniejszenia	Pozostałe zmniejszenia, np. wartość netto środków trwałych uznanych za niedobory niezawinione	Konto 800 Fundusz jednostki
II. Fundusz jednostki na koniec okresu	Wiersz bilansujący obliczony zgodnie z podanym wzorem	$(I + 1 - 2)$
III. Wynik finansowy netto za rok bieżący	Prezentacja wyniku finansowego za rok bieżący	Saldo Wn lub Ma konta 860 Wynik finansowy
1. Zysk netto (+)	Zysk netto za rok obrotowy, wynikający z konta 860 Wynik finansowy	Saldo Ma konta 860 Wynik finansowy
2. Strata netto (–)	Strata netto za rok obrotowy, wynikająca z konta 860 Wynik finansowy	Saldo Wn konta 860 Wynik finansowy
IV. Nadwyżka dochodów jednostek budżetowych, nadwyżka środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych	Wygospodarowana nadwyżka: • środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych • środków pieniężnych na wydzielonym rachunku dochodów jednostek*	Konto 820 Rozliczenie wyniku finansowego
V. Fundusz	Wiersz bilansujący obliczony zgodnie z podanym wzorem	$(II \pm III - IV)$

* Patrz przypis 86.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Podobnie jak w rachunku zysków i strat, tak również w zestawieniu zmian w funduszu jednostki jest możliwość wpisania informacji uzupełniających, istotnych do oceny sytuacji finansowej jednostki.

Bilans placówki

Państwowe jednostki budżetowe posiadające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tzw. placówki) sporządzają sprawozdanie finansowe, którego jedynym elementem jest **bilans placówki**. Wzór bilansu placówki stanowi oddzielny załącznik do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (wzór 7). Placówki posiadają oddzielne szczególne zasady rachunkowości, które są zapisane w rozdziale 3 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, a także oddzielny plan kont, stanowiący załącznik do tego rozporządzenia.

Placówki prowadzą rachunkowość na podstawie rozdziału 3 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla placówek pt. „Szczególne zasady rachunkowości dla placówek”. Zasady te określają m.in., że:

- aktywa trwałe prezentowane są według cen nabycia (wartości historycznej) i nie podlegają umorzeniu i amortyzacji;
- środki trwałe do wartości 500 euro oraz wszystkie wartości niematerialne i prawne zalicza się do kosztów placówki.

Wzór 7. Formularz bilansu placówki

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej 	Bilans placówki sporządzony na dzień 20 r. w walucie			Adresat (wysłać bez pisma przewodniego)	
AKTYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku	PASYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku
A. Rzeczowe aktywa trwałe			A. Fundusze		
1. Grunty			1. Fundusz placówki		
2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej			2. Fundusz dochodów placówki		
3. Środki transportu			3. Fundusz działalności inwestycyjnej		
4. Pozostałe środki trwałe			4. Fundusz środków na wydatki budżetowe		
5. Inwestycje (środki trwałe w budowie)			5. Dochody do rozliczenia z budżetem		
B. Należności i roszczenia			B. Zobowiązania		
C. Środki pieniężne					
1. Środki pieniężne w kasie					
2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych					
3. Inne środki pieniężne					
D. Rozliczenia międzyokresowe					
Suma aktywów (A+B+C+D)			Suma pasywów (A+B)		

Inne informacje istotne dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej placówki:

.....

.....

(główny księgowy)

.....

(rok, miesiąc, dzień)

.....

(kierownik jednostki)

Źródło: załącznik nr 6 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Dane prezentowane w aktywach i pasywach bilansu placówki pochodzą z kont księgowych placówek i prowadzone są w walucie zatwierdzonego planu finansowego placówki lub w walucie określonej przez dysponenta części budżetowej. **Plan kont dla placówek** został określony przez ministra finansów w formie odrębnego załącznika do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości budżetowej. Plan kont zawiera wykaz 14 kont, które można podzielić na 7 zespołów:

- ♦ Zespół 0: konto 011 Środki trwałe, konto 013 Pozostałe środki trwałe będące w użytkowaniu (wyposażeniu placówki), konto 080 Inwestycje.
- ♦ Zespół 1: konto 101 Kasa, konto 131 Rachunki bieżące, konto 140 Inne środki pieniężne.
- ♦ Zespół 2: konto 200 Rozrachunki.
- ♦ Zespół 4: konto 400 Wydatki budżetowe.
- ♦ Zespół 6: konto 640 Rozliczenie kosztów.
- ♦ Zespół 7: konto 750 Dochody budżetowe.
- ♦ Zespół 8: konto 800 Fundusz placówki, konto 810 Fundusz środków na wydatki budżetowe, konto 850 Fundusz dochodów placówki, konto 880 Fundusz działalności inwestycyjnej.

Każde konto zawiera komentarz dotyczący ewidencji zdarzeń gospodarczych.

Tabela 77. Prezentacja pozycji aktywów bilansu placówki

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
A. Rzeczowe aktywa trwałe	Wiersz bilansujący	Suma pozycji od A.1 do A.5
1. Grunty	W tej pozycji prezentowana jest wartość gruntów.	Saldo konta 011 Środki trwałe
2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	W tej pozycji prezentowana jest w cenie nabycia wartość środków trwałych w zakresie grup rodzajowych: budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej.	Saldo konta 011 Środki trwałe
3. Środki transportu	W tej pozycji prezentowana jest w cenie nabycia wartość środków transportu będących na wyposażeniu placówki.	Saldo konta 011 Środki trwałe
4. Pozostałe środki trwałe	W tej pozycji prezentowana jest w cenie nabycia wartość pozostałych środków trwałych użytkowanych w placówce (poza wymienionymi w pozycjach od 1 do 3).	Saldo konta 011 Środki trwałe oraz saldo strony Wn konta 013 Pozostałe środki trwałe
5. Inwestycje (środki trwałe w budowie)	W tej pozycji prezentowana jest wartość środków trwałych w budowie. Wartość ta prezentowana jest w wysokości kosztów poniesionych na wytworzenie inwestycji.	Saldo strony Wn konta 080 Inwestycje
B. Należności i roszczenia	W tej pozycji prezentowana jest wartość należności wynikająca z rozrachunków z odbiorcami, pracownikami, z tytułów publicznoprawnych oraz pozostałych należności.	Saldo strony Wn konta 200 Rozrachunki
C. Środki pieniężne	Wiersz bilansujący	Suma pozycji od C.1 do C.3
1. Środki pieniężne w kasie	W tej pozycji prezentowana jest wartość środków pieniężnych w kasie.	Saldo strony Wn konta 101 Kasa
2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych	W tej pozycji prezentowana jest wartość środków pieniężnych na rachunkach bankowych prowadzonych przez placówkę.	Saldo strony Wn konta 131 Rachunki bieżące

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
3. Inne środki pieniężne	W tej pozycji prezentowana jest wartość innych niż gotówka środków (np. przyjęte czeki).	Saldo strony Wn konta 140 Inne środki pieniężne
D. Rozliczenia międzyokresowe	W tej pozycji prezentowane są, analogicznie jak w jednostkach budżetowych, koszty kolejnego okresu rozliczeniowego.	Saldo strony Wn konta 640 Rozliczenia kosztów
SUMA AKTYWÓW	Wiersz bilansujący obliczany według wzoru	A + B + C + D

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Tabela 78. Prezentacja pozycji pasywów bilansu placówki

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
A. Fundusze	Wiersz bilansujący	Suma pozycji od A.1 do A.5
1. Fundusz placówki	W tej pozycji prezentowana jest wartość funduszu placówki.	Saldo strony Ma konta 800 Fundusz placówki
2. Fundusz dochodów placówki	W tej pozycji prezentowana jest wartość funduszu dochodów placówki, czyli źródło finansowania dochodów placówki gromadzonych na wydzielonych rachunkach dochodów.	Saldo strony Ma konta 850 Fundusz dochodów placówki
3. Fundusz działalności inwestycyjnej	W tej pozycji prezentowana jest wartość funduszu działalności inwestycyjnej, czyli równowartość środków budżetowych, dochodów placówki i innych środków przeznaczonych na inwestycje.	Saldo strony Ma konta 880 Fundusz działalności inwestycyjnej
4. Fundusz środków na wydatki budżetowe	W tej pozycji prezentowana jest wartość funduszu środków na wydatki budżetowe z tytułu otrzymanych środków na wydatki budżetowe placówki.	Saldo strony Ma konta 810 Fundusz środków na wydatki budżetowe
5. Dochody do rozliczenia z budżetem	W tej pozycji prezentowana jest wartość dochodów zrealizowanych w placówce, które wymagają rozliczenia z budżetem.	Saldo strony Ma konta 800 Fundusz placówki
B. Zobowiązania	W tej pozycji prezentowana jest wartość zobowiązań placówki.	Saldo strony Ma konta 200 Rozrachunki
SUMA PASYWÓW	Wiersz bilansujący obliczany według wzoru	A + B

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Integralną częścią bilansu placówki jest pozycja **Inne informacje istotne dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej placówki**. Zamieszcza się w niej informacje uzupełniające, które nie zostały zaprezentowane w pozycjach aktywów i pasywów, a ze względu na ich istotność powinny znaleźć się w bilansie (np. informacje o dużych pozycjach zobowiązań, o zagrożonych brakiem wpływu należnościach). Mogą to być również informacje, które nie wynikają z ewidencji bilansowej (np. o prowadzonych sprawach spornych, których nie można było oszacować).

Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Podstawą sporządzenia bilansu z wykonania budżetu jest ewidencja prowadzona w księgach rachunkowych w urzędzie jednostki samorządu terytorialnego¹³⁶. Ewidencja ta dotyczy procesów związanych z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowaniem.

Dowodami księgowymi będącymi podstawą ewidencji są:

- wyciągi bankowe z rachunków bankowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- sprawozdania budżetowe z realizacji planu dochodów i wydatków podległych jednostek budżetowych;
- dowody wewnętrzne dotyczące pozostałych operacji, tj. związanych z ustaleniem wyniku wykonania budżetu oraz wyceną środków pieniężnych w walutach obcych.

W bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (wzór 8 na str. 222) prezentowane są stany aktywów i pasywów budżetu jednostki samorządu terytorialnego na początek i na koniec roku budżetowego. W poszczególnych pozycjach bilansu może być prezentowana tylko jedna kwota lub pozycja może być niewypełniona, gdy nie występuje w jednostce. Niektóre pozycje stanowią sumę podrzędnych pozycji (np. pozycje oznaczone cyfrą rzymską są sumą pozycji oznaczonych pojedynczymi cyframi arabskimi, pozycje oznaczone pojedynczymi cyframi arabskimi są sumą pozycji oznaczonych podwójnymi cyframi arabskimi).

Poniżej zostaną omówione poszczególne części bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Aktywa budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Aktywa jednostki samorządu terytorialnego są ujmowane w bilansie w podziale na: środki pieniężne, należności i rozliczenia oraz inne aktywa.

I. Środki pieniężne (tabela 79 na str. 223). Stan bilansowy środków pieniężnych ustalany jest na podstawie stanu rachunków bankowych budżetu. Najważniejszą rolę w ewidencjonowaniu i ustalaniu stanu środków pieniężnych jednostki pełni konto 133 „Rachunek budżetu”. Konto to odzwierciedla faktyczne operacje (kasowe) dokonywane na wyodrębnionych rachunkach budżetu. W księgach rachunkowych musi zachodzić zgodność operacji pomiędzy rachunkiem bankowym a kontem 133. W praktyce ewidencja dotycząca środków pieniężnych może opierać się o kilka, kilkanaście lub nawet kilkadziesiąt rachunków bankowych. Liczba rachunków bankowych służących do obsługi budżetu jednostki samorządu terytorialnego uzależniona jest od:

- wielkości jednostki samorządu terytorialnego;
- źródeł jej finansowania¹³⁷;
- organizacji rachunkowości w jednostce¹³⁸.

W bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego środki pieniężne prezentowane są w podziale na środki pieniężne budżetu oraz pozostałe środki pieniężne.

¹³⁶ Ewidencja wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest dokonywana zgodnie ze szczególnymi zasadami ewidencji wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, które zostały omówione w podrozdziale 4.3. OGÓLNE ZASADY RACHUNKOWOŚCI ORAZ ZASADY RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ.

¹³⁷ Chodzi tu o źródła finansowania, w stosunku do których występuje konieczność prowadzenia odrębnego rachunku bankowego (np. darowizny pieniężne na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, dotacje celowe z budżetu państwa, granty uzyskiwane ze źródeł zagranicznych).

¹³⁸ Organizacja rachunkowości może być skupiona w jednym miejscu (np. jeden wydział urzędu gminy obsługujący za pomocą jednego rachunku bankowego budżet gminy oraz gminę) lub rozproszona (np. kilka wydziałów urzędu obsługujących kilka rachunków bankowych, w tym odrębny rachunek bankowy dla budżetu).

