INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

miesięcznik

1 (229)
styczeń 2026

NAJWAŻNIEJSZE TEMATY SFERY BUDŻETOWEJ

Izabela Motowilczuk

Bilans za 2025 r.

– zasady sporządzania

W komplecie z numerem

e-DODATEK do pobrania

ABONAMENT 2026 Przedłuż abonament i odbierz prezent! oferta2026.infor.pl

eprasa.pl e72cebe2a9

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Jak rozliczać wynagrodzenia po zmianach od 1 stycznia 2026 r.

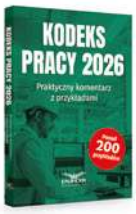
W książce szczegółowo wyjaśniono kwestie związane z obliczaniem wynagrodzenia za pracę. Uwzględniono przy tym najnowsze zmiany w przepisach obowiązujące od 1 stycznia 2026 r., a także przepisy wprowadzające od 24 grudnia 2025 r. jawność wynagrodzeń w firmach.

Z publikacji dowiesz się m.in.:

- Jakie dokumenty są niezbędne do sporządzenia listy płac
- Jak prawidłowo ustalać podstawę zasiłkową – m.in. w przypadku wykorzystywania przez pracownika nieobecności z powodu „siły wyższej"
- Jak ustalać wysokość nieperiodycznych obowiązkowych składników wynagrodzenia
- Jak obliczyć wynagrodzenie za część miesiąca w przypadku nieobecności w pracy z powodu choroby
- Jak wyliczyć odprawy i odszkodowania ze stosunku pracy
- Jakie są reguły obliczania rocznego wynagrodzenia dla pracowników budżetówki

Szczegóły na:
sklep.infor.pl

POLECAMY RÓWNIEŻ



Kodeks pracy 2026
Praktyczny komentarz z przykładami

Podstawa wymiaru zasiłków chorobowych
Zasady ustalania

Jawność wynagrodzeń
Jak przygotować się do wdrożenia dyrektywy o przejrzystości płac

Biuro Obsługi Klienta: 22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl

eprasa.pl c72cebe2a9

Spis treści

INFORMATOR KSIĘGOWEGO 3

Miesięczne zestawienie zmian i nowości 3

1. Nowa interpretacja ogólna – kiedy grunty, budynki i budowle należy uznać za związane z działalnością gospodarczą na potrzeby podatku od nieruchomości 3
2. Naliczanie dochodów podatkowych i subwencji oświatowej dla JST na 2026 r. 5
3. Najważniejsze zmiany i nowości w rachunkowości w 2026 r. 5
4. Nowy rok obrotowy 2026 8
   - 4.1. Zmienić politykę rachunkowości ze skutkiem od 1 stycznia 2026 r. 8
     - 4.1.1. Zmiany w polityce rachunkowości dotyczące uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości 8
     - 4.1.2. Zmiany w polityce rachunkowości związane z wdrożeniem KSeF 10
     - 4.1.3. Zmiany w polityce rachunkowości związane z wejściem w życie KSR nr 16 11
   - 4.2. Zaktualizować stawki amortyzacyjne (umorzeniowe) 11
   - 4.3. Otworzyć księgi rachunkowe na 2026 r. 12
   - 4.4. Zakończyć spisy z natury i wysyłanie wezwań do uzgodnienia sald za 2025 r. 12
5. **KSeF** Załączniki do faktur – od 1 stycznia 2026 r. można składać do Szefa KAS zgłoszenia o zamiarze wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem 13
   - 5.1. Przeznaczenie węzła „Załącznik” 13
   - 5.2. Jak uzyskać możliwość korzystania z załącznika 15
   - 5.3. Złożenie zawiadomienia – kto i gdzie powinien je złożyć 15
   - 5.4. Co powinno zawierać zawiadomienie 15
   - 5.5. Konsekwencje niewłaściwego korzystania z załącznika 17
   - 5.6. Faktury zakupowe z załącznikiem 17
6. Planowane zmiany w rachunkowości i sprawozdawczości – co czeka jednostki w 2026 r. 18
   - 6.1. Centralny Rejestr Umów JSFP – nowy obowiązek dla wszystkich jednostek od 1 lipca 2026 r. 18
   - 6.2. Sprawozdawczość budżetowa 2026 – będzie nowelizacja rozporządzenia 20
   - 6.3. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny 2026 – nowa definicja, nowy próg 20
   - 6.4. Klasyfikacja budżetowa – w 2026 r. ma być wydane całkiem nowe rozporządzenie w związku z reformą systemu budżetowego 21

Wyjaśnienia urzędowe 23

1. Klasyfikacja budżetowa opłat za wyżywienie od 1 stycznia 2026 r. – paragraf 067 po zmianach 23
2. Klasyfikacja budżetowa w zakresie bonu ciepłowniczego 24
3. Czy opłaty za wyżywienie w stołówkach szkolnych i przedszkolnych mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów 25
4. Dotacje celowe czy wydatki bezpośrednie – jak gmina może finansować gotowość bojową OSP 28

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej 30

1. Księgowanie faktur dopiero w momencie zapłaty pod datą wyciągu bankowego 30
2. Ustalenie polityki rachunkowości jednostki obsługiwanej przez CUW przez nieupoważnioną osobę 32
3. Jedenaście nieprawidłowości w zakresie ustalania odpisów aktualizujących należności 33

eprasa.pl c72cebe2a9

4. Czy wykonanie dochodów bez planu stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych ... 35

BILANS ZA 2025 R. – ZASADY SPORZĄDZANIA ... 37

1. Zasady ogólne sporządzania bilansu oraz wyceny bilansowej aktywów i pasywów w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych ... 39

2. Aktywa trwałe ... 45
2.1. Wartości niematerialne i prawne ... 45
2.2. Rzeczowe aktywa trwałe ... 46
2.2.1. Środki trwałe ... 47
2.2.1.1. Grunty ... 51
2.2.1.2. Grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom ... 58
2.2.1.3. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej ... 60
2.2.1.4. Urządzenia techniczne i maszyny, środki transportu i inne środki trwałe ... 63
2.2.2. Środki trwałe w budowie (inwestycje) ... 66
2.2.3. Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje) ... 68
2.3. Należności długoterminowe ... 69
2.4. Długoterminowe aktywa finansowe ... 72
2.5. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek ... 74

3. Aktywa obrotowe ... 75
3.1. Rzeczowe aktywa obrotowe – zapasy ... 75
3.1.1. Materiały ... 76
3.1.2. Towary ... 77
3.1.3. Produkty, półprodukty, produkty w toku ... 78
3.2. Należności krótkoterminowe ... 79
3.3. Krótkoterminowe aktywa finansowe ... 84
3.3.1. Środki pieniężne w kasie ... 85
3.3.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych ... 87
3.3.3. Inne środki pieniężne ... 88
3.3.4. Akcje lub udziały, inne papiery wartościowe, inne krótkoterminowe aktywa finansowe ... 88
3.4. Rozliczenia międzyokresowe ... 88

4. Pasywa ... 89
4.1. Fundusz jednostki ... 91
4.2. Wynik finansowy netto i nadwyżka środków obrotowych ... 92
4.3. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek ... 96
4.4. Państwowe fundusze celowe i inne fundusze ... 96
4.5. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania ... 97
4.5.1. Zobowiązania ... 97
4.5.2. Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych ... 103
4.5.3. Rezerwy na zobowiązania ... 105
4.6. Rozliczenia międzyokresowe ... 107

5. Prawidłowość bilansu – praktyczna lista kontrolna ... 108

6. Podsumowanie ... 114

eprasa.pl c72cebe2a9

Miesięczne zestawienie zmian i nowości

1 Nowa interpretacja ogólna – kiedy grunty, budynki i budowle należy uznać za związane z działalnością gospodarczą na potrzeby podatku od nieruchomości

ZAKRES ZMIAN

Dnia 1 grudnia 2025 r. została opublikowana interpretacja ogólna nr DPL2.8401.3.2025 Ministra Finansów i Gospodarki z 27 listopada 2025 r. w sprawie definicji pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej", zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych **(Dz.Urz. MFiG z 2025 r. poz. 40)**. Celem wydania interpretacji jest ujednolicenie praktyki organów podatkowych, a ponadto usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących pojęcia „związanie z działalnością gospodarczą budynków, gruntów i budowli dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości", które pojawiają się w JST przy wymiarze podatku od nieruchomości.

Za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się nieruchomości będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Taką definicję zawiera art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Jednak nowa interpretacja ogólna wyraźnie wskazuje, iż samo posiadanie przez przedsiębiorcę budynku, gruntu i budowli nie wystarcza do tego, aby uznać, że nieruchomości te są związane z działalnością gospodarczą. Konieczna jest jeszcze analiza dodatkowych okoliczności, odnoszących się do:

- statusu podatnika,
- charakteru prowadzonej działalności,
- rzeczywistego lub potencjalnego sposobu wykorzystywania składników majątkowych.

Biorąc pod uwagę te kryteria, Minister Finansów i Gospodarki wyodrębnił trzy grupy przypadków, dla których w specyficzny sposób należy ustalać związanie gruntów, budynków i budowli z działalnością gospodarczą.

eprasa.pl c72cebe2a9

Grupa 1 – Podatnicy będący przedsiębiorcami i prowadzący wyłącznie działalność gospodarczą

Do grupy tej należą przede wszystkim spółki prawa handlowego oraz inne osoby prawne, których jedynym celem jest prowadzenie działalności gospodarczej. W tej grupie za związane z działalnością gospodarczą uznaje się wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu podatnika – niezależnie od skali intensywności ich wykorzystywania do tej działalności. W szczególności czasowe wyłączenie z działalności określonych składników majątkowych nie wpływa na zmianę ich kwalifikacji dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Grupa 2 – Podatnicy występujący w podwójnej roli

Do tej grupy należą osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, a także osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, prowadzące – oprócz działalności gospodarczej – także inną działalność, w której wykorzystują posiadany majątek, w tym grunty, budynki i budowle (np. fundacje, spółki z o.o. prowadzące – obok działalności gospodarczej – również działalność rolniczą).

W tej grupie podatnicy mogą posiadać majątek związany z działalnością gospodarczą oraz inny, niesłużący tej działalności (np. mieszkanie osoby fizycznej, gospodarstwo rolne spółki z o.o.).

W odniesieniu do tej grupy podatników za związane z działalnością gospodarczą osoby fizycznej uznać można grunty, budynki i budowle, które są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez osobę, w posiadaniu której się znajdują, nawet jeśli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Dotyczy to gruntów, budynków i budowli, które są faktycznie wykorzystywane, a także takich, które mogą być wykorzystywane, choć w danym czasie nie są (zalicza się tu m.in. grunty, budynki lub budowle w okresie przygotowania ich do prowadzenia działalności – co wiąże się z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej).

Grupa 3 – Podatnicy, których grunty, budynki i budowle są wykorzystywane w działalności gospodarczej innego podmiotu

Oddanie w posiadanie przedsiębiorcy lub innemu podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą gruntu, budynku lub budowli przez osobę, która sama nie wykorzystuje tego majątku do działalności gospodarczej, może wywołać skutek w postaci zakwalifikowania ich jako związanych z działalnością gospodarczą (zob. odpowiednio objaśnienia dla grupy 2).

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Interpretacja ogólna została opublikowana 1 grudnia 2026 r.

2. Interpretacja ogólna nie jest aktem wiążącym organy podatkowe. Jednak organy te powinny ją stosować w celu ujednolicenia wykładni prawa w zakresie wymiaru

eprasa.pl c72cebe2a9

podatku od nieruchomości od przedmiotów opodatkowania związanych z działalnością gospodarczą.

3. Nie ma obowiązku automatycznego korygowania decyzji już wydanych.

4. Ponieważ samo posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę nie przesądza automatycznie o zastosowaniu stawki dla działalności gospodarczej, gmina przy wymiarze podatku od nieruchomości musi badać stan faktyczny (większe znaczenie mają okoliczności faktyczne, a nie tylko status przedsiębiorcy).

5. Co do zasady zastosowanie się do interpretacji przez podatników (przy sporządzaniu przez osoby fizyczne wykazów nieruchomości do opodatkowania lub przez jednostki organizacyjne deklaracji na podatek od nieruchomości) nie może powodować dla nich ujemnych konsekwencji podatkowych.

2 Naliczanie dochodów podatkowych i subwencji oświatowej dla JST na 2026 r.

ZAKRES ZMIAN

Dnia 28 listopada 2025 r. została opublikowana ustawa z 5 listopada 2025 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego **(Dz.U. z 2025 r. poz. 1659)**. Dodano nią tzw. **przepisy epizodyczne**, które będą miały zastosowanie przy ustalaniu w budżecie państwa kwot udziałów JST w dochodach podatkowych oraz wysokości subwencji oświatowej. Wprowadzają one korektę danych na temat wysokości dochodów osiągniętych przez JST z CIT oraz korektę potrzeb oświatowych za 2025 r., co wpłynie na bardziej obiektywną i adekwatną alokację środków do poszczególnych JST.

ZASTOSOWANIE W PRAKTYCE

1. Ustawa weszła w życie 29 listopada 2025 r. Zawiera przepisy o charakterze incydentalnym, które zostaną zastosowane do wyliczania wielkości dochodów JST z tytułu udziału w podatkach i subwencji na 2026 r.

3 Najważniejsze zmiany i nowości w rachunkowości w 2026 r.

W 2026 r. wchodzi w życie sporo zmian i nowości w przepisach ważnych dla księgowych. Zmiany te zostały wprowadzone jeszcze w 2025 r. lub latach poprzednich, ale dla części z nich ustalono dłuższe terminy wejścia w życie (*vacatio legis*), wykraczające poza 2025 r. Największym wyzwaniem dla księgowych w 2026 r. będzie obligatoryjne stosowanie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF).

eprasa.pl c72cebe2a9

Tabela. Najważniejsze zmiany w rachunkowości dokonane w 2025 r., które wchodzą w życie w 2026 r.

Zakres zmian	Zastosowanie w praktyce
1 stycznia 2026 r.	
Podwyżka stawki minimalnego wynagrodzenia	Od 1 stycznia 2026 r. płaca minimalna pracowników wynosi: ■ minimalne wynagrodzenie za pracę – 4806 zł, ■ minimalna stawka godzinowa – 31,40 zł. Należy podnieść wynagrodzenia tych pracowników, których wynagrodzenie miesięczne (bez dodatku stażowego, dodatku za szkodliwość, dodatku za pracę nocną i wynagrodzenia za pracę w godzinach nadliczbowych) jest niższe niż wynagrodzenie minimalne. **Podstawa prawna:** § 1, § 2 rozporządzenia Rady Ministrów z 15 września 2025 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę oraz wysokości stawki godzinowej w 2026 r. (Dz.U. z 2025 r. poz. 1242)
Rozpoczęcie pierwszej 6-letniej kadencji Rady Fiskalnej	Od 1 stycznia 2026 r. działalność rozpoczyna nowa instytucja finansów publicznych – Rada Fiskalna. Jest to niezależna organizacja ekspercka, której celem działania jest poprawa jakości i efektywności zarządzania finansami publicznymi oraz wzrost transparentności systemu finansów publicznych. Do jej głównych kompetencji należy: ■ opiniowanie prognoz makroekonomicznych wykorzystywanych na potrzeby opracowania projektu ustawy budżetowej i projektu średniookresowego planu budżetowo-strukturalnego oraz projektu zmienionego średniookresowego planu budżetowo-strukturalnego, ■ opiniowanie projektu ustawy budżetowej w zakresie zgodności z krajowymi regułami fiskalnymi i ścieżką wydatków netto rekomendowaną przez Radę UE na podstawie analizy średniookresowego planu budżetowo-strukturalnego, ■ ocena ram budżetowych pod kątem ich zgodności, spójności i skuteczności. Jednostki sektora finansów publicznych od 1 stycznia 2026 r. będą zobowiązane do dostarczania informacji na żądanie Rady Fiskalnej. **Podstawa prawna:** ustawa z 20 grudnia 2024 r. o Radzie Fiskalnej (Dz.U. z 2025 r. poz. 39)
Podwyższenie minimalnego progu do stosowania Prawa zamówień publicznych	Od 1 stycznia 2026 r. minimalny próg dla stosowania ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych wynosi 170 000 zł (do 31 grudnia 2025 r. było 130 000 zł). **Podstawa prawna:** ustawa z 25 lipca 2025 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2025 r. poz. 1173)
Nowe zasady ustalania stażu pracy w jednostkach sektora finansów publicznych	Od 1 stycznia 2026 r. obowiązują nowe zasady ustalania stażu pracy dla celów nabywania prawa do świadczeń i uprawnień pracowniczych wynikających ze stosunku pracy dla pracowników, którzy przed nawiązaniem stosunku pracy prowadzili działalność gospodarczą, wykonywali pracę na podstawie umów cywilnoprawnych, byli osobami współpracującymi, członkami rolniczych spółdzielni produkcyjnych, członkami spółdzielni kółek rolniczych albo pełnili służbę w Straży Marszałkowskiej lub Służbie Celno-Skarbowej. Okresy pozostawania w służbie, prowadzenia własnej działalności gospodarczej lub bycia osobą współpracującą albo wykonywania pracy na podstawie umów cywilnoprawnych będą wliczane do ogólnego i zakładowego stażu pracy, od którego zależy m.in. dostęp do stanowisk wymagających potwierdzonego doświadczenia zawodowego, nabycie prawa do urlopu wypoczynkowego i jego długość, długość okresu wypowiedzenia umowy o pracę, wysokość odprawy, dodatek stażowy, nagroda jubileuszowa.

eprasa.pl c72cebe2a9

	Wliczenie do okresów zatrudnienia czasu prowadzenia przez osobę fizyczną pozarolniczej działalności gospodarczej lub pozostawania osobą współpracującą będzie możliwe tylko za okresy, za które zostały za te osoby faktycznie opłacone składki na ubezpieczenia emerytalne, rentowe lub wypadkowe. Zaliczenia ww. okresów do okresów zatrudnienia będzie dokonywał pracodawca na wniosek pracownika. Natomiast na pracowniku ciąży obowiązek dostarczenia odpowiednich dokumentów (w tym zaświadczeń z ZUS o opłaceniu składek). Pracownik zatrudniony w jednostce w dniu 1 stycznia 2026 r. ma na to 24 miesiące od dnia wejścia w życie ustawy. Po upływie tego terminu pracodawcy nie będą wliczać ww. okresów do stażu pracy. Uprawnienia pracownicze wynikające z doliczenia do stażu pracy ww. okresów będą przysługiwać od dnia nabycia prawa do tych uprawnień, z tym że nie wcześniej niż od 1 stycznia 2026 r. Pracodawcy nie będą mieli obowiązku wyrównywania dodatków stażowych czy nagród jubileuszowych, które przysługiwałyby do 31 grudnia 2025 r., gdyby na skutek zaliczenia dodatkowych okresów do stażu pracy okazało się, że mogłyby one być wyższe niż dotychczas wypłacone. **Podstawa prawna:** ustawa z 26 września 2025 r. o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2025 r. poz. 1423)
Limit zwolnienia z opodatkowania dla świadczeń z ZFŚS – 1000 zł	Od 1 stycznia 2026 r. limit zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych świadczeń rzeczowych oraz otrzymanych przez pracownika w tym zakresie świadczeń pieniężnych z ZFŚS będzie wynosił nadal 1000 zł. **Podstawa prawna:** art. 21 ust. 1 pkt 67 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
1 lutego 2026 r.	
Odbieranie faktur w KSeF	Od 1 lutego 2026 r. wchodzi obowiązkowy KSeF dla dużych podatników (których wartość sprzedaży przekroczyła w 2025 r. 200 mln zł). Oznacza to, że jednostki sektora finansów publicznych muszą zacząć odbierać faktury z KSeF. **Podstawa prawna:** ustawa z 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1598 ze zm.)
1 kwietnia 2026 r.	
Wystawianie i odbieranie faktur w KSeF	Od 1 kwietnia 2026 r. KSeF jest obowiązkowy dla wszystkich. Jednostki sektora finansów publicznych muszą zarówno odbierać faktury od kontrahentów, jak i same wystawiać faktury własne za pośrednictwem KSeF. **Od 1 kwietnia 2026 r. do 31 grudnia 2026 r.** podatnicy nie będą musieli jeszcze wystawiać faktur w KSeF, jeżeli łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku u tych podatników udokumentowana fakturami wystawionymi w danym miesiącu jest mniejsza lub równa 10 000 zł. **Podstawa prawna:** ustawa z 16 czerwca 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 1598 ze zm.)
12 lipca 2026 r.	
Certyfikacja zamówień publicznych	Od 12 lipca 2026 r. wykonawcy będą mogli w zamówieniach publicznych posługiwać się certyfikatami potwierdzającymi niepodleganie wykluczeniu z postępowania o udzielenie zamówienia, wydawanymi na okres do trzech lat przez instytucje akredytowane. Stosowanie certyfikatów nie będzie obligatoryjne. Jeśli jednak wykonawca przedłoży certyfikat, wówczas zamawiający nie będą mogli żądać przedkładania dokumentów potwierdzających okoliczności poświadczone w ważnym certyfikacie. **Podstawa prawna:** ustawa z 5 sierpnia 2025 r. o certyfikacji wykonawców zamówień publicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1235)

eprasa.pl c72cebe2a9

4 Nowy rok obrotowy 2026

W państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych oraz w samorządowych zakładach budżetowych rok obrotowy równy jest rokowi budżetowemu, który jest równy rokowi kalendarzowemu. Tak więc **1 stycznia 2026 r.** w tych jednostkach organizacyjnych rozpoczyna się nowy rok obrotowy dla celów prowadzenia rachunkowości.

W pozostałych jednostkach organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych rok obrotowy zaczyna się 1 stycznia 2026 r., jeśli zgodnie z ich polityką rachunkowości rok obrotowy jest równy rokowi kalendarzowemu.

4.1. Zmienić politykę rachunkowości ze skutkiem od 1 stycznia 2026 r.

1 stycznia 2026

Jednostki organizacyjne mogą zmienić od 1 stycznia 2026 r. stosowane dotychczas zasady (politykę) rachunkowości. Zmianę należy wprowadzić od 1 stycznia 2026 r. – niezależnie od tego, kiedy kierownik jednostki podjął decyzję o aktualizacji polityki rachunkowości.

W zależności od tego, kiedy kierownik wydał zarządzenie, **jednostki powinny podjąć odpowiednie kroki**.

Zarządzenie wydane		Co jednostka powinna zrobić
W 2025 r.	Musi zawierać zapis, że: ***Zarządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie w prowadzeniu rachunkowości jednostki od 1 stycznia 2026 r.***	Od 1 stycznia jednostka powinna prowadzić rachunkowość zgodnie z nowymi zasadami.
Po 1 stycznia 2026 r.	Musi zawierać zapis, że: ***Zarządzenie wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i ma zastosowanie w prowadzeniu rachunkowości jednostki z mocą wsteczną od 1 stycznia 2026 r.***	Jednostka powinna skorygować w księgach rachunkowych wszystkie zapisy wprowadzone od 1 stycznia 2026 r. do dnia wydania zarządzenia o zmianie polityki rachunkowości. Korektę trzeba wprowadzić na podstawie wewnętrznego dowodu korygującego – PK/K – „Polecenie księgowania/Korekta”.

Zmiany polityki rachunkowości można wprowadzić jedynie w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki. Aktualizacja może w szczególności polegać na zastosowaniu dopuszczalnych prawem uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości lub rezygnacji z dotychczas stosowanych uproszczeń albo zastąpieniu jednego uproszczenia – innym.

4.1.1. Zmiany w polityce rachunkowości dotyczące uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości

Po 1 stycznia 2026 r. jednostki sektora finansów publicznych muszą ocenić, czy spełniają kryteria zaliczenia ich do jednostek mikro lub małych w rozumieniu art. 3 ust. 1

eprasa.pl c72cebe2a9

pkt 1a–1b uor, na podstawie danych liczbowych za rok 2024 i 2025. Od 1 stycznia 2026 r. za jednostkę:

mikro	uznaje się jednostkę, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe (2025), oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy (2024) nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1) 2 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 4 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 10 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty
małą	uznaje się jednostkę niebędącą jednostką mikro, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe (2025), oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy (2024) nie przekroczyła co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1) 33 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 66 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Jednostka traci od 1 stycznia 2026 r. status jednostki mikro lub małej, jeżeli w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe (2025), oraz w roku poprzedzającym (2024) przekroczyła co najmniej dwie z trzech ww. wielkości.

Jednostka, która straciła status jednostki mikro lub małej, a stosowała uproszczenia w prowadzeniu rachunkowości przysługujące tym jednostkom, musi od 1 stycznia 2026 r. zmienić politykę rachunkowości, wykreślając z niej odpowiednie postanowienia.

Z kolei jeśli jednostka od 1 stycznia 2026 r. zyskała status mikro lub małej, jej kierownik może od tej daty postanowić o:

- stosowaniu odpowiednich uproszczeń – wtedy musi je wymienić w polityce rachunkowości,
- rezygnacji ze stosowania uproszczeń – wtedy nie musi nic zmieniać w polityce rachunkowości.

Jednostki sektora finansów publicznych zaliczane do kategorii mikro i małych mogą:

- kwalifikować umowy leasingu według zasad ustalonych w przepisach podatkowych zamiast w art. 3 ust. 4 i 5 uor,
- przy obliczaniu kosztu wytworzenia produktu do kosztów bezpośrednich doliczyć koszty pośrednie związane z wytworzeniem tego produktu – niezależnie od poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych, przy czym ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy niż możliwa do uzyskania cena sprzedaży netto,
- nie stosować przepisów w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych,
- odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

eprasa.pl c72cebe2a9

Jednostki sektora finansów publicznych nie mogą korzystać z uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro i małych, polegających na:

- rezygnacji z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane tym jednostkom ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń,
- możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych, jeśli odrębne przepisy nie stanowią inaczej (takim wyjątkiem są np. szczególne zasady rachunkowości dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zezwalające na stosowanie w amortyzacji bilansowej środków trwałych jednolitych stawek podatkowych),
- zaniechaniu tworzenia biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów dotyczących przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych, jeśli odrębne przepisy nie stanowią inaczej (takim wyjątkiem są np. szczególne zasady rachunkowości dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, zwalniające te jednostki obligatoryjnie z tworzenia tych rozliczeń).

Sprawozdanie finansowe jednostki sektora finansów publicznych zaliczonej do kategorii mikro lub małej, sporządzane na podstawie uor (czyli innej niż jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe), np. państwowej i samorządowej instytucji kultury, samorządowej osoby prawnej tworzonej na podstawie odrębnych ustaw, obejmuje wyłącznie bilans oraz rachunek zysków i strat i informację dodatkową w formie uproszczonej. Zestawienie zmian w funduszu oraz rachunek przepływów pieniężnych muszą sporządzić jednostki sektora finansów publicznych, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa warunki progowe, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 4 uor.

4.1.2. Zmiany w polityce rachunkowości związane z wdrożeniem KSeF

W 2026 r. wszystkie jednostki sektora finansów publicznych powinny zmienić politykę rachunkowości w zakresie koniecznym do wdrożenia od 1 lutego 2026 r. KSeF. **Zmiany polityki rachunkowości powinny objąć część:**

- **obligatoryjną** – trzeba uzupełnić opis systemu informatycznego służącego w jednostce do prowadzenia ksiąg rachunkowych o wykaz programów, procedur lub funkcji (w zależności od struktury oprogramowania), wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto o określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji – dla oprogramowania integrującego system FK jednostki z KSeF,
- **nieobligatoryjną (instrukcję obiegu i kontroli dowodów księgowych)** – należy unormować kwestie związane z obiegiem faktur wystawianych i odbieranych w KSeF w formie elektronicznej, w tym w szczególności rozstrzygnąć, czy ich kontrola

eprasa.pl c72cebe2a9

merytoryczna, formalno-rachunkowa, wstępna głównego księgowego i zatwierdzenie do wypłaty będą się odbywały w technice tradycyjnej po wydrukowaniu faktury elektronicznej, czy też będą wykonywane w formie elektronicznej w systemie EOD (elektronicznego obiegu dokumentów).

4.1.3. Zmiany w polityce rachunkowości związane z wejściem w życie KSR nr 16

Dnia 21 października 2025 r. wszedł w życie Krajowy Standard Rachunkowości nr 16 „Uproszczenia dopuszczone ustawą o rachunkowości" **(Dz.Urz. MFiG z 2025 r. poz. 29)**.

W jednostkach organizacyjnych, których kierownicy postanowili o przyjęciu wszystkich KSR, ma on automatycznie zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2026 r. W tym celu więc kierownicy tych jednostek nie muszą zmieniać polityki rachunkowości.

W pozostałych jednostkach organizacyjnych ich kierownicy powinni przeanalizować zapisy KSR 16 i podjąć decyzję o jego przyjęciu lub nieprzyjęciu.

Stosowanie KSR 16 jest nieobowiązkowe.

Jeśli kierownik jednostki chce go przyjąć, musi zmienić politykę rachunkowości. Musi wprowadzić do niej zapis jednoznacznie stwierdzający, że jednostka stosuje KSR 16. Może go przyjąć od 1 stycznia 2026 r. albo od 1 stycznia 2025 r. albo od któregokolwiek roku obrotowego po 2026 r. Przyjęcie KSR 16 z datą wsteczną – od 1 stycznia 2025 r. – będzie się jednak wiązało z koniecznością przeksięgowania najpóźniej do 26 marca 2026 r. wszystkich operacji wykonanych w 2025 r. inaczej, niż wskazano w tym KSR.

Jednostki mogą też nie przyjąć KSR 16. Fakt nieprzyjęcia KSR 16 nie musi być potwierdzany w polityce rachunkowości. Jednak ze względu na to, że KSR 16 wskazuje na dobre praktyki w rachunkowości, które gwarantują poprawność ksiąg rachunkowych i sprawozdania finansowego, kierownicy jednostek powinni wdrożyć wybrane rozwiązania tego KSR, które mogą być stosowane w danej jednostce. Dotyczy to tych postanowień polityki rachunkowości jednostki, które obowiązywały dotychczas, a są niezgodne z KSR 16. Wtedy kierownik jednostki musi zapisać te nowe postanowienia w polityce rachunkowości jednostki. Mogą one wejść w życie od 1 stycznia 2026 r. albo od 1 stycznia 2025 r., albo od któregokolwiek roku obrotowego po 2026 r. Znowelizowanie polityki rachunkowości z datą wsteczną – od 1 stycznia 2025 r. – będzie się jednak wiązało z koniecznością przeksięgowania najpóźniej do 26 marca 2026 r. wszystkich operacji wykonanych w 2025 r. inaczej, niż wskazano w znowelizowanej polityce rachunkowości.

4.2. Zaktualizować stawki amortyzacyjne (umorzeniowe)

1 stycznia 2026

Jednostki organizacyjne, które ustalają dla środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych indywidualne stawki amortyzacyjne, od 1 stycznia 2026 r. powinny zmienić te stawki dla tych składników majątkowych, dla których one się zdezaktualizowały.

eprasa.pl c72cebe2a9

Ocenę aktualności stawek przeprowadza się na koniec 2025 r. Stawki zmienia się (podnosi lub obniża) od 1 stycznia 2026 r. w szczególności z powodu:

- wydłużenia lub skrócenia pierwotnie przyjętego okresu ekonomicznej użyteczności środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) i/lub
- zmiany wyceny istotnej pozostałości środka trwałego.

Nie dokonuje się korekty wstecz (czyli odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych dokonanych od przyjęcia do użytkowania składnika majątkowego – do 31 grudnia 2025 r.).

4.3. Otworzyć księgi rachunkowe na 2026 r.

15 stycznia 2026

W dniu 15 stycznia 2026 r. dla jednostek organizacyjnych, których rok obrotowy rozpoczął się 1 stycznia 2026 r., upływa termin otwarcia ksiąg rachunkowych na 2026 r. Termin ten jest określony jako **„w ciągu 15 dni od początku roku obrotowego”**.

Otwarcie ksiąg rachunkowych roku obrotowego 2026 następuje z dniem 1 stycznia 2026 r. Pod tą datą w księdze głównej oraz na kontach ksiąg pomocniczych trzeba ująć bilans otwarcia (BO), czyli stany (salda) aktywów i pasywów na początek roku obrotowego. Stany te należy przenieść z ksiąg rachunkowych 2025 r. Jest to tzw. bilans zamknięcia (BZ), ujęty pod datą 31 grudnia 2025 r.

Obowiązuje zasada, że **bilans otwarcia musi być równy bilansowi zamknięcia**.

Bilans otwarcia trzeba zaksięgować na podstawie własnego dowodu wewnętrznego jednostki, oznaczonego symbolem PK/BO. „Polecenie księgowania – BO”. Data sporządzenia i księgowania tego dowodu nie może być późniejsza niż 15 stycznia 2026 r.

Przyjmuje się, że stany ujęte w bilansie otwarcia mogą jeszcze ulegać zmianie, aż do czasu ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych 2025 r., które następuje po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2025 r. Dlatego otwarcie ksiąg rachunkowych do 15 stycznia roku obrotowego nazywane jest wstępnym otwarciem ksiąg rachunkowych. Jeśli po tym dniu do ksiąg rachunkowych 2025 r. zostaną wprowadzone zapisy i korekty zapisów, mające wpływ na wielkość sald zamknięcia 2025 r., to o wynikające z tego kwoty należy jednocześnie skorygować dane BO na 2026 r.

4.4. Zakończyć spisy z natury i wysyłanie wezwań do uzgodnienia sald za 2025 r.

15 stycznia 2026

Do 15 stycznia 2026 r. włącznie mogą odbywać się spisy z natury środków trwałych i rzeczowych aktywów obrotowych (materiałów, towarów, produktów i półproduktów) objętych w ciągu roku ewidencją księgową oraz uzgodnienia sald z kontrahentami (należności, stanu własnych składników majątkowych jednostki oddanych kontrahentom).

Termin zakończenia inwentaryzacji jest określony jako **„do 15 stycznia roku kolejnego po roku obrotowym”**.

eprasa.pl c72cebe2a9

Inwentaryzacja okresowa tych aktywów za 2025 r. może odbywać się według stanu na dowolny dzień od 1 do 15 stycznia 2026 r. Wtedy **stan na dzień bilansowy 31 grudnia 2025 r. ustala się następująco:**

dla rzeczowych składników majątku trwałego i obrotowego od wyników spisu trzeba
odjąć przychody dokonane od 1 stycznia 2026 r. do dnia spisu z natury
dodać rozchody dokonane od 1 stycznia 2026 r. do dnia spisu z natury
dla należności lub własnych składników majątkowych jednostki oddanych kontrahentom od wyników uzgodnień trzeba
odjąć zwiększenia dokonane od 1 stycznia 2026 r. do dnia uzgodnienia
dodać zmniejszenia dokonane od 1 stycznia 2026 r. do dnia uzgodnienia

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

5 Załączniki do faktur – od 1 stycznia 2026 r. można składać do Szefa KAS zgłoszenia o zamiarze wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem

KSeF

Od 1 lutego 2026 r. trzeba będzie odbierać faktury w centralnym systemie – Krajowym Systemie e-Faktur (KSeF). Ministerstwo Finansów, wychodząc naprzeciw postulatom podatników, zapewniło dodatkową funkcjonalność umożliwiającą przesyłanie w KSeF faktur z załącznikami – węzeł „Załącznik". W okresie dobrowolnego stosowania KSeF nie było funkcji przesyłania załączników do e-faktur. Teraz będzie można wystawiać i przesyłać faktury wraz z integralnymi załącznikami. Jest to opcja dobrowolna. Korzystanie z niej zależy od podatnika.

Podstawą prawną do stosowania załącznika jest art. 106gba ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: ustawa o VAT).

5.1. Przeznaczenie węzła „Załącznik"

Głównym celem wprowadzenia węzła „Załącznik" jest wsparcie podatników we wdrożeniu i stosowaniu systemu KSeF w sposób możliwie prosty i sprawny. W szczególności rozwiązanie to odpowiada na zgłaszane potrzeby przede wszystkim:

- dostawców mediów (energia, gaz, woda itp.), którzy w załącznikach do faktur umieszczają szczegóły dotyczące zużycia w podziale na poszczególne punkty poboru,
- przedsiębiorców świadczących usługi telekomunikacyjne,
- dostawców paliw wystawiających faktury zbiorcze.

eprasa.pl c72cebe2a9

Węzeł „Załącznik" stanowi wyłącznie dodatkowy element w fakturze ustrukturyzowanej. Oznacza to, że może zostać wykorzystany do przekazania ustrukturyzowanych danych – liczb lub tekstu. Konstrukcja węzła „Załącznik" dopuszcza w miarę swobodne ustalenie struktury danych poprzez tworzenie tabel czy też bloków danych, ale w dalszym ciągu mogą to być wyłącznie dane możliwe do zapisania w postaci liczb czy słów. W żadnym wypadku możliwość wystawiania faktur z węzłem „Załącznik" nie oznacza możliwości przesyłania przez KSeF załączników w dzisiejszym rozumieniu tego pojęcia, np. fotografii, grafik czy dodatkowych plików lub skanów protokołów, w tym końcowego odbioru robót. Tego rodzaju dodatkowa dokumentacja będzie musiała być przesyłana w dalszym ciągu poza KSeF, np. mailowo lub w inny uzgodniony sposób.

Faktura w KSeF musi mieć format pliku XML. Dlatego nie można dołączyć tam plików PDF czy z Worda.

Tabela. **Aspekty techniczne dotyczące załącznika**

Zakres	Opis
Format i rozmiar	Faktura z załącznikiem jest wystawiana i przesyłana w postaci pliku XML. Maksymalny rozmiar faktury z załącznikiem wynosi 3 MB.
Zawartość danych	Załącznik może zawierać wyłącznie dane, o których mowa w art. 106e ustawy o VAT, lub dane ściśle związane z tymi danymi. Wyrażenie „ściśle związane" oznacza, że dane te muszą wynikać z charakteru prowadzonej działalności i być powiązane z obowiązkowymi elementami faktury.
Zabroniona zawartość	Załącznik nie może zawierać treści reklamowych lub marketingowych ani treści o charakterze biznesowo-handlowym (np. cenniki, warunki gwarancji, umowy, zamówienia, protokoły odbioru, specyfikacje). W przypadku naruszenia tych zasad możliwość wystawiania i przesyłania faktur z załącznikiem może zostać odebrana.
Struktura danych w załączniku	Dane w załączniku będą miały postać ustrukturyzowaną. Mogą zostać pogrupowane w bloki danych, w ramach których znajdą się tabele wraz z ich opisami. Podatnicy będą mieli możliwość samodzielnego definiowania zawartości niektórych pól, co zapewnia elastyczność i uniwersalność dla różnych branż.

Z perspektywy JST wykorzystanie węzła „Załącznik" może być przydatne m.in. w przypadku dostaw wody lub odbioru ścieków czy też refakturowania szeroko rozumianych mediów, co jest częstą praktyką w przypadku usług najmu lub dzierżawy nieruchomości. Biorąc pod uwagę, że dostawcy mediów (m.in. energii elektrycznej, cieplnej czy gazu) będą prawdopodobnie stosować załączniki, JST powinny przygotować się na ich obsługę po stronie zakupowej, a dodatkowo – w przypadku refakturowania tych mediów – do przeniesienia danych z otrzymanych faktur z załącznikami do faktur wystawianych przez JST w ramach refaktury na najemców lub dzierżawców.

W szczególności zatem węzeł „Załącznik" będzie mógł być wykorzystywany przez różnego rodzaju spółki komunalne czy też jednostki lub zakłady budżetowe zajmujące się dostawami mediów.

eprasa.pl c72cebe2a9

5.2. Jak uzyskać możliwość korzystania z załącznika

Wystawianie faktur z załącznikami w systemie KSeF będzie możliwe począwszy od 1 lutego 2026 r. Przepisy dotyczące załączników do faktur wchodzą w życie **1 stycznia 2026 r.** (czyli na miesiąc przed startem obowiązkowego KSeF dla największych podatników) Od tego dnia będzie możliwe składanie zgłoszenia do Szefa KAS o zamiarze wystawiania i przesyłania do Krajowego Systemu e-Faktur faktur z załącznikiem.

Do wystawiania faktur z załącznikiem konieczne jest posiadanie oprogramowania z taką funkcjonalnością. JST, chcąc wystawiać faktury z załącznikiem, powinna ustalić ze swoimi służbami IT bądź dostawcami systemów informatycznych, czy oprogramowanie stosowane przez JST będzie obsługiwało faktury z załącznikiem. Jak podaje Ministerstwo Finansów, w bezpłatnie udostępnianych narzędziach do korzystania z KSeF nie będzie opcji wystawiania faktur z załącznikiem.

5.3. Złożenie zawiadomienia – kto i gdzie powinien je złożyć

Możliwość wystawiania w KSeF faktur z załącznikiem jest przyznawana w kontekście podatnika. Z perspektywy JST oznacza to, że takie uprawnienie przyznawane jest np. gminie czy powiatowi, jako podatnikom VAT, a nie ich poszczególnym jednostkom. Tym samym, jeśli w JST funkcjonuje jednostka czy zakład budżetowy realizujący dostawy mediów (np. dostawa wody, odbiór ścieków, dostawa energii cieplnej itp.) i z perspektywy tej jednostki faktury z załącznikiem byłyby praktycznym rozwiązaniem, to **zgłoszenia zamiaru wystawienia faktur z załącznikiem powinna dokonać JST jako główny podmiot, a nie jednostka podrzędna**.

Spółki komunalne, będące odrębnymi od gmin podatnikami VAT, chcąc korzystać z możliwości wystawiania faktur z załącznikiem w KSeF, będą musiały złożyć odrębne zawiadomienie.

Zgłoszenia nie będzie można złożyć papierowo. Składa się je **wyłącznie elektronicznie, za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym**. Oznacza to, że takiego zgłoszenia w imieniu JST będzie mogła dokonać osoba, która jest zgłoszonym Użytkownikiem Konta Organizacji.

Co istotne, do dokonania zgłoszenia zamiaru wystawiania faktur z załącznikiem w KSeF nie jest wymagane posiadanie uprawnień nadanych w samym KSeF. Przykładowo, jeśli Użytkownikiem Konta Organizacji w e-Urzędzie Skarbowym dla danej JST jest skarbnik gminy, który nie ma nadanych osobistych uprawnień w KSeF, to w dalszym ciągu będzie mógł złożyć zawiadomienie w imieniu JST.

5.4. Co powinno zawierać zawiadomienie

Kwestia zawartości zawiadomienia o zamiarze wystawiania faktur z załącznikiem ma zostać uregulowana w rozporządzeniu Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie korzystania z Krajowego Systemu e-Faktur. Prace nad tym aktem prawnym jeszcze trwają (**projekt z 3 listopada 2025 r.** – dalej: projekt rozporządzenia w sprawie korzystania z KSeF).

eprasa.pl c72cebe2a9

Na dzień przygotowania niniejszego opracowania nie były jeszcze znane dokładne wzory formularzy, za pomocą których będą składane zawiadomienia. Biorąc jednak pod uwagę, że będą one składane wyłącznie elektronicznie, prawdopodobnie przyjmą one formę interaktywnych formularzy, w których będzie należało zaznaczyć właściwe pola wyboru, wskazać odpowiednie daty i uzupełnić pola tekstowe.

Uwzględniając treść regulacji dotyczącej zawartości zawiadomienia należy zauważyć, że przyjmuje ono sformalizowaną, zamkniętą formę. Nie ma w tym przypadku konieczności ani nawet miejsca na podawanie dodatkowego, rozbudowanego uzasadnienia.

Istotne są jedynie warunki formalne. Tym samym JST, chcąc złożyć zawiadomienie, powinna w szczególności:

1) **podać rodzaj transakcji, dla których będą wystawiane faktury z załącznikiem** – w projekcie rozporządzenia w sprawie korzystania z KSeF są przewidziane poniższe opcje:
   - dostawy energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego lub
   - świadczenie usług telekomunikacyjnych, lub
   - świadczenie usług dystrybucji energii elektrycznej, cieplnej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego, lub
   - dostawy benzyn silnikowych, olejów napędowych, gazów lub innych paliw przeznaczonych do napędu silników spalinowych – w rozumieniu przepisów o podatku akcyzowym, dokonywane na stacjach paliw lub stacjach gazu płynnego do standardowych zbiorników pojazdów na rzecz jednego odbiorcy za dany okres rozliczeniowy, lub
   - inne niż wskazane wyżej czynności, z podaniem ich rodzaju (w tym miejscu możliwe byłoby podanie np. dostawy wody lub odbioru ścieków);
2) **ustalić przewidywaną datę rozpoczęcia wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem;**
3) **ustalić przewidywaną średnią liczbę wystawianych i przesyłanych do KSeF faktur z załącznikiem w miesiącu;**
4) **ustalić przewidywany średni rozmiar wystawianej i przesyłanej do KSeF faktury z załącznikiem wyrażony w kilobajtach (kB)**

Dane w zakresie planowanej daty rozpoczęcia wystawiania faktur z załącznikiem czy ich liczby lub rozmiaru mają jedynie charakter informacyjny – nie są wiążące, a ich zmiana nie wymaga ponownego składania zawiadomienia czy jego aktualizacji.

Zawiadomienia mają być rozpatrywane w ciągu 3 dni roboczych od otrzymania UPO dla złożonego zawiadomienia. W tym czasie organ powinien przysłać potwierdzenie o przyjęciu zawiadomienia na adres poczty elektronicznej podatnika. Potwierdzenie możliwości wystawiania faktur z załącznikiem dokonywane jest poprzez czynność materialno-techniczną, nie jest w tym przypadku wydawana decyzja lub postanowienie.

W przypadku rezygnacji z możliwości wystawiania faktur z załącznikiem podatnik może dokonać zgłoszenia o zaprzestaniu korzystania z tego rozwiązania. Takie zgłoszenie jest składane również przez e-Urząd Skarbowy.

eprasa.pl c72cebe2a9

5.5. Konsekwencje niewłaściwego korzystania z załącznika

W przypadku wykorzystywania węzła „Załącznik" niezgodnie z przeznaczeniem **Szef KAS może automatycznie odebrać podatnikowi uprawnienie do wystawiania faktur z załącznikiem w KSeF.** Automatyczne odebranie uprawnień może nastąpić w przypadku zidentyfikowania wystawiania i przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem, które zawierają dane inne niż określone w ust. 106gba ust. 1 ustawy o VAT lub są wystawiane i przesyłane niezgodnie z warunkami, o którym mowa w tym przepisie.

A zatem JST chcąca korzystać z faktur z załącznikiem w KSeF powinna podawać w załącznikach wyłącznie dane w zakresie jednostek miary i ilości (liczby) dostarczanych towarów lub wykonywanych usług lub cen jednostkowych netto. W praktyce dotyczyć to może podawania dokładnych rozliczeń, np. punktów poboru ze wskazaniem stanów liczników, stosowanych cen itp.

Zamieszczanie w węźle „Załącznik" treści reklamowych lub marketingowych czy też treści o charakterze biznesowo-handlowym (np. cenniki, warunki gwarancji, umowy, zamówienia, protokoły odbioru, specyfikacje) będzie stanowiło niedozwolone użycie węzła „Załącznik", a w efekcie będzie podstawą do odebrania uprawnienia do wystawiania faktur z załącznikiem. W szczególności węzeł „Załącznik" nie powinien być używany do podawania danych faktur korygowanych w przypadku wystawiania faktur korygujących, co jest obecnie częstą praktyką.

Odebranie uprawnienia do wystawiania faktur z załącznikiem następuje w drodze czynności materialno-technicznej, w tym przypadku również nie jest wydawana decyzja lub postanowienie. **Po odebraniu uprawnienia podatnik traci możliwość przesyłania do KSeF faktur z załącznikiem – próba wysłania takich faktur będzie skutkowała ich odrzuceniem przez KSeF.**

Jeżeli podatnikowi zostaną odebrane uprawnienia, może on ponownie złożyć zgłoszenie zamiaru wystawiania faktur z załącznikiem na ogólnych zasadach. Natomiast jeśli w dalszym ciągu załącznik będzie wykorzystywany niezgodnie z przeznaczeniem, uprawnienie może zostać ponownie odebrane.

5.6. Faktury zakupowe z załącznikiem

Zgłoszeniu podlega wyłącznie wystawianie faktur z załącznikiem. Fakt odbierania tego rodzaju faktur nie podlega dodatkowym zgłoszeniom – podatnicy będą otrzymywali tego rodzaju faktury na swoje konta KSeF.

Podsumowując, węzeł „Załącznik" jest przeznaczony dla faktur dotyczących czynności o złożonej liczbie danych w zakresie jednostek miary i ilości (liczby) dostarczanych towarów lub wykonywanych usług, a także cen jednostkowych towarów lub usług bez kwot podatku (cen jednostkowych netto).

Załącznik stanowi integralną część e-faktury. Jedna faktura może posiadać tylko jeden załącznik.

eprasa.pl c72cebe2a9

Nie można dołączać PDF, Worda, zdjęć, skanów protokołów czy treści reklamowych i biznesowo-handlowych.

W JST węzeł „Załącznik" będzie przydatny przy fakturach zawierających dużą ilość danych, na przykład dotyczących dostaw mediów (woda, energia, gaz) oraz przy refakturowaniu tych usług na najemców.

Zgłoszenie zamiaru korzystania z załącznika można składać od 1 stycznia 2026 r. wyłącznie elektronicznie, przez e-Urząd Skarbowy.

Zgłoszenie składa JST jako podatnik VAT, a nie poszczególne jednostki organizacyjne.

Szef KAS może automatycznie odebrać prawo do wystawiania faktur z załącznikiem.

©℗

Krzysztof Jaros
radca prawny i menedżer w MDDP

6 Planowane zmiany w rachunkowości i sprawozdawczości – co czeka jednostki w 2026 r.

Poza zmianami w obszarze finansowo-rachunkowym, które są pewne – m.in. obligatoryjne stosowanie Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF), nad którego wdrożeniem jednostki pracują już od dłuższego czasu – w 2026 r. przewidziane są zarówno nowe regulacje wiążące się z dodatkowymi obowiązkami (np. raportowanie w CRU), jak i drobne nowelizacje przepisów.

Przygotowywane są zmiany w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej.

Mają być również zmiany o charakterze systemowym, w tym zapowiadana reforma systemu budżetowego, w ramach której ma zostać wprowadzona całkiem nowa klasyfikacja budżetowa.

6.1. Centralny Rejestr Umów JSFP – nowy obowiązek dla wszystkich jednostek od 1 lipca 2026 r.

CRU JSFP Centralny Rejestr Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych

W dniu 4 grudnia 2025 r. Sejm uchwalił ustawę zmieniającą ustawę o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Następnie w dniu 5 grudnia 2025 r. ustawa została przekazana Prezydentowi do podpisu.