Wzór 8. Bilans z wykonania jednostki budżetu samorządu terytorialnego

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej Urząd Miasta Łodzi REGON 472057632		Bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego sporządzony na dzień 31 grudnia 2013 r.		Adresat Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi (wysłać bez pisma przewodniego)	
AKTYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku	PASYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku
I. Środki pieniężne	98 616 769,61	152 355 793,11	I. Zobowiązania	1 832 904 987,19	2 116 842 441,18
1. Środki pieniężne	98 616 769,61	152 355 793,11	1. Zobowiązania finansowe	1 827 368 407,88	2 113 250 468,32
1.1. Środki pieniężne budżetu	93 080 190,30	148 763 820,25	1.1. Krótkoterminowe (do 12 miesięcy)	85 620 360,04	39 413 299,58
1.2. Pozostałe środki pieniężne	5 536 579,31	3 591 972,86	1.2. Długoterminowe (pow. 12 miesięcy)	1 741 748 047,84	2 073 837 168,74
II. Należności i rozliczenia	40 277 554,29	34 255 114,09	2. Zobowiązania wobec budżetów	3 833 711,54	1 661 164,49
1. Należności finansowe	19 016 513,63	11 409 183,36	3. Pozostałe zobowiązania	1 702 867,77	1 930 808,37
1.1. Krótkoterminowe (do 12 miesięcy)	19 016 513,63	11 409 183,36	II. Aktywa netto budżetu	-1 738 356 469,29	-1 974 177 899,98
1.2. Długoterminowe (pow. 12 miesięcy)	0,00	0,00	1. Wynik wykonania budżetu (+,-)	-292 375 836,93	-232 509 725,78
2. Należności od budżetów	19 599 817,96	22 292 465,98	1.1. Nadwyżka budżetu (+)	0,00	0,00
3. Pozostałe należności i rozliczenia	1 661 222,70	553 464,75	1.2. Deficyt budżetu (-)	-275 542 736,93	-219 693 335,78
			1.3. Niewykonane wydatki (-)	-16 833 100,00	-12 816 390,00
			2. Wynik na operacjach niekasowych (+,-)	13 073 909,63	695 004,51
			3. Rezerwa na niewygasające wydatki	16 833 100,00	12 816 390,00
			4. Środki z prywatyzacji	0,00	10 000,58
			5. Skumulowany wynik budżetu (+,-)	-1 475 887 641,99	-1 755 189 569,29
III. Inne aktywa	0,00	0,00	III. Inne pasywa	44 345 806,00	43 943 366,00
Suma aktywów	138 894 323,90	186 610 907,20	Suma pasywów	138 894 323,90	186 610 907,20

Informacje uzupełniające:

1. Udzielone gwarancje i poręczenia: nie występują.
2. Otrzymane gwarancje i poręczenia: nie występują.
3. Inne informacje istotne dla rzetelności i przejrzystości budżetu:

W pozycji 1.1. Aktywów w wierszu 1.1. Środki pieniężne budżetu w kwocie 148 763 820,25 zł wykazano środki pieniężne na wydatki niewygasające w 2013 r. w wysokości wynikającej z uchwały nr LXXVIII/1629/13 Rady Miejskiej z dnia 02.12.2013 r., tj. 12 816 390 zł.

Skarbnik

31.03.2014 r.

Prezydent Miasta Łodzi

Źródło: strona internetowa bip.uml.lodz.pl

Tabela 79. Pozycje aktywów – środki pieniężne

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
I. Środki pieniężne	Suma pozycji 1	
1. Środki pieniężne	Suma pozycji 1.1 i 1.2	
1.1. Środki pieniężne budżetu	Środki pieniężne budżetu (np. z tytułu realizacji dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego i jej jednostek organizacyjnych, które pozostały niewykorzystane do końca roku budżetowego)	Saldo strony Wn konta 133 Rachunek budżetu Saldo strony Wn konta 135 Rachunek środków na niewygasające wydatki
1.2. Pozostałe środki pieniężne	Środki pieniężne, które m.in. stanowią: - własność obcych budżetów (np. środki budżetu państwa, które pozostały na rachunku bankowym jednostki samorządu terytorialnego do odprowadzenia na właściwy rachunek dysponenta środków budżetu państwa); - pomyłkowe wpłaty, które nie zostały rozpoznane jako dochody jednostki samorządu terytorialnego.	Saldo strony Wn konta 139 Pozostałe środki pieniężne Saldo strony Wn konta 140 Środki pieniężne w drodze

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

II. Należności i rozliczenia. W tej pozycji bilansu prezentowane są stany należności i rozliczeń budżetu jednostki samorządu terytorialnego, które wycenia się, stosując zasadę ostrożności.

Tabela 80. Pozycje aktywów – należności i rozliczenia

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
II. Należności i rozliczenia	Suma pozycji 1, 2 i 3	
1. Należności finansowe	Suma pozycji 1.1 i 1.2	
1.1. Krótkoterminowe (do 12 miesięcy)	W pozycji prezentowana jest wartość bilansowa należności finansowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego, dotyczących np. należnych kwot z tytułu udzielonych, a niespłaconych do budżetu pożyczek, których płatności przypada w terminie do 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.	Saldo* strony Wn konta 250 Należności finansowe minus saldo strony Ma konta 290 Odpisy aktualizujące
1.2. Długoterminowe (powyżej 12 miesięcy)	W pozycji prezentowana jest wartość bilansowa należności finansowych budżetu jednostki samorządu terytorialnego, dotyczących należnych kwot z tytułu udzielonych, a niespłaconych do budżetu pożyczek, których płatność przypada w terminie powyżej 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.	Saldo strony Wn konta 250 Należności finansowe minus saldo strony Ma konta 290 Odpisy aktualizujące
2. Należności od budżetów	W pozycji przedstawiana jest wartość bilansowa należnych dochodów, zrealizowanych za pośrednictwem innych budżetów. Są to aktywa budżetu, które jeszcze nie wpłynęły na rachunek budżetu danej jednostki samorządu terytorialnego. Podstawą ewidencji tych należności są sprawozdania z realizacji dochodów sporządzane przez urzędy skarbowe i Ministerstwo Finansów. Przykładem są należne udziały w podatkach stanowiących dochód budżetu państwa.	Saldo strony Wn konta 224 Rozrachunki budżetu

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
3. Pozostałe należności i rozliczenia	W pozycji prezentowana jest wartość bilansowa, która jest sumą należności i rozliczeń innych niż należności finansowe oraz należności od budżetów. Mogą one dotyczyć np. środków pieniężnych nieodprowadzonych na rachunek budżetu z podległych jednostek budżetowych.	Saldo strony Wn konta 222 Rozliczenie dochodów budżetowych Saldo strony Wn konta 223 Rozliczenie wydatków budżetowych Saldo strony Wn konta 240 Pozostałe rozrachunki minus saldo strony Ma konta 290 Odpisy aktualizujące

* Saldo Wn konta 250 „Należności finansowe” może prezentować należności o charakterze krótkoterminowym i długoterminowym. W pozycji 1.1. Krótkoterminowe (do 12 miesięcy) prezentowana jest część salda należności finansowych, których termin płatności przypada w okresie do 12 miesięcy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Przykład

Należności finansowe krótkoterminowe (do 12 miesięcy)

W dniu 1 kwietnia 2014 r. burmistrz miasta Skarbiec udzielił pożyczki w wysokości 100 000 zł miejskiej przychodni zdrowia. Przychodnia zdrowia, zgodnie z podpisaną umową, zobowiązała się spłacić pożyczkę do 20 grudnia 2014 r. Niestety zła sytuacja finansowa przychodni spowodowała konieczność wydłużenia okresu spłaty. W dniu 31 grudnia 2014 r. podpisany został aneks do umowy, w którym zmieniono termin spłaty pożyczki na 20 grudnia 2015 r. W bilansie z wykonania budżetu, sporządzonym na dzień 31 grudnia 2014 r., jednostki samorządu terytorialnego zostanie wykazana należność finansowa z tytułu pożyczki w wysokości 100 000 zł. Należność ta zostanie zaprezentowana jako krótkoterminowa, z uwagi na wymagalność w ciągu najbliższych 12 miesięcy od dnia bilansowego.

III. Inne aktywa

Tabela 81. Pozycja aktywów – inne aktywa

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
III. Inne aktywa	W tej pozycji prezentowana jest wartość bilansowa aktywów budżetu innych niż środki pieniężne oraz należności i rozliczenia. W praktyce pozycja ta raczej nie występuje.	Saldo strony Wn* konta 909 Rozliczenia międzyokresowe

* Konto 909 może wykazywać saldo po stronie Wn, jak również po stronie Ma. Saldo po stronie Ma jest prezentowane w pasywach w pozycji III. Inne pasywa.

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Pasywa budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Pasywa bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego przedstawiają źródła finansowania aktywów. W bilansie pasywa jednostki samorządu terytorialnego są ujmowane w podziale na: zobowiązania, aktywa netto budżetu oraz inne pasywa.

I. Zobowiązania. Zobowiązania budżetu jednostki samorządu terytorialnego dotyczą pozostałych do spłaty zobowiązań według stanu na dzień bilansowy.

Tabela 82. Pozycje pasywów – zobowiązania

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
I. Zobowiązania	Suma pozycji 1, 2 i 3	
1. Zobowiązania finansowe	Suma pozycji 1.1 i 1.2	
1.1. Krótkoterminowe (do 12 miesięcy)	W pozycji tej prezentujemy wartość bilansową zobowiązań finansowych jednostki samorządu terytorialnego z tytułu zaciągniętych kredytów, pożyczek, wyemitowanych papierów wartościowych, których spłata będzie przypadać w terminie do 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.	Saldo strony Ma konta 134 Kredyty bankowe Saldo strony Ma konta 260 Zobowiązania finansowe
1.2. Długoterminowe (powyżej 12 miesięcy)	W pozycji tej prezentujemy wartość bilansową zobowiązań finansowych jednostki samorządu terytorialnego z tytułu zaciągniętych kredytów, pożyczek, wyemitowanych papierów wartościowych, których spłata będzie przypadać w terminie powyżej 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.	Saldo strony Ma konta 134 Kredyty bankowe Saldo strony Ma konta 260 Zobowiązania finansowe
2. Zobowiązania wobec budżetów	W pozycji tej prezentowana jest wartość bilansowa zobowiązań wobec innych budżetów, np. dotyczących: - nieodprowadzonych środków pieniężnych z tytułu niewykorzystanych dotacji celowych z budżetu państwa; - nieodprowadzonych środków pieniężnych z tytułu niewykorzystanych dotacji celowych z budżetu innych jednostek samorządu terytorialnego.	Saldo strony Ma konta 224 Rozrachunki budżetu
3. Pozostałe zobowiązania	W tej pozycji prezentowana jest wartość bilansowa zobowiązań, które nie stanowią zobowiązań finansowych ani zobowiązań wobec innych budżetów. Przykładem pozostałych zobowiązań mogą być rozrachunki wynikające z pomyłkowego wpływu środków na rachunek bankowy budżetu jednostki samorządu terytorialnego.	Saldo strony Ma konta 240 Pozostałe rozrachunki

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Przykład

1. Zobowiązania finansowe

W 2014 r. miasto Potrzeba wyemitowało obligacje na łączną kwotę 1 000 000 zł na sfinansowanie budowy krytej pływalni. Wykup obligacji będzie następował w ciągu dziesięciu następnych lat budżetowych, po 100 000 zł w każdym roku. W bilansie z wykonania budżetu na dzień 31 grudnia 2014 r. zostaną zaprezentowane:

- zobowiązania finansowe krótkoterminowe (do 12 miesięcy) w wysokości 100 000 zł;
- zobowiązania finansowe długoterminowe (powyżej 12 miesięcy) w wysokości 900 000 zł.

2. Zobowiązania wobec budżetów

Gmina Droga otrzymała z budżetu państwa dotację celową w wysokości 300 000 zł na finansowanie świadczeń z zakresu pomocy społecznej. Do końca roku budżetowego 2014 za pośrednictwem ośrodka pomocy społecznej z dotacji zostały wypłacone zasiłki na łączną kwotę 299 000 zł. Kwota 1000 zł pozostała niewykorzystana i znajduje się na rachunku bankowym gminy. Niewykorzystane środki pieniężne stanowią zobowiązanie wobec innych budżetów. Gmina Droga zaprezentuje zobowiązanie w wysokości 1000 zł w bilansie z wykonania budżetu za 2014 r.

II. Aktywa netto budżetu. Te pozycje bilansu prezentują wyniki wykonania budżetu w danym roku oraz wyniki z wielu lat w układzie skumulowanym.

Tabela 83. Pozycje pasywów – aktywa netto budżetu

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
II. Aktywa netto budżetu	Suma pozycji 1 + 2 + 3 + 4 + 5	
1. Wynik wykonania budżetu (+, –)	Suma pozycji 1.1 + 1.2 + 1.3	
1.1. Nadwyżka budżetu (+)	W tej pozycji prezentowana jest nadwyżka budżetu jako różnica pomiędzy dochodami (strona Ma konta 901) a wydatkami budżetu (strona Wn konta 902).	Saldo* strony Ma konta 961 Wynik wykonania budżetu
1.2. Deficyt budżetu (–)	W tej pozycji prezentowany jest deficyt budżetu jako różnica pomiędzy dochodami (strona Ma konta 901) a wydatkami budżetu (strona Wn konta 902).	Saldo** strony Wn konta 961 Wynik wykonania budżetu
1.3. Niewykonane wydatki (–)	Ta pozycja obejmuje wydatki niewygasające (saldo strony Wn konta 903 przed przeksięgowaniem na konto 961), które powinny być zgodne z wykazem i planem finansowym ustalonym uchwałą organu stanowiącego. Konto 903 na koniec roku nie wykazuje salda, ponieważ pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo tego konta zostaje przeniesione na konto 961.	Saldo strony Wn konta 903 Niewykonane wydatki
2. Wynik na operacjach niekasowych (+, –)	Wynik na operacjach niekasowych prezentuje skutek zaewidencjonowanych przychodów i kosztów. Może dotyczyć operacji związanych m.in. z wyceną aktywów i pasywów. Przykładem zdarzenia ujmowanego w tej pozycji jest umorzenie zobowiązania finansowego danej jednostki samorządu terytorialnego.	Saldo strony Wn (–) lub saldo strony Ma (+) konta 962 Wynik na pozostałych operacjach
3. Rezerwa na niewygasające wydatki	Pozycja ta prezentuje równowartość zarezerwowanych środków pieniężnych na wydatki niewygasające. Kwota ustalonych wydatków niewygasających powinna zostać przekazana na wyodrębniony rachunek bankowy. Równowartość kwoty zostanie zaprezentowana jako rezerwa na wydatki niewygasające.	Saldo strony Ma konta 904 Niewygasające wydatki
4. Środki z prywatyzacji	Pozycja ta przedstawia równowartość otrzymanych, a niewykorzystanych na finansowanie deficytu przychodów budżetu z tytułu prywatyzacji. Środki z prywatyzacji mogą np. dotyczyć sprzedanych przez jednostkę samorządu terytorialnego udziałów w spółkach prawa handlowego.	Saldo strony Ma konta 968 Prywatyzacja
5. Skumulowany wynik wykonania budżetu (+, –)	Skumulowany wynik budżetu jest sumą wyników budżetu osiągniętych w latach poprzednich. Może występować jako nadwyżka (+) lub deficyt (–). Po zatwierdzeniu sprawozdania z wykonania budżetu w danym roku, na konto 960 Skumulowane wyniki budżetu zostają przeksięgowane: - wynik wykonania budżetu ostatniego roku budżetowego; - wynik na pozostałych operacjach.	Saldo strony Wn (–) lub saldo strony Ma (+) konta 960 Skumulowane wyniki budżetu

* Część salda strony Ma konta 961, obliczonego jako różnica dochodów (strona Ma konta 901) i wydatków (strona Wn konta 902).