Ma funkcjonować jeden system teleinformatyczny – Centralny Rejestr Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych (CRU). **Od 1 lipca 2026 r.** wszystkie jednostki sektora finansów publicznych będą miały obowiązek udostępniania w tym rejestrze informacji o zawartych przez nie umowach wydatkowych – **bez względu na wysokość kwoty umowy**. Wcześniej zakładano minimalny próg wartości umów – 500 zł brutto, 10 000 zł netto, ale

eprasa.pl c72cebe2a9

były także propozycje 1000 zł czy równowartość minimalnego wynagrodzenia za pracę. Ostatecznie, zgodnie z uchwaloną ustawą, nie ma limitu kwotowego. **Nie będzie także etapowości procesu.** Oznacza to, że wszystkie jednostki zostają objęte obowiązkiem raportowania umów w rejestrze jednocześnie – **od 1 lipca 2026 r.** – zarówno administracja rządowa z jednostkami w dziale, jak i administracja samorządowa (JST oraz ich związki, związki metropolitalne; samorządowe jednostki budżetowe – szkoły, przedszkola, ośrodki pomocy społecznej; samorządowe zakłady budżetowe; samorządowe instytucje kultury; samorządowe samodzielne publiczne ZOZ oraz samorządowe osoby prawne).

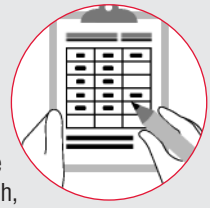
Zrezygnowano także z przepisów odnoszących się do odpowiedzialności karnej kierowników jednostek za naruszenie obowiązku prowadzenia, aktualizacji, udostępniania lub wprowadzania danych do rejestru.

Choć projekt ustawy w zakresie CRU JSFP jest już ostatecznie ukształtowany, wymaga jeszcze podpisu Prezydenta (stan na dzień oddania numeru do drukarni, tj. 12 grudnia 2025 r.). **W przypadku weta rejestr ma zostać uruchomiony od 1 stycznia 2026 r. i ma dotyczyć umów o wartości powyżej 500 zł.**

Procedowane jest także rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie Centralnego Rejestru Umów Jednostek Sektora Finansów Publicznych **(projekt z 10 października 2025 r.)**. W rozporządzeniu tym mają być szczegółowo określone zasady CRU JSFP, w tym funkcjonowanie systemu teleinformatycznego, w którym rejestr ten ma być prowadzony. Regulacje te mają stanowić doprecyzowanie informacji określonych w ww. ustawie i nie mogą wychodzić poza jej zakres. Mają przy tym zapewnić kompletność, jednolitość i przejrzystość informacji udostępnianych w CRU JSFP. Rozporządzenie ma zawierać m.in. szczegółowy sposób określenia wartości umowy, od której zależy istnienie obowiązku udostępniania informacji o umowach, szczegółowy zakres informacji o umowie, warunki korzystania z kont w systemie, w których będzie prowadzony CRU JSFP, w tym sposób uwierzytelniania użytkowników tych kont.

AKCJA ZADAWANIA PYTAŃ

Centralny Rejestr Umów JSFP – nowy obowiązek dla wszystkich jednostek sektora finansów publicznych



▶▶▶ CZEKAMY NA WASZE PYTANIA ◀◀◀

Od 1 lipca 2026 r. jednostki będą miały nowy obowiązek – w Centralnym Rejestrze Umów JSFP trzeba będzie ujawniać dane o wszystkich umowach wydatkowych, niezależnie od ich wartości.

Redakcja PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej chce ułatwić jednostkom prawidłowe wypełnianie tego obowiązku.

Już dziś mogą Państwo przesyłać do nas pytania związane z rejestrem umów – mailem pod adresem rejestr.umow@infor.pl.

Pytania i odpowiedzi zostaną uwzględnione w przygotowywanym przez naszego eksperta PORADNIKU. Będziemy też występować do resortu finansów o wyjaśnienia kwestii wątpliwych czy kontrowersyjnych.

eprasa.pl c72cebe2a9

6.2. Sprawozdawczość budżetowa 2026 – będzie nowelizacja rozporządzenia

Trwają prace nad nowelizacją rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej **(projekt z 6 listopada 2025 r.)**. Planowany zakres zmian jest niewielki. Obejmuje jedynie sporządzanie sprawozdań Rb-33, Rb-40 i Rb-70 w zakresie nowej grupy pracowniczej – „członkowie Rady Fiskalnej", oraz ma być uaktualniony katalog symboli identyfikujących państwowe fundusze celowe poprzez zmianę nazwy z „Funduszu Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego" na „Funduszu Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego i Ochrony Ludności".

Proponuje się, aby przepisy procedowanego rozporządzenia weszły w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia. Zmiany mają mieć zastosowanie po raz pierwszy do kwartalnych sprawozdań Rb-70 za I kwartał 2026 r.

6.3. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny 2026 – nowa definicja, nowy próg

Na etapie opiniowania jest projekt ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw **(projekt z 24 kwietnia 2025 r. – numer w wykazie prac UD100)**. Planowane zmiany dotyczą w szczególności kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

Zgodnie z aktualnym projektem ustawa ma wejść w życie 1 stycznia 2026 r. Są jednak propozycje wprowadzenia okresu przejściowego na wdrożenie zmian do 12 miesięcy.

Zgodnie z projektem ma być wprowadzona **nowa definicja kontroli zarządczej** jako systemu zarządzania i kontroli, ma się pojawić nowy, ósmy cel kontroli dotyczący zapobiegania nieprawidłowościom, niegospodarności i nadużyciom finansowym. Ponadto zakłada się wprowadzenie obowiązku składania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej przez kierowników jednostek sektora finansów publicznych, w tym także JST.

Planowane jest również wydanie nowego rozporządzenia określającego tryb i sposób sporządzania i przekazywania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej, nowych standardów kontroli zarządczej w sektorze finansów publicznych oraz wytycznych Ministra Finansów i Gospodarki w zakresie wdrożenia trzech poziomów kontroli zarządczej.

➡ *Pisaliśmy o tym w PRB 11/2025 na str. 11.*

W zakresie audytu wewnętrznego projekt przewiduje m.in. **podniesienie progu** finansowego, od którego wymagane jest prowadzenie audytu – z 40 000 tys. zł do 67 000 tys. zł. Dotychczasowy limit nie był waloryzowany od ponad 15 lat. Oprócz wyższego progu planowane zmiany i nowości obejmują także rozszerzenie katalogu jednostek objętych obowiązkiem prowadzenia audytu i określenie konkretnego momentu rozpoczęcia audytu. Ponadto ma zostać utworzony rejestr jednostek sektora finansów publicznych prowadzących audyt wewnętrzny (nowy art. 274a).

➡ *Pisaliśmy o tym w PRB 7–8/2025 na str. 10.*

eprasa.pl c72cebe2a9

6.4. Klasyfikacja budżetowa – w 2026 r. ma być wydane całkiem nowe rozporządzenie w związku z reformą systemu budżetowego

Po ponad 20 latach zmienią się symbole paragrafów i układ klasyfikacyjny. W toku są prace nad nowelizacją ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483 ze zm.). W następstwie tych zmian ma być wydane całkiem nowe rozporządzenie Ministra Finansów i Gospodarki w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych **(projekt z 10 października 2025 r.)**. Akt ten zastąpi obecnie obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 ze zm.).

Planowane zmiany są jednym z rozwiązań zmierzających do zrealizowania drugiego kamienia milowego (A2G) określonego dla Reformy Systemu Budżetowego w Krajowym Planie Odbudowy i Zwiększania Odporności (KPO).

Będzie nowy układ grup wydatków budżetu państwa i JST – w powiązaniu ze zmodyfikowanym przypisaniem paragrafów do grup:

paragraf	nazwa *objaśnienia*	dochody (D)/ wydatki (W)	grupa wydatków BP	grupa wydatków JST

Planowane zmiany w klasyfikacji paragrafowej obejmują jej uporządkowanie, utworzenie nowych podziałek klasyfikacyjnych wynikających z podziału lub agregacji treści ujętych w obecnych paragrafach, np.:

- paragraf 401 „Wynagrodzenia osobowe pracowników" to po nowemu paragraf wydatkowy 601:

601	Wynagrodzenia osobowe pracowników	W	3	030
	Paragraf ten nie obejmuje wynagrodzeń osobowych nauczycieli, o których mowa w paragrafie 604.			

- paragraf 421 „Zakup materiałów i wyposażenia" to po nowemu paragraf wydatkowy 784:

784	Materiały i wyposażenie	W	3	035
	W paragrafie tym ujmuje się zakup materiałów i wyposażenia związany z utrzymaniem i funkcjonowaniem jednostek. Nie zalicza się do tego paragrafu zakupów dóbr przekazywanych osobom fizycznym w ramach deputatów i innych świadczeń w naturze dokonywanych z wydatków osobowych oraz zakupu środków żywności.			

eprasa.pl c72cebe2a9

- nowy paragraf wydatkowy 638:

638	Szkolenia dla osób niebędących pracownikami jednostki	W	3	035
	Paragraf ten obejmuje wydatki na szkolenia organizowane dla osób i podmiotów zewnętrznych.			

Będzie zasada „dwustronności" podziałek w odniesieniu do większości tytułów występujących zarówno po stronie dochodów, jak i wydatków, np.:

- paragraf dochodowo-wydatkowy 631:

631	Najem i dzierżawa składników majątkowych	D/W	3	035
	Paragraf ten obejmuje dochody i wydatki wynikające z umów najmu i dzierżawy, innych umów o podobnym charakterze.			

Mają być uproszczone tytuły i objaśnienia paragrafów (w tym ograniczenie licznych odesłań do przepisów).

Zmieni się także struktura i prezentacja załączników oraz zmniejszy się ich liczba (obecnie jest 8, a będzie 5).

Zgodnie z projektem **rozporządzenie ma mieć zastosowanie po raz pierwszy do planowania budżetowego na rok 2027**. Sprawozdania z wykonania budżetu państwa oraz budżetów JST na rok 2026 mają być sporządzane jeszcze według starych zasad i podziałek.

Co prawda resort finansów zapowiedział opracowanie kluczy przejścia z dotychczasowej klasyfikacji paragrafowej na nową, jednak w praktyce stosowanie nowych podziałek z pewnością będzie poważnym wyzwaniem w planowaniu, rachunkowości i sprawozdawczości.

Od redakcji PRB: W dniu oddania numeru do drukarni nowe przepisy i nowelizacje były na różnych etapach legislacyjnych. Wszystkie ww. planowane zmiany i nowe rozwiązania będziemy szczegółowo opisywać na łamach PORADNIKA po ich zatwierdzeniu i opublikowaniu w Dzienniku Ustaw.

©℗

Oprac. Małgorzata Majewska
red. naczelny PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej

ABONAMENT 2026

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Przedłuż abonament
PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej na 2026 rok

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl c72cebe2a9

Wyjaśnienia urzędowe

Odpowiedź MF na pytania PRB

1 Klasyfikacja budżetowa opłat za wyżywienie od 1 stycznia 2026 r. – paragraf 067 po zmianach

PYTANIE REDAKCJI PORADNIKA RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

Rozporządzeniem Ministra Finansów i Gospodarki z 10 września 2025 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1241) zmodyfikowano nazwę paragrafu dochodów 067 „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole". Doprecyzowano również objaśnienia do tego paragrafu, zgodnie z którymi ujmuje się tu opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w publicznych szkołach, przedszkolach, żłobkach oraz innych formach opieki nad dziećmi do lat 3.

Brzmienie paragrafu 067 przed zmianą i po zmianie

Do 31 grudnia 2025 r.	Od 1 stycznia 2026 r.
067 „Wpływy z opłat za korzystanie z wyżywienia w jednostkach realizujących zadania z zakresu wychowania przedszkolnego" W paragrafie tym klasyfikowane są opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w przedszkolach publicznych oraz publicznych innych formach wychowania przedszkolnego, do których ustalania stosuje się odpowiednio art. 106 ustawy z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe.	**067 „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole"** W paragrafie tym klasyfikowane są opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w publicznych szkołach, przedszkolach, żłobkach lub w innych formach opieki nad dziećmi w wieku do lat 3.

W następstwie tych zmian pojawia się pytanie, **czy od 1 stycznia 2026 r. właściwe będzie ujmowanie w paragrafie 067 wyłącznie opłat za wyżywienie uczniów, natomiast opłat za posiłki dla nauczycieli i pracowników obsługi nadal w paragrafie 083 – tak jak dotychczas**.

Należy zauważyć, że wpłaty nauczycieli za posiłki nie stanowią sprzedaży komercyjnej i obejmują zarówno koszt tzw. wsadu do kotła, jak i inne wydatki związane z przygotowaniem posiłku. Takie rozdzielenie paragrafów umożliwia zachowanie przejrzystości danych i wyodrębnienie informacji o wysokości opłat dotyczących wyłącznie uczniów.

W związku z licznymi pytaniami redakcja „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej" zwraca się z prośbą o odpowiedź.

eprasa.pl c72cebe2a9

ODPOWIEDŹ MINISTERSTWA FINANSÓW

Departament Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów informuje, że rozporządzeniem Ministra Finansów i Gospodarki z 10 września 2025 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 1241) zmodyfikowano nazwę paragrafu dochodów 067 „Wpływy z opłat za wyżywienie w żłobku, przedszkolu lub szkole". Doprecyzowano również objaśnienia do tego paragrafu, zgodnie z którymi ujmuje się tu opłaty wnoszone za korzystanie z wyżywienia w publicznych szkołach, przedszkolach, żłobkach oraz innych formach opieki nad dziećmi do lat 3.

W związku z pojawiającymi się pytaniami dotyczącymi klasyfikowania opłat ujmowanych w tym paragrafie informujemy, że **nowe brzmienie paragrafu klasyfikacji budżetowej, które będzie stosowane od 1 stycznia 2026 r., miało na celu ujmowanie wszystkich opłat za wyżywienie w jednolity sposób**.

Pismo Ministerstwa Finansów
z 8 grudnia 2025 r.

Od redakcji PRB: Ministerstwo Finansów nie odpowiedziało wprost, że „opłaty za posiłki nauczycieli i pracowników obsługi należy ujmować w paragrafie 067", ale podkreśliło, że nowelizacja miała na celu ujmowanie wszystkich opłat za wyżywienie w jednolity sposób. Można zatem przyjąć, że od 1 stycznia 2026 r. MF oczekuje, aby cały strumień opłat za wyżywienie trafiał do paragrafu 067 i nie był dzielony na uczniów (paragraf 067) oraz nauczycieli i pracowników (paragraf 083). A zatem paragraf 067 ma objąć wszystkie opłaty za wyżywienie – niezależnie od tego, kto ponosi opłatę. Rozdzielanie ich między ww. paragrafy nie odpowiada intencji nowelizacji klasyfikacji budżetowej w zakresie paragrafu 067.

2 Klasyfikacja budżetowa w zakresie bonu ciepłowniczego

Odpowiedź MF na pytania PRB

PYTANIE REDAKCJI PORADNIKA RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

W dniu 29 września 2025 r. została opublikowana ustawa z 12 września 2025 r. o bonie ciepłowniczym oraz o zmianie niektórych ustaw w celu ograniczenia wysokości cen energii elektrycznej **(Dz.U. z 2025 r. poz. 1302)**. Na gminy zostało nałożone nowe zadanie zlecone polegające na wypłacie osobom fizycznym świadczeń z tytułu tzw. bonu ciepłowniczego. Bon ma przyznawać wójt (burmistrz, prezydent miasta) z tytułu rekompensaty wzrostu cen ciepła dostarczanego z sieci ciepłowniczej osobom o niskich dochodach. Bon będzie przysługiwał dwukrotnie – za okres:

1) od 1 lipca do 31 grudnia 2025 r.,

2) od 1 stycznia do 31 grudnia 2026 r.

eprasa.pl c72cebe2a9

Na pokrycie wypłat z tytułu bonów gminy otrzymają dotacje celowe z budżetu państwa (z tego 3% dotacji będzie przeznaczone na koszty obsługi procedury przyznawania i wypłaty bonów).

W jakim rozdziale i paragrafie dochodowym gminy będą ujmowały otrzymaną dotację oraz w jakim rozdziale i paragrafie wydatkowym trzeba będzie ujmować wypłatę bonu ciepłowniczego zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513 z późn.zm.)?

W związku z licznymi pytaniami redakcja „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej" zwraca się z prośbą o odpowiedź.

ODPOWIEDŹ MINISTERSTWA FINANSÓW

Ministerstwo Finansów

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 12 września 2025 r. o bonie ciepłowniczym oraz o zmianie niektórych innych ustaw w celu ograniczenia wysokości cen energii elektrycznej (Dz.U. poz. 1302) wypłata bonu ciepłowniczego jest zadaniem zleconym z zakresu administracji rządowej. Bon ciepłowniczy wypłacają gminy niezwłocznie po jego przyznaniu przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta oraz otrzymaniu dotacji celowej.

W związku z powyższym gminy winny ujmować otrzymaną dotację celową na realizację bonu ciepłowniczego oraz dokonywać wydatków w tym samym dziale i rozdziale określającym rodzaj działalności, w jakim środki te zostaną przekazane przez dysponentów.

Odnośnie do otrzymanych środków należy ujmować je **w paragrafie 201** „Dotacja celowa otrzymana z budżetu państwa na realizacje zadań bieżących z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych gminie (związkom gmin, związkom powiatowo-gminnym) ustawami", natomiast wypłaty tych środków **w paragrafie 311** „Świadczenia społeczne".

Pismo Ministerstwa Finansów
z 8 grudnia 2025 r.

3 Czy opłaty za wyżywienie w stołówkach szkolnych i przedszkolnych mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów

PYTANIE JEDNOSTKI

Zgodnie z najnowszymi interpretacjami przepisów prawa w zakresie kwalifikacji opłaty za wyżywienie w stołówce szkolnej powstała wątpliwość co do jej charakteru – czy jest

eprasa.pl c72cebe2a9

on publicznoprawny czy cywilnoprawny. W związku z tym faktem powstała wątpliwość, czy możliwe jest gromadzenie dochodów z tego tytułu na wydzielonym rachunku dochodów, prowadzonym na podstawie ustawy – Prawo oświatowe, szkół i przedszkola, dla których organem prowadzącym jest Gmina Ozorków, czy też dochody te powinny stanowić dochód budżetowy wykazywany w sprawozdaniu Rb-27S.

Czy opłata za wyżywienie w stołówkach szkolnych i przedszkolnych ma charakter publicznoprawny czy cywilnoprawny? Czy w związku z tym faktem dochody te mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów jednostek oświatowych (szkół i przedszkola) prowadzonym na podstawie ustawy – Prawo oświatowe, czy też powinny stanowić dochody budżetowe wykazywane w sprawozdaniu Rb-27S?

Stanowisko jednostki:

Gmina Ozorków stoi na stanowisku, iż odpłatności za wyżywienie w szkołach i przedszkolu stanowią dochód publicznoprawny, w związku z czym stanowią dochód budżetowy i nie powinny być gromadzone na wydzielonym rachunku dochodów, prowadzonym na podstawie ustawy – Prawo oświatowe.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- art. 223 ust. 1 i 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483)

ODPOWIEDŹ RIO W ŁODZI

W odpowiedzi na pismo Pana Wójta, zawierające wniosek o udzielenie wyjaśnienia odnośnie możliwości gromadzenia opłat za wyżywienie w stołówkach szkolnych i przedszkolnych na wydzielonym rachunku dochodów jednostek oświatowych (szkół i przedszkoli), prowadzonym na podstawie ustawy – Prawo oświatowe – uprzejmie informuję:

Przepis art. 223 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych reguluje zagadnienie gromadzenia dochodów na wydzielonym rachunku przez samorządowe jednostki budżetowe prowadzące działalność określoną w ustawie z 14 grudnia 2016 r. – Prawo oświatowe. Ustęp pierwszy tego artykułu wymienia przykładowe – z uwagi na posłużenie się zwrotem „dochody określone w uchwale przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, pochodzące w szczególności" – źródła, z których pochodzą dochody gromadzone na takim wydzielonym rachunku. W ustępie drugim ustawa stanowi, że „organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określi w szczególności źródła, z których dochody są gromadzone na rachunku" (pkt 2).

Ustawa o finansach publicznych nie formułuje żadnych kryteriów, jakim muszą odpowiadać źródła dochodów wydzielonego rachunku dochodów.

W wyroku z 14 marca 2011 r., sygn. akt IV SA/Gl 5/11, WSA w Gliwicach wywiódł, że *katalog rodzajów dochodów i ich źródeł jest otwarty, choć nie można uznać, że każdy rodzaj dochodów może być gromadzony na wskazanym rachunku. Sąd nie podziela jednakże zaprezentowanego przez organ nadzoru stanowiska, że dochody te należy kwalifikować*

eprasa.pl c72cebe2a9

z punktu widzenia wymienionych w tym przepisie źródeł, biorąc pod uwagę ich jednorazowy czy wyjątkowy charakter. Stanowisku temu przeczy chociażby rodzaj dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku państwowych jednostek budżetowych. Zdaniem Sądu kryteriów tych nie należy odnosić do charakteru źródeł dochodów w rozumieniu wskazanym w akcie nadzoru (jednorazowość, wyjątkowość), ale do prawnej możliwości ich uzyskiwania przez samorządową jednostkę budżetową przy dodatkowym uwzględnieniu charakteru tej działalności. Nie ulega wątpliwości, że do dochodów nie można byłoby na przykład zaliczyć takich, które pochodziłyby z działalności o charakterze zarobkowym pozostającej poza sferą działalności publicznej jednostki samorządu terytorialnego określonej w przepisach ustrojowych oraz w przepisach prawa materialnego, czy też innych dochodów, które w świetle przepisów prawa w ogóle nie mogą stanowić dochodów tych jednostek. W każdym zatem przypadku, w oparciu o konkretne przepisy prawa, konieczna jest szczegółowa ocena określonych w uchwale rodzajów dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku i ich źródeł. Istotne jest zatem to, czy w uchwale zostały wskazane konkretne źródła dochodów, czy poszczególne rodzaje dochodów nie są związane z prowadzeniem działalności, która wykracza poza zadania o charakterze użyteczności publicznej jednostki samorządu terytorialnego, czy mogą być one w ogóle dochodami danej jednostki samorządu terytorialnego w świetle przepisów prawa (np. określone opłaty). Przyjdzie wskazać, że przepisy ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty, jak i akty wykonawcze wydane na podstawie upoważnień w niej zawartych przewidują możliwość pobierania opłat np. za wydawanie duplikatów świadectw, dyplomów (art. 11), za egzaminy kwalifikacyjne (art. 68c), za kształcenie ustawiczne prowadzone w formach pozaszkolnych (art. 68a).

W piśmiennictwie został wypowiedziany dalej idący pogląd, a mianowicie Zbigniew Ofiarski w komentarzu do art. 223 ustawy o finansach publicznych napisał, że *Poza wymienionymi w ustawie organ stanowiący może w drodze uchwały wskazać jako źródła dochodów gromadzonych na wydzielonym rachunku tylko te dochody budżetu j.s.t., które są pobierane przez daną jednostkę budżetową i wpływają na jej rachunek, mając jednocześnie na uwadze ich charakter prawny. Takim źródłem nie mogą być podatki czy inne dochody o charakterze publicznym* (LEX/el. 2021).

Wyrażony przez Zbigniewa Ofiarskiego pogląd wydaje się zbyt daleko idący. Wszak w świetle art. 5 ustawy o finansach publicznych wszystkie dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego należne na podstawie odrębnych ustaw, inne niż wymienione w art. 5 ust. 2 pkt 1 (podatki, składki, opłaty…, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz jednostek samorządu terytorialnego wynika z odrębnych ustaw) są dochodami publicznymi w świetle art. 5 ust. 2 pkt 2, przez co są środkami publicznymi w świetle art. 5 ust. 1 pkt 1. Szafowanie pojęciem „dochodu o charakterze publicznym", w kontekście wyłączenia możliwości uznania, że dany dochód może być gromadzony na wydzielonym rachunku z woli organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego (art. 223 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych) prowadzi donikąd, skoro z jednej strony ma to być dochód pobierany przez daną jednostkę budżetową i wpływa na jej rachunek, a z drugiej strony ma nie być dochodem o charakterze publicznym.

W orzecznictwie sądowym zagadnienie publicznoprawnego charakteru opłat za wyżywienie dzieci w szkołach i przedszkolach prowadzonych przez gminy wydaje się przesądzone

eprasa.pl c72cebe2a9

(zob. np. wyrok NSA z 9 czerwca 2017 r., sygn. akt I FPS 1271/15, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 22 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Go 192/20, wyrok WSA w Olsztynie z 28 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 297/18, wyrok WSA w Poznaniu z 10 października 2019 r., sygn. akt I SA/Po 545/19). **Publicznoprawny charakter opłat za wyżywienie dzieci w przedszkolach czy szkołach prowadzonych przez gminę, w ocenie RIO w Łodzi, nie przekreśla jednak możliwości uznania przez radę gminy, że dochody z tego tytułu mogą być gromadzone na wydzielonym rachunku, o którym mowa w art. 223 ustawy o finansach publicznych. Ani z art. 223 ustawy o finansach publicznych, ani z innego przepisu nie wynika tego rodzaju wyłączenie.**

Informuję jednocześnie, że stanowisko wyrażone w niniejszym piśmie udzielone zostało w ramach prowadzonej przez Izbę działalności informacyjnej i nie ma mocy wiążącej.

Pismo RIO w Łodzi
z 30 października 2025 r.

Specjalne podziękowania dla Pani Skarbnik Gminy Ozorków za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

4 Dotacje celowe czy wydatki bezpośrednie – jak gmina może finansować gotowość bojową OSP

PYTANIE JEDNOSTKI

Gmina Kluki zamierza udzielić dotacji celowej na zakup wyposażenia m.in. sprzętu, umundurowania jednostkom OSP z terenu gminy. Środki na ten cel zabezpieczono w budżecie Gminy Kluki na 2025 r. w klasyfikacji 754-75412-2820. Dotacje mają związek z zapewnieniem gotowości bojowej w celu ochrony przeciwpożarowej. Na gruncie art. 10 ust. 1 ustawy o ochotniczych strażach pożarnych zadania wyspecyfikowane w tym przepisie dla gmin stanowią ich zadania własne. W związku z tym, **czy środki ponoszone na utrzymanie gotowości bojowej jednostek OSP, np. zakup sprzętu, umundurowania, powinny być finansowane wyłącznie poprzez bezpośrednie ponoszenie wydatków z budżetów jednostek samorządu terytorialnego, czy mogą być finansowane w drodze przekazywania dotacji celowej dla ochotniczej straży pożarnej, o której stanowi art. 32 ust. 5 ustawy o OSP?**

Stanowisko jednostki:

Na podstawie art. 32 ust. 5 ustawy o ochotniczych strażach pożarnych jednostka samorządu terytorialnego może finansować jednostki OSP w zakresie gotowości bojowej również w formie dotacji celowej.

Przepisy będące przedmiotem wyjaśnienia:

- art. 10 ust. 1, art. 32 ust. 5 ustawy o ochotniczych strażach pożarnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 244)

eprasa.pl c72cebe2a9

ODPOWIEDŹ RIO W ŁODZI

W odpowiedzi na pismo Pana Wójta zawierające wniosek o udzielenie wyjaśnienia odnośnie finansowania przez gminę kosztów związanych z utrzymaniem gotowości bojowej jednostek OSP uprzejmie informuję, że w ocenie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi **koszty te mogą być finansowane zarówno poprzez bezpośrednie ponoszenie wydatków z budżetu JST, jak również w drodze przekazywania dotacji dla OSP w oparciu o przepis art. 32 ust. 5 ustawy o ochotniczych strażach pożarnych**.

Informuję jednocześnie, że stanowisko zawarte w niniejszym piśmie udzielone zostało w ramach prowadzonej przez Izbę działalności informacyjnej i nie ma mocy wiążącej.

Pismo RIO w Łodzi
z 2 października 2025 r.

Specjalne podziękowania dla Gminy Kluki za udostępnienie redakcji PRB powyższego pisma.

Czy wiesz, że…

Obowiązek **wystawiania faktur** w KSeF:

- od 1 lutego 2026 r. – mają podatnicy, których wartość sprzedaży (wraz z kwotą podatku) przekroczyła w 2024 r. 200 mln zł (podany limit 200 mln zł odnosi się do podatnika VAT, którym w przypadku JST jest JST wraz z urzędem ją obsługującym, samorządowymi jednostkami budżetowymi oraz samorządowymi zakładami budżetowymi),
- od 1 kwietnia 2026 r. – będą mieli pozostali podatnicy.

Od 1 kwietnia 2026 r. do 31 grudnia 2026 r. podatnicy nie będą musieli jeszcze wystawiać faktur w KSeF, jeżeli łączna wartość sprzedaży wraz z kwotą podatku u tych podatników udokumentowana fakturami wystawionymi w danym miesiącu jest mniejsza lub równa 10 000 zł.

Obowiązek wystawiania faktur w KSeF wprowadzany jest etapami: 1 lutego 2026 r., 1 kwietnia 2026 r. oraz 1 stycznia 2027 r. Natomiast w zakresie odbioru faktur ustawodawca przewidział jeden wspólny termin dla wszystkich podatników, w tym dla JST oraz ich jednostek organizacyjnych (szkół, przedszkoli, ośrodków pomocy społecznej czy samorządowych zakładów budżetowych) – 1 lutego 2026 r.

Wszystkie niezbędne formalności techniczne i organizacyjne powinny zostać zakończone **najpóźniej do piątku 30 stycznia 2026 r.**, ponieważ 31 stycznia przypada w sobotę, a 1 lutego w niedzielę – dni wolne od pracy.

W 2026 r. obowiązują takie same jak w 2025 r. zasady ustalenia ostatecznej wielkości planowanego **odpisu na ZFŚS** dla pracowników (niebędących nauczycielami). Do 20 lutego 2026 r. Prezes GUS powinien ogłosić w Monitorze Polskim kwoty przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim lub w drugim półroczu roku poprzedniego. Jednostki muszą niezwłocznie po ukazaniu się tego ogłoszenia wyliczyć ostateczną kwotę planowanego odpisu na ZFŚS na 2026 r. Trzeba będzie zastosować tę kwotę wynagrodzenia z ogłoszenia, która będzie wyższa. Po dokonaniu wyliczeń należy natychmiast odpowiednio skorygować plan finansowy wydatków jednostki na 2026 r.

eprasa.pl c72cebe2a9

Nieprawidłowości w gospodarce finansowej

1 Księgowanie faktur dopiero w momencie zapłaty pod datą wyciągu bankowego

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce budżetowej faktury za dostawy towarów i usług księgowano dopiero w momencie zapłaty, pod datą wyciągu bankowego. To powodowało, że w księgach rachunkowych nigdy nie występowały salda zobowiązań – ani w ciągu roku obrotowego, ani na koniec roku.

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

W księgach rachunkowych jednostek budżetowych muszą być ujęte **wszystkie etapy płatności wydatków, w tym rozrachunki z tytułu dostaw i usług**.

Jednostki budżetowe są zobowiązane prowadzić rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości (art. 40 ust.1 uofp). W planach kont muszą być uwzględnione wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność wydatków, w tym także zaangażowanie środków (art. 40 ust. 2 pkt 2 uofp). Etapy rozliczeń, o których mowa w tym przepisie, to tzw. **rozrachunki, w ramach których w księgach rachunkowych ujmuje się osobno dwie operacje gospodarcze:**

1) **powstanie zobowiązania pieniężnego jednostki wobec kontrahentów z tytułu wykonanych na rzecz jednostki dostaw i usług,**
2) **spłata zobowiązania pieniężnego jednostki.**

Rozrachunki nie mają miejsca tylko wtedy, gdy powstanie zobowiązania i jego spłata następują w tym samym dniu. Jest tak np. wtedy, gdy:

- pracownik jednostki nabywa w sklepie materiały biurowe i płaci za nie gotówką z pobranej na ten cel zaliczki,
- dostawca dostarcza do jednostki materiały i od razu odbiera za nie pieniądze z kasy jednostki.

Jeśli zobowiązanie powstaje w innym dniu, niż następuje jego zapłata, **jednostka ma obowiązek zarejestrować dwie osobne operacje gospodarcze – pod datami, w jakich były faktycznie przeprowadzone:**

- powstanie zobowiązania – pod datą wskazaną w dowodzie obcym (fakturze, rachunku), czyli datą dostarczenia rzeczy lub wykonania usługi,
- zapłata zobowiązania – pod datą wskazaną w dowodzie kasowym lub bankowym, czyli datą wypłacenia (przelania) środków.

eprasa.pl c72cebe2a9

Takiego księgowania wymaga art. 20 ust. 1 uor. Dodatkowo, w sytuacji gdy zobowiązanie powstaje w innym okresie sprawozdawczym, niż następuje zapłata za nie, jednostki muszą **przestrzegać zasady memoriału** z art. 6 uor. Zgodnie z nią koszty muszą być przypisane do faktycznego okresu ich poniesienia – niezależnie od terminu zapłaty. Zasada memoriału obowiązuje zarówno dla podstawowego okresu sprawozdawczego, jakim w jednostkach budżetowych jest miesiąc, jak i na koniec roku obrotowego (§ 26 ust. 1 i 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

W praktyce więc w jednostce budżetowej, która odebrała dostawę materiałów 24 listopada i zapłaciła za nią 9 grudnia, w księgach rachunkowych należy ująć:

- powstanie zobowiązania z tytułu dostawy – pod datą 24 listopada,
- spłatę zobowiązania pod datą 9 grudnia.

Na 30 listopada w księgach rachunkowych spowoduje to ujawnienie zobowiązań niewymagalnych (saldo Ma konta 201 „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami").

Zaniechanie ujmowania rozrachunków prowadzi do nierzetelności ksiąg rachunkowych jednostki w rozumieniu art. 24 ust. 2 uor. Dlatego główna księgowa jednostki powinna dopilnować, aby rozrachunki były ewidencjonowane prawidłowo.

Aby usunąć nieprawidłowość, należy przeprowadzić roczną inwentaryzację zobowiązań jednostki według stanu na 31 grudnia, w terminie najpóźniej do 26 marca kolejnego roku. Zobowiązania ustala się metodą weryfikacji z dokumentacją, która powinna wykazać ich kwotę na ostatni dzień roku obrotowego, w podziale na wymagalne i niewymagalne. Następnie zobowiązania te należy ująć w księgach rachunkowych według stanu na 31 grudnia, nie później niż do 26 marca kolejnego roku i wykazać w sprawozdaniu finansowym.

Od 1 stycznia jednostka musi już prawidłowo ujmować zarówno powstanie zobowiązań, jak i ich spłatę, gdy operacje te nie są realizowane jednego dnia.

Prawidłowe ujmowanie zobowiązań w księgach rachunkowych jest kluczowe dla rzetelności sprawozdań budżetowych i sprawozdania finansowego.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 40 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483)
- art. 6, art. 20 ust. 1, art. 24 ust. 2 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- § 26 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

ABONAMENT 2026 Zobacz więcej: **oferta2026.infor.pl**

eprasa.pl c72cebe2a9

2 Ustalenie polityki rachunkowości jednostki obsługiwanej przez CUW przez nieupoważnioną osobę

NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Prowadzenie rachunkowości gminnych jednostek budżetowych zostało przekazane do CUW. W statucie CUW zapisano, że: *Do obowiązków powierzonych w ramach wspólnej obsługi należy w szczególności prowadzenie rachunkowości, w tym:*

a) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych,

b) rozliczanie inwentaryzacji,

c) wycena aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,

d) sporządzanie sprawozdań finansowych,

e) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji.

Na podstawie tego zapisu kierownik CUW (jednostki obsługującej) odmówił ustalenia polityk rachunkowości dla poszczególnych jednostek obsługiwanych. Stwierdził jednocześnie, że dokumentację wewnętrzną powinni wydać kierownicy jednostek obsługiwanych (szkół podstawowych, przedszkoli i gminnego ośrodka pomocy społecznej).

PRAWIDŁOWE POSTĘPOWANIE

Politykę rachunkowości gminnych jednostek budżetowych obsługiwanych przez CUW **powinien ustalić kierownik jednostki obsługującej** (tu: kierownik CUW), na którego przechodzą wszystkie obowiązki z zakresu rachunkowości.

W razie przekazania do CUW obowiązków z zakresu rachunkowości przechodzą one w całości na kierownika jednostki obsługującej, tj. na kierownika CUW (art. 10c ust. 2 w związku z art. 10a pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Obowiązki z obszaru rachunkowości obejmują:
1) przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
2) prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
3) okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
4) wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
5) sporządzanie sprawozdań finansowych,
6) gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą.

eprasa.pl c72cebe2a9

Tak stanowi art. 4 ust. 3 uor. Rada gminy w statucie CUW zapisała, że do CUW przekazuje się obowiązki z zakresu rachunkowości. Należy przez to rozumieć, że przechodzą one w całości w obszarze wskazanym w art. 4 ust. 3 uor.

To, że w statucie CUW nie wymieniono wprost obowiązku ustalenia polityk rachunkowości jednostek obsługiwanych przez kierownika jednostki obsługującej (CUW), nie ma znaczenia, ponieważ w dokumencie tym użyto zwrotu „w szczególności". Oznacza to, że powierzane są wszystkie obowiązki, z tego niektóre zostały wyraźnie wymienione w statucie CUW, a inne nie. Zwrot „w szczególności" należy więc interpretować w ten sposób, że **na kierownika CUW (jednostki obsługującej) przeszły wszystkie obowiązki z zakresu rachunkowości. Twierdzenie kierownika CUW, że nie ma on kompetencji do ustalenia polityk rachunkowości jednostek obsługiwanych, jest nieuprawnione**.

Kierownicy jednostek obsługiwanych przez CUW nie mogą samodzielnie ustalać polityk rachunkowości dla swoich jednostek, ponieważ byłoby to naruszeniem prawa. Jeśli kierownik CUW nie uwzględni ich odmowy, powinni zgłosić sprawę do rady gminy. Rada gminy jako organ stanowiący ma uprawnienia do kontrolowania działalności wójta gminy oraz gminnych jednostek organizacyjnych (art. 18a ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Między innymi może zlecić komisji rewizyjnej przeprowadzenie kontroli w zakresie prawidłowości realizacji przez wójta i kierowników gminnych jednostek budżetowych uchwały w sprawie utworzenia samorządowego CUW odnośnie do wykonywania powierzonych obowiązków z zakresu rachunkowości (art. 18a ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 10a pkt 1, art. 10c ust. 2, art. 18a ust. 1 i 4 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1436)
- art. 4 ust. 3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)

3 Jedenaście nieprawidłowości w zakresie ustalania odpisów aktualizujących należności

Na dzień bilansowy jednostki sektora finansów publicznych mają obowiązek wyceny należności w kwocie wymaganej zapłaty z zachowaniem zasady ostrożności (art. 28 ust. 1 pkt 7 uor). W praktyce oznacza to konieczność oceny prawdopodobieństwa spłaty tych należności przez dłużników oraz ustalenia kwoty odpisu aktualizującego należności do kwoty odzyskiwalnej (art. 35b i 35c uor). Niestety wiele jednostek w ogóle nie przeprowadza tej procedury, mimo że nie ma żadnych wyjątków czy szczególnych zasad rachunkowości, które zwalniałyby je z tych czynności. W niektórych jednostkach procedura ta jest wykonywana nieprawidłowo.

Obowiązek aktualizacji należności spoczywa na głównym księgowym i komórce księgowości, a za ustalenie zasad w polityce rachunkowości i ich prawidłowe realizowanie odpowiada kierownik jednostki.

eprasa.pl c72cebe2a9

Oto 11 najczęstszych nieprawidłowości w zakresie ustalania odpisów aktualizujących należności.

11 nieprawidłowości w zakresie ustalania odpisów aktualizujących należności

1. Niewykonywanie wyceny bilansowej należności z zachowaniem zasady ostrożności na skutek nieustalenia w polityce rachunkowości jednostki odpowiednich procedur i pominięcia w zakładowym planie kont konta 290 „Odpisy aktualizujące należności".
2. Niewykonywanie wyceny bilansowej należności z zachowaniem zasady ostrożności w jednostkach budżetowych z powodu błędnego przyjęcia, że jednostki budżetowe są zwolnione z naliczania odpisów aktualizujących dla należności budżetowych.
3. Niewykonywanie wyceny bilansowej należności z zachowaniem zasady ostrożności z powodu zapisania przez kierownika jednostki w polityce rachunkowości, że jednostka wycenia należności w kwocie wymaganej zapłaty, mimo że uor nie przewiduje stosowania takiego uproszczenia.
4. Niewykonywanie wyceny bilansowej należności z zachowaniem zasady ostrożności na koniec roku z powodu „przeoczenia" tego obowiązku przez głównego księgowego.
5. Wykonanie procedury aktualizacji należności tylko dla należności z tytułu dostaw li usług, z powodu błędnego uznania, że inne należności (w tym pracownicze, podatkowe, sporne, zabezpieczone hipotecznie, na rzecz ZFŚS, państwowych funduszy celowych czy innych funduszy) nie podlegają aktualizacji.
6. Przeprowadzenie procedury aktualizacji należności tylko dla należności przeterminowanych z powodu błędnego uznania, że należności niewymagalne nie podlegają aktualizacji.
7. Przeprowadzenie procedury aktualizacji wszystkich należności wyłącznie metodą grupową, podczas gdy jednostka ma należności, które wymagają aktualizacji metodą indywidualną (w tym niemające charakteru masowego, o dużej wartości, od dłużników postawionych w stan upadłości).
8. Objęcie wszystkich odsetek dopisanych do przeterminowanych należności 100% odpisem aktualizującym, podczas gdy należności uboczne należy obejmować odpisem z uwzględnieniem prawdopodobieństwa ich zapłaty na takich samych zasadach jak należności główne.
9. Przeprowadzenie aktualizacji należności metodą grupową przy użyciu nieaktualnych wskaźników ściągalności.
10. Niewyksięgowanie na koniec roku odpisów aktualizujących należności umorzone i przedawnione lub należności, co do których ustały przesłanki uznania ich za nieściągalne w całości lub części, na skutek niemożności ustalenia ich wielkości z powodu nieprowadzenia ewidencji analitycznej do konta 290.
11. Nieujmowanie w księgach rachunkowych operacji podwyższenia, odwrócenia i usunięcia odpisów aktualizujących na skutek zaniechania prowadzenia ewidencji pomocniczej do konta 290, zamiast tego coroczne wyksięgowywanie pod datą 31 grudnia pełnej kwoty odpisów aktualizujących wprowadzonej w roku poprzednim i zastępowanie jej kwotą ustaloną w roku bieżącym.

eprasa.pl c72cebe2a9

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 28 ust. 1 pkt 7, art. 35b, art. 35c ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

4 Czy wykonanie dochodów bez planu stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych

STAN FAKTYCZNY

Samorządowa jednostka budżetowa nie ujęła w planie finansowym żadnych dochodów. Tymczasem w grudniu na konto wpłynęły środki w wysokości 300 zł za sprzedany na złom środek trwały (paragraf 087 „Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych"). Czy realizacja dochodów, które nie zostały wcześniej zaplanowane w odpowiedniej podziałce klasyfikacji budżetowej (plan – 0, wykonanie – 300 zł) będzie naruszeniem dyscypliny finansów publicznych?

ROZSTRZYGNIĘCIE

Nie, wykonanie nieplanowanych dochodów nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Dochody w jednostkach budżetowych są jedynie prognozami (art. 52 ust. 1 pkt 1 uofp). Z definicji słowa „prognoza" wynika, że odnosi się do przewidywanego przyszłego stanu lub zjawiska. Prognoza jest niepewna i może się spełnić, ale nie musi.

Jednostka budżetowa ujmuje w planie finansowym te dochody, których osiągnięcie w danym roku można racjonalnie przewidzieć.

PRZYKŁAD 1

Jednostka w październiku 2025 r. postawiła w stan likwidacji zużyty sprzęt, który ma zostać zezłomowany na początku 2026 r.

W takiej sytuacji główna księgowa powinna ustalić, jaką kwotę jednostka może uzyskać w skupie złomu za ten sprzęt, i wpisać dochody do planu finansowego na 2026 r., ponieważ istnieją przesłanki wskazujące, że taki wpływ środków uzyska w 2026 r.

eprasa.pl c72cebe2a9

PRZYKŁAD 2

Jednostka w planie finansowym na 2025 r. nie miała żadnych dochodów budżetowych, ponieważ generalnie takich nie pobiera. W listopadzie jednak dokonano likwidacji fizycznej środka trwałego, który został zezłomowany.

Jednostka uzyskała dochód budżetowy bez planu. Środki te musi odprowadzić do budżetu (art. 11 ust. 1 uofp), natomiast nie ma obowiązku zmiany planu finansowego dochodów na 2025 r., ponieważ dochody nieplanowane można wykonać bez żadnych konsekwencji.

Ustawa o finansach publicznych nie zawiera żadnego przepisu, który ograniczałby jednostkę do pobierania wyłącznie dochodów ujętych w planie finansowym jednostki lub zabraniał pobierania dochodów nieplanowanych. Brak takiej normy prawa materialnego (czyli uofp) oznacza, że nie może być mowy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 19 ust. 1 ustawy o dyscyplinie finansów publicznych).

Do naruszenia dyscypliny finansów publicznych dochodzi tylko wtedy, gdy osoba swoim działaniem lub zaniechaniem narusza konkretny przepis prawa materialnego, a to naruszenie ma znamiona czynu zabronionego, podane w art. 5–18c ustawy o dyscyplinie finansów publicznych.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 11 ust. 1, art. 52 ust. 1 pkt 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483)
- art. 5–18c, art. 19 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1484)
- załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2022 r. poz. 513; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1241)

©℗

Izabela Motowilczuk
były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej RIO

ABONAMENT 2026

INFOR
Zał. R. Pierkowski w 1987 r.

Przedłuż abonament
PORADNIKA
Rachunkowości Budżetowej
i wybierz jeden z prezentów!

Zobacz więcej:
oferta2026.infor.pl

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl c72cebe2a9

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

Bilans za 2025 r.
– zasady sporządzania

Wstęp

Bilans to zestawienie aktywów i pasywów jednostki. Jest podstawową częścią sprawozdania finansowego. Pozostałe elementy tego sprawozdania (rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w funduszu, „Informacja dodatkowa") są jedynie uzupełnieniem bilansu i rozwinięciem informacji w nim zawartych, tak aby były bardziej zrozumiałe dla odbiorców. Z tego względu **prawidłowe przygotowanie bilansu ma kluczowe znaczenie dla rzetelności całego sprawozdania finansowego**.

Sporządzenie bilansu jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych wiąże się jednak z wieloma trudnościami. Wynikają one m.in. z enigmatyczności opisów poszczególnych pozycji bilansu, którego wzór dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie został ustalony w przepisach o rachunkowości, lecz w odrębnym rozporządzeniu wydanym na podstawie przepisów o finansach publicznych.

Bilans powinien być sporządzony w sposób rzetelny i zgodny z obowiązującymi przepisami.

W Poradniku przedstawiono **praktyczne wskazówki dotyczące wypełniania bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego**, m.in. wskazano:

- jakie aktywa lub pasywa należy wykazać w poszczególnych pozycjach,
- z jakich kont księgowych uzyskać dane na ich temat i jak je przekształcić, aby uzyskać ich wartość bilansową.

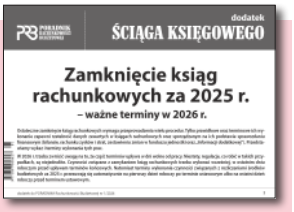
Ponadto wyjaśniono, jakie dane zamieścić w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego, aby umożliwić prawidłową ocenę wielkości aktywów lub pasywów wycenianych dla celów bilansowych w sposób odmienny niż na dzień ujęcia operacji w księgach rachunkowych.

eprasa.pl c72cebe2a9

Z Poradnika można się dowiedzieć m.in.:

- które zasady wyceny aktywów i pasywów określone w ustawie o rachunkowości zostały dostosowane do specyfiki jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- jakie uproszczenia w ewidencji oraz wycenie aktywów i pasywów mogą stosować jednostki organizacyjne zaliczane do kategorii mikro i małych, a jakie ustawodawca przewidział dla wszystkich jednostek – niezależnie od wielkości,
- jakich przeksięgowań z kont wynikowych należy dokonać pod datą 31 grudnia,
- czy fundusz jednostki budżetowej może być ujemny,
- które pozycje bilansu i w jaki sposób powinny być wypełniane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, a które przez samorządowe zakłady budżetowe, np. czy w bilansie państwowej jednostki budżetowej na koniec roku mogą być wykazane środki pieniężne w kasie – pogotowie kasowe,
- jakie błędy w prowadzeniu gospodarki finansowej i ewidencji księgowej mogą skutkować niewypełnieniem określonych pozycji bilansu i jak je usuwać.

Dopełnieniem Poradnika jest **Ściąga księgowego** z aktualnymi terminami, w jakich trzeba wykonać w 2026 r. poszczególne czynności związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych i rozliczeniem środków budżetowych za 2025 r.



ABONAMENT 2026

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Przedłuż abonament
PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej
na 2026 rok

Zawsze aktualne i wiarygodne informacje na temat zmian przepisów znajdziesz na

inforlex.pl

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl c72cebe2a9

1. Zasady ogólne sporządzania bilansu oraz wyceny bilansowej aktywów i pasywów w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane do stosowania w prowadzeniu rachunkowości ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), z uwzględnieniem zasad szczególnych, wynikających z przepisów o finansach publicznych. Tak stanowi art. 40 ust. 1 i ust. 3 pkt 4 i 5 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp). Te zasady **szczególne dotyczą m.in.:**

- **wyceny bilansowej niektórych składników aktywów i pasywów,**
- **sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.**

Szczegółowe postanowienia w tym zakresie zawiera rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Ustawa o rachunkowości wyłącza w odniesieniu do państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych stosowanie rozdziałów: 5 „Sprawozdania finansowe jednostki", 6 „Skonsolidowane sprawozdania finansowe grupy kapitałowej" i 7 „Badanie sprawozdań finansowych, atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, składanie do właściwego rejestru sądowego, udostępnianie i ogłaszanie sprawozdań" (art. 80 ust. 2 uor). W miejsce tych przepisów należy korzystać z:

- rozdziału 2 „Szczególne zasady rachunkowości dla budżetów i jednostek" i rozdziału 5 „Sprawozdawczość finansowa" rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont,
- załącznika nr 5 – „Bilans jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego", załącznika nr 10 – „Rachunek zysków i strat jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego (wariant porównawczy)", załącznika nr 11 – „Zestawienie zmian w funduszu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego" oraz załącznika nr 12 – „Informacja dodatkowa" do ww. rozporządzenia.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mają obowiązek sporządzania **rocznego sprawozdania finansowego składającego się z bilansu**, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w funduszu oraz „Informacji dodatkowej".