** Część salda strony Wn konta 961, obliczonego jako różnica dochodów (strona Ma konta 901) i wydatków (strona Wn konta 902).

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Przykład**1. Nadwyżka**

Miasto Górka zrealizowało w roku budżetowym:

- dochody w wysokości 100 000 000 zł;
- wydatki w wysokości 80 000 000 zł (w tym wydatki niewygasające 2 000 000 zł).

Wynik wykonania budżetu jest nadwyżką i wynosi 20 000 000 zł.

Prezentacja danych w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

1. Wynik wykonania budżetu (+,-)	20 000 000 zł
1.1. Nadwyżka budżetu (+)	22 000 000 zł
1.2. Deficyt budżetu (-)	-
1.3. Niewykonane wydatki (-)	-2 000 000 zł

2. Deficyt

Gmina Dołek zrealizowała w roku budżetowym:

- dochody w wysokości 90 000 000 zł;
- wydatki w wysokości 100 000 000 zł (w tym wydatki niewygasające 2 000 000 zł).

Wynik wykonania budżetu jest deficytem i wynosi - 10 000 000 zł.

Prezentacja danych w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

1. Wynik wykonania budżetu (+,-)	-10 000 000 zł
1.1. Nadwyżka budżetu (+)	-
1.2. Deficyt budżetu (-)	-8 000 000 zł
1.3. Niewykonane wydatki (-)	-2 000 000 zł

3. Wynik na operacjach niekasowych

Gmina Ciepła zaciągnęła pożyczkę w wysokości 400 000 zł w Wojewódzkim Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (WFOŚiGW), przeznaczoną na realizację zadania „Termomodernizacja budynków oświatowych”. Zadanie zostało zrealizowane i osiągnięto efekt ekologiczny. Zgodnie z podpisaną umową w przypadku osiągnięcia efektu ekologicznego oraz po spłacie kwoty 300 000 zł pozostała część pożyczki w wysokości 100 000 zł zostanie umorzona. WFOŚiGW podjął decyzję o umorzeniu pozostałej do spłaty kwoty pożyczki 100 000 zł.

Umorzenie pozostałej do spłaty kwoty pożyczki na podstawie decyzji podjętej przez WFOŚiGW zostanie zaksięgowane jako:

- zwiększenie wyniku na operacjach niekasowych po stronie Ma konta 962;
- zmniejszenie zobowiązania finansowego po stronie Wn konta 260.

Prezentacja danych w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

2. Wynik na operacjach niekasowych	100 000 zł
------------------------------------	------------

III. Inne pasywa. W pozycji tej prezentowana jest wartość środków pieniężnych przekazanych na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w roku budżetowym, które nie stanowią dochodów budżetu w danym roku.

Tabela 84. Pozycja pasywów – inne pasywa

Pozycja	Treść ekonomiczna	Skąd czerpać dane
III. Inne pasywa	W tej pozycji prezentowana jest równowartość środków, które wpłynęły na rachunek budżetu, stanowiących dochody następnego roku budżetowego.	Saldo strony Ma konta 909 Rozliczenia międzyokresowe

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

Przykład

Na wykonanie swoich zadań jednostki oświatowe samorządu terytorialnego otrzymują subwencje (część oświatową). Środki przeznaczone na realizację zadań oświatowych w styczniu wpływają na rachunek budżetu w grudniu roku poprzedniego. Operacja ta zostanie zaewidencjonowana po stronie Ma konta 909 „Rozliczenia międzyokresowe”. Powyższy przykład operacji jest wyjątkiem od kasowej zasady realizacji budżetu.

Informacje uzupełniające bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Informacje te są integralną częścią bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Zamieszczane są pod tabelą prezentującą aktywa i pasywa i dotyczą:

- udzielonych poręczeń i gwarancji¹³⁹;
- otrzymanych poręczeń i gwarancji;
- innych informacji istotnych dla rzetelności i przejrzystości budżetu.

Obowiązkowo prezentowane są udzielone poręczenia i gwarancje oraz otrzymane poręczenia i gwarancje.

Przedstawiane informacje mają wpływ na sytuację finansową jednostki samorządu terytorialnego. Udzielone poręczenia i gwarancje są obciążeniem dla jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ ich skutkiem może być konieczność wydatkowania środków z budżetu jednostki.

Przykład

Udzielone poręczenie

Powiat Rzyko udzielił poręczenia dla szpitala (samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, którego organem założycielskim jest samorząd powiatowy) w związku z zaciąganiem przez szpital kredytem na finansowanie działalności. Jednak pomimo zaciągniętego kredytu szpital utracił płynność finansową. W związku z tym, że powiat Rzyko udzielił poręczenia szpitalowi, bank uruchomił egzekucję z rachunku bankowego powiatu.

Z kolei otrzymane poręczenia i gwarancje są pożądanym instrumentem zabezpieczającym zobowiązania jednostki samorządu terytorialnego lub udzielone przez jednostkę samorządu terytorialnego dotacje i pożyczki.

Przykład

Otrzymane poręczenie

Gmina Asekuracja chciała zaciągnąć w banku kredyt na sfinansowanie zadania inwestycyjnego. Z uwagi na trudną sytuację finansową gminy bank zażądał poręczenia. Gmina uzyskała poręczenie od własnej spółki prawa handlowego. W przypadku braku spłaty kredytu przez gminę egzekucja spłaty zostanie uruchomiona z rachunku bankowego spółki.

¹³⁹ Udzielone poręczenia i gwarancje są to udzielone przez jednostki samorządu terytorialnego zabezpieczenia wykonania zobowiązania. **Udzielone poręczenie** zabezpiecza zobowiązania dłużnika do wysokości określonej kwoty, w przypadku gdyby dłużnik tego zobowiązania nie wykonał. **Udzielona gwarancja** zabezpiecza wykonania zobowiązania do wysokości sumy gwarancyjnej, w przypadku gdyby dłużnik nie spełnił swojego świadczenia.

Ostatnim elementem informacji uzupełniających są inne informacje, istotne dla rzetelności i przejrzystości budżetu. Pozycja ta jest uzupełniana w miarę potrzeb, a decyzję o jej treści podejmuje skarbnik. Przykładem takiej informacji jest „Stan wolnych środków pieniężnych budżetu”. Stanu wolnych środków budżetu nie należy utożsamiać ze stanem środków pieniężnych budżetu. Wolne środki stanowią nadwyżkę środków pieniężnych na rachunku budżetu, która może być rozdysponowana na pokrycie deficytu jednostki samorządu terytorialnego. W celu ustalenia tej pozycji niezbędne są dodatkowe obliczenia, przedstawione w tabeli poniżej.

Tabela 85. Pozycja informacji uzupełniających „Stan wolnych środków”

Stan wolnych środków	
+	Pozycja 1.1. Środki pieniężne budżetu
–	Środki pieniężne otrzymane na poczet dochodów roku następnego, tj. dotacje i subwencje
–	Środki pieniężne przebrane na poczet niewygasających wydatków
+	Należności z tytułu dochodów danego roku, które kasowo wpływają w styczniu roku następnego, a dotyczą roku poprzedniego

Źródło: opracowanie własne

SPRAWDŹ SIEBIE

1. W jakim terminie sporządzane jest sprawozdanie finansowe jednostek likwidowanych?
2. W jakim terminie przekazywane jest do Ministerstwa Finansów łączne sprawozdanie finansowe dysponentów środków budżetu państwa?
3. W jakim terminie przekazywane jest do właściwych regionalnych izb obrachunkowych sprawozdanie finansowe jednostki samorządu terytorialnego?
4. Kto jest odbiorcą sprawozdań finansowych dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia?
5. Które z wymienionych poniżej jednostek sektora finansów publicznych sporządzają sprawozdania finansowe według szczególnych zasad rachunkowości budżetowej:
 - a) jednostka budżetowa;
 - b) samorządowa instytucja kultury;
 - c) samorządowy zakład budżetowy;
 - d) samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej?
6. Wymień elementy sprawozdania finansowego samorządowego zakładu budżetowego.
7. Z jakich elementów składa się sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej mającej siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej?
8. Podaj dwa przykłady wyłączeń w sprawozdaniach finansowych o charakterze łącznym.
9. Wymień główne grupy aktywów i pasywów prezentowane w bilansie z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.
10. W jakiej grupie aktywów bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego prezentowana jest pozycja „Środki pieniężne w kasie”?
11. Czy przychody z tytułu dochodów budżetowych są elementem bilansu czy rachunku zysków i strat?

12. Wymień co najmniej dwie informacje uzupełniające prezentowane pod bilansem z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego.
13. Czy pozycja bilansu o nazwie „Rozliczenie z tytułu środków na wydatki budżetowe oraz z tytułu dochodów budżetowych” występuje w jednostkach budżetowych czy w samorządowych zakładach budżetowych?
14. W jakim wariantie sporządzają rachunek zysków i strat jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe?

4.7 Sprawozdania budżetowe jednostek sektora finansów publicznych

Sprawozdania budżetowe – rodzaje, okresy i jednostki sporządzające

Sprawozdania budżetowe oznaczone są symbolem **Rb**. Można je podzielić na następujące rodzaje:

- sprawozdania z wykonania planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych (w tym planów z wykonania dochodów i wydatków);
- sprawozdania o stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych;
- sprawozdania o wydatkach strukturalnych.

Tabela 86. Sprawozdania budżetowe jednostek sektora finansów publicznych

Grupa sprawozdań budżetowych	Symbol sprawozdania	Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania
Sprawozdania z wykonania planu dochodów	Rb-27 – miesięczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych	Dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni
	Rb-27S – miesięczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów jednostki samorządu terytorialnego	Samorządowe jednostki budżetowe
	Rb-27UE – miesięczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetu środków europejskich	Dysponenci budżetu środków europejskich
Sprawozdania z wykonania planu wydatków	Rb-28 – miesięczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa	Dysponenci środków budżetu państwa wszystkich stopni
	Rb-28S – miesięczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków jednostki samorządu terytorialnego	Samorządowe jednostki budżetowe
	Rb-28UE – miesięczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich	Państwowe jednostki budżetowe wykonujące budżet środków europejskich
Sprawozdania z wykonania planów finansowych	Rb-30S – półroczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego samorządowego zakładu budżetowego	Samorządowe zakłady budżetowe
	Rb-33 – kwartalne sprawozdanie z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego	Dysponenci państwowych funduszy celowych
	Rb-35 – półroczne lub roczne sprawozdanie z wykonania planu dochodów i wydatków agencji wykonawczej	Agencje wykonawcze

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Tabela 87. Sprawozdania o stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych

Grupa sprawozdań budżetowych	Symbol sprawozdania	Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania
Sprawozdania o stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych	Rb-23 – miesięczne lub roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych	Państwowe jednostki budżetowe
	Rb-23A – miesięczne lub roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunku bankowym izb celnych do gromadzenia dochodów budżetowych z podatku akcyzowego oraz podatku od gier	Izby celne
	Rb-24 – miesięczne lub roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bieżących urzędów skarbowych	Urzędy skarbowe
Sprawozdanie o stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego	Rb-ST – roczne sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego	Jednostki samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Tabela 88. Sprawozdania o wydatkach strukturalnych

Symbol sprawozdania	Jednostki zobowiązane do sporządzania sprawozdania
Rb-WSa – sprawozdanie o wydatkach strukturalnych poniesionych przez jednostki samorządu terytorialnego	Jest to sprawozdanie o charakterze skonsolidowanym, które sporządza się na podstawie sprawozdań wszystkich jednostek podległych i nadzorowanych przez tę jednostkę.
Rb-WSb – sprawozdanie o wydatkach strukturalnych w podziale wojewódzkim (regionalnym), poniesionych przez pozostałe jednostki sektora finansów publicznych	Jest to sprawozdanie skonsolidowane, które sporządzają dysponenti budżetu państwa drugiego stopnia oraz dysponenti części budżetowych na podstawie sprawozdań pozostałych jednostek sektora finansów publicznych, z wyłączeniem jednostek poza granicami kraju (tzw. placówek).

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Zasady sporządzania typowych sprawozdań budżetowych

Typowym sprawozdaniem z wykonania planu dochodów jest **sprawozdanie budżetowe Rb-27S**, sporządzane przez jednostki budżetowe podległe jednostce samorządu terytorialnego.

Tabela 89. Charakterystyka sprawozdania budżetowego Rb-27S

Nazwa	Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej
Rodzaj	sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów
Jednostki sporządzające	jednostki budżetowe podległe jednostce samorządu terytorialnego
Osoba odpowiedzialna	kierownik samorządowej jednostki budżetowej
Termin przekazania sprawozdania	sprawozdanie miesięczne – do 10. dnia następnego miesiąca sprawozdanie roczne – do 1 lutego następnego roku

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Jednostka otrzymująca sprawozdania	zarząd jednostki samorządu terytorialnego (a także wójt, burmistrz, prezydent)
Cel sporządzenia	informacyjno-kontrolny
Pochodzenie danych	ewidencja bilansowa i pozabilansowa oraz zatwierdzone plany finansowe
Przykład sprawozdania	załącznik 5 na końcu podręcznika

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Tabela 90. Zakres danych prezentowanych w sprawozdaniu budżetowym Rb-27S

Rodzaj danych	Treść ekonomiczna	Źródło danych
Plan (po zmianach)	Plan dochodów po zmianach, tj. plan według uchwały budżetowej oraz po dokonanych zmianach (zwiększenia lub zmniejszenia) do końca okresu sprawozdawczego	Zatwierdzony przez kierownika jednostki plan finansowy
Należności	Należności wynikające z salda początkowego (B0) należności z tytułu dochodów budżetowych plus przypisy (zwiększenia należności) minus odpisy (zmniejszenia należności). Pozycja ta informuje, jaka wartość należności wystąpiła w okresie sprawozdawczym	Obroty konta 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych lub innych kont zespołu 2 Rozrachunki i rozliczenia o charakterze należności
Dochody wykonane	Dochody wpłacone (narastająco) od początku roku kalendarzowego do końca okresu sprawozdawczego na rachunek bankowy i do kasy jednostki oraz zapłacone kartą płatniczą	Strona Wn konta 130 Rachunek bieżący jednostki, konto 101 Kasa oraz konto 141 Środki pieniężne w drodze (karty płatnicze) Ewidencja dochodów według klasyfikacji budżetowej: dział, rozdział, paragraf
Dochody otrzymane	Dochody wpłacone (narastająco) od początku roku kalendarzowego do końca okresu sprawozdawczego na rachunek bankowy	Strona Wn konta 130 Rachunek bieżący jednostki
Należności pozostałe do zapłaty	Należności pomniejszone o wykonane dochody	Strona Wn konta 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych – stan na koniec okresu sprawozdawczego
Zaległości netto	Należności pozostałe do zapłaty, których termin zapłaty minął i mogą być egzekwowane	Część salda strony Wn konta 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych – stan na koniec okresu sprawozdawczego
Nadpłaty	Kwoty nadpłacone	Strona Ma konta 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Sprawozdania miesięczne Rb-27S za styczeń, luty, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, październik, listopad i grudzień wypełniane są tylko w zakresie planu oraz wykonanych dochodów. Sprawozdania za miesiące kończące każdy kwartał oraz sprawozdanie roczne wypełnia się w zakresie wszystkich rodzajów danych.