Bilans stanowi podstawową i najważniejszą część sprawozdania finansowego jednostki. To w nim odzwierciedlony jest całkowity majątek jednostki oraz źródła jego finansowania, dlatego jego prawidłowe sporządzenie warunkuje rzetelność całego sprawozdania.

eprasa.pl c72cebe2a9

Aktywa i pasywa dla celów bilansowych wycenia się zgodnie z uor, chyba że rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont pozwala (lub nakazuje) na stosowanie zasad szczególnych wyceny. Jednostki organizacyjne przy wycenie bilansowej mogą korzystać ze wskazówek zawartych w krajowych standardach rachunkowości (KSR i traktowanych na równi z nimi Stanowiskach), pod warunkiem że przyjmą te standardy w całości lub ich wybrane postanowienia włączą do swojej polityki rachunkowości.

Od 1 stycznia 2025 r. jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mogą przy wycenie aktywów i pasywów dla celów bilansowych korzystać z uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro i małych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1a–1b uor, pod warunkiem że stosowanie danego uproszczenia nie zostało w stosunku do nich wyłączone przez samą uor. W 2025 r. przy ustalaniu wartości progowych, od których zależy zakwalifikowanie jednostki do kategorii mikro lub małej, trzeba brać pod uwagę dane liczbowe z roku obrotowego zaczynającego się 1 stycznia 2024 r. Stosowanie uproszczeń jest fakultatywne (dobrowolne). Oznacza to, że jednostki mogą je przyjąć, ale nie muszą. Aby jednostka mogła stosować uproszczenia, kierownik jednostki musi zapisać je w polityce rachunkowości jednostki (art. 10 uor). Niezależnie od zakwalifikowania jednostki organizacyjnej do kategorii mikro, małej lub pozostałej wszystkie jednostki mogą stosować uproszczenia odnośnie do ewidencji zdarzeń nieistotnych z punktu widzenia oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, z zachowaniem zasady ostrożności (art. 8 ust. 1 uor). Dozwolone uproszczenia oraz szczegółowe warunki ich stosowania zostały omówione przy poszczególnych pozycjach aktywów i pasywów.

Bilans sporządza kierownik jednostki według stanu na dzień bilansowy, którym w jednostkach kontynuujących działalność jest **31 grudnia roku obrotowego** (§ 23 ust. 1, § 26 ust. 1, § 32 ust. 1 i § 33 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Wyjątkiem jest bilans jednostki obsługiwanej przez samorządowe CUW, który – w razie przekazania do CUW obowiązków z zakresu rachunkowości – sporządza kierownik jednostki obsługującej (§ 33 ust. 6 ww. rozporządzenia).

Bilans sporządza się w języku polskim i w walucie polskiej. Dane liczbowe wykazuje się w złotych i groszach (§ 31 ww. rozporządzenia).

Na formularzach musi się podpisać główny księgowy (odpowiednio główny księgowy jednostki budżetowej albo samorządowego zakładu budżetowego lub jednostki obsługującej – CUW). Podpis ten potwierdza, że bilans został wypełniony zgodnie z obowiązującymi przepisami i odzwierciedla dane zawarte w księgach rachunkowych jednostki.

Podpis kierownika jednostki na bilansie jest jednoznaczny ze sporządzeniem bilansu i poświadcza jego merytoryczną poprawność.

Bilans **sporządza się w terminie trzech miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe.** Przy dniu bilansowym przypadającym na 31 grudnia roku obrotowego trzeba go sporządzić i przekazać odbiorcom **najpóźniej do 31 marca roku kolejnego** (§ 32 ust. 1 i § 34 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Terminy sporządzenia i przekazania są terminami instrukcyjnymi, maksymalnymi. Jednostki mogą sporządzić bilans i przekazać go wcześniej, ale nie mogą później. Jeśli

eprasa.pl c72cebe2a9

31 marca przypada na dzień wolny od pracy (niedzielę, święto państwowe lub kościelne albo dzień wolny od pracy w danej jednostce zgodnie ze stosowanym w niej rozkładem czasu pracy), sprawozdanie to trzeba sporządzić wcześniej. **Termin sporządzenia i przekazania bilansu nie przesuwa się na pierwszy dzień roboczy po dniach wolnych.**

Odbiorcami bilansu są:

- jednostki nadrzędne – dla państwowych jednostek budżetowych,
- zarządy JST – dla samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Bilans jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.

Ponieważ do sprawozdań finansowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie stosuje się przepisów rozdziału 5 uor, nie ma dla nich określonych zasad postępowania w zakresie korekt błędów w ewidencji księgowej, które zostaną wykryte po sporządzeniu i przekazaniu sprawozdań odbiorcom. W praktyce (niejednolitej i zależnej wyłącznie od decyzji odbiorcy sprawozdania) przyjmuje się, że są one poprawiane w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym do czasu włączenia danych ujętych w sprawozdaniu jednostkowym do odpowiedniego sprawozdania łącznego – jeśli błędy są istotne. Błędy nieistotne lub istotne, ale wykryte po ww. terminie, koryguje się w księgach rachunkowych i ujmuje w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy, w którym zostały stwierdzone. Jeśli błędy są istotne, należy je opisać w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania, w którym zawarto dane skorygowane.

PRZYKŁAD 1

Jednostka budżetowa nie miała ujętej w ewidencji księgowej wartości gruntów otrzymanych w trwały zarząd, ponieważ wartość ta nie została określona przez jednostkę nadrzędną (urząd gminy) w dowodzie PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego". Dowód ten zawierał tylko wartość początkową i umorzenie budynku posadowionego na tym gruncie.

Błąd w dowodzie PT był pochodną tego, że urząd gminy nie wycenił i nie ujął w księgach rachunkowych wartości skomunalizowanych gruntów. Błąd został zauważony w czasie kontroli w jednostce i naprawiony pod koniec 2025 r.

Jednostka wyceniła grunt w wartości rynkowej sprzedaży podobnych gruntów i wartość tę ujęła na koncie 011. Było to ponad 1 000 000 zł i stanowiło wartość istotną w rozumieniu polityki rachunkowości jednostki budżetowej.

W tej sytuacji w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego jednostki budżetowej za 2025 r. zapisano, że: *Wzrost wartości w pozycji A.II.1.1. „Grunty" z 0 zł na początku roku do 1 000 000 zł na koniec roku był spowodowany korektą błędu w księgach rachunkowych, polegającą na wycenie i ujęciu w księgach rachunkowych gruntów posiadanych przez jednostkę w trwałym zarządzie od jej utworzenia, czyli od 2000 r. O tę kwotę zwiększono jednocześnie fundusz jednostki.*

eprasa.pl c72cebe2a9

Do 10 maja roku następującego po roku obrotowym, za który jest sporządzone sprawozdanie, trzeba je opublikować w BIP. W przypadku jednostek obsługiwanych przez samorządowe CUW sprawozdanie publikuje się w BIP jednostki obsługującej, natomiast w BIP jednostek obsługiwanych podaje się jedynie informację o adresie strony internetowej, na której to sprawozdanie jest dostępne (§ 34 ust. 9 i 10 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy sporządza bilans **na formularzu stanowiącym załącznik nr 5 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.** Formularz jest uniwersalny i zawiera wszystkie pozycje aktywów i pasywów, jakie mogą wystąpić w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych lub samorządowych zakładach budżetowych. Jeśli w danej jednostce określona pozycja nie występuje – pozostawia się ją niewypełnioną.

BILANS jednostki budżetowej/samorządowego zakładu budżetowego

Nazwa i adres jednostki sprawozdawczej ..... Numer identyfikacyjny REGON	**BILANS** **jednostki budżetowej** **lub samorządowego zakładu budżetowego** **sporządzony na dzień ... 20... r.**			Adresat	
AKTYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku	**PASYWA**	Stan na początek roku	Stan na koniec roku
A. Aktywa trwałe			**A. Fundusz**		
I. Wartości niematerialne i prawne			**I. Fundusz jednostki**		
II. Rzeczowe aktywa trwałe			**II. Wynik finansowy netto (+, –)**		
1. Środki trwałe			1. Zysk netto (+)		
1.1. Grunty			2. Strata netto (–)		
1.1.1. Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom			**III. Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (–)**		
1.2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej			**IV. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek**		
1.3. Urządzenia techniczne i maszyny			**B. Fundusze placówek**		
1.4. Środki transportu			**C. Państwowe fundusze celowe**		
1.5. Inne środki trwałe			**D. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania**		

eprasa.pl c72cebe2a9

2. Środki trwałe w budowie (inwestycje)			**I. Zobowiązania długoterminowe**		
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje)			**II. Zobowiązania krótkoterminowe**		
III. Należności długoterminowe			1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług		
IV. Długoterminowe aktywa finansowe			2. Zobowiązania wobec budżetów		
1. Akcje i udziały			3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń		
2. Inne papiery wartościowe			4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń		
3. Inne długoterminowe aktywa finansowe			5. Pozostałe zobowiązania		
V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek			6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)		
B. Aktywa obrotowe			7. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych		
I. Zapasy			8. Fundusze specjalne		
1. Materiały			8.1. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych		
2. Półprodukty i produkty w toku			8.2. Inne fundusze		
3. Produkty gotowe			**III. Rezerwy na zobowiązania**		
4. Towary			**IV. Rozliczenia międzyokresowe**		
II. Należności krótkoterminowe					
1. Należności z tytułu dostaw i usług					
2. Należności od budżetów					
3. Należności z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń					
4. Pozostałe należności					
5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych					

eprasa.pl c72cebe2a9

AKTYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku	PASYWA	Stan na początek roku	Stan na koniec roku
III. Krótkoterminowe aktywa finansowe					
1. Środki pieniężne w kasie					
2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych					
3. Środki pieniężne państwowego funduszu celowego					
4. Inne środki pieniężne					
5. Akcje lub udziały					
6. Inne papiery wartościowe					
7. Inne krótkoterminowe aktywa finansowe					
IV. Rozliczenia międzyokresowe					
Suma aktywów			**Suma pasywów**		

..... *(główny księgowy)* ..... *(rok, miesiąc, dzień)* ..... *(kierownik jednostki)*

Bilans zawiera zestawienie aktywów i pasywów jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego. Zgodnie z podstawową zasadą **bilansową suma wartości aktywów musi być równa sumie wartości pasywów.** Kwoty te wykazuje się w złotych i groszach, co oznacza, że równanie bilansowe musi się zgadzać co do grosza. Jeśli zgodność nie jest zachowana, trzeba znaleźć przyczynę różnicy i naprawić ją w sposób odpowiedni do tej przyczyny. Nie można likwidować różnicy przez jej pominięcie.

PRZYKŁAD 2 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W bilansie jednostki budżetowej wystąpiła różnica między aktywami i pasywami wynosząca 9 złotych 29 groszy (o tyle aktywa były wyższe od pasywów). Główna księgowa pominęła ją bez wyjaśnienia. Przyjęła, że prawidłowa jest suma aktywów, i do niej dopasowała pasywa. Kontrola w jednostce oczywiście wykryła tę różnicę – bo kontrolujący sprawdzali zgodność bilansu z zapisami ksiąg rachunkowych. Ponieważ główna księgowa nie wyjaśniła różnicy przed sporządzeniem sprawozdania finansowego – musiała tłumaczyć się w trakcie kontroli zarówno z błędu, jak i z nieprawidłowego sposobu jego likwidacji.

Aktywa są podzielone na **aktywa trwałe** (zasoby długoterminowe, takie jak środki trwałe) oraz **aktywa obrotowe** (zasoby krótkoterminowe, w tym zapasy i środki pieniężne). Prezentują mienie kontrolowane przez jednostkę. **Pasywa** (fundusze własne i zobowiązania) z kolei ukazują, w jaki sposób te aktywa zostały sfinansowane.

eprasa.pl c72cebe2a9

2. Aktywa trwałe

Pozycja **A. „Aktywa trwałe”** obejmuje łączną wartość kontrolowanych przez jednostkę zasobów majątkowych o wiarygodnie określonej wartości, powstałych w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych, a które nie są zaliczane do aktywów obrotowych (art. 3 ust. 1 pkt 12 i 13 uor).

Należy zsumować kwoty wykazane w pozycjach od I do V, w tym: wartości niematerialne i prawne, środki trwałe (użytkowane i w trakcie budowy), zaliczki na środki trwałe w budowie, należności długoterminowe, długoterminowe aktywa finansowe oraz wartość mienia zlikwidowanych jednostek.

2.1. Wartości niematerialne i prawne

W bilansie w pozycji **A.I. „Wartości niematerialne i prawne”** wykazuje się wartość księgową nabytych przez jednostkę praw majątkowych zaliczanych do aktywów trwałych, nadających się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczonych do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności:

- autorskich praw majątkowych, praw pokrewnych, licencji, koncesji,
- praw do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- knowhow.

Tak te prawa definiuje art. 3 ust. 1 pkt 14 uor.

W praktyce jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych najczęściej są to **licencje na użytkowanie oprogramowania komputerowego**. Wartości niematerialne i prawne ujmuje się w ewidencji księgowej tych jednostek organizacyjnych **na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne”**, gdzie saldo Wn tego konta na 31 grudnia ukazuje stan wartości niematerialnych i prawnych w wartości początkowej.

Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych nie podlega aktualizacji urzędowej ani zwiększeniu na skutek ulepszenia (art. 28 ust. 1 pkt 1 i art. 31 ust. 1 i 3 uor). W związku z tym dla celów bilansowych wycenia się je w wartości początkowej, pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe (art. 28 ust. 1 pkt 1 uor).

Ponieważ wartości niematerialne i prawne – niezależnie od tego, czy są umarzane stopniowo przy użyciu stawek amortyzacji czy jednorazowo – ujmuje się na jednym koncie syntetycznym 020, w celu uzyskania wartości bilansowej od salda Wn tego konta trzeba odjąć wartość odpisów umorzeniowych przypadającą na wartości niematerialne i prawne:

- amortyzowane stopniowo – ujętą na **saldzie Ma konta 071** „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (analitycznie: umorzenie wartości niematerialnych i prawnych),

eprasa.pl c72cebe2a9

- umarzane jednorazowo – ujętą na **saldzie Ma konta 072** „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych" (analitycznie: umorzenie wartości niematerialnych i prawnych).

Wartość umorzenia wartości niematerialnych i prawnych umarzanych stopniowo i jednorazowo trzeba wykazać w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

PRZYKŁAD 3

W jednostce budżetowej saldo konta 020 na koniec roku wynosi 608 900 zł. Jest to wartość licencji na użytkowanie oprogramowania komputerowego, z czego:

- 408 700 zł dotyczy programów amortyzowanych stopniowo (umorzonych do wysokości 300 897 zł),
- 200 200 zł dotyczy oprogramowania umorzonego jednorazowo.

W związku z tym w bilansie w poz. A.I należy podać 107 803 zł (408 700 zł – 300 897 zł). W „Informacji dodatkowej" trzeba wykazać umorzenie wartości niematerialnych i prawnych w wysokości 501 097 zł (300 897 zł + 200 200 zł).

Poza tym w „Informacji dodatkowej" trzeba podać szczegółowy zakres zmian wartości dotyczących wartości niematerialnych i prawnych. Należy ująć stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a także stan i tytuły zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia.

Ze względu na postępującą informatyzację różnych procesów związanych z prowadzeniem działalności statutowej **pozycja A.I w bilansie co do zasady nie powinna pozostać pusta** (wartość „0") – państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne powinny wykazać tu wartość licencji na oprogramowanie komputerowe. Wyjątek stanowią jedynie jednostki organizacyjne, które wykorzystują w działalności wyłącznie wartości niematerialne i prawne:

- niespełniające definicji z art. 3 ust. 1 pkt 14 uor – o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności krótszym niż rok, kwalifikowane jako materiały,
- o wartości nieistotnej wskazanej w polityce rachunkowości jednostki – które są ujmowane wyłącznie w pozabilansowej ewidencji dla celów kontrolnych albo w ogóle zwolnione z obowiązku ewidencjonowania, kwalifikowane jako materiały,
- w całości umorzone (ale wtedy w „Informacji dodatkowej" powinna być wykazana wartość ich umorzenia).

2.2. Rzeczowe aktywa trwałe

W pozycji **A.II. „Rzeczowe aktywa trwałe"** wykazuje się wartość aktywów trwałych, które mają postać rzeczową (w przeciwieństwie do wartości niematerialnych i prawnych, które nie są rzeczami, tylko prawami). Wyjątkiem są tzw. **prawa zakwalifikowane do nieruchomości zrównane z rzeczowymi aktywami trwałymi** (prawo użytkowania

eprasa.pl c72cebe2a9

wieczystego gruntu, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego), które mimo że są prawami do rzeczy (gruntu, lokalu mieszkalnego, lokalu użytkowego), są zrównane z tymi rzeczami.

Rzeczowe aktywa trwałe wykazuje się w bilansie w podziale na:

- środki trwałe (z dalszymi podziałami według rodzajów),
- środki trwałe w budowie,
- zaliczki na środki trwałe w budowie.

2.2.1. Środki trwałe

Środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki, w szczególności:

- nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

Taką definicję zawiera art. 3 ust. 1 pkt 15 uor. **Ponieważ są to aktywa, aby mogły być zaliczone do środków trwałych danej jednostki, muszą być przez nią kontrolowane**. Pełną kontrolę nad środkami trwałymi daje prawo własności (w przypadku gruntu – także prawo użytkowania wieczystego gruntu). W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych ta definicja podlega modyfikacji. W tych jednostkach za kontrolowane przez nie środki trwałe uznaje się rzeczy i zrównane z nimi prawa, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor, w tym środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub JST, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Ta szczególna zasada rachunkowości jest konsekwencją konstrukcji praw własności przysługujących Skarbowi Państwa i JST do rzeczy (praw zrównanych z rzeczami) wykorzystywanych w działalności państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Ogół praw przysługuje osobom prawnym:

- Skarbowi Państwa – do własności państwa,
- JST – do własności JST (gminy, powiatu, województwa samorządowego).

Te osoby prawne w celu prowadzenia działalności przypisanej im ustawami tworzą jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej – państwowe jednostki budżetowe, samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe.

Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej nie są właścicielami rzeczy (i praw z nimi zrównanych), które wykorzystują w działalności. Właścicielem zawsze

eprasa.pl c72cebe2a9

jest Skarb Państwa (mienie państwowe) lub JST (mienie gminy, powiatu, województwa samorządowego). Tytułem prawnym do kontrolowania rzeczy będących własnością Skarbu Państwa lub JST dla jednostek budżetowych jest **zarząd** (art. 12 ust. 2 uofp), a dla samorządowych zakładów budżetowych – **użytkowanie** (art. 16 ust. 2 pkt 4 uofp). Zarząd (użytkowanie) daje jednostce organizacyjnej wyłączne prawo do korzystania z rzeczy i dysponowania nimi w okresie od chwili ich otrzymania od organu założycielskiego (lub nabycia mienia w trakcie działalności) do chwili likwidacji jednostki organizacyjnej. Wtedy mienie tej jednostki wraca do właściciela – Skarbu państwa lub JST (art. 12 ust. 3 i art. 16 ust. 3 uofp).

Od strony prowadzenia rachunkowości mienie nieruchome i ruchome otrzymane w zarząd (użytkowanie) traktowane jest jak kontrolowane przez jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej – co skutkuje tym, że musi zostać ujęte w jej księgach rachunkowych ewidencji bilansowej i wykazane w bilansie tej jednostki.

PRZYKŁAD 4

Szkoła gminna przy utworzeniu otrzymała w zarząd budynek szkolny wraz z działką, na której był posadowiony, oraz całe wyposażenie (meble, sprzęt i urządzenia biurowe).

Środki trwałe przekazał w imieniu gminy urząd gminy protokołem zdawczo-odbiorczym, na podstawie którego środki te zostały wyksięgowane z ewidencji bilansowej urzędu gminy i ujęte w księgach rachunkowych szkoły.

Wszystko, co szkoła nabywała odpłatnie i nieodpłatnie w trakcie prowadzenia działalności, nabywał jej kierownik w imieniu i na rachunek JST. Z dniem nabycia mienie stawało się własnością gminy, ale pozostawało w zarządzie szkoły. A tym samym było ujmowane w księgach rachunkowych szkoły.

Środki trwałe w ewidencji księgowej jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego ujmuje się **na kontach zespołu 0 – „Aktywa trwałe”:**

- **011** „Środki trwałe”,
- **013** „Pozostałe środki trwałe”,
- **014** „Zbiory biblioteczne”,
- **016** „Dobra kultury”,
- **017** „Sprzęt wojskowy”.

Salda Wn tych kont wyrażają wartość początkową (brutto) poszczególnych rodzajów środków trwałych. Dla celów bilansowych środki trwałe wycenia się jednak w wartości netto, czyli wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie. W związku z tym wartość brutto pomniejsza się o kwoty wykazane **na saldach Ma kont korygujących:**

- **071** „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” (po odjęciu części przypadającej na wartości niematerialne i prawne),

eprasa.pl c72cebe2a9

- **072** „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych" (po odjęciu części przypadającej na wartości niematerialne i prawne),
- **077** „Umorzenie sprzętu wojskowego".

W przypadku środków trwałych umarzanych jednorazowo w chwili przyjęcia do użytkowania (salda kont 013, 014, część salda konta 017 – przypadająca na sprzęt wojskowy umarzany jednorazowo) ich wartości netto nie wykazuje się w bilansie, ponieważ zawsze jest zerowa. W „Informacji dodatkowej" podaje się wartość ich umorzenia.

Ponadto w „Informacji dodatkowej" podaje się wartość dotychczasowego umorzenia środków trwałych umarzanych przy zastosowaniu stawek amortyzacji.

Od 1 stycznia 2025 r. art. 32 ust. 7 uor przewiduje, że jednostki mikro i małe mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych według zasad określonych w przepisach podatkowych. Możliwość ta jest jednak wyłączona w stosunku do jednostek sektora finansów publicznych, jeśli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Wyjątek dotyczy jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Te jednostki organizacyjne na podstawie § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont mogą stosować w amortyzacji bilansowej środków trwałych jednolite stawki amortyzacji podatkowej z ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone odpowiednio przez jednostkę nadrzędną (państwowe jednostki budżetowe) lub zarząd JST (samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe). Przy tym uproszczeniu trzeba jednak pamiętać, że ww. jednostki organizacyjne nie mają prawa do stosowania w amortyzacji bilansowej zasad amortyzacji podatkowej, lecz jedynie mogą korzystać z samych stawek amortyzacji określonych dla celów podatkowych.

PRZYKŁAD 5 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Jednostka budżetowa ma w polityce rachunkowości zapis: *Środki trwałe umarza się lub amortyzuje zgodnie z przepisami podatkowymi*. Organ kontroli uznał ten zapis za niezgodny z przepisami i zakwestionował przyjęte rozwiązanie. Czy zarzut jest słuszny, skoro rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont zezwala kierownikowi jednostki budżetowej na przyjęcie stawek amortyzacyjnych z updop?

Tak, organ kontroli zasadnie zakwestionował zapis polityki rachunkowości jednostki budżetowej.

Jednostka budżetowa ma obowiązek amortyzowania (umarzania) środków trwałych według zasad przyjętych przez kierownika jednostki zgodnie z przepisami o rachunkowości (§ 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Kierownik jednostki może uprościć te zasady – nie musi ustalać indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla każdego środka trwałego, lecz może przyjąć ujednolicone stawki amortyzacji podatkowej.

eprasa.pl c72cebe2a9

Na tę różnicę trzeba zwrócić uwagę, bo jest ona istotna. Zasady amortyzacji bilansowej środków trwałych, ustalone w art. 31 ust. 2 i art. 32 uor oraz szczegółowo objaśnione w KSR Nr 11 – „Środki trwałe" (dalej: KSR 11), różnią się zasadniczo od zasad amortyzacji podatkowej, i to w wielu aspektach. Przykładowo amortyzację podatkową rozpoczyna się zawsze od miesiąca kolejnego po wprowadzeniu środka trwałego do ewidencji, natomiast o terminie rozpoczęcia amortyzacji bilansowej decyduje kierownik jednostki. Ma przy tym do wyboru rozpoczęcie amortyzacji od pierwszego dnia miesiąca, w którym przyjęto do użytkowania środek trwały, albo od pierwszego dnia miesiąca następującego po tym miesiącu. Prawo użytkowania wieczystego gruntu nie podlega amortyzacji podatkowej, natomiast w prawie bilansowym, mimo że jest prawem, jest zaliczone do środków trwałych i amortyzowane.

Prawidłowo kierownik jednostki musi ustalić zasady amortyzacji bilansowej środków trwałych w polityce rachunkowości zgodnie z uor. Może sobie te kwestie uprościć poprzez przyjęcie do stosowania KSR 11 lub przeniesienie jego wybranych postanowień do polityki rachunkowości. Powinien przy tym zadecydować:

1) czy będzie ustalać indywidualne stawki amortyzacji bilansowej dla środków trwałych zgodnie z uor,
2) czy zastosuje ujednolicone stawki amortyzacji podatkowej.

To drugie rozwiązanie jest mniej pracochłonne. Powoduje jednak, że koszty amortyzacji nie są w sposób właściwy i proporcjonalny przypisywane do okresu faktycznego użytkowania środków trwałych. Środki trwałe w jednostkach budżetowych są zazwyczaj używane znacznie dłużej, niż wynosi ich okres amortyzacji ujednoliconymi stawkami podatkowymi. Dlatego jednostki budżetowe bardzo często użytkują całkowicie zamortyzowane środki trwałe.

Wartość początkową środków trwałych dla celów bilansowych koryguje się także o:

- zwiększenia lub zmniejszenia wynikające z urzędowej aktualizacji wartości środków trwałych (tu korekta obejmuje też dotychczasowe odpisy umorzeniowe),
- zmniejszenia powstałe na skutek trwałej utraty wartości.

W 2025 r. nie wystąpią dodatkowe zwiększenia lub zmniejszenia wynikające z urzędowej aktualizacji wartości środków trwałych, ponieważ taka aktualizacja nie była przeprowadzana od 30 lat – ostatnia miała miejsce w 1995 r.

Natomiast jeśli chodzi o zmniejszenia wartości początkowej na skutek trwałej utraty wartości, przyjmuje się, że w państwowych i samorządowych jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej nie występują sytuacje, które mogłyby powodować konieczność zastosowania odpisów aktualizujących wartość środków trwałych. Zbędne środki trwałe zagospodarowuje się niezwłocznie przez zbycie lub likwidację. Trwała utrata wartości może zachodzić tylko w odniesieniu do gruntów stanowiących własność JST, oddawanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom, i jest odzwierciedlana w ewidencji księgowej urzędów obsługujących organy JST (zob. **pkt 2.2.1.2**).

eprasa.pl c72cebe2a9

W „Informacji dodatkowej" dla środków trwałych trzeba podać:

- szczegółowy zakres zmian wartości początkowej, zawierający stan tych aktywów na początek roku obrotowego, zwiększenia i zmniejszenia z tytułu nabycia, rozchodu, przemieszczenia wewnętrznego oraz stan końcowy, a także stan i tytuły zmian dotychczasowej amortyzacji lub umorzenia,
- aktualną wartość rynkową środków trwałych, w tym dóbr kultury – jeśli jednostka dysponuje takimi informacjami (mogą one pochodzić z polis ubezpieczeniowych czy wycen sporządzanych dla celów ustalenia cen sprzedaży),
- kwotę odpisów aktualizujących z tytułu trwałej uraty wartości,
- wartość gruntów użytkowanych wieczyście (według aktów notarialnych nabycia użytkowania wieczystego),
- wartość nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umów najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu – według danych zawartych w odpowiednich umowach, jeśli jednostka dysponuje takimi danymi.

2.2.1.1. Grunty

W pozycji **A.II.1.1. „Grunty"** jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe wykazują wartość gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST (albo prawa do użytkowania wieczystego gruntów stanowiących własność Skarbu Państwa albo JST), **otrzymanych w trwały zarząd.**

Prawo do trwałego zarządu musi być potwierdzone stosownym dokumentem:

- aktem notarialnym nabycia gruntu na własność lub w użytkowanie wieczyste Skarbu Państwa lub JST, zawartym przez jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej w imieniu Skarbu Państwa lub JST, do którego ta jednostka nabywa trwały zarząd z mocy prawa (art. 17 ust. 1 i 3 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami; dalej: ustawa o gospodarce nieruchomościami),
- decyzją o oddaniu gruntu (prawa użytkowania wieczystego gruntu) w trwały zarząd jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, wydaną przez właściwy organ na podstawie art. 45 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Wartość początkowa gruntu powinna być ustalona przy nabyciu:

- odpłatnym – w cenie nabycia, równej cenie zapłaconej sprzedawcy, powiększonej o opłaty poniesione przez jednostkę w związku z zawarciem aktu notarialnego (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor),
- nieodpłatnym w drodze darowizny – w oszacowanej cenie rynkowej, według cen sprzedaży takich samych lub podobnych gruntów (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor).

Grunty otrzymane od jednostki nadrzędnej w trwały zarząd przyjmuje się w wartości początkowej wynikającej z ksiąg rachunkowych jednostki przekazującej, ponieważ przekazanie między tymi jednostkami jest traktowane jako tzw. **przesunięcie wewnętrzne.** Właściciel gruntu pozostaje ten sam, zmienia się jedynie jednostka organizacyjna, która

eprasa.pl c72cebe2a9

obejmuje kontrolę nad gruntem, w rozumieniu § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

PRZYKŁAD 6

Szkoła gminna otrzymała w trwały zarząd grunt gminny na podstawie decyzji wydanej przez wójta. Po uprawomocnieniu się decyzji urząd gminy przekazał nieruchomość protokołem zdawczoodbiorczym. Do protokołu dołączono dowód księgowy PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego". Dowód ten sporządził pracownik urzędu gminy. Podał tam wartość gruntu, jaka była uwidoczniona w księgach rachunkowych urzędu – 1 000 000 zł.

Na podstawie tego dowodu szkoła musi ująć grunt w swoich księgach rachunkowych – w identycznej wartości początkowej. Właścicielem gruntu pozostaje gmina. Zmieniła się jedynie jednostka, która wykonuje w imieniu gminy uprawnienia właścicielskie – urząd gminy przekazał grunty szkole gminnej.

Grunty przekazane jednostce w trwały zarząd zawsze należy ujmować w księgach rachunkowych w wartości wynikającej z ewidencji właściciela, czyli gminy. Sama decyzja o trwałym zarządzie nie wpływa na wartość gruntu – zmienia się wyłącznie jednostka wykonująca uprawnienia właścicielskie.

W urzędach obsługujących organy JST (urzędach gmin, miast, starostwach powiatowych, urzędach marszałkowskich) **w pozycji A.II.1.1** wykazuje się **wartość gruntów stanowiących własność JST, nieoddanych w trwały zarząd jednostkom podległym JST niemającym osobowości prawnej oraz niezagospodarowanych trwale w inny sposób** (z wyłączeniem gruntów oddanych przez JST w użytkowanie wieczyste innym podmiotom). Prawo do własności gruntu musi być potwierdzone stosownym dokumentem:

- aktem notarialnym nabycia gruntu na własność JST,
- decyzją komunalizacyjną wydaną z urzędu lub na wniosek JST przez wojewodę (art. 18 ust. 1 ustawy z 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych).

Wartość początkową gruntów ustala się przy nabyciu:

- odpłatnym – w cenie nabycia (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor),
- nieodpłatnym w drodze darowizny – w oszacowanej cenie rynkowej (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor),
- nieodpłatnym na podstawie decyzji komunalizacyjnej – wartość gruntu może być ustalona w kwocie wykazanej w tej decyzji (szczególna zasada rachunkowości z § 6 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

W pozycji A.II.1.1 wykazuje się również **prawo do użytkowania wieczystego gruntu** przysługujące JST do gruntów Skarbu Państwa lub państwowej jednostce budżetowej do gruntów JST (w urzędach obsługujących organy JST – prawo użytkowania wieczystego, w innych jednostkach organizacyjnych – trwały zarząd ustanowiony do

eprasa.pl c72cebe2a9

prawa użytkowania wieczystego). Prawo użytkowania wieczystego musi być potwierdzone aktem notarialnym nabycia przez JST prawa użytkowania wieczystego na gruntach Skarbu Państwa lub decyzją o ustanowieniu trwałego zarządu.

Wartość początkową prawa użytkowania wieczystego ustala się jako sumę:

- ceny nabycia równej cenie zapłaconej sprzedawcy prawa użytkowania wieczystego i opłat poniesionych przez jednostkę w związku z zawarciem aktu notarialnego – przy nabyciu prawa użytkowania wieczystego od użytkownika wieczystego, albo
- pierwszej opłaty za użytkowanie wieczyste i opłat poniesionych przez jednostkę w związku z zawarciem aktu notarialnego – przy ustanowieniu prawa użytkowania wieczystego.

Jednostki, które są użytkownikami wieczystymi, muszą zwrócić szczególną uwagę na to, w jaki sposób wyceniły prawo użytkowania wieczystego, gdyż w praktyce często ujawniane są błędy w tym zakresie.

PRZYKŁAD 7 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Na rzecz gminy zostało ustanowione aktem notarialnym prawo użytkowania wieczystego gruntów Skarbu Państwa. W akcie wskazano wartość:

- gruntu – 3 000 000 zł,
- pierwszej opłaty za użytkowanie wieczyste – 450 000 zł,
- opłat rocznych – 30 000 zł.

Gmina ujęła na koncie 011 grunt o wartości początkowej 3 000 000 zł.

Taki ujęcie jest nieprawidłowe, ponieważ właścicielem gruntu cały czas pozostaje Skarb Państwa. Gmina nabyła tylko prawo rzeczowe zrównane ze środkiem trwałym – prawo użytkowania wieczystego gruntu, którego wartość początkową ustala się w cenie nabycia równej pierwszej opłacie za użytkowanie wieczyste. W opisanej sytuacji powinna zaksięgować na koncie 011 prawo użytkowania wieczystego o wartości 450 000 zł. Grunty natomiast powinna ująć wyłącznie pozabilansowo.

Tego typu błąd należy niezwłocznie wyeliminować w księgach rachunkowych, po przeprowadzeniu inwentaryzacji doraźnej gruntów i praw użytkowania wieczystego. Na podstawie protokołu inwentaryzacji z ksiąg rachunkowych należy wyksięgować grunty, a w ich miejsce ująć prawo użytkowania wieczystego gruntów. Trzeba to zrobić pod datą 31 grudnia roku obrotowego, za który przeprowadzono inwentaryzację.

Jeśli skutki błędu (obniżka wartości środków trwałych wykazanych w księgach rachunkowych i bilansie – wynikająca z tego, że prawo użytkowania wieczystego zazwyczaj ma niższą wartość niż grunt, na którym je ustanowiono) stanowią kwotę istotną w rozumieniu polityki rachunkowości danej jednostki, wówczas adnotację w tej sprawie trzeba zamieścić w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

eprasa.pl c72cebe2a9

Grunty i prawo użytkowania wieczystego gruntów ujmuje się na koncie 011. Ewidencję pomocniczą do tego konta należy prowadzić według grup klasyfikacji rodzajowej środków trwałych (KŚT). W grupie 0 – „Grunty" ewidencjonuje się zarówno grunty, jak i prawo użytkowania wieczystego gruntów (zob. objaśnienia szczegółowe do grupy 0 – „Grunty" zawarte w rozporządzeniu Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)). Oznacza to, że w jednostkach organizacyjnych, które mają wiele obiektów inwentarzowych w tych dwóch kategoriach, wskazane jest ich **dodatkowe wydzielenie analityczne**. Ułatwia to szybką kontrolę prawidłowości ewidencji użytkowania wieczystego gruntów i naliczania ich amortyzacji.

Gruntów się nie umarza (§ 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Stąd w bilansie wykazuje się je w wartości początkowej (brutto) wynikającej z ewidencji pomocniczej prowadzonej do konta 011 (analitycznie: grupa 0 – „Grunty").

Natomiast prawo użytkowania wieczystego gruntów podlega amortyzacji bilansowej przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych ustalonych przez jednostkę organizacyjną na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 15 i art. 32 ust. 2 uor. Wynika to z § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, zgodnie z którym środki trwałe (a do tej kategorii w prawie bilansowym należy prawo użytkowania wieczystego gruntów) amortyzuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami uor.

W bilansie więc prawo użytkowania wieczystego gruntów należy wykazać w wartości netto. W tym celu od wartości początkowej (brutto) prawa użytkowania wieczystego wynikającej z ewidencji pomocniczej prowadzonej do konta 011 (analitycznie: grupa 0 – „Grunty", podgrupa „Użytkowanie wieczyste gruntów") należy odjąć wartość dotychczasowego umorzenia wykazaną w ewidencji pomocniczej do konta 071 (analitycznie: umorzenie prawa użytkowania wieczystego gruntu).

W „Informacji dodatkowej" trzeba podać dane na temat wartości umorzenia praw użytkowania wieczystego gruntów.

Ze względu na różnice w prawie podatkowym (gdzie prawo użytkowania wieczystego nie podlega amortyzacji) i prawie bilansowym (gdzie amortyzacja jest obowiązkowa) w jednostkach często spotyka się błąd polegający na nieamortyzowaniu prawa użytkowania wieczystego. To powoduje nierzetelność ksiąg rachunkowych i sporządzanych na ich podstawie bilansów.

PRZYKŁAD 8 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Wójt gminy postanowił w polityce rachunkowości, że do amortyzacji bilansowej środków trwałych stosuje stawki amortyzacji podatkowej z załącznika nr 1 do updop. Ponieważ w załączniku tym nie ma stawek amortyzacji dla prawa użytkowania wieczystego gruntu (przepisy podatkowe nie przewidują takiej amortyzacji), prawa użytkowania wieczystego gruntów Skarbu Państwa przysługujące gminie nie były amortyzowane.

eprasa.pl c72cebe2a9

Tego typu błąd należy niezwłocznie wyeliminować w księgach rachunkowych. Trzeba naliczyć amortyzację (umorzenie) od przyjęcia do użytkowania praw aż do najbliższego dnia bilansowego. Przykładowo jeśli nieprawidłowość została wykryta w ramach inwentaryzacji za 2025 r., amortyzację trzeba naliczyć do 31 grudnia 2025 r. i pod tą datą ująć w księgach rachunkowych. Jeśli skutki błędu (kwota umorzenia praw użytkowania wieczystego, która dotąd nie była ujęta w księgach rachunkowych) stanowią kwotę istotną w rozumieniu polityki rachunkowości jednostki, adnotację w tej sprawie trzeba zamieścić w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

W bilansie **pozycja A.II.1.1 może pozostać pusta** (wartość „0") i nie będzie to nieprawidłowe wyłącznie w tych jednostkach organizacyjnych, które prowadzą działalność w siedzibach oddanych im na podstawie tytułów prawnych niedających podstawy do ujmowania gruntów w ewidencji bilansowej środków trwałych. Chodzi o umowy cywilnoprawne najmu, dzierżawy lub użyczenia (art. 3 ust. 4 uor), pod warunkiem że zostały prawidłowo zawarte między dwoma niepowiązanymi ze sobą podmiotami prawa.

PRZYKŁAD 9

Jednostka budżetowa dzierżawi nieruchomość na podstawie umowy zawartej ze spółką z.o.o. Nieruchomość ta jest zaliczana do środków trwałych spółki.

W jednostce budżetowej nie stanowi środka trwałego, ponieważ umowa dzierżawy nie spełnia wymogów z art. 3 ust. 4 uor. A zatem jednostka budżetowa w ewidencji środków trwałych nie może mieć ujętej wartości dzierżawionych gruntów. Oznacza to, że pozycja A.II.1.1 bilansu pozostanie pusta i będzie to działanie prawidłowe.

PRZYKŁAD 10 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Gminna jednostka budżetowa zawarła umowę użyczenia nieruchomości na prowadzenie działalności statutowej z macierzystą gminą (czyli tą, której jest jednostką organizacyjną).

Taka umowa jest nieważna z mocy prawa, ponieważ została zawarta przez gminę z samą sobą. Jedną stroną umowy był wójt gminy reprezentujący gminę na podstawie umocowania z art. 46 ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (dalej: ustawa o samorządzie gminnym), a drugą stroną umowy był kierownik jednostki budżetowej – także reprezentujący tę samą gminę na podstawie upoważnienia udzielonego mu przez wójta (art. 47 ust. 1 ww. ustawy).

W tym przypadku gminna jednostka budżetowa nie została prawidłowo wyposażona w nieruchomość niezbędną do prowadzenia działalności statutowej, którą może posiadać tylko tytułem trwałego zarządu (art. 45 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami).

W tej jednostce pozycja A.II.1.1 bilansu pozostaje pusta – co świadczy o nieprawidłowości w prowadzeniu gospodarki mieniem JST.

eprasa.pl c72cebe2a9

W praktyce może wystąpić wiele różnych nieprawidłowości, konsekwencją których będzie pozostawienie w bilansie pustej pozycji A.II.1.1. Przykłady uchybień wraz ze wskazaniem sposobu ich usunięcia przedstawia **tabela 1.**

Tabela 1. Nieprawidłowości skutkujące niewypełnieniem w bilansie jednostki organizacyjnej pozycji A.II.1.1. „Grunty"

Lp.	Rodzaj nieprawidłowości	Sposób usunięcia nieprawidłowości
1	Nieuregulowanie stanu władania nieruchomościami przez jednostki organizacyjne albo jego nieprawidłowe uregulowanie (zob. **przykład 10** – umowy zawierane z samym sobą). Jednostki nie mają żadnego tytułu prawnego do zajmowania nieruchomości. Nieprawidłowość dotyczy samorządowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.	Kierownicy poszczególnych jednostek muszą niezwłocznie wystąpić do zarządu JST z wnioskami o ustanowienie trwałego zarządu nieruchomościami koniecznymi do prowadzenia działalności statutowej. Grunty otrzymane w trwały zarząd trzeba ująć w ewidencji księgowej jednostki w roku i miesiącu, w którym nieruchomość została objęta przez jednostkę protokołem zdawczo-odbiorczym, sporządzonym na podstawie prawomocnej decyzji o oddaniu nieruchomości w trwały zarząd. Grunty ujmuje się w wartości wskazanej w dowodzie PT, otrzymanym z urzędu obsługującego organy JST. Jeśli w księgach rachunkowych urzędu grunty nie były wycenione, jednostka powinna je wycenić sama, tj. oszacować ich wartość rynkową (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor) albo przyjąć wartość określoną w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu (§ 6 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Nieprawidłowość usuwa się na przyszłość. Nie ma ona wpływu na poprzednio sporządzone sprawozdania finansowe.
2	Nieujęcie w ewidencji księgowej gruntów (prawa użytkowania wieczystego gruntów) otrzymanych na podstawie decyzji komunalizacyjnych lub nabytych na podstawie aktów notarialnych. Nieprawidłowość dotyczy urzędów obsługujących organy JST.	Kierownicy urzędów muszą niezwłocznie zarządzić inwentaryzację gruntów (praw użytkowania wieczystego). W jej trakcie powinni na podstawie zapisów w ewidencji gruntów i budynków ustalić stan gruntów (praw) należących do JST i wycenić każdą posiadaną działkę gruntu (każde prawo do gruntu). Wycenę gruntów (praw), których wartość nie była podana w decyzjach komunalizacyjnych (aktach notarialnych), robi się poprzez oszacowanie ich wartości rynkowej (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor). Jeśli wartość była podana w odpowiednich dokumentach, wycenia się ją zgodnie z nimi (art. 28 ust. 1 pkt 1 i 2 uor oraz § 6 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go niezwłocznie skorygować w księgach rachunkowych roku, za który była zarządzona inwentaryzacja, nie później niż pod datą 31 grudnia tego roku. W pierwszym sprawozdaniu finansowym po wprowadzeniu danych do ksiąg rachunkowych w „Informacji dodatkowej" należy opisać ten błąd i podać jego wpływ na dane na temat wartości gruntów (praw) ujęte w poprzednich sprawozdaniach finansowych, jeśli błąd ten stanowił wartość istotną (przyjętą w polityce rachunkowości jednostki).

eprasa.pl c72cebe2a9

3	Nieujęcie w ewidencji księgowej gruntów (prawa użytkowania wieczystego gruntów) otrzymanych na własność lub w trwały zarząd z powodu niepodania wartości gruntów w odpowiednich dokumentach. Nieprawidłowość dotyczy wszystkich jednostek organizacyjnych.	Kierownicy jednostek muszą niezwłocznie zarządzić inwentaryzację gruntów (praw użytkowania wieczystego). W jej trakcie powinni na podstawie zapisów w ewidencji gruntów i budynków ustalić stan gruntów (praw) należących do jednostki i wycenić każdą posiadaną działkę gruntu (każde prawo do gruntu), tj. oszacować ich wartość rynkową (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor). Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go niezwłocznie skorygować (zob. odpowiednio **poz. 2 tabeli**).
4	Nieujęcie w ewidencji księgowej gruntów (prawa użytkowania wieczystego gruntów) otrzymanych na własność lub w trwały zarząd z powodu podania w odpowiednich dokumentach wartości całych nieruchomości zabudowanych (bez wyodrębnienia wartości gruntu i budynku lub budowli). Nieprawidłowość dotyczy wszystkich jednostek organizacyjnych.	Kierownicy jednostek muszą niezwłocznie zarządzić inwentaryzację środków trwałych stanowiących nieruchomości, w podziale na grunty, prawa użytkowania wieczystego, budynki i budowle. Następnie muszą wyodrębnić w łącznej wartości nieruchomości osobną wartość początkową dla poszczególnych obiektów środków trwałych składających się na nieruchomość. Muszą wycenić w wartości rynkowej aktualną wartość poszczególnych gruntów, budynków i budowli składających się na każdą wycenianą nieruchomość. Potem trzeba wyliczyć udział procentowy tych wartości w wartości całej nieruchomości. Według uzyskanych proporcji należy wyliczyć udział cen poszczególnych środków trwałych w wartości historycznej nieruchomości. Wyliczenia są podstawą do pomniejszenia wartości budynków o wartość gruntów. Jednocześnie trzeba odpowiednio skorygować dotychczasowe umorzenie. Na przykład jednostka otrzymała w trwały zarząd nieruchomość zabudowaną (grunt i budynek użytkowy) o łącznej wartości 3 000 000 zł. W ewidencji księgowej ujęła tylko budynek, przyjmując jego wartość początkową – 3 000 000 zł. Obecnie budynek ten jest umorzony w 50% (1 500 000 zł). Należy to skorygować. Wartość początkową budynku trzeba podzielić na wartość początkową dwóch środków trwałych: gruntu i budynku. Obecnie wartość rynkowa podobnych gruntów wynosi 1 000 000 zł, wartość rynkowa podobnego budynku 4 000 000 zł. Łączna wartość nieruchomości wynosi 5 000 000 zł, w tym udział gruntu to 20%, czyli wartości gruntu w pierwotnej cenie początkowej powinna wynieść 600 000 zł (3 000 000 zł × 20%). Tę wartość trzeba ująć w ewidencji jako wartość początkową gruntu, która nie podlega umorzeniu. Z kolei budynek powinien mieć wartość początkową 2 400 000 zł. Jego dotychczasowe umorzenie powinno wynieść 1 200 000 zł (50% z 2 400 000 zł). Jednostka musi wyksięgować nienależnie naliczone umorzenie gruntu w wysokości 300 000 zł (1 500 000 zł – 1 200 000 zł). Opisana procedura jest wypracowana na podstawie tzw. zwyczaju w rachunkowości. Aby mogła być zastosowana w danej jednostce, musi zostać opisana w polityce rachunkowości jednostki przez jej kierownika (art. 10 ust. 2 uor). Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go niezwłocznie skorygować (zob. odpowiednio **poz. 2 tabeli**).

eprasa.pl c72cebe2a9

2.2.1.2. Grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom

Pozycja **A.II.1.1.1. „Grunty stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom"** występuje wyłącznie w urzędach obsługujących organy JST (urzędach gmin, miast, starostwach powiatowych i urzędach wojewódzkich). Wynika to z obowiązujących przepisów w zakresie gospodarowania gruntami stanowiącymi własność JST, zgodnie z którymi uprawnienia właścicielskie do tych gruntów wykonuje zarząd JST, obsługiwany przez aparat pomocniczy w postaci odpowiedniego urzędu. JST ma prawo do oddawania gruntów w użytkowanie wieczyste osobom prawnym i fizycznym. Grunty te stanowią przez cały czas własność JST. Użytkownik wieczysty ma tylko prawo użytkowania wieczystego gruntu, a na własność dysponuje tylko budynkami i budowlami posadowionymi na tych gruntach.

Ponieważ jednak JST w czasie trwania użytkowania wieczystego, które ustanawia się na okres od 40 do 99 lat, nie może swobodnie dysponować gruntami, kategoria ta została wyodrębniona na potrzeby prowadzenia rachunkowości. Od gruntów tych trzeba dokonywać odpisów z tytułu trwałej wartości z powodu częściowej lub całkowitej utraty zdolności do przynoszenia jednostce korzyści ekonomicznych przez te aktywa. Robi się to na zasadach ustalonych w Stanowisku w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności (dalej: Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego gruntów). Ponieważ stosowanie tego stanowiska nie jest obligatoryjne, wójt (burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa) może:

- przyjąć Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego (oraz KSR nr 4 – „Utrata wartości aktywów"; dalej: KSR 4, który stosuje się posiłkowo razem z tym Stanowiskiem) albo
- ustalić własne zasady wyceny bilansowej tych gruntów w polityce rachunkowości odpowiedniego urzędu.

Poza tym w zakładowym planie kont odpowiedniego urzędu kierownik musi wprowadzić konto służące do ewidencji odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste.

Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego nie ma zastosowania przy wycenie gruntów Skarbu Państwa oddanych w użytkowanie wieczyste.

Odpisy z tytułu trwałej utraty wartości gruntów JST oddanych w użytkowanie wieczyste szacuje się co roku, według stanu na 31 grudnia.

Aby podać prawidłową wartość w pozycji A.II.1.1.1, należy ustalić wartość początkową tych gruntów – **na saldzie Wn konta 011** (analitycznie: grunty przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom) i odjąć od niej wartość odpisów aktualizujących wykazaną na saldzie Ma konta służącego w jednostce do ewidencji z tytułu trwałej utraty wartości gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom.

eprasa.pl c72cebe2a9

Pozostawienie pustej pozycji A.II.1.1.1 nie stanowi nieprawidłowości jedynie w sprawozdaniach finansowych tych urzędów obsługujących organy JST, które na dzień bilansowy nie posiadają już żadnych gruntów należących do tej kategorii. Przypadki takie występują w praktyce i dotyczą JST, które nie ustanawiały prawa użytkowania wieczystego na gruntach komunalnych (od czasu utworzenia JST wyłącznie je sprzedawały), a prawo użytkowania wieczystego gruntów ustanowione przed komunalizacją zdążyły już przekształcić w prawo własności.

W pozostałych urzędach obsługujących organy JST niewypełnienie tej pozycji jest błędem. Nieprawidłowości powstają z dwóch podstawowych przyczyn:

1) nieustalenie w polityce rachunkowości zasad dokonywania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom i ewidencjonowanie tych gruntów na takich zasadach jak gruntów JST nieoddanych w użytkowanie wieczyste,
2) niewydzielenie ewidencyjne (analityczne) gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom i nieprzeprowadzanie procedury dokonywania od nich odpisów z tytułu trwałej utraty wartości mimo ustalenia odpowiednich zasad w polityce rachunkowości jednostki.