Przykład

Centrum Informacji Turystycznej w gminie Zamek jest samorządową jednostką budżetową, wykonującą zadania z zakresu turystyki. Ma ono obowiązek sporządzania rocznych sprawozdań z wykonania planu finansowego dochodów i wydatków.

Sprawozdanie z wykonania planu dochodów

Plan finansowy jednostki na 2014 r. nie przewidywał realizacji dochodów. Jednak w dniu 1 grudnia 2014 r. jednostka naliczyła wykonawcy (spółka z o.o.) karę umowną w wysokości 1000 zł za nieterminowe wykonanie remontu. Termin zapłaty kary został wyznaczony na 14 grudnia 2014 r. Należność z powyższego tytułu została zaewidencjonowana w księgach rachunkowych jednostki. W wyznaczonym terminie wykonawca remontu wpłacił na rachunek bieżący jednostki kwotę 1000 zł. Kwota ta stanowi zrealizowany dochód jednostki i została odprowadzona na rachunek budżetu gminy Zamek.

Centrum Informacji Turystycznej wykazało w „Rb-27 Sprawozdanie roczne z wykonania planu dochodów budżetowych za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2014 r.” następujące dane:

Dział 630 Turystyka, rozdział 63001 Ośrodki informacji turystycznej

w zł

Paragraf	Nazwa paragrafu	Plan (po zmianach)	Należności	Dochody wykonane	Dochody otrzymane
0580	Grzywny i inne kary pieniężne od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych	0,00	1000,00	1000,00	1000,00

Typowym sprawozdaniem z wykonania planu wydatków jest **sprawozdanie budżetowe Rb-28S**, sporządzane przez jednostki budżetowe podległe jednostce samorządu terytorialnego.

Tabela 91. Charakterystyka sprawozdania budżetowego Rb-28S

Nazwa	Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej
Rodzaj	sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu wydatków
Jednostki sporządzające	jednostki budżetowe podległe jednostce samorządu terytorialnego
Osoba odpowiedzialna	kierownik samorządowej jednostki budżetowej
Termin przekazania sprawozdania	- sprawozdanie miesięczne – do 10. dnia następnego miesiąca - sprawozdanie roczne – do 1 lutego następnego roku
Jednostka otrzymująca sprawozdania	zarząd jednostki samorządu terytorialnego (a także wójt, burmistrz, prezydent)
Cel sporządzenia	informacyjno-kontrolny
Pochodzenie danych	ewidencja bilansowa i pozabilansowa oraz zatwierdzone plany finansowe
Przykład sprawozdania	załącznik 6 na końcu podręcznika

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Tabela 92. Zakres danych prezentowanych w sprawozdaniu budżetowym Rb-28S

Rodzaj danych	Treść ekonomiczna	Źródło danych
Plan (po zmianach)	Plan wydatków po zmianach	Strona Wn konta 980 Plan finansowy wydatków budżetowych
Zaangażowanie	Zaangażowanie wydatków budżetowych – umowy i inne postanowienia, które spowodują w przyszłości wydatkowanie środków	Strona Ma konta 998 Zaangażowanie wydatków roku bieżącego oraz strona Ma konta 999 Zaangażowanie wydatków przyszłych lat

ciąg dalszy tabeli na następnej stronie

Rodzaj danych	Treść ekonomiczna	Źródło danych
Wykonanie wydatków	Wydatki wykonane od początku roku kalendarzowego do końca okresu sprawozdawczego na rachunek bankowy, do kasy jednostki oraz zapłacone kartą płatniczą	Strona Ma konta 130 Rachunek bieżący jednostki Ewidencja wydatków według klasyfikacji budżetowej: dział, rozdział, paragraf
Zobowiązania ogółem	Zobowiązania ogółem	Salda Ma kont zespołu 2 Rozrachunki i rozliczenia
Zobowiązania powstałe w latach ubiegłych	Zobowiązania, które powstały w poprzednich latach budżetowych	Salda Ma kont zespołu 2 Rozrachunki i rozliczenia
Zobowiązania powstałe w bieżącym roku	Zobowiązania, które powstały w bieżącym roku budżetowym	Salda Ma kont zespołu 2 Rozrachunki i rozliczenia
Wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego	Plan wydatków niewygasających	Strona Wn konta 903 Niewykonane wydatki

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Sprawozdania miesięczne Rb-28S za styczeń, luty, kwiecień, maj, lipiec, sierpień, październik, listopad i grudzień wypełniane są tylko w zakresie planu oraz wykonanych wydatków. Sprawozdania za miesiące kończące każdy kwartał oraz sprawozdanie roczne wypełnia się w zakresie wszystkich rodzajów danych.

Przykład

Sprawozdanie z wykonania planu wydatków

Plan finansowy Centrum Informacji Turystycznej z poprzedniego przykładu na 2014 r. w zakresie wydatków przedstawiał się następująco:

• paragraf 4010 Wynagrodzenia osobowe pracowników:	316 985 zł
• paragraf 4040 Dodatkowe wynagrodzenie roczne:	26 205 zł
• paragraf 4110 Składki na ubezpieczenia społeczne:	58 350 zł
• paragraf 4120 Składki na Fundusz Pracy:	8 162 zł
• paragraf 4210 Zakup materiałów i wyposażenia:	27 000 zł
• paragraf 4260 Zakup energii:	4 350 zł
• paragraf 4270 Zakup usług remontowych:	30 000 zł
• paragraf 4300 Zakup usług pozostałych:	71 740 zł
• paragraf 4400 Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe:	19 550 zł
• paragraf 4440 Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych:	10 450 zł
• paragraf 4700 Szkolenia pracowników niebędących członkami służby cywilnej:	1 000 zł

W trakcie roku budżetowego zaangażowane zostały środki publiczne oraz wykonane wydatki w ramach limitu planu finansowego. W księgach rachunkowych pozostały niezapłacone zobowiązania, dla których nie minął termin płatności:

- z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne;
- zaewidencjonowane zobowiązania z tytułu zakładowego funduszu nagród (tzw. trzynastki).

Centrum Informacji Turystycznej sporządziło „Rb-28S Sprawozdanie roczne z wykonania planu finansowego wydatków za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2014 r.”, w którym wykazało następujące dane:

Dział 630 Turystyka, rozdział 63001 Ośrodki informacji turystycznej

w zł

Paragraf	Plan (po zmianach)	Zaangażowanie	Wydatki wykonane	Zobowiązania ogółem	w tym wymagalne
4010	316 985,00	316 725,90	316 725,90	8 593,62	0,00
4040	26 205,00	26 204,01	26 204,01	24 188,87	0,00
4110	58 350,00	58 194,20	58 194,20	9 059,40	0,00
4120	8 162,00	8 138,33	8 138,33	1 224,07	0,00
4210	27 000,00	26 500,00	26 500,00	0,00	0,00
4260	4 350,00	4 300,00	4 300,00	150,00	0,00
4270	30 000,00	30 000,00	30 000,00	0,00	0,00
4300	71 740,00	71 716,21	71 716,21	0,00	0,00
4400	19 550,00	19 533,98	19 533,98	0,00	0,00
4440	10 450,00	10 435,09	10 435,09	0,00	0,00
4700	1 000,00	998,00	998,00	0,00	0,00

Odrębnie należy potraktować **sprawozdania z wykonania operacji finansowych**, ponieważ obowiązek ich sporządzania wynika z innego rozporządzenia ministra finansów. Sprawozdania te dotyczą przede wszystkim należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, oraz udzielonych poręczeń i gwarancji.

Tabela 93. Rodzaje sprawozdań z operacji finansowych

Rb-Z	Rb-UZ	Rb-N	Rb-UN	Rb-ZN
Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji	Roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych	Kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych	Roczne sprawozdanie uzupełniające o stanie należności z tytułu papierów wartościowych według wartości księgowej	Kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań oraz należności Skarbu Państwa z tytułu wykonywania przez jednostki samorządu terytorialnego zadań zleconych

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia ministra finansów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych

Przy sporządzaniu sprawozdań z zakresu operacji finansowych konieczna jest znajomość klasyfikacji tytułów dłużnych. **Tytułami dłużnymi** są nie tylko kredyty i pożyczki oraz wyemitowane obligacje, ale również:

- umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, które mają wpływ na poziom długu publicznego;
- papiery wartościowe, których zbywalność jest ograniczona;
- umowy sprzedaży, w których cena płatna jest w ratach;
- umowy leasingu zawarte z producentem lub finansującym, w których ryzyko i korzyści z tytułu własności są przeniesione na korzystającego z rzeczy;
- umowy nienazwane o terminie dłuższym niż rok, związane z finansowaniem usług, dostaw, robót budowlanych, które wywołują skutki ekonomiczne podobne do umowy pożyczki lub kredytu.

Sprawozdania w zakresie operacji finansowych sporządzane są na podstawie ewidencji księgowej oraz innych dokumentów. Dane dotyczące sprawozdań prezentowane są również w układzie podmiotowym odpowiednio dla:

- ♦ dłużników – w sprawozdaniach Rb-N i Rb-UN;
- ♦ wierzycieli – w sprawozdaniach Rb-Z i Rb-UZ.

Prezentacja dłużników oraz wierzycieli w układzie podmiotowym podzieliła przede wszystkim wierzycieli na:

- jednostki należące do sektora finansów publicznych;
- pozostałych.

Zastosowany podział ma na celu dokonanie konsolidacji wzajemnych rozliczeń z tytułu należności i zobowiązań pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych.

Do sporządzenia sprawozdań niezbędne jest prowadzenie bardzo szczegółowej ewidencji analitycznej (z podziałem na podmioty) według:

- ♦ tytułów należności oraz wybranych aktywów;
- ♦ tytułów dłużnych.

Jednostki sporządzające sprawozdania budżetowe z wykonania operacji finansowych mogą je przekazywać wyłącznie w formie elektronicznej tylko wtedy, gdy zostaną opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym lub podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP. Przy czym jednostki organizacyjne podległe jednostkom samorządu terytorialnego mogą przekazywać sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej tylko wtedy, gdy zostaną opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym i przekazane z wykorzystaniem aplikacji wskazanej przez Ministerstwo Finansów. Jednostki samorządu terytorialnego przekazują sprawozdania wyłącznie w formie elektronicznej z wykorzystaniem aplikacji wskazanej przez Ministerstwo Finansów.

Najkrótszą historię w sektorze finansów publicznych (od 2012 r.) mają **sprawozdania z wykonania planów finansowych w układzie zadaniowym**. Obowiązek ich sporządzania ustalił minister finansów w Rozporządzeniu z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, w którym określił:

- wzory sprawozdań;
- jednostki sporządzające;
- terminy i sposoby sporządzania.

Sprawozdania w układzie zadaniowym sporządzane są za okres pierwszego półrocza oraz za rok budżetowy. Są to sprawozdania:

- ♦ **Rb-BZ1** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym;
- ♦ **Rb-BZ2** – półroczne/roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego państwowego funduszu celowego agencji wykonawczej / instytucji gospodarki budżetowej / państwowej osoby prawnej w układzie zadaniowym.

Nie sporządzają tych sprawozdań jednostki samorządu terytorialnego.

Dane w sprawozdaniach są wykazywane w układzie zadaniowym oraz w układzie mierzonych, odpowiadających wysokości wydatków ujętych w ustawie budżetowej.

Przykład

Rb-BZ2 Roczne sprawozdanie z wykonania planu finansowego Polskiej Akademii Nauk w układzie zadaniowym za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2012 r.

Funkcja / zadanie / podzadanie / działanie (nr i nazwa)	Wydatki					Cel	Miernik			
	Plan wg ustawy budżetowej na 2012 r.	Plan po zmianach	Wykonanie	Zobowią- zania	% (4:3)		Nazwa	Plan wg ustawy budżetowej na 2012. r.	Przewidywane wykonanie war- tości miernika na koniec roku budżetowego	Wykona- nie
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
10. Nauka polska	81 129 000	81 135 000	80 806 000	0	99,6					
10.1. Prowadzenie badań naukowych oraz rozbudowa infrastruk- tury nauki	22 389 000	18 953 000	18 949 000	0	99,9	Podniesienie poziomu wyników badań naukowych	Liczba prac indeksowanych z Polski do liczby prac naukowych publikowanych w Polsce (%)	27,0%	27,0%	Brak danych
10.1.1. Wspieranie badań naukowych	22 389 000	18 953 000	18 949 000	0	99,9	Wspieranie rozwoju poznawczych badań naukowych	Liczba prac indeksowanych z Polski do liczby prac naukowych publikowanych w Polsce (%)	27,0%	27,0%	Brak danych
10.3. Upowszechnianie, promocja oraz popuła- ryzacja nauki	58 740 000	62 182 000	61 857 000	0	99,4	Zwiększenie zainteresowania nauką i dziedzictwem narodowym poprzez upowszechnianie i promocję	Liczba wydażeń promują- cych naukę	3 180	3 180	3 505
10.3.1. Wspieranie działalności Polskiej Akademii Nauk	24 832 000	26 573 000	25 355 000	0	95,4	Umożliwienie integracji uczonych całego kraju	Liczba członków PAN oraz przedstawicieli nauki uczestniczących w gremiach Akademii	3 628	3 628	19 781
10.3.2. Poszerzenie wiedzy o nauce polskiej oraz wzbogacanie kultury narodowej	33 908 000	35 609 000	35 502 000	0	99,7	Gromadzenie, opracowywanie i zabezpieczenie zasobów biblio- tecznych muzealnych i archiwal- nych oraz realizacja przedsięwzięć prezentujących osiągnięcia nauki	Liczba woluminów znaj- dujących się w zasobach bibliotecznych	1 361 643	1 361 643	1 392 671
Wydatki ogółem	81 129 000	81 135 000	80 806 000	0	99,6					

SPRAWDŹ SIEBIE

1. Wymień podstawowe rodzaje sprawozdań z wykonania planu dochodów i wydatków.
2. Wymień co najmniej trzy tytuły dłużne zaliczane do państwowego długu publicznego.
3. Wymień rodzaje jednostek sektora finansów publicznych, zobowiązanych do sporządzania sprawozdań z wykonania planów finansowych w układzie zadaniowym.
4. Za jakie okresy mogą być sporządzane sprawozdania budżetowe?