Nieprawidłowości należy niezwłocznie usunąć. W jednostkach, które nie mają ustalonych zasad wyceny i ewidencji gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom, kierownik jednostki powinien niezwłocznie przyjąć do stosowania Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego albo ustalić własne zasady postępowania, zgodne z tym Stanowiskiem. Ze względu na zasadę ciągłości – niezależnie od daty zmiany polityki rachunkowości – jej stosowanie należy rozpocząć od 1 stycznia roku obrotowego 2025.

Kolejnym krokiem jest **przeprowadzenie inwentaryzacji gruntów stanowiących własność JST** metodą weryfikacji według stanu na 31 grudnia 2025 r. W czasie tej weryfikacji dla każdej działki gruntu należy ustalić, czy została oddana w użytkowanie wieczyste innym podmiotom, czy też nadal pozostaje we władaniu JST. W przypadku działek oddanych trzeba odnotować co najmniej datę rozpoczęcia i zakończenia trwania użytkowania wieczystego. Protokół weryfikacji stanowi podstawę do przeniesienia działek gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom z konta syntetycznego 011 „Środki trwałe" (analitycznie: grunty) na konto analityczne 011 „Środki trwałe" (analitycznie: grunty oddane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom).

Na 31 grudnia 2025 r. należy też przeprowadzić po raz pierwszy dla gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom **procedurę szacowania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości.** Odpisy aktualizujące trzeba ująć na koncie wskazanym w polityce rachunkowości urzędu pod datą 31 grudnia 2025 r.

Ponieważ niewyodrębnienie gruntów oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom i niedokonywanie od nich odpisów aktualizujących stanowi błąd w ewidencji księgowej, w „Informacji dodatkowej" za 2025 r. trzeba opisać ten błąd i wskazać jego wpływ na dane na temat wartości gruntów, podawane w poprzednich sprawozdaniach finansowych, jeśli błąd ten stanowił wartość istotną (przyjętą w polityce rachunkowości jednostki).

eprasa.pl c72cebe2a9

2.2.1.3. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej

W pozycji **A.II.1.2** jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe wykazują wartość budynków, samodzielnych lokali i budowli albo praw do lokali spółdzielczych (mieszkalnych, użytkowych) stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST, otrzymanych w trwały zarząd. **Prawo do trwałego zarządu** musi być potwierdzone stosownym dokumentem:

- aktem notarialnym nabycia gruntu wraz z posadowionymi na nim budynkami, lokalami lub budowlami na własność albo w użytkowanie wieczyste Skarbu Państwa lub JST (w przypadku jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej w imieniu Skarbu Państwa lub JST, potwierdza to nabycie trwałego zarządu z mocy prawa),
- decyzją o oddaniu gruntu (prawa użytkowania wieczystego gruntu) wraz z posadowionymi na nim budynkami, lokalami lub budowlami w trwały zarząd jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, wydaną przez właściwy organ na podstawie art. 45 ustawy o gospodarce nieruchomościami,
- potwierdzającym budowę własnymi lub obcymi siłami budynków i budowli na gruncie otrzymanym w trwały zarząd, za zgodą organu nadzorującego (art. 43 ust. 2 pkt 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami).

Wartość początkową takiego budynku, lokalu, prawa do lokalu lub budowli ustala się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 i 8 uor w cenie nabycia lub kosztach wytworzenia.

Budynek, samodzielny lokal lub budowla otrzymane w trwały zarząd od jednostki nadrzędnej przyjmuje się w wartości początkowej i dotychczasowego umorzenia, wynikających z ksiąg rachunkowych jednostki przekazującej, ponieważ przekazanie między tymi jednostkami jest traktowane jako tzw. **przesunięcie wewnętrzne.** Właściciel budynku, samodzielnego lokalu lub budowli pozostaje ten sam, zmienia się jedynie jednostka organizacyjna, która obejmuje nad nimi kontrolę w rozumieniu § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont (zob. **przykład 6**).

W urzędach obsługujących organy JST (urzędach gmin, miast, starostwach powiatowych, urzędach marszałkowskich) w omawianej pozycji A.II.1.2 wykazuje się wartość budynków, budowli, lokali i praw do lokali stanowiących własność JST nieoddanych w trwały zarząd jednostkom podległym JST niemającym osobowości prawnej. **Prawo do własności** ww. składników majątkowych musi być potwierdzone stosownym dokumentem:

- aktem notarialnym nabycia gruntu wraz z częściami składowymi (budynkami, lokalami, budowlami) na własność JST,
- decyzją komunalizacyjną wydaną z urzędu lub na wniosek JST przez wojewodę (art. 18 ust. 1 ustawy z 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych),
- potwierdzającym budowę własnymi lub obcymi siłami budynków i budowli na gruntach stanowiących własność JST albo gruntach Skarbu Państwa pozostających w użytkowaniu wieczystym JST.

eprasa.pl c72cebe2a9

Wartość początkową takich budynków, budowli lub praw ustala się przy:

- nabyciu odpłatnym – w cenie nabycia (równej cenie zapłaconej sprzedawcy, powiększonej o spłaty poniesione przez jednostkę w związku z zawarciem aktu notarialnego zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor),
- wytworzeniu własnymi siłami – w kosztach wytworzenia (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 8 uor),
- nabyciu nieodpłatnym w drodze darowizny – w oszacowanej cenie rynkowej (według cen sprzedaży takich samych lub podobnych obiektów (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor),
- nabyciu nieodpłatnym na podstawie decyzji komunalizacyjnej – w kwocie wykazanej w tej decyzji (szczególna zasada rachunkowości z § 6 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Budynki, budowle, samodzielne lokale mieszkalne i użytkowe oraz prawa do spółdzielczych lokali mieszkalnych i użytkowych ujmuje się **na koncie 011.** Zwyczajowo ewidencję pomocniczą do tego konta prowadzi się **według grup klasyfikacji rodzajowej środków trwałych (KŚT).** Są to grupy:

- 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego",
- 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej".

Budynki, samodzielne lokale mieszkalne i użytkowe, budowle oraz prawa do spółdzielczych lokali mieszkalnych i użytkowych podlegają stopniowej amortyzacji (umorzeniu). Stąd w bilansie są wykazywane **w wartości netto**. W tym celu od wartości początkowej (brutto) tych składników majątkowych, wynikającej z ewidencji pomocniczej prowadzonej do konta 011 (analitycznie: grupy 1 i 2), należy odjąć wartość dotychczasowego umorzenia wykazaną w ewidencji pomocniczej do konta 071 (analitycznie: umorzenie dla środków trwałych z grup 1 i 2). Umorzeniu nie podlegają jedynie obiekty stanowiące dobra kultury (§ 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Wartość tych obiektów jest ujęta na saldzie **Wn konta 016** (analitycznie: grupy 1 i 2).

W bilansie **pozycja A.II.1.2 może pozostać pusta** (wartość „0") i nie będzie to nieprawidłowe wyłącznie w tych jednostkach organizacyjnych, które prowadzą działalność w siedzibach oddanych im na podstawie tytułów prawnych niedających podstawy do ujmowania budynków, samodzielnych lokali i budowli w ewidencji bilansowej środków trwałych. Chodzi o umowy cywilnoprawne najmu, dzierżawy lub użyczenia (art. 3 ust. 4 uor), pod warunkiem że zostały prawidłowo zawarte między dwoma niepowiązanymi ze sobą podmiotami prawa (zob. **przykład 10**).

Ponadto pozycja ta może pozostawać pusta w jednostkach, które użytkują całkowicie umorzone budynki, samodzielne lokale i budowle. Zdarza się to często w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, które w ramach szczególnej zasady rachunkowości z § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont nie ustalają dla środków trwałych indywidualnych stawek amortyzacji, lecz stosują stawki ujednolicone z przepisów podatkowych. Te jednostki często użytkują środki trwałe całkowicie umorzone. W tej sytuacji jednak wartość umorzenia dla budynków,

eprasa.pl c72cebe2a9

samodzielnych lokali, praw do lokali spółdzielczych i budowli powinna być podana w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

W praktyce może wystąpić wiele różnych nieprawidłowości, konsekwencją których będzie pozostawienie w bilansie pustej pozycji A.II.1.2. Przykłady uchybień wraz ze wskazaniem sposobu ich usunięcia przedstawia **tabela 2.**

Tabela 2. Nieprawidłowości skutkujące niewypełnieniem w bilansie jednostki organizacyjnej pozycji A.II.1.2. „Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej"

Lp.	Rodzaj nieprawidłowości	Sposób usunięcia nieprawidłowości
1	Nieuregulowanie stanu władania nieruchomościami przez jednostki organizacyjne albo jego nieprawidłowe uregulowanie (zob. **przykład 10** – umowy zawierane z samym sobą). Jednostki nie mają żadnego tytułu prawnego do zajmowania nieruchomości. Nieprawidłowość dotyczy samorządowych jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.	Kierownicy poszczególnych jednostek muszą niezwłocznie wystąpić do zarządu JST z wnioskami o ustanowienie trwałego zarządu nieruchomościami koniecznymi do prowadzenia działalności statutowej. Budynki, samodzielne lokale i budowle otrzymane w trwały zarząd trzeba ująć w ewidencji księgowej jednostki w roku i miesiącu, w którym nieruchomość została objęta przez jednostkę protokołem zdawczoodbiorczym, sporządzonym na podstawie prawomocnej decyzji o oddaniu nieruchomości w trwały zarząd. Ujmuje się je w wartości wskazanej w dowodzie PT, otrzymanym z urzędu obsługującego organy JST. Jeśli w księgach rachunkowych urzędu środki trwałe nie były wycenione, jednostka powinna je wycenić sama, tj. oszacować ich wartość rynkową (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor) albo przyjąć wartość określoną w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu (§ 6 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Nieprawidłowość usuwa się na przyszłość. Nie ma wpływu na poprzednio sporządzone sprawozdania finansowe.
2	Nieujęcie w ewidencji księgowej budynków, samodzielnych lokali lub budowli otrzymanych na podstawie decyzji komunalizacyjnych lub nabytych na podstawie aktów notarialnych. Nieprawidłowość dotyczy urzędów obsługujących organy JST.	Kierownicy urzędów muszą niezwłocznie zarządzić inwentaryzację budynków, samodzielnych lokali i budowli. W jej trakcie powinni na podstawie zapisów w ewidencji gruntów i budynków ustalić stan posiadania JST, ustalić granice poszczególnych obiektów inwentarzowych (przy uwzględnieniu, że budowle mogą być obiektami samodzielnymi lub częściami składowymi budynków) i wycenić każdy obiekt środków trwałych. Wycenę dla obiektów, których wartość nie była podana w decyzjach komunalizacyjnych (aktach notarialnych), robi się poprzez szacowanie ich wartości rynkowej (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor). Jeśli wartość była podana w odpowiednich dokumentach, wycenia się ją zgodnie z nimi (art. 28 ust. 1 pkt 1 i 2 uor oraz § 6 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go niezwłocznie skorygować (zob. odpowiednio **poz. 2 w tabeli 1**).

eprasa.pl c72cebe2a9

3	Nieujęcie w ewidencji księgowej środków trwałych otrzymanych na własność lub w trwały zarząd z powodu niepodania ich wartości w odpowiednich dokumentach. Nieprawidłowość dotyczy wszystkich jednostek organizacyjnych.	Kierownicy jednostek muszą niezwłocznie zarządzić inwentaryzację budynków, samodzielnych lokali, praw do lokali spółdzielczych i budowli. W jej trakcie powinni na podstawie dokumentów ustalić stan posiadania jednostki i wycenić każdy środek trwały, tj. oszacować jego wartość rynkową (art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 uor). Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go niezwłocznie skorygować (zob. odpowiednio **poz. 2 w tabeli 1**).
4	Nieujęcie w ewidencji księgowej budynków, lokali lub budowli otrzymanych na własność lub w trwały zarząd z powodu podania w odpowiednich dokumentach wartości całych nieruchomości zabudowanych (bez wyodrębnienia wartości gruntu, budynku, lokalu lub budowli). Nieprawidłowość dotyczy wszystkich jednostek organizacyjnych.	Zob. odpowiednio **opis w poz. 4 w tabeli 1.**

2.2.1.4. Urządzenia techniczne i maszyny, środki transportu i inne środki trwałe

Inne środki trwałe niż stanowiące części składowe nieruchomości są wykazywane w bilansie w pozycjach:

- **A.II.1.3. „Urządzenia techniczne i maszyny”,**
- **A.II.1.4. „Środki transportu”,**
- **A.II.1.5. „Inne środki trwałe”.**

W tych pozycjach państwowe jednostki budżetowe, samorządowe jednostki budżetowe (w tym urzędy obsługujące organy samorządowe) oraz samorządowe zakłady budżetowe wykazują wartość środków trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST:

- otrzymanych w zarząd (jednostki budżetowe) lub użytkowanie (samorządowe zakłady budżetowe) przy ich utworzeniu,
- nabytych lub wytworzonych we własnym zakresie w trakcie prowadzenia działalności ze środków na wydatki budżetowe (jednostki budżetowe) albo ze środków z dotacji budżetowej i wypracowanych we własnym zakresie (samorządowe zakłady budżetowe), bądź w drodze darowizn od podmiotów niepowiązanych – zgodnie z podstawową zasadą, że jednostki organizacyjne Skarbu Państwa lub JST niemające osobowości prawnej zawsze nabywają mienie w imieniu i rachunek osoby prawnej, która je utworzyła,
- otrzymanych nieodpłatnie w trakcie działalności od organu nadrzędnego lub innej powiązanej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, podległej temu samemu organowi założycielskiemu.

eprasa.pl c72cebe2a9

Prawo do zarządu (użytkowania) musi być potwierdzone stosownym dokumentem:

- zewnętrznym obcym w przypadku nabycia (faktura, rachunek, protokół przyjęcia darowizny),
- zewnętrznym obcym w przypadku nieodpłatnego przekazania między powiązanymi jednostkami organizacyjnymi (PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego").

Wartość początkową tych środków trwałych ustala się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 2 i 8 uor w cenie nabycia lub kosztach wytworzenia (przy nabyciu odpłatnym) lub w oszacowanej cenie rynkowej (przy darowiźnie).

Urządzenia techniczne i maszyny, środki transportu i inne środki trwałe otrzymane w zarząd lub użytkowanie od jednostki nadrzędnej albo innej jednostki powiązanej (np. przy przekazaniu między dwiema szkołami podlegającymi jednej gminie) przyjmuje się w wartości początkowej i dotychczasowego umorzenia, wynikających z ksiąg rachunkowych jednostki przekazującej, ponieważ przekazanie między tymi jednostkami jest traktowane jako tzw. **przesunięcie wewnętrzne.** Właściciel rzeczy pozostaje ten sam, zmienia się jedynie jednostka organizacyjna, która obejmuje nad nią kontrolę w rozumieniu § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

PRZYKŁAD 11

Gmina (jednostka nadrzędna) przekazała nieodpłatnie szkole gminnej samochód służbowy o wartości początkowej 40 000 zł, umorzony w 50%.

W tym przypadku miało miejsce przesunięcie wewnętrzne – właścicielem pojazdu jest cały czas gmina. Zmieniła się jedynie jednostka, która zarządza tym pojazdem – urząd gminy przekazał go szkole.

Przekazanie dokumentuje się dowodem PT, na podstawie którego w księgach rachunkowych urzędu należy wyksięgować wartość początkową pojazdu – 40 000 zł, i jego umorzenie – 20 000 zł. Na podstawie tego samego dowodu pojazd wprowadza się do ksiąg rachunkowych szkoły w wartości początkowej – 40 000 zł, przy dotychczasowym umorzeniu – 20 000 zł.

Inne niż nieruchomości środki trwałe **zaliczane do grup:**

- **3** – „Kotły i maszyny energetyczne",
- **4** – „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania",
- **5** – „Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne",
- **6** – „Urządzenia techniczne",
- **7** – „Środki transportu",
- **8** – „Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane",
- **9** – „Inwentarz żywy"

ujmuje się **na kontach 011, 013, 014, 016 i 017**. Wybór konta zależy od rodzaju środków trwałych i sposobu ich amortyzacji (umarzania).

eprasa.pl c72cebe2a9

Środki trwałe należące do grup 3–9 podlegają amortyzacji lub jednorazowemu umorzeniu, poza tymi, które są zaliczane do dóbr kultury (§ 7 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Ponieważ są ujmowane na różnych kontach, aby dane na temat ich wartości bilansowej przenieść do odpowiednich pozycji bilansu, trzeba dla różnych kont wykonać różne działania. Przedstawia je **tabela 3.**

Tabela 3. Sposób agregacji danych na temat wartości środków trwałych należących do grup 3–9 w celu przeniesienia ich do bilansu

Lp.	Konto syntetyczne	Składnik majątkowy	Sposób ustalenia wartości bilansowej
1	011, 017	Środki trwałe i sprzęt wojskowy – amortyzowane w czasie za pomocą stawek amortyzacyjnych	Od wartości wykazanej na saldzie Wn kont 011 oraz 017 (analitycznie: sprzęt wojskowy umarzany w czasie) trzeba odjąć wartość umorzenia wykazaną na saldzie konta 071 (analitycznie: środki trwałe, sprzęt wojskowy umarzany w czasie).
2	013, 014, 017	Środki trwałe, księgozbiory, sprzęt wojskowy – umarzane jednorazowo	Od wartości wykazanej na saldzie Wn kont 013, 014 oraz 017 (analitycznie: sprzęt wojskowy umarzany jednorazowo) trzeba odjąć wartość umorzenia wykazaną na saldzie konta 072 (analitycznie: środki trwałe, księgozbiory, sprzęt wojskowy – umarzane jednorazowo).
3	016	Dobra kultury niepodlegające amortyzacji (umarzaniu)	Podaje się wartość salda Wn konta 016.

Dane podane w **tabeli 3** należy ująć w odpowiednich pozycjach bilansu (A.II.1.3. „Urządzenia techniczne i maszyny", A.II.1.4. „Środki transportu" i A.II.1.5. „Inne środki trwałe").

W bilansie każda z podanych pozycji może pozostać pusta (wartość „0") i nie będzie to nieprawidłowe wyłącznie w jednostkach organizacyjnych, które:

- nie mają składników majątkowych wykazanych w poszczególnych pozycjach (np. nie mają środków transportu wykazywanych w pozycji A.II.1.4),
- mają składniki majątkowe użytkowane wyłącznie na podstawie tytułów prawnych niedających podstawy do ujmowania w ewidencji bilansowej środków trwałych, tj. umów cywilnoprawnych najmu, dzierżawy lub użyczenia (art. 3 ust. 4 uor), pod warunkiem że zostały prawidłowo zawarte między dwoma niepowiązanymi ze sobą podmiotami prawa (zob. **przykład 10),**
- użytkują całkowicie umorzone środki trwałe (zdarza się to często w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych, które w ramach szczególnej zasady rachunkowości z § 7 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont nie ustalają dla środków trwałych indywidualnych stawek amortyzacji, lecz stosują stawki ujednolicone z przepisów podatkowych oraz wprowadzają możliwość jednorazowego umarzania wielu rodzajów środków trwałych na podstawie § 7 ust. 2 ww. rozporządzenia), w tym przypadku jednak wartość umorzenia powinna być podana w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

eprasa.pl c72cebe2a9

W praktyce może wystąpić kilka nieprawidłowości, konsekwencją których będzie pozostawienie w bilansie pustych pozycji A.II.1.3, A.II.1.4 i A.II.1.5. Przykłady uchybień wraz ze wskazaniem sposobu ich usunięcia przedstawia **tabela 4.**

Tabela 4. Nieprawidłowości skutkujące niewypełnieniem w bilansie jednostki organizacyjnej pozycji A.II.1.3. „Urządzenia techniczne i maszyny", A.II.1.4. „Środki transportu" i A.II.1.5. „Inne środki trwałe"

Lp.	Rodzaj nieprawidłowości	Sposób usunięcia nieprawidłowości
1	Nieujęcie w ewidencji bilansowej środków trwałych otrzymanych w zarząd lub użytkowanie z powodu niepodania ich wartości przez jednostkę przekazującą w dowodach PT (niepodania wartości w ogóle lub podania wartości łącznej wielu przedmiotów zamiast ich wartości jednostkowej).	Kierownicy jednostek muszą niezwłocznie wystąpić do organów przekazujących o skorygowanie dowodów PT. Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go jak najszybciej skorygować w księgach rachunkowych roku, w którym jednostka otrzyma prawidłowo wystawione dowody PT, nie później niż pod datą 31 grudnia tego roku. Koryguje się dane dotyczące tego roku oraz lat poprzednich, odpowiednio do czasu trwania błędu. W pierwszym sprawozdaniu finansowym, po wprowadzeniu danych do ksiąg rachunkowych, w „Informacji dodatkowej" należy opisać ten błąd i podać jego wpływ na dane na temat wartości środków trwałych i ich umorzenia podawane w poprzednich sprawozdaniach finansowych, jeśli błąd ten stanowił wartość istotną (przyjętą w polityce rachunkowości jednostki).
2	Nieujęcie w ewidencji bilansowej środków trwałych otrzymanych w darowiźnie z powodu niepodania ich wartości lub podania wyłącznie ich wartości symbolicznej (np. 1 zł) przez darczyńcę.	Błędy powinny być wykryte w czasie inwentaryzacji okresowej środków trwałych, gdzie darowane środki trwałe stanowią nadwyżki inwentaryzacyjne. Nadwyżki należy wycenić niezwłocznie w cenach rynkowych i przyjąć je na stan najpóźniej pod datą 31 grudnia roku, za który była przeprowadzana inwentaryzacja. Środki trwałe amortyzuje się lub umarza od daty ujawnienia. Nie koryguje się danych na temat umorzenia za lata poprzednie.
3	Nieujęcie w ewidencji bilansowej środków trwałych otrzymanych w zarząd lub użytkowanie z powodu niesporządzenia przez jednostkę przekazującą dowodów PT.	Kierownicy jednostek muszą niezwłocznie wystąpić do organów przekazujących o sporządzenie i przekazanie dowodów PT. Nieprawidłowość stanowi błąd w księgach rachunkowych. Należy go niezwłocznie skorygować (zob. odpowiednio **poz. 1**).

2.2.2. Środki trwałe w budowie (inwestycje)

W pozycji **A.II.2. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)"** wykazuje się wartość środków trwałych w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (art. 3 ust. 1 pkt 16 uor).

Wartość bilansową środków trwałych w budowie ustala się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 2 uor w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem. Nie stosuje się odpisów z tytułu trwałej utraty wartości. **Wartość inwestycji trwale zaniechanych odpisuje się w korespondencji z kontem 800 „Fundusz jednostki".**

eprasa.pl c72cebe2a9

Nakłady na środki trwałe w budowie w bilansie wykazuje się w wartości nominalnej. Wartość ta jest wykazana na saldzie **Wn konta 080** „Środki trwałe w budowie (inwestycje)".

W bilansie pozycja A.II.2 może pozostać pusta (wartość „0") i nie będzie to nieprawidłowe wyłącznie w tych jednostkach organizacyjnych, które nie prowadzą w danym roku obrotowym żadnych niezakończonych procesów zakupu lub wytwarzania środków trwałych. W praktyce jest jedna nieprawidłowość, która powoduje niewypełnienie tej pozycji.

PRZYKŁAD 12 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W jednostce budżetowej na koniec każdego roku obrotowego przeprowadzano „czyszczenie salda konta 080". Pod datą 31 grudnia przenoszono z konta 080 na konto 011 „Środki trwałe" wszystkie nakłady na inwestycje – niezależnie od tego, czy inwestycja została zakończona, czy była jeszcze w trakcie realizacji.

W rezultacie na koncie 011 były ujęte jako obiekty środków trwałych rzeczy, które nie spełniały definicji środków trwałych (były niekompletne i niezdatne do użytku). Przykładowo figurowały tam środki trwałe o nazwach: „Dokumentacja projektowa", „Badania geologiczne", „Niwelacja terenu" albo „Budynek1", „Budynek2", „Budynek3", chociaż w czasie inwestycji trwającej trzy lata jednostka wybudowała tylko jeden budynek.

Nakłady te, niebędące środkami trwałymi, były amortyzowane od 1 stycznia roku obrotowego, w którym ujęto je na koncie 011. Ponieważ nakłady na środki trwałe w budowie nie podlegają amortyzacji, dodatkowo spowodowało to nierzetelność kont 071, 072 oraz kont z nimi korespondujących.

Likwidacja tego rodzaju nieprawidłowości wymaga jednoczesnego przeprowadzenia na koniec roku spisu z natury środków trwałych oraz weryfikacji salda konta 080 z dokumentacją. Rzetelny spis z natury środków trwałych powinien wykazać:

- niedobory tych obiektów środków trwałych, których budowa jeszcze się nie zakończyła,
- nadwyżki tych obiektów środków trwałych, których budowa trwała dłużej niż rok obrotowy.

Z kolei weryfikacja nakładów na środki trwałe w budowie z dokumentacją powinna dać odpowiedź na pytania, które inwestycje w jednostce i kiedy zostały faktycznie ukończone według stanu na dzień przeprowadzania inwentaryzacji. W trakcie weryfikacji należy także zgromadzić dokumenty pozwalające na prawidłowe ustalenie granic i wartości faktycznie posiadanych przez jednostkę obiektów inwentarzowych środków trwałych, których nakłady były przenoszone na konto 011 w ramach „czyszczenia salda konta 080".