Załączniki

■ Załącznik 1. Przykładowy wykaz kont dla placówki oświatowej

KONTA BILANSOWE

Zespół 0 – Majątek trwały

- 011 Środki trwałe
- 013 Pozostałe środki trwałe
- 014 Zbiory biblioteczne
- 020 Wartości niematerialne i prawne
- 071 Umożnienie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
- 072 Umożnienie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych
- 080 Środki trwałe w budowie (inwestycje)

Zespół 1 – Środki pieniężne i rachunki bankowe

- 101 Kasa
- 130 Rachunek bieżący jednostki
- 132 Rachunek dochodów jednostek budżetowych
- 135 Rachunki środków funduszy specjalnego przeznaczenia
- 139 Inne rachunki bankowe
- 141 Środki pieniężne w drodze

Zespół 2 – Rozrachunki i rozliczenia

- 201 Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami
- 221 Należności z tytułu dochodów budżetowych
- 222 Rozliczenie dochodów budżetowych
- 223 Rozliczenie wydatków budżetowych
- 225 Rozrachunki z budżetami
- 229 Pozostałe rozrachunki publicznoprawne
- 231 Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń
- 234 Pozostałe rozrachunki z pracownikami
- 240 Pozostałe rozrachunki
- 245 Wpływy do wyjaśnienia
- 290 Odpisy aktualizujące należności

Zespół 3 – Materiały i towary

- 300 Rozliczenie zakupu materiałów
- 310 Materiały

Zespół 4 – Koszty według rodzajów i ich rozliczenie

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

Zespół 6 – Produkty

- 640 Rozliczenie międzyokresowe kosztów

Zespół 7 – Przychody, dochody i koszty

- 740 Dotacje i środki na inwestycje
- 720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych
- 760 Pozostałe przychody operacyjne
- 761 Pozostałe koszty operacyjne
- 770 Zyski nadzwyczajne
- 771 Straty nadzwyczajne

Zespół 8 – Fundusze, rezerwy i wynik finansowy

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

KONTA POZABILANSOWE

- 975 Wydatki strukturalne
- 976 Wzajemne rozliczenia między jednostkami
- 980 Plan finansowy wydatków budżetowych
- 981 Plan finansowy niewygasających wydatków
- 998 Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego
- 999 Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat

Załącznik 2

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej: Szkoła Podstawowa nr 11 ul. Wysoka 1, 90-352 Zgoda	BILANS jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego sporządzony na dzień 31.12.2013 r.					Adresat: Burmistrz Gminy w Zgodzie ul. Niska 30, 90-352 Zgoda	
	Numer identyfikacyjny REGON: 00020807000000	wysłać bez pisma przewodniego					
AKTYWA		Stan na początek roku	Stan na koniec roku	PASYWA		Stan na początek roku	Stan na koniec roku
A. AKTYWA TRWAŁE		1 548 298,51	1 834 928,05	A. FUNDUSZ		1 309 224,73	1 569 413,04
I. Wartości niematerialne i prawne		0,00	0,00	I. Fundusz jednostki		4 241 843,70	4 407 972,68
II. Rzeczowe aktywa trwałe		1 548 298,51	1 834 928,05	II. Wynik finansowy netto (+, -)		-2 932 618,97	-2 838 559,64
1. Środki trwałe		200 000,00	200 000,00	1. Zysk netto (+)		0,00	0,00
1.1. Grunty		1 276 835,37	1 551 448,90	2. Strata netto (-)		-2 932 618,97	-2 938 559,64
1.2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej		57 276,15	80 869,16	III. Nadwyżka środków obrotowych (-)		0,00	0,00
1.3. Urządzenia techn. i maszyny		0,00	0,00	IV. Odpisy z wyniku finansowego (-)		0,00	0,00
1.4. Środki transportu		3 239,99	2 609,99	V. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek		0,00	0,00
1.5. Inne środki trwałe		10 947,00	0,00	B. Państwowe fundusze celowe		0,00	0,00
2. Środki trwałe w budowie (inwestycje)		0,00	0,00	C. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania		239 770,67	266 040,71
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie		0,00	0,00	I. Zobowiązania długoterminowe		0,00	0,00
III. Należności długoterminowe		0,00	0,00	II. Zobowiązania krótkoterminowe		239 770,67	266 040,71
IV. Długoterminowe aktywa finansowe		0,00	0,00	1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług		19 864,62	20 976,42
1. Akcje i udziały		0,00	0,00	2. Zobowiązania wobec budżetów		10 893,00	10 740,00
2. Inne papiery wartościowe		0,00	0,00	3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń		73 304,86	87 555,97
3. Inne długoterminowe aktywa finansowe		0,00	0,00	4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń		135 708,19	146 767,96
V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek		0,00	0,00	5. Pozostałe zobowiązania		0,00	0,00
B. AKTYWA OBROTOWE		177 362,13	187 275,83	6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)		0,00	0,00
I. Zapasy		694,27	512,98	7. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych		0,00	0,00
1. Materiały		694,27	512,98	III. Rezerwy na zobowiązania		0,00	0,00
2. Półprodukty i produkty w toku		0,00	0,00	D. Fundusze specjalne		176 665,24	186 756,49
3. Produkty gotowe		0,00	0,00	1. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych		176 665,24	186 756,49

4. Towary	0,00	0,00	0,00	2. Inne fundusze	0,00	0,00
II. Należności krótkoterminowe	93 812,42	87 256,42	E. Rozliczenia międzyokresowe przychodów		0,00	0,00
1. Należności z tytułu dostaw i usług	0,00	0,00	I. Rozliczenia międzyokresowe przychodów		0,00	0,00
2. Należności od budżetów	0,00	0,00	II. Inne rozliczenia międzyokresowe		0,00	0,00
3. Należności z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń	0,00	0,00				
4. Pozostałe należności	93 812,42	87 256,42				
5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych	0,00	0,00				
III. Krótkoterminowe aktywa finansowe	82 855,44	99 506,43				
1. Środki pieniężne w kasie	0,00	0,00				
2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych	82 855,44	99 506,43				
3. Środki pieniężne państwowego funduszu celowego	0,00	0,00				
4. Inne środki pieniężne	0,00	0,00				
5. Akcje i udziały	0,00	0,00				
6. Inne papiery wartościowe	0,00	0,00				
7. Inne krótkoterminowe aktywa finansowe	0,00	0,00				
IV. Rozliczenia międzyokresowe	0,00	0,00				
SUMA AKTYWÓW	1 725 660,64	2 022 203,88	SUMA PASYWÓW		1 725 660,64	2 022 210,24

A. Objasnienie – wykazane w bilansie wartości aktywów trwałych i obrotowych są pomniejszone odpowiednio o umorzenie i odpisy aktualizujące
B. Informacje uzupełniające istotne dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej:

1. Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych

2. Umorzenie środków trwałych

3. Umorzenie pozostałych środków trwałych

4. Odpisy aktualizujące środki trwałe

5. Odpisy aktualizujące środki trwałe w budowie

6. Odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne

7. Odpisy aktualizujące należności
- 34 473,10 zł

550 451,26 zł

517 760,42 zł

0,00 zł

0,00 zł

0,00 zł

0,00 zł

DYREKTOR
K. Malec
Krzysztof Malec

data **01.02.2014**

GŁÓWNY KSIĘGOWY
L. Lesiak
Lucyna Lesiak

Załącznik 3

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej		Rachunek zysków i strat jednostki (wariant porównawczy) sporządzony na dzień 31.12.2013 r.	Adresat:	
Szkoła Podstawowa nr 11 ul. Wysoka 1, 90-352 Zgoda			Burmistrz Gminy w Zgodzie ul. Niska 30, 90-352 Zgoda	
REGON 00020807000000			wysłać bez pisma przewodniego	
			Stan na koniec roku poprzedniego	Stan na koniec roku bieżącego
A. Przychody netto z podstawowej działalności operacyjnej			12 033,56	0,00
I. Przychody netto ze sprzedaży produktów			0,00	0,00
II. Zmiana stanu produktów (zwiększenie = wartość dodatnia, zmniejszenie = wartość ujemna)			0,00	0,00
III. Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki			0,00	0,00
IV. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów			0,00	0,00
V. Dotacje na finansowanie działalności podstawowej			0,00	0,00
VI. Przychody z tytułu dochodów budżetowych			12 033,56	0,00
B. Koszty działalności operacyjnej			2 967 581,90	3 114 489,32
I. Amortyzacja			62 043,38	65 237,30
II. Zużycie materiałów i energii			193 785,91	422 148,52
III. Usługi obce			143 214,72	85 262,02
IV. Podatki i opłaty			0,00	74,00
V. Wynagrodzenia			2 081 190,64	2 012 497,84
VI. Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników			485 714,25	519 713,64
VII. Pozostałe koszty rodzajowe			1 030,00	1 030,00
VIII. Wartość sprzedanych towarów i materiałów			0,00	0,00
IX. Inne świadczenia finansowane z budżetu			603,00	8 526,00
X. Pozostałe obciążenia			0,00	0,00
C. Zysk (strata) z działalności podstawowej (A – B)			–2 955 548,34	–3 114 489,32
D. Pozostałe przychody operacyjne			22 929,37	275 674,71
I. Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych			0,00	0,00
II. Dotacje			0,00	0,00

III. Inne przychody operacyjne	22 929,37	275 674,71
E. Pozostałe koszty operacyjne	0,00	0,00
I. Koszty inwestycji finansowanych ze środków własnych samorządowych zakładów budżetowych i dochodów własnych jednostek budżetowych gromadzonych na wydzielonym rachunku	0,00	0,00
II. Pozostałe koszty operacyjne	0,00	0,00
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C + D – E)	–2 932 618,97	–2 838 814,61
G. Przychody finansowe	0,00	254,97
I. Dywidendy i udziały w zyskach	0,00	0,00
II. Odsetki	0,00	254,97
III. Inne	0,00	0,00
H. Koszty finansowe	0,00	0,00
I. Odsetki	0,00	0,00
II. Inne	0,00	0,00
I. Zysk (strata) z działalności gospodarczej (F + G – H)	–2 932 618,97	–2 838 559,64
J. Wynik zdarzeń nadzwyczajnych (J.I. – J.II.)	0,00	0,00
I. Zyski nadzwyczajne	0,00	0,00
II. Straty nadzwyczajne	0,00	0,00
K. Zysk (strata) brutto (I ± J)	–2 932 618,97	–2 838 559,64
L. Podatek dochodowy	0,00	0,00
M. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty) oraz nadwyżki środków obrotowych	0,00	0,00
N. Zysk (strata) netto (K – L – M)	–2 932 618,97	–2 838 559,64

Informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej

1. nie występują

GŁÓWNY KSIĘGOWY

L. Lesiak

Lucyna Lesiak

DYREKTOR

K. Malec

Krzysztof Malec

data 03.03.2014

Załącznik 4

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej		Zestawienie zmian w funduszu jednostki sporządzone na dzień 31.12.2013 r.	Adresat:	
Szkoła Podstawowa nr 11 ul. Wysoka 1, 90-352 Zgoda			Burmistrz Gminy w Zgodzie ul. Niska 30, 90-352 Zgoda	
REGON 00020807000000			wysłać bez pisma przewodniego	
I. Fundusz jednostki na początek okresu (B0)			Stan na koniec roku poprzedniego	Stan na koniec roku bieżącego
1. Zwiększenia funduszu (z tytułu)			4 208 264,87	4 241 843,70
1.1. Zysk bilansowy za rok ubiegły			2 890 989,18	3 422 705,73
1.2. Zrealizowane wydatki budżetowe			0,00	0,00
1.3. Zrealizowane płatności ze środków europejskich			2 880 042,18	3 070 838,89
1.4. Środki na inwestycje			0,00	0,00
1.5. Aktualizacja wyceny środków trwałych			10 947,00	320 000,00
1.6. Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne			0,00	31 866,84
1.7. Aktywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek			0,00	0,00
1.8. Aktywa otrzymane w ramach centralnego zaopatrzenia			0,00	0,00
1.9. Pozostałe odpisy z wyniku finansowego za rok bieżący			0,00	0,00
1.10. Inne zwiększenia			0,00	0,00
2. Zmniejszenia funduszu jednostki (z tytułu)			2 857 410,35	3 256 576,75
2.1. Strata za rok ubiegły			2 840 633,72	2 932 618,97

2.2. Zrealizowane dochody budżetowe	5 829,63	3 957,78
2.3. Rozliczenie wyniku finansowego i środków obrotowych za rok ubiegły	0,00	0,00
2.4. Dotacje i środki na inwestycje	10 947,00	320 000,00
2.5. Aktualizacja wyceny środków trwałych	0,00	0,00
2.6. Wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych	0,00	0,00
2.7. Pasywa przejęte od zlikwidowanych lub połączonych jednostek	0,00	0,00
2.8. Aktywa przekazane w ramach centralnego zaopatrzenia	0,00	0,00
2.9. Inne zmniejszenia	0,00	0,00
II. Fundusz jednostki na koniec okresu (BZ)	4 241 843,70	4 407 972,68
III. Wynik finansowy netto za rok bieżący (±)	-2 932 618,97	-2 838 559,64
1. Zysk netto (+)	0,00	0,00
2. Strata netto (-)	-2 932 618,97	-2 838 559,64
IV. Nadwyżka dochodów własnych jednostek budżetowych, nadwyżka środków obrotowych samorządowych załączników budżetowych	0,00	0,00
V. Fundusz (II ± III – IV)	1 309 224,73	1 569 406,68

Informacje uzupełniające istotne dla oceny rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej

1. nie występują

GŁÓWNY KSIĘGOWY

L. Lesiak

Lucyna Lesiak

DYREKTOR

K. Malec

Krzysztof Malec

data 03.03.2014

Załącznik 5

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej: Szkoła Podstawowa nr 11 ul. Wysoka 1, 90-352 Zgoda				Rb-275 Sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej / jednostki samorządu terytorialnego¹⁾ okres sprawozdawczy:										Adresat: Burmistrz Gminy w Zgodzie ul. Niska 30 90-352 Zgoda	
Numer identyfikacyjny REGON: 00020807000000				SYMBOL							Przed wypełnieniem przeczytać instrukcję				
Nazwa województwa: łódzkie				WOJ.	POWIAT	GMINA	TYP GM.	ZWIĄZEK/IST	TYP ZW.						
Nazwa powiatu / związku ¹⁾ : zgierski				10		1	1								
Nazwa gminy / związku ¹⁾ : Zgoda															
Klasyfikacja budżetowa			Plan (po zmianach)	Należność ²⁾ (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)	Potrącenia ²⁾	Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)	Dochody otrzymane	Saldo końcowe ²⁾		Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy ³⁾		Skutki udzielonych ulgi i zwolnień obliczone za okres sprawozdawczy (bez ulgi i zwolnień ustawowych) ³⁾		Skutki decyzji wydanych przez organ podatkowy na podstawie ustawy – Ordynacja podatkowa, obliczone za okres sprawozdawczy ³⁾	
dział	rozdział	paragraf						ogółem	w tym: zaległości netto					umorzenie zaległości podatkowych	rozłożenie na raty, odroczenie terminu płatności, zwolnienie z obowiązku pobrania, ograniczenia poboru
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
801	80101	0750	4 000,00	3 615,16	0,00	3 615,16	3 615,16	0,00							
801	80101	0870	70,00	62,70	0,00	62,70	62,70	0,00							
801	80101	0920	0,00	191,15	0,00	191,15	191,15	0,00							
801	80101	0970	0,00	88,77	0,00	88,77	88,77	0,00							
801	80101		4 070,00	3 957,78	0,00	3 957,78	3 957,78	0,00							

¹⁾ niepotrzebne skreślić
²⁾ wypełniać tylko za miesiące: marzec, czerwiec i wrzesień oraz za rok sprawozdawczy
³⁾ wypełniają tylko gminy i miasta na prawach powiatu

DYREKTOR
K. Malec
Krzysztof Malec

data **01.02.2014**

GŁÓWNY KSIĘGOWY
L. Lesiak
Lucyna Lesiak

Załącznik 6

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej: Szkoła Podstawowa nr 11 ul. Wysoka 1, 90-352 Zgoda				Rb-28S Sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej /jednostki samorządu terytorialnego¹⁾ okres sprawozdawczy:										Adresat: Burmistrz Gminy w Zgodzie ul. Niska 30 90-352 Zgoda	
Numer identyfikacyjny REGON: 00020807000000				SYMBOL											
Nazwa województwa: łódzkie															
Nazwa powiatu / związku ¹⁾ : zgierski															
Nazwa gminy / związku ¹⁾ : Zgoda															
Klasyfikacja budżetowa			Plan (po zmianach)	Zaangażowanie	Wydatki wykonane	w tym wymagalne: powstałe w latach ubiegłych ⁸			powstałe w roku bieżącym ⁹		Wydatki zrealizowane w ramach funduszu sołeckiego ³⁾	Przed wypełnieniem przeczytać instrukcję			
dział	rozdział	paragraf	4	5	6	7	8	9	10	11					
1	2	3													
801	80101	3020	6 611,00	6 610,27	6 610,27										
801	80101	4010	1 657 211,00	1 655 637,20	1 655 637,20	41 748,58									
801	80101	4040	125 935,00	125 934,52	125 934,52	132 708,09									
801	80101	4110	286 078,00	285 734,57	285 734,57	44 886,93									
801	80101	4120	38 819,00	38 760,34	38 760,34	5 872,75									
801	80101	4210	21 006,00	21 006,00	21 006,00										
801	80101	4230	520,00	520,00	520,00										
801	80101	4260	140 127,00	140 126,32	140 126,32	20 252,90									
801	80101	4270	50 292,00	50 292,00	50 292,00										
801	80101	4280	1 385,00	1 385,00	1 385,00										
801	80101	4300	25 335,00	25 334,00	25 334,00	334,29									
801	80101	4360	3 472,00	3 472,00	3 472,00	389,23									
801	80101	4390	30,00	30,00	30,00	0,00									
801	80101	4410	1 030,00	1 030,00	1 030,00	0,00									
801	80101	4440	108 230,00	108 230,00	108 230,00										
801	80101	4510	74,00	74,00	74,00										
801	80101	4700	1 158,00	1 158,00	1 158,00										
801	80101		2 467 313,00	2 465 334,22	2 465 334,22	246 192,77									

¹⁾ niepotrzebne skreślić ²⁾ wypełniać tylko za rok sprawozdawczy

GŁÓWNY KSIĘGOWY
L. Lesiak
Lucyna Lesiak

DYREKTOR
K. Malec
Krzysztof Malec

data 01.02.2014

Słownik najważniejszych pojęć

Agencja wykonawcza – → *państwowa osoba prawna* tworzona na podstawie ustawy w celu realizacji zadań państwa. Podstawą → *gospodarki finansowej* agencji wykonawczej jest → *plan finansowy*. Agencja wykonawcza jest obowiązana wpłacać do budżetu państwa nadwyżkę środków finansowych.

Automatyczne stabilizatory koniunktury – instrumenty → *polityki gospodarczej państwa*, które samoczynnie reagują na zmiany koniunktury w gospodarce, bez konieczności podejmowania żadnych decyzji. W okresie kryzysu hamują spadki w gospodarce, a w okresie koniunktury nie dopuszczają do nadmiernego wzrostu gospodarki i inflacji.

Budżet – zestawienie dochodów i wydatków planowanych w danym okresie. Pojęcie to może dotyczyć dowolnej skali, np. budżet domowy, budżet przedsiębiorstwa, → *budżet jednostki samorządu terytorialnego*, → *budżet państwa*.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego – roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów tej jednostki. → *Rok budżetowy* → *jednostki samorządu terytorialnego* pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Budżet państwa – najważniejszy → *plan finansowy* → *państwa*. Jest uchwalany na okres → *roku budżetowego*, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Budżet państwa określa prognozowane źródła dochodów i planowane wydatki oraz plan przychodów i rozchodów państwa.

Budżet partycypacyjny (budżet obywatelski) – wydzielona część wydatków w → *budżecie jednostki samorządu terytorialnego*, przeznaczona na zadania zgłaszane przez lokalną społeczność.

Budżet Unii Europejskiej – → *plan dochodów i wydatków Wspólnoty Europejskiej*. Jest sporządzany w walucie euro i uchwalany na okres roku kalendarzowego.

Budżet zadaniowy – plan wydatków → *budżetu państwa* lub plan kosztów → *jednostki sektora finansów publicznych*, sporządzony według podziału na funkcje państwa oraz zadania, podzadania i działania budżetu.

Cel publiczny – cel realizowany w interesie publicznym, dotyczący zaspokojenia potrzeb społecznych. Celami publicznymi są np. budowa dróg i mostów, szpitali, szkół, linii kolejowych, oczyszczalni ścieków, zbiorników przeciwpowodziowych.

Daniny publiczne – bezzwrotne, obowiązkowe świadczenia na rzecz → *państwa* i → *jednostek samorządu terytorialnego* (np. gmin). Zaliczamy do nich podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek skarbu państwa oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia wynika z ustawy.

Deficyt – ujemna różnica pomiędzy → *dochodami* a → *wydatkami* obliczona dla → *okresu rozliczeniowego*.

Deficyt budżetu państwa – ujemna różnica pomiędzy → *dochodami* a → *wydatkami* → *budżetu państwa* obliczona dla → *okresu rozliczeniowego*. Okresem rozliczeniowym najczęściej jest rok budżetowy, ale może to być również kwartał lub inny okres.

Deficyt sektora finansów publicznych – ujemna różnica pomiędzy → *dochodami publicznymi* a → *wydatkami publicznymi* obliczona dla → *okresu rozliczeniowego*. Jest to zatem część wydatków publicznych, która nie znajduje pokrycia w dochodach publicznych.

Dług (zadłużenie) – zobowiązanie do zwrotu pożyczonych pieniędzy lub rzeczy.

Dług publiczny – zadłużenie podmiotów → *sektora finansów publicznych*. Ma postać m.in. zaciągniętych kredytów i pożyczek, wyemitowanych obligacji, wymagalnych zobowiązań.

Dług Skarbu Państwa – zadłużenie → *sektora rządowego*. Minister finansów określa sposób ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do długu Skarbu Państwa, podaje kwotę i relację długu Skarbu Państwa do produktu krajowego brutto oraz sprawuje kontrolę nad stanem długu Skarbu Państwa w celu zapewnienia przestrzegania zasady stanowiącej, że → *państwowy dług publiczny* nie może przekroczyć 60% wartości rocznego PKB.

Dochody – korzyści finansowe uzyskane w określonym czasie, pochodzące np. z wykonywanej pracy, lokat bankowych, wynajmu powierzchni, prowadzonej firmy. Dla przedsiębiorstw dochodem jest różnica między → *przychodami* z prowadzonej działalności gospodarczej a → *kosztami* uzyskania tych przychodów.

Dochody publiczne – środki pochodzące ze świadczeń pieniężnych pobieranych przez → *państwo*. Zalicza się do nich m.in. podatki, opłaty, składki, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych, → *dochody* z najmu i dzierżawy składników majątku oraz odszkodowania. Dochody publiczne mają charakter bezzwrotny.

Dotacje – → *środki publiczne* podlegające szczególnym zasadom rozliczania, przeznaczone: 1) dla określonych podmiotów, 2) na finansowanie lub dofinansowanie konkretnych zadań publicznych, 3) na dopłaty do cen towarów i usług.

Dysponentci części budżetowych (dysponentci główni) – osoby upoważnione do gospodarowania → *środkami publicznymi* i przekazywania tych środków podległym jednostkom. Dysponentami części budżetowych są np. kierownicy Kancelarii Sejmu, Kancelarii Senatu, Kancelarii Prezydenta RP, ministrowie, wojewodowie.

Działanie – podstawowy element → *budżetu zadaniowego*, służący do wykonania → *podzadania*, a w konsekwencji → *zadania budżetowego*.

Dzień bilansowy – dzień, na który sporządza się → *sprawozdanie finansowe*. W przypadku → *jednostek budżetowych*, które kontynuują działalność, dniem bilansowym jest 31 grudnia.

Ewidencja rachunkowa – część → *rachunkowości*, która dostarcza danych dla → *sprawozdawczości finansowej*. Ewidencja rachunkowa prowadzona jest w księgach rachunkowych, w których rejestrowane są wszystkie operacje gospodarcze zachodzące w jednostce.

Finanse – procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków pieniężnych. Procesy te występują m.in. w budżetach domowych, przedsiębiorstwach, a także w → *budżecie państwa* i → *budżetach jednostek samorządu terytorialnego*.

Finanse publiczne – procesy, które występują w → *budżecie państwa* oraz → *budżetach jedno-*

stek samorządu terytorialnego, związane z gromadzeniem i rozdysponowywaniem → *środków publicznych* na → *cele publiczne*.

Główny księgowy – pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność za prowadzenie → *rachunkowości* w jednostce. Głównym księgowym → *jednostki samorządu terytorialnego* jest → *skarbnik*.

Gmina – podstawowa → *jednostka samorządu terytorialnego*, wykonująca zadania samorządu terytorialnego niezastrzeżone dla innych jednostek. Gmina wykonuje → *zadania publiczne*, które służą zaspokojeniu zbiorowych potrzeb wspólnoty.

Gospodarka budżetowa – działalność w ramach → *budżetu państwa*, → *budżetów jednostek samorządu terytorialnego* oraz → *jednostek sektora finansów publicznych*, prowadzona w oparciu o normy prawne regulujące jej organizację i funkcjonowanie.

Gospodarka finansowa – proces gromadzenia i wydatkowania środków pieniężnych.

Gospodarka finansowa jednostki sektora finansów publicznych – proces gromadzenia i wydatkowania → *środków publicznych* przez → *jednostkę sektora finansów publicznych*. Podstawą gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych jest → *plan finansowy*.

Gospodarka finansowa państwa – proces gromadzenia i wydatkowania → *środków publicznych* → *państwa* i jednostek państwowych. Podstawą gospodarki finansowej państwa jest → *budżet państwa*.

Gwarancja otrzymana – otrzymane od dłużnika zabezpieczenie wykonania przez niego zobowiązania.

Gwarancja udzielona – zobowiązanie, które zabezpiecza wykonanie zobowiązania dłużnika, w przypadku gdyby on sam tego zobowiązania nie wykonał.

Instrumenty polityki fiskalnej – instrumenty finansowe, które służą kształtowaniu dochodów i wydatków państwa. Do instrumentów polityki fiskalnej należą m.in. podatki (w tym podatki od dochodów ludności i przedsiębiorstw oraz podatki pośrednie), składki na ubezpieczenia społeczne, wydatki publiczne (w tym świadczenia społeczne).

Instytucja gospodarki budżetowej – → *jednostka sektora finansów publicznych*. Instytucja gospodarki budżetowej realizuje → *zadania publiczne* → *państwa*, pokrywając → *koszty* swojej działalności z → *przychodów własnych*. Uzyskuje osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym.

Inwestycje publiczne – → *wydatki publiczne* o charakterze majątkowym, przyczyniające się do zwiększania infrastruktury (zasobów) → *państwa* oraz → *jednostek samorządu terytorialnego*. Inwestycjami publicznymi są np. budowa szkół, szpitali, sądów, domów pomocy społecznej, urzędów administracji publicznych, obiektów sportowych, urządzeń do zaopatrzenia w wodę, gromadzenia, przesyłania, oczyszczania i odprowadzenia ścieków.

Jednostka budżetowa – → *jednostka sektora finansów publicznych* nieposiadająca osobowości prawnej. Najczęściej świadczy usługi o charakterze niematerialnym, należące do zadań → *państwa* (państwowa jednostka budżetowa) lub zadań → *jednostek samorządu terytorialnego* (samorządowa jednostka budżetowa). Rozlicza się z budżetem → *metodą bezpośrednią*.

Jednostka pomocnicza – lokalna wspólnota części mieszkańców gminy, np. w postaci sołectwa, osiedla czy dzielnicy. Jednostkę pomocniczą tworzy rada gminy, po przeprowadzeniu konsultacji z mieszkańcami lub z ich inicjatywy. Jednostki pomocnicze dysponują środkami w ramach → *budżetu gminy*.

Jednostka samorządu terytorialnego – lokalna lub regionalna wspólnota samorządowa. W Polsce istnieją trzy rodzaje jednostek samorządu terytorialnego: → *gminy*, → *powiaty* i → *województwa samorządowe*.

Jednostka sektora finansów publicznych – osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, finansowana z → *budżetu państwa* lub → *budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, wykonująca → *zadania publiczne* na zasadach niekomercyjnych. Jednostkami sektora finansów publicznych są np. szkoły, przedszkola, teatry, szpitale, przychodnie zdrowia.

Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS) – → *jednostka sektora finansów publicznych*, funkcjonująca na podstawie Ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym

rolników. Przedmiotem działania KRUS są ubezpieczenia społeczne rolników, a podstawą → *gospodarki finansowej* jest → *plan finansowy*.

Klasyfikacja budżetowa – szczegółowy podział → *środków publicznych* oraz → *wydatków publicznych* i → *rozchodów publicznych* za pomocą nazw i symboli oznaczonych cyframi, według kryteriów określonych w ustawie o finansach publicznych.

Komunalny – należący do miasta i służący mu. W finansach publicznych określenia tego najczęściej używa się w stosunku do → *samorządowego zakładu budżetowego*, który wykonuje zadania publiczne z zakresu gospodarki komunalnej.

Koszty – wyrażone w pieniądzu zużycie zasobów przedsiębiorstwa, np. materiałów wykorzystanych do produkcji, naliczonych wynagrodzeń pracowników.

Limit państwowego długu publicznego w Polsce – zapisany w Konstytucji RP stosunek → *państwowego długu publicznego* do rocznego produktu krajowego brutto, wynoszący 60%. Przekroczenie tego limitu powoduje uruchomienie procedur ostrożnościowych.

Materiały – w rachunkowości: aktywa obrotowe, które zostały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby. W przypadku gdy są nieprzydatne, mogą zostać odsprzedane.

Metoda bezpośredniego rozliczania z budżetem (metoda brutto, budżetowanie brutto) – sposób rozliczania z → *budżetem* państwowych i samorządowych jednostek budżetowych. Polega na tym, że → *jednostka budżetowa* wszystkie uzyskane → *dochody* odprowadza do budżetu, a na realizację → *wydatków* otrzymuje środki pieniężne z budżetu.

Metoda pośredniego rozliczania z budżetem (metoda netto, budżetowanie netto) – sposób rozliczania z → *budżetem* części → *jednostek sektora finansów publicznych*. Polega na tym, że jednostka sektora finansów publicznych rozlicza się z budżetem nadwyżką środków finansowych lub nadwyżką środków obrotowych.

Mienie publiczne – własność i inne prawa majątkowe:

- Skarbu Państwa;
- innych państwowych osób prawnych;

- gmin i ich związków;
- innych komunalnych osób prawnych;
- nabyte przez powiaty i województwa.

Nadwyżka – w finansach: dodatnia różnica pomiędzy → *dochodami* a → *wydatkami* obliczona dla → *okresu rozliczeniowego*.

Nadwyżka budżetu państwa – dodatnia różnica pomiędzy → *dochodami* a → *wydatkami* → *budżetu państwa* obliczona dla → *okresu rozliczeniowego*. W praktyce nie występuje.

Nadwyżka operacyjna – dodatnia różnica pomiędzy dochodami bieżącymi a wydatkami bieżącymi.

Najwyższa Izba Kontroli – naczelny → *organ kontroli państwowej* w Polsce, kontrolujący działalność → *jednostek sektora finansów publicznych* z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności.

Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) – państwowa → *jednostka sektora finansów publicznych* posiadająca osobowość prawną, utworzona na podstawie Ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Najważniejszym zadaniem tej jednostki jest zarządzanie środkami pochodzącymi z ubezpieczenia zdrowotnego.

Okres rozliczeniowy – umowny okres, za który następuje rozliczenie środków pieniężnych, np. dzień, tydzień, dekada, miesiąc, kwartał, półrocze, rok lub inny okres wynikający z umowy lub przepisów o charakterze wewnętrznym.

Okres sprawozdawczy – najkrótszy okres, za który sporządza się sprawozdanie. Dla → *jednostek sektora finansów publicznych* jest to okres jednego miesiąca. W → *roku budżetowym* jest więc 12 okresów sprawozdawczych.

Organ administracji rządowej – wyodrębniony organizacyjnie organ jedno- lub wieloosobowy, działający w imieniu i na rachunek → *państwa* w ramach przyznanych mu kompetencji, uprawniony do stosowania środków władczych. Organami administracji rządowej w Polsce są:

- na szczeblu centralnym – organy naczelne i centralne, do których należy przede wszystkim Rada Ministrów, Prezes Rady Ministrów, ministrowie i szefowie komitetów wchodzących w skład Rady Ministrów;

- na szczeblu terenowym – wojewodowie, organy rządowej administracji zespolonej (pozostające pod zwierzchnictwem wojewody) oraz organy rządowej administracji niezespolonej (podlegające bezpośrednio zwierzchnictwu ministrów lub centralnych organów administracji rządowej).

Organ kontroli państwowej – organ kontrolujący działalność → *jednostek sektora finansów publicznych*. Naczelnym organem kontroli państwowej w Polsce jest → *Najwyższa Izba Kontroli*.

Organ ochrony prawa – → *jednostka sektora finansów publicznych*, której zadaniem jest ochrona prawa. Organami ochrony prawa w Polsce są m.in. jednostki organizacyjne Policji, jednostki prokuratury, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka, Generalny Inspektor Ochrony Danych Osobowych.

Organy władzy państwowej – dzielą się na organy władzy ustawodawczej (Sejm i Senat), organy władzy wykonawczej (Prezydent RP i Rada Ministrów) oraz organy władzy sądowniczej (sądy i trybunały).

Organ władzy publicznej – osoba lub grupa osób znajdująca się w strukturze organizacyjnej władzy publicznej, powołana do realizacji norm prawa administracyjnego, wyposażona w odpowiednie środki materialne i ludzkie. Organy władzy publicznej dzielą się na → *organy władzy państwowej* oraz → *organy władzy samorządowej*.

Organy władzy samorządowej – funkcjonują w → *gminach*, → *powiatach* i → *województwach samorządowych*. Dzielą się na organy stanowiące oraz organy wykonawcze. Organami stanowiącymi są odpowiednio: rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa. Organem wykonawczym w gminie jest wójt, burmistrz lub prezydent, w powiecie – zarząd, którego przewodniczącym jest starosta, a w województwie samorządowym – zarząd, którego przewodniczącym jest marszałek.

Państwo – zorganizowana jednostka terytorialna, będąca podmiotem prawa międzynarodowego.

Państwowa instytucja kultury – → *jednostka sektora finansów publicznych* posiadająca osobowość prawną, działająca na podstawie aktu o jej utworzeniu oraz statutu nadanego przez organizatora. Organizatorami państwowych instytucji kultury są

ministrowie oraz kierownicy urzędów centralnych. Podstawowym celem statutowym państwowych instytucji kultury jest prowadzenie działalności kulturalnej.

Państwowa osoba prawna – → *jednostka sektora finansów publicznych* posiadająca osobowość prawną, utworzona na podstawie ustawy w celu wykonywania państwowych → *zadań publicznych*. (Z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytucji badawczych, banków i spółek prawa handlowego).

Państwowy dług publiczny – łączne zadłużenie → *jednostek sektora finansów publicznych*, obliczone po odjęciu wzajemnych zobowiązań finansowych pomiędzy tymi jednostkami

Państwowy fundusz celowy – wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister lub inny organ wskazany w ustawie. Państwowy fundusz celowy tworzony jest na podstawie odrębnej ustawy, która określa źródła jego przychodów, cel utworzenia, dysponenta oraz przeznaczenie środków.

Plan dochodów i wydatków – zestawienie, które obejmuje prognozowane wielkości → *dochodów* oraz nieprzekraczalne limity → *wydatków*. Szczegółowość planu dochodów i wydatków zależy od rodzaju → *jednostki sektora finansów publicznych*.

Plan finansowy – zestawienie obejmujące → *plan dochodów i wydatków* i/lub → *plan przychodów i kosztów*. Plan finansowy jest podstawą → *gospodarki finansowej* każdej → *jednostki sektora finansów publicznych*.

Plan przychodów i kosztów – zestawienie obejmujące przewidywane wielkości → *przychodów* oraz plan → *kosztów*. W → *jednostkach sektora finansów publicznych* plan przychodów ma charakter przewidywanych wielkości, natomiast plan kosztów wyznacza granice zaciąganych przez tę jednostkę zobowiązań.

Podzadanie – zadanie szczegółowe będące częścią składową → *zadania budżetowego* w → *budżecie zadaniowym*.

Polityka gospodarcza państwa – działania podejmowane przez → *państwo*, mające na celu ukie-
runkowanie procesów gospodarczych zgodnie z założeniami gospodarczymi i społecznymi.

Polityka fiskalna państwa – ogół działań kształtujących → *dochody* i → *wydatki* → *państwa*.

Poręczenie – zobowiązanie poręczyciela do spłaty zobowiązania dłużnika, w przypadku gdyby dłużnik tego zobowiązania nie wykonał.

Potrzeby pożyczkowe państwa – środki pieniężne, które → *państwo* musi pożyczyć, aby zrównoważyć → *budżet państwa*. Potrzeby pożyczkowe państwa wynikają z → *deficytu budżetu państwa* w danym roku oraz z konieczności spłaty długu zaciągniętego w latach ubiegłych.

Powiat – → *jednostka samorządu terytorialnego* obejmująca część obszaru województwa. Powiat wykonuje → *zadania publiczne* w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Posiada osobowość prawną.

Produkty – efekty działalności jednostki wytwórczej lub usługowej. Zalicza się do nich wyroby gotowe i wykonane usługi.

Przestępstwo skarbowe – czyn zabroniony przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny, kary ograniczenia wolności lub kary pozbawienia wolności.

Przychody – dające się wyrazić w pieniądzu korzyści, otrzymane i należne, uzyskane w określonym czasie. Dla przedsiębiorstw przychodem są wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, których otrzymanie powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego.

Przychody publiczne – przychody → *budżetu państwa* i → *budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, pochodzące m.in. z otrzymanych kredytów i pożyczek, sprzedaży papierów wartościowych oraz ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze → *środków publicznych*. Do przychodów publicznych zaliczane są również przychody jednostek sektora finansów publicznych z prowadzonej przez nie działalności. Przychody publiczne mają charakter zwrotny.

Publiczny – określenie to ma kilka znaczeń. Może ono oznaczać:

- to, co dotyczy całego społeczeństwa lub jakiejś zbiorowości;
- to, co jest dostępne lub przeznaczone dla wszystkich;

- to, co jest związane z urzędem lub instytucją nieprywatną;
- to, co odbywa się przy świadkach, w sposób jawny.

Rachunkowość – kompleksowy, uniwersalny i sformalizowany system gromadzenia, przetwarzania i prezentowania informacji o zdarzeniach gospodarczych.

Rachunkowość budżetowa – system identyfikacji, grupowania, ewidencjonowania oraz przetwarzania i prezentowania wyrażonych w pieniądzu zdarzeń występujących w sektorze finansów publicznych.

Rachunkowość przedsiębiorstw – system identyfikacji, grupowania, ewidencjonowania, przetwarzania i prezentowania wyrażonych w pieniądzu zdarzeń występujących w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Regionalne izby obrachunkowe – państwowe organy nadzoru i kontroli w zakresie → *gospodarki finansowej* i zamówień publicznych w:

- → *jednostkach samorządu terytorialnego*;
- związkach międzygminnych i związkach powiatowych;
- stowarzyszeniach → *gmin*, → *powiatów* oraz *gmin i powiatów*.

Rok budżetowy = rok kalendarzowy.

Rok obrotowy – dla → *jednostek sektora finansów publicznych*, które kontynuują działalność, rok obrotowy jest równy rokowi kalendarzowemu. W przypadku jednostek sektora finansów publicznych, w stosunku do których podjęto decyzję o likwidacji lub które powstały w trakcie roku, rok obrotowy może być krótszy od roku kalendarzowego. Rok obrotowy wyznacza okres sporządzania rocznych → *sprawozdań finansowych* i → *sprawozdań budżetowych*.

Rozchody publiczne – wypływy środków publicznych, mające na celu spłatę zaciągniętych wcześniej zobowiązań publicznych, a także udzielenie kredytów i pożyczek. Zalicza się do nich m.in. spłatę kredytów, pożyczek, wykup papierów wartościowych oraz udzielanie pożyczek ze środków publicznych. Rozchody publiczne nie są bezpośrednio związane z realizacją → *zadań publicznych*.

Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej – → *jednostka sektora finansów publicznych* działająca na podstawie Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów pokrywa koszty działalności i reguluje zobowiązania.

Samorząd województwa – ogół mieszkańców zamieszkujących na terenie województwa i uczestniczących w sprawowaniu władzy publicznej na tym terenie (jednostka samorządu terytorialnego). Organami samorządu województwa są: sejmik województwa, zarząd województwa oraz marszałek województwa.

Samorządowa instytucja kultury – → *jednostka sektora finansów publicznych* posiadająca osobowość prawną, której organizatorem jest → *jednostka samorządu terytorialnego*. Organizator zapewnia samorządowej instytucji kultury środki niezbędne do rozpoczęcia i prowadzenia działalności kulturalnej oraz do utrzymania obiektu, w którym działalność jest prowadzona.

Samorządowy – należący do samorządu posiadającego samodzielność wykonywania swoich zadań.

Samorządowy zakład budżetowy – → *jednostka sektora finansów publicznych*, która odpłatnie wykonuje zadania własne → *jednostki samorządu terytorialnego*. → *Koszty działalności pokrywa z → przychodów własnych z tytułu sprzedaży usług komunalnych*.

Sektor finansów publicznych – zbiór państwowych i samorządowych osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, wykonujących → *zadania publiczne* na zasadach niekomercyjnych, finansowanych z → *budżetu państwa* lub → *budżetów jednostek samorządu terytorialnego*, jak również z przychodów własnych.

Sektor rządowy – zbiór → *państwowych osób prawnych* oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, wykonujących → *zadania publiczne* należące do państwa.

Sektor samorządowy – zbiór samorządowych osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, wykonujących → *zadania publiczne* należące do → *jednostek samorządu terytorialnego*.

Skarbnik – osoba zatrudniona w urzędzie (gminy, powiatu, marszałkowskim), odpowiedzialna za przygotowanie budżetu i czuwająca nad jego wykonaniem.

Sprawozdanie budżetowe – sprawozdanie sporządzone przez → *jednostkę sektora finansów publicznych* z wykonania procesów związanych z gromadzeniem → *środków publicznych* oraz ich rozdysponowaniem.

Sprawozdanie finansowe – sprawozdanie przedstawiające informacje finansowe pochodzące z ewidencji rachunkowej danej jednostki, dotyczące jej działalności.

Sprawozdawczość – system prezentacji danych (m.in. finansowych), które są przeznaczone dla wielu użytkowników.

Sprawozdawczość budżetowa – system prezentacji danych z wykonania procesów finansów publicznych.

Sprawozdawczość finansowa – system prezentacji danych finansowych dotyczących działalności jednostki.

Statut – dokument rangi aktu prawnego, który określa m.in. nazwę i siedzibę jednostki, zakres jej działalności, źródła finansowania, sposób powoływania organów zarządzających.

Subwencje – wydatki → *budżetu państwa* na rzecz innych podmiotów publicznych (np. → *jednostek samorządu terytorialnego*), mające charakter bezwrotny, ogólny i nieodpłatny. W odróżnieniu od → *dotacji* subwencje nie są przeznaczone na określone cele.

System budżetowy – zespół norm prawnych regulujących tryb uchwalania → *budżetu państwa* i → *budżetów jednostek samorządu terytorialnego* oraz zakres i zasady działania jednostek tworzących → *sektor finansów publicznych*.

Środki europejskie – → *środki publiczne* pochodzące z Unii Europejskiej oraz z pomocy dzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).

Środki finansowe – środki pieniężne w postaci gotówki oraz inne zasoby finansowe (np. papiery

wartościowe i dokumenty pełniące funkcję środka płatniczego).

Środki publiczne – → *środki finansowe* pozostające w dyspozycji → *organów władzy publicznej*. Zalicza się do nich m.in. → *dochody publiczne*, środki pochodzące z Unii Europejskiej, → *przychody publiczne* oraz przychody → *jednostek sektora finansów publicznych* z prowadzonej przez nie działalności.

Środki z innych źródeł zagranicznych – niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA).

Środki z Unii Europejskiej – środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rybackiego oraz środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej.

Towary – w rachunkowości: aktywa, które zostały nabyte w celu odsprzedaży.

Tytuły dłużne – zobowiązania składające się na → *państwowy dług publiczny*: z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek, papierów wartościowych, przyjętych depozytów finansujących spłaty wcześniej zaciągniętych zobowiązań oraz bezspornych zobowiązań, których termin płatności minął i są wymagalne.

Uczelnia publiczna – państwowa → *jednostka sektora finansów publicznych* utworzona na podstawie Ustawy z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym. Działalność uczelni publicznej jest finansowana z → *dotacji* → *budżetu państwa* oraz z przychodów własnych.

Wieloletni Plan Finansowy Państwa (WFPF) – czteroletni plan → *dochodów* i → *wydatków* oraz → *przychodów* i → *rozchodów* → *budżetu państwa*.

Wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego – prognoza obejmująca okres → *roku budżetowego* oraz co najmniej trzech kolejnych lat, zawierająca informacje dotyczące m.in. → *dochodów*, wyniku budżetu, przeznaczenia → *nadwyżki* lub finansowania → *deficytu*, → *przychodów* i → *rozchodów* → *budżetu jednostki samorządu terytorialnego*.

Województwo samorządowe – → *samorząd województwa*.

Wolne środki budżetu – → *nadwyżka środków pieniężnych na rachunku budżetu*.

Wolne środki budżetu jednostki samorządu terytorialnego – → *nadwyżka środków pieniężnych na rachunku → budżetu jednostki samorządu terytorialnego*, wynikająca z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.

Wolne środki jednostki sektora finansów publicznych – środki pieniężne znajdujące się w dyspozycji → *jednostki sektora finansów publicznych*, które nie są wydatkowane w określonym dniu na wykonywanie zadań i funkcjonowanie jednostki.

Wydatki – faktyczne rozdysponowanie środków pieniężnych w celu zakupu dóbr i usług lub opłacenia zobowiązań, np. podatków, opłat, odszkodowań.

Wydatki publiczne – → *środki publiczne* wydawane na realizację → *zadań publicznych* (np. na remont szkoły, zakup pomocy dydaktycznych dla szkoły, budowę boiska szkolnego).

Wydatki strukturalne – wkład krajowy w realizację projektów w obszarach interwencji funduszy strukturalnych.

Wykroczenie skarbowe – czyn zabroniony przez kodeks karny skarbowy pod groźbą kary grzywny.

Wynik finansowy – różnica pomiędzy → *przychodami*, powiększonymi o zyski nadzwyczajne, a → *kosztami*, powiększonymi o straty nadzwyczajne, obliczona dla → *okresu rozliczeniowego*.

Wynik operacyjny – różnica pomiędzy dochodami bieżącymi a wydatkami bieżącymi budżetu.

Różnica dodatnia stanowi nadwyżkę operacyjną, zaś ujemna – deficyt operacyjny.

Zadanie – wykonanie działań w celu osiągnięcia określonego rezultatu.

Zadanie budżetowe – element → *budżetu zadaniowego*, który składa się z → *podzadań* podzielonych na elementy podstawowe, czyli → *działania*. Celem wykonania zadania budżetowego jest osiągnięcie określonego efektu (ilościowego lub jakościowego).

Zadanie publiczne – każde działanie → *organów władzy publicznej*, które jest realizowane na podstawie zapisów w ustawach. Zadaniem publicznym jest np. świadczenie usług na rzecz mieszkańców z zakresu edukacji, ochrony zdrowia, bezpieczeństwa publicznego czy pomocy społecznej.

Zadłużenie sektora finansów publicznych – łączne zadłużenie → *sektora finansów publicznych* po odjęciu wzajemnych zobowiązań pomiędzy jednostkami należącymi do tego sektora.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS) – państwowa → *jednostka sektora finansów publicznych* posiadająca osobowość prawną, działająca na podstawie Ustawy z 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. ZUS dysponuje własnymi → *przychodami*, z których pokrywa → *koszty* swojej działalności.

Związek jednostek samorządu terytorialnego – związek → *gmin*, → *powiatów* lub *gmin i powiatów*, tworzony w celu wykonania → *zadań publicznych* w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność. Związek jednostek samorządu terytorialnego posiada osobowość prawną.

Bibliografia

Pozycje książkowe

1. Budżet państwa i prawo budżetowe, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, listopad 2000, <http://biurose.sejm.gov.pl>.
2. Cellary M., *Polityka rachunkowości 2012 z komentarzem do planu kont w jednostkach finansów publicznych*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012.
3. Kosikowski C., *Nowa ustawa o finansach publicznych*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2010.
4. Lubińska T., *Finanse publiczne – kategorie, instytucje, struktury, procesy, dane*, Wydawnictwo Economicus, Szczecin 2013.
5. Maciejewska I., Wojtczak M., *Badanie sprawozdań finansowych jednostek sektora finansów publicznych*, KIBR, Warszawa 2012.
6. *Rachunkowość finansowa. Ujęcie sprawozdawcze i ewidencyjne*, praca zbiorowa pod redakcją prof. Ewy Walińskiej, Wolters Kluwer Polska – OFICYNA, Warszawa 2010.
7. *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, praca zbiorowa pod redakcją prof. Pawła Smolenia, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2012.
8. *Ustawy w praktyce. Ustawa o rachunkowości w jednostkach finansów publicznych*, praca zbiorowa pod redakcją prof. Wojciecha Nowaka, rozdział 5. Sprawozdania finansowe jednostki – autor Małgorzata Wojtczak, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2014.
9. *Vademecum głównego księgowego*, praca zbiorowa, część 6.1. Sprawozdania finansowe jednostek finansów publicznych – autor Małgorzata Wojtczak, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2014.
10. Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Wolters Kluwer Polska – OFICYNA, Warszawa 2011.
11. Zysnarska A., *Rachunkowość budżetu, jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych*, ODDK, Gdańsk 2012.

Akty prawne

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483.
2. Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. Dz.U. z 2014 r., poz. 1115.
3. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 885, z późn. zm.
4. Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. nr 45, poz. 236.
5. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Nauki, Dz.U. z 2010 r. nr 96, poz. 617.
6. Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, tekst jedn. Dz.U. z 2006 r. nr 90, poz. 631, z późn. zm.
7. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 330.
8. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 594.
9. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 595, z późn. zm.
10. Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 596, z późn. zm.

11. Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 1356.
12. Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne, tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. nr 193, poz. 1287, z późn. zm.
13. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, tekst jedn. z 2013 r., poz. 1232.
14. Ustawa budżetowa na rok 2013 z dnia 25 stycznia 2013 r., Dz.U. z 2013 r., poz. 169.
15. Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej, tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 406.
16. Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 168.
17. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jedn. Dz.U. nr 111, poz. 765, z późn. zm.
18. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, Dz.U. nr 241, poz. 1616.
19. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów, rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, Dz.U. nr 38, poz. 207, z późn. zm.
20. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów, Dz. U. nr 211, poz. 1633, z późn. zm.
21. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych, Dz.U. nr 44, poz. 255.
22. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, Dz.U. nr 43, poz. 247, z późn. zm.
23. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 289.
24. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, Dz.U. nr 208, poz. 1375.
25. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, Dz.U. z 2014 r., poz. 119.
26. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa, Dz.U. z 2014 r., poz. 82.
27. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie tytułów dłużnych, Dz.U. z 2011 r. nr 298, poz. 1767.
28. Zarządzenie nr 32 Ministra Sportu i Turystyki z 13 grudnia 2010 r. w sprawie utworzenia instytucji gospodarki budżetowej pod nazwą „Centralny Ośrodek Sportu”.
29. Zarządzenie nr 219/10/CZSW Ministra Sprawiedliwości z dnia 29 listopada 2010 r. w sprawie utworzenia Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej „Piast”.
30. Zarządzenie nr 54 Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczania podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe, Dz. Urz. MF nr 15, poz. 62, z późn. zm.

Strony internetowe

1. Centralny Ośrodek Sportu: www.cos.pl
2. Ministerstwo Finansów: www.mf.gov.pl
3. Ministerstwo Kultury i Dziedzictwa Narodowego: www.mkidn.gov.pl
4. Najwyższa Izba Kontroli: www.nik.gov.pl
5. Narodowe Centrum Nauki: www.ncn.gov.pl
6. Narodowy Bank Polski: www.nbpportal.pl
7. Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej: www.nfosigw.gov.pl
8. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości: www.parp.gov.pl
9. Polska Agencja Rozwoju Regionalnego: www.parp.gov.pl
10. Regionalne izby obrachunkowe: www.rio.gov.pl
11. Sejm: www.sejm.gov.pl

Spis treści

Wstęp	3
1. Podstawowe zagadnienia z zakresu finansów publicznych	5
1.1. Pojęcie finansów publicznych	5
1.2. Podstawy prawne funkcjonowania finansów publicznych	6
1.3. Funkcje finansów publicznych	7
1.4. Finanse publiczne a gospodarka	9
1.5. Polityka fiskalna państwa	10
1.6. System budżetowy	11
1.7. Finanse państwa a finanse jednostek samorządu terytorialnego	13
1.8. Administracja finansów publicznych	15
1.9. Środki publiczne, dochody, przychody, wydatki i rozchody	18
1.10. Dotacje i subwencje	20
1.11. Państwowy dług publiczny	23
1.12. Bezpieczeństwo finansów publicznych	26
1.13. Dyscyplina finansów publicznych	27
1.14. Kontrola finansów publicznych i nadzór nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego	30
1.15. Odpowiedzialność za przestępstwa i wykroczenia skarbowe	31
2. Budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego	33
2.1. Pojęcie budżetu	33
2.2. Zasady budżetowe	34
2.3. Klasyfikacja budżetowa	38
2.4. Budżet państwa	49
2.5. Budżety jednostek samorządu terytorialnego	65
2.6. Źródła dochodów jednostki samorządu terytorialnego i ich charakterystyka	77
2.7. Rodzaje wydatków jednostki samorządu terytorialnego i ich charakterystyka	83
2.8. Analiza budżetu jednostki samorządu terytorialnego	88
2.9. Wskaźniki oceny sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego	94
2.10. Porównanie dochodów i wydatków budżetu państwa z dochodami i wydatkami budżetów jednostek samorządu terytorialnego	97
3. Jednostki sektora finansów publicznych	103
3.1. Ogólna charakterystyka jednostek sektora finansów publicznych	103
3.2. Plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych	110
3.3. Jednostki budżetowe	112
3.4. Samorządowe zakłady budżetowe	123
3.5. Agencje wykonawcze	130
3.6. Instytucje gospodarki budżetowej	134
3.7. Państwowe fundusze celowe	137
3.8. Porównanie jednostek sektora finansów publicznych	140
4. Sprawozdawczość jednostek sektora finansów publicznych	142
4.1. Wprowadzenie	142
4.2. Podstawowe pojęcia z zakresu rachunkowości	143
4.3. Ogólne zasady rachunkowości oraz zasady rachunkowości budżetowej	163
4.4. Podstawowe informacje z zakresu sprawozdawczości budżetowej	191
4.5. Podstawy prawne sprawozdawczości finansowej i budżetowej jednostek sektora finansów publicznych	195
4.6. Sprawozdania finansowe jednostek sektora finansów publicznych	197
4.7. Sprawozdania budżetowe jednostek sektora finansów publicznych	230
Załączniki	239
Słownik najważniejszych pojęć	248
Bibliografia	256