W wyniku prawidłowo przeprowadzonej i rozliczonej inwentaryzacji jednostka musi wprowadzić korekty zapisów na kontach:

- 080 – saldo na koniec roku powinno obrazować nakłady na inwestycje niezakończone na ten dzień,

eprasa.pl c72cebe2a9

- 011 – saldo na koniec roku powinno obrazować wartość początkową obiektów inwentarzowych środków trwałych spełniających definicję z art. 3 ust. 1 pkt 15 uor,
- 071, 072 – z których należy zdjąć kwoty amortyzacji naliczone od nakładów na środki trwałe w budowie za okres od przeniesienia na to konto nakładów dotyczących niezakończonych inwestycji do dnia inwentaryzacji.

Nieprawidłowości usuwa się na dzień przeprowadzenia inwentaryzacji. W pierwszym sprawozdaniu finansowym po wprowadzeniu korekt do ksiąg rachunkowych w „Informacji dodatkowej" należy opisać ten błąd i podać jego wpływ na dane na temat wartości środków trwałych w budowie oraz środków trwałych w użytkowaniu, jeśli błąd ten stanowi wartość istotną (przyjętą w polityce rachunkowości jednostki).

2.2.3. Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje)

W pozycji **A.II.3. „Zaliczki na środki trwałe w budowie"** jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe wykazują środki pieniężne przekazane dostawcom w celu nabycia lub wytworzenia (ulepszenia) środków trwałych, jeżeli do dnia bilansowego nie nastąpiła dostawa, na poczet której wpłacono zaliczkę. Zaliczki traktuje się jako aktywa, ponieważ dają jednostce prawo do otrzymania w przyszłości konkretnych dóbr lub usług.

Zaliczki na środki trwałe w budowie nie są zdefiniowane w uor. Zasady ich ewidencji, wyceny i prezentacji w bilansie są podane w KSR 11 oraz w Stanowisku w sprawie rozrachunków z kontrahentami (dalej: Stanowisko w sprawie rozrachunków z kontrahentami). Wskazane regulacje zaliczają takie zaliczki do kategorii przedpłaty na dostawę dóbr i usług, czyli określonej kwoty środków pieniężnych przekazanych sprzedawcy przez nabywcę na poczet dostawy dobra lub usługi, która zostanie wykonana w przyszłości. Zaliczka jest traktowana jako częściowa zapłata ceny świadczenia wynikającego z umowy między kontrahentami, zanim zostanie ono zrealizowane. W momencie realizacji umowy zaliczka zostaje rozliczona na poczet ceny dobra lub usługi. Natomiast w przypadku rozwiązania umowy kwota podlega zwrotowi kontrahentowi, który ją wpłacił (pkt 3 lit. n Stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami).

Jednostki sektora finansów publicznych mogą udzielać kontrahentom zaliczek wyłącznie wtedy, gdy przepisy wyraźnie przewidują taką możliwość. Do wyjątków należą m.in. zaliczki udzielane przez zamawiających kontrahentom na poczet wykonania zamówień publicznych, uregulowane w art. 420, 442, 443 i 447 ustawy z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (dalej: upzp).

Przekazanie zaliczki jednostka organizacyjna ujmuje w księgach rachunkowych jako należność od sprzedawcy, równą kwocie środków pieniężnych faktycznie przekazanych sprzedawcy.

Udzielone zaliczki na środki trwałe w budowie dla celów bilansowych wycenia się w wartości nominalnej, czyli w kwocie przekazanej kontrahentom (art. 28 ust. 1 pkt 10 uor – jako inne aktywa). Wartość ta jest wykazana na saldzie **Wn konta 201** „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami" (analitycznie: zaliczki na środki trwałe w budowie). Wydzielenie

eprasa.pl c72cebe2a9

analityczne tej kategorii jest konieczne dla celów sporządzenia sprawozdania finansowego, ponieważ na saldzie Wn konta 201 mogą być wykazane także inne należności jednostki organizacyjnej.

Kwota zaliczek może również być wykazana na saldzie **Wn konta 300** „Rozliczenie zakupu".

Jeśli jednostka wpłaciła zaliczkę na nabycie środka trwałego w walucie obcej, to na dzień bilansowy nie dokonuje się jej przeliczenia. Wykazuje się ją w złotych w wartości ustalonej na dzień ujęcia w księgach rachunkowych (pkt 6.18 KSR 11 oraz pkt 6.1 Stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami).

W państwowych jednostkach budżetowych w pozycji A.II.3 wykazuje się także **środki pieniężne, które zostały przekazane do innej państwowej jednostki budżetowej w ramach sum na zlecenie**, przeznaczonych na finansowanie zadań inwestycyjnych realizowanych wspólnie przez jednostki lub zleconych do wykonania innej jednostce budżetowej. Kwestie związane z przekazywaniem sum na zlecenie państwowych jednostek budżetowych są uregulowane w § 2 pkt 7 i § 15 rozporządzenia Ministra Finansów z 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach. Zgodnie z nimi państwowa jednostka budżetowa może przekazać innej państwowej jednostce budżetowej środki na finansowanie inwestycji, które są przechowywane na wydzielonym rachunku bankowym sum na zlecenie. Środki te są rozliczane po wykonaniu zlecenia. W ewidencji księgowej jednostki przekazującej przekazane środki na inwestycje ujmuje się **na koncie 240** „Pozostałe rozrachunki" (analitycznie: sumy na zlecenie na finansowanie inwestycji). Wydzielenie analityczne tej kategorii jest konieczne dla celów sporządzenia sprawozdania finansowego, ponieważ na saldzie Wn konta 240 mogą być wykazane także inne należności z tytułu sum na zlecenie, przeznaczonych na finansowanie zadań bieżących.

W bilansie pozycja A.II.3 może pozostać pusta (wartość „0") i nie będzie to nieprawidłowe wyłącznie w tych jednostkach organizacyjnych, które nie udzieliły kontrahentom żadnych zaliczek na cele nabycia lub wytworzenia (ulepszenia) środków trwałych, a w przypadku państwowych jednostek budżetowych – nie przekazały innym jednostkom żadnych sum na zlecenie na finansowanie inwestycji.

2.3. Należności długoterminowe

W bilansie w pozycji **A.III. „Należności długoterminowe"** prezentowane są należności zaliczane do aktywów trwałych, tzn. wymagalnych po upływie 12 miesięcy od dnia bilansowego. Przepisy o rachunkowości nie definiują należności długoterminowych. Aktywa te precyzuje się przez zastosowanie odwrotności definicji należności krótkoterminowych (art. 3 ust. 1 pkt 13 i pkt 18 lit. c uor). Są to należności płatne i wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. Odpowiednio więc należności płatne powyżej 12 miesięcy stanowią należności długoterminowe.

eprasa.pl c72cebe2a9

PRZYKŁAD 13

Dniem bilansowym jest 31 grudnia 2025 r. Za długoterminowe zostaną uznane te należności, które są wymagalne począwszy od 1 stycznia 2027 r.

Należności, których termin wymagalności przypada w 2026 r., w bilansie za 2025 r. wykazuje się jako krótkoterminowe.

Wyjątkiem od tej zasady są należności z tytułu dostaw i usług (za sprzedane towary, produkty gotowe, materiały, opakowania i usługi) oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, które bez względu na przewidziany umową termin zapłaty zalicza się do krótkoterminowych (art. 3 ust. 1 pkt 12, 13 i pkt 18 lit. b i c uor).

Na dzień bilansowy należności długoterminowe wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności (art. 28 ust. 1 pkt 7 uor oraz § 10–12 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Szczegółowe wskazówki co do praktycznych aspektów tej wyceny są zawarte w Stanowisku w sprawie rozrachunków z kontrahentami (zob. odpowiednio **rozdział 3.2**).

Wycenę w kwocie wymaganej zapłaty zawsze trzeba wykonać według stanu na 31 grudnia roku obrotowego. Przy wycenie stosuje się zasadę ostrożności, co oznacza urealnienie wysokości należności długoterminowych z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa zapłaty przez dłużników (zob. **objaśnienia w rozdziale 3.2**). Efektem tej wyceny jest powstanie odpisów aktualizujących wartość należności, odpowiadających kwocie należności, których spłata nie została w żaden sposób zabezpieczona, a ryzyko ich nieściągalności jest znaczne (art. 35b i 35c uor).

Należności długoterminowe jednostek budżetowych są ujęte na **saldzie Wn konta 226** „Należności długoterminowe". Odpisy aktualizujące wartość tych należności ujmuje się **na koncie 290** „Odpisy aktualizujące należności".

PRZYKŁAD 14

W różnych opracowaniach zaleca się, aby długoterminowe należności z tytułu sprzedaży ratalnej mienia ruchomego ewidencjonować na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki", ponieważ nie są one związane z działalnością statutową. Jak takie należności ująć w jednostce budżetowej?

W jednostce budżetowej należności długoterminowe z tytułu sprzedaży ratalnej mienia ruchomego należy ewidencjonować **na koncie 226** „Należności długoterminowe". Z chwilą, gdy stracą ten charakter, należy je **przenieść na konto 221** „Należności z tytułu dochodów budżetowych".

W jednostkach budżetowych wpływy ze sprzedaży składników majątkowych są zaliczane do dochodów budżetowych (art. 5 ust. 2 pkt 8 uofp). A dochody budżetowe realizowane przez jednostki budżetowe ujmuje się zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont – na koncie syntetycznym 221 (krótkoterminowe) lub 226 (długoterminowe). Konto 240 stosuje się

eprasa.pl c72cebe2a9

zwyczajowo do ewidencji należności długoterminowych ze sprzedaży składników majątkowych w innych jednostkach organizacyjnych sektora finansów publicznych niż jednostki budżetowe.

Wartość odpisów aktualizujących pomniejsza wartość należności długoterminowych wykazanych w bilansie. Ich kwotę wykazuje się w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

W jednostkach budżetowych do należności długoterminowych zalicza się przede wszystkim kwoty należne od kontrahentów, odroczone lub rozłożone na raty z tytułu:

- sprzedaży środków trwałych albo środków trwałych w budowie,
- sprzedaży nieruchomości Skarbu Państwa lub JST,
- przekształcenia prawa użytkowania wieczystego gruntów JST w prawo własności.

W jednostkach budżetowych obsługujących samorządowe organy podatkowe oraz organy upoważnione do ustalania należności publicznoprawnych o charakterze niepodatkowym i o charakterze cywilnoprawnym ujmuje się także odroczone i rozłożone na raty odpowiednie należności.

W przypadku należności długoterminowych płatnych w ratach w bilansie wykazuje się je w podziale na należności **w pozycji:**

- **B.II jako należności krótkoterminowe** – raty płatne w roku następującym po dniu bilansowym (gdy dniem bilansowym jest 31 grudnia 2025 r., do należności krótkoterminowych zalicza się raty wymagalne w 2026 r.),
- **A.III jako należności długoterminowe** – raty wymagalne w latach kolejnych (gdy dniem bilansowym jest 31 grudnia 2025 r., do należności długoterminowych zalicza się raty wymagalne w 2027 r. i latach kolejnych).

Aby dochować tego warunku należy pamiętać o tym, by **najpóźniej pod datą ostatniego dnia roku obrotowego przenieść należności, które straciły charakter długoterminowy**, na odpowiednie konto do ewidencji należności krótkoterminowych (221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych").

W bilansie pozycja A.III może pozostawać pusta (wartość „0") i nie będzie to nieprawidłowe wyłącznie w jednostkach organizacyjnych, które nie mają żadnych należności długoterminowych. Jest to sytuacja normalna w większości jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, ze względu na fakt, że zazwyczaj pobierają one należności o charakterze krótkoterminowym.

Pozycja A.III najczęściej ma zastosowanie:

- w jednostkach budżetowych – które realizują uprawnienia właścicielskie do mienia Skarbu Państwa lub JST (np. urzędy miast, gmin, starostwa powiatowe, urzędy marszałkowskie, urzędy wojewódzkie, ministerstwa),
- w samorządowych organach podatkowych – które obsługują organy podatkowe uprawnione do stosowania ulg podatkowych polegających na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty,

eprasa.pl c72cebe2a9

- w samorządowych lub państwowych jednostkach budżetowych – których kierownicy są organami uprawnionymi do udzielania ulg w spłacie należności publicznoprawnych i cywilnoprawnych.

2.4. Długoterminowe aktywa finansowe

W bilansie w pozycji **A.IV „Długoterminowe aktywa finansowe”** wykazuje się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej. Mogą to być aktywa **o charakterze:**

- **udziałowym** – gdy jednostka nabywa wyemitowane przez inną jednostkę instrumenty finansowe w celu posiadania prawa do własności jednostki będącej emitentem, które pozwala na kontrolowanie lub wpływanie na gospodarkę finansową tej jednostki oraz zapewnia udział w jej dochodach,
- **wierzycielskim** – gdy jednostka nabywa instrumenty finansowe wyemitowane przez inną jednostkę, traktując je jako długoterminową lokatę kapitału, w zamian za określone korzyści.

W pozycji A.IV długoterminowe aktywa finansowe wykazuje się w podziale na:

- udziały i akcje (udziały w spółkach z o.o., akcje spółek akcyjnych),
- inne papiery wartościowe (obligacje, bony komercyjne, listy zastawne, skrypty dłużne, certyfikaty zastawne, jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych),
- inne długoterminowe aktywa finansowe (udzielone pożyczki, długoterminowe lokaty bankowe, bony oszczędnościowe, certyfikaty depozytowe, należności z tytułu leasingu finansowego).

Ze względu na ograniczenia co do lokowania wolnych środków, udzielania pożyczek, obejmowania udziałów i akcji w spółkach i wykonywania praw właścicielskich z nich wynikających pozycja A.IV może występować jedynie w jednostkach budżetowych, które obsługują organy władzy publicznej (w szczególności w ministerstwach i w urzędach obsługujących organy JST). Wśród aktywów tych dominują udziały, akcje oraz obligacje emitowane przez Skarb Państwa lub JST.

W innych jednostkach budżetowych oraz samorządowych zakładach budżetowych pozycja ta w bilansie powinna pozostawać pusta (wartość „0”).

Aby aktywa finansowe mogły być zaliczone do długoterminowych, powinny być płatne i wymagalne bądź przeznaczone do zbycia w okresie powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego lub od dnia ich założenia, wystawienia albo nabycia (zob. odpowiednio **przykład 13**).

Długoterminowe aktywa finansowe na dzień bilansowy wycenia się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 3–5 uor:

1) udziały w innych jednostkach oraz inne aktywa finansowe zaliczone do aktywów trwałych – według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości

eprasa.pl c72cebe2a9

lub według wartości godziwej albo skorygowanej ceny nabycia, jeśli dla danego składnika aktywów został określony termin wymagalności, przy czym wartość w cenie nabycia można przeszacować do wartości w cenie rynkowej, a różnicę z przeszacowania rozliczyć zgodnie z art. 35 ust. 4 uor,

2) udziały w jednostkach podporządkowanych zaliczone do aktywów trwałych – według zasad określonych w pkt 1 lub metodą praw własności, pod warunkiem że będzie stosowana jednolicie wobec wszystkich jednostek podporządkowanych.

W praktyce jednostki wybierają najczęściej wycenę według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości. Wynika to z tego, że w jednostkach sektora finansów publicznych najpowszechniej występują aktywa długoterminowe o charakterze kapitałowym, inwestowane w jednostkach podporządkowanych, a także – choć rzadziej – w innych podmiotach gospodarczych, dla których nie ma aktywnego rynku.

Przepisy uor określają podstawowe zasady wyceny instrumentów finansowych. Ich uszczegółowienie zawiera rozporządzenie Ministra Finansów 17 listopada 2024 r. w sprawie uznawania i metod wyceny oraz ujawniania i prezentacji instrumentów finansowych (dalej: RIF). Przepisów tych od 1 stycznia 2025 r. mogą nie stosować należące do sektora finansów publicznych jednostki mikro i małe w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1a–1b uor. Warunkiem zastosowania tego uproszczenia jest zachowanie zasady wiernego obrazu z art. 8 ust. 1 uor. Decyzja o stosowaniu uproszczenia powinna być zapisana w polityce rachunkowości jednostki. W przypadku skorzystania z uproszczenia przyjmuje się zasady wyceny z uor z pominięciem przepisów RIF.

Przy przyjęciu opisanej wyżej metody wyceny na dzień bilansowy trzeba przeprowadzić testy na trwałą utratę wartości.

Trwała utrata wartości zachodzi, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych (art. 27 ust. 7 uor).

W przypadku jednostek podporządkowanych jednostkom sektora finansów publicznych odpisów z tytułu trwałej utraty wartości dokonuje się wtedy, gdy jednostka zamierza zbyć posiadane udziały/akcje (prywatyzacja). W takich sytuacjach dokonuje się odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość udziałów i akcji wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto.

Natomiast w przypadku udziałów i akcji w podmiotach gospodarczych niepodporządkowanych odpisu aktualizującego dokonuje się w szczególności, gdy:

- istnieje duże prawdopodobieństwo upadłości podmiotu,
- sąd odmówił ogłoszenia upadłości lub umorzył rozpoczęte postępowanie upadłościowe ze względu na brak majątku na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego,
- po zakończeniu postępowania upadłościowego podmiot istnieje, ale nie ma majątku i perspektyw dalszego prowadzenia działalności.

eprasa.pl c72cebe2a9

Odpis aktualizujący może wynosić nawet 100% wartości aktywów finansowych. Jego wartość ukazuje saldo **Ma konta 073** „Odpisy aktualizujące długoterminowe aktywa finansowe".

W bilansie w pozycji A.IV podaje się różnicę między saldami kont 030 i 073. Na poszczególne pozycje: 1. Udziały i akcje, 2. Inne papiery wartościowe i 3. Inne długoterminowe aktywa finansowe składają się salda ewidencji analitycznej do kont 030 i 073.

Wartość odpisów aktualizujących długoterminowe aktywa finansowe podaje się w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

Jeśli dana jednostka ma długoterminowe aktywa finansowe, pozostawienie pustej pozycji A.IV może mieć miejsce wyłącznie wtedy, gdy:

- na koniec roku dotychczas posiadane aktywa długoterminowe straciły ten charakter i zostały przeniesione do aktywów krótkoterminowych (konto 140 „Krótkoterminowe aktywa finansowe", pozycja B.III bilansu),
- posiadane aktywa długoterminowe zostały objęte 100% odpisem z tytułu trwałej utraty wartości.

2.5. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek

W ostatniej pozycji aktywów trwałych w bilansie – **A.V. „Wartość mienia zlikwidowanych jednostek"** – prezentuje się dane w zakresie mienia zlikwidowanych jednostek. Pozycja ta może występować jedynie w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych, które pełnią funkcję organu założycielskiego lub nadzorującego dla przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstw komunalnych lub innych podległych jednostek organizacyjnych. Ze względu na obowiązujące przepisy kompetencyjne w zakresie tworzenia jednostek organizacyjnych pozycja ta może występować tylko w odpowiednich urzędach państwowych lub urzędach obsługujących samorządowe organy stanowiące. **Nie występuje w innych jednostkach budżetowych ani w samorządowych zakładach budżetowych.**

Wartość mienia zlikwidowanych jednostek wykazuje się w kwocie wynikającej z salda **Wn konta 015** „Mienie zlikwidowanych jednostek", w wysokości wynikającej z bilansu zlikwidowanego przedsiębiorstwa lub jednostki organizacyjnej.

Pozycja A.V może pozostawać niewypełniona (wartość „0") nawet w jednostkach pełniących funkcję organu założycielskiego lub nadzorującego dla przedsiębiorstw państwowych, przedsiębiorstw komunalnych lub innych jednostek organizacyjnych. Wynika to z tego, że konto 015 jest używane tylko przez określony czas, w którym organ założycielski lub nadzorujący nie zagospodaruje mienia po zlikwidowanym podmiocie. Mienie to zagospodarowuje się poprzez sprzedaż, dzierżawę lub wynajem spółkom, wniesienie aportem do spółek, przekazanie nieodpłatnie innym jednostkom organizacyjnym sektora publicznego lub w ostateczności przejęcie na potrzeby jednostki obsługującej organ założycielski lub nadzorczy albo poprzez likwidację fizyczną. Zagospodarowanie mienia powoduje odpowiednie zerowanie salda konta 015.

eprasa.pl c72cebe2a9

3. Aktywa obrotowe

W bilansie w pozycji **B. „Aktywa obrotowe”** wykazuje się wartości aktywów obrotowych, do których należą:

- **aktywa rzeczowe** (materiały nabyte w celu zużycia na własne potrzeby, wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe, w tym wyroby i usługi zdatne do sprzedaży lub w toku produkcji, półprodukty oraz towary nabyte w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym), które są przeznaczone do zbycia lub zużycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub w ciągu normalnego cyklu operacyjnego właściwego dla danej działalności, jeżeli trwa dłużej niż 12 miesięcy,
- **aktywa finansowe** (aktywa pieniężne, instrumenty kapitałowe wyemitowane przez inne jednostki, a także wynikające z kontraktu prawo do otrzymania aktywów pieniężnych lub prawo do wymiany instrumentów finansowych z inną jednostką na korzystnych warunkach), które są płatne i wymagalne lub przeznaczone do zbycia w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego bądź od daty ich założenia, wystawienia lub nabycia, albo stanowią aktywa pieniężne,
- **należności krótkoterminowe**, do których zalicza się ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,
- **rozliczenia międzyokresowe** – trwające nie dłużej niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

3.1. Rzeczowe aktywa obrotowe – zapasy

W bilansie rzeczowe aktywa obrotowe wykazuje się w pozycji **B.I. „Zapasy”** w podziale na:

- **B.I.1.** „Materiały”,
- **B.I.2.** „Półprodukty i produkty w toku”,
- **B.I.3.** „Produkty gotowe”,
- **B.I.4.** „Towary”.

Ze względu na ograniczenia dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej przez jednostki budżetowe w ich bilansach w pozycji B.I zasadniczo wykazuje się wyłącznie wartość materiałów. Wszystkie kategorie zapasów mogą natomiast występować w samorządowych zakładach budżetowych.

Poszczególne pozycje B.I (1–4) mogą pozostawać puste (wartość „0”) i nie będzie to stan nieprawidłowy w jednostkach organizacyjnych, które:

- nie mają zapasów należących do danej kategorii albo
- nie prowadzą magazynów i na koniec roku obrotowego nie mają niezużytych zapasów odpisanych bezpośrednio w koszty w miesiącu nabycia (materiały, towary) lub wytworzenia (produkty).

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych rzeczowy majątek obrotowy dla celów bilansowych wycenia się według cen nabycia (materiały, towary)

eprasa.pl c72cebe2a9

lub kosztów wytworzenia (produkty, półprodukty, produkcja w toku) nie wyższych niż cena ich sprzedaży netto (art. 28 ust. 1 pkt 6 uor). Do wyceny bilansowej materiałów i towarów można stosować też, zamiast cen nabycia, ceny zakupu w ramach uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości (art. 34 ust. 1 pkt 1 uor). Jeśli w trakcie roku obrotowego jednostka stosuje stałe ceny (koszty) ewidencyjne, na koniec roku musi je skorygować do cen (kosztów) faktycznych.

Do ceny sprzedaży netto sprowadza się składniki rzeczowych aktywów obrotowych, dla których nastąpiła trwała utrata wartości. Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe muszą wykonywać tę procedurę, niezależnie od wielkości (mikro, małe, pozostałe). Wynika to z art. 7 ust. 2, 2b i ust. 2c pkt 1 uor.

3.1.1. Materiały

Jeśli w trakcie roku obrotowego jednostka stosuje w ewidencji zapasów materiałów ceny rzeczywiste nabycia lub zakupu, to wartość bilansowa materiałów jest ukazana na saldzie **Wn konta 310** „Materiały". Do wartości tej trzeba dodać **wartość tzw. materiałów w drodze** (saldo Wn konta 300 „Rozliczenie zakupu"). Stan materiałów w drodze ustala się, gdy jednostka otrzymała już dowód zakupu od dostawcy materiałów, ale rzeczy w nim wskazane nie zostały jeszcze dostarczone do jednostki (np. są przewożone przez przewoźnika). Materiały w drodze wycenia się w rzeczywistych cenach nabycia (lub zakupu), podanych w dostarczonym jednostce dowodzie zakupu.

W sytuacji gdy jednostka w ciągu roku ujmuje zapasy na koncie 310 w stałych cenach ewidencyjnych nabycia lub zakupu, na koniec roku musi ceny te sprowadzić do rzeczywistych cen nabycia lub zakupu. Należy **skorygować kwotę wykazaną na saldzie Wn konta 310 o wartość odchyleń od cen ewidencyjnych** (czyli różnic między cenami ewidencyjnymi a rzeczywistymi). Odchylenia są ujęte **na koncie 340** „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów" jako **odchylenia:**

- **kredytowe** (saldo Ma konta 340) – powstające w sytuacji, gdy rzeczywista wartość materiałów w cenie nabycia lub zakupu jest niższa niż ich wartość ustalona w stałej cenie ewidencyjnej,
- **debetowe** (saldo Wn konta 340) – powstające w sytuacji, gdy rzeczywista wartość materiałów w cenie nabycia lub zakupu jest wyższa niż ich wartość ustalona w stałej cenie ewidencyjnej.

Na koniec do wartości tej trzeba dodać wartość tzw. materiałów w drodze (saldo Wn konta 300 „Rozliczenie zakupu"), wycenioną w cenach rzeczywistych nabycia lub zakupu.

Wartość materiałów na dzień bilansowy według cen nabycia lub zakupu nie może być wyższa niż ich wartość w cenie sprzedaży netto. Wartość obniża się do ceny sprzedaży netto, jeśli nastąpiła trwała utrata wartości zapasów materiałowych. Należy wtedy dokonać odpisu aktualizującego wartość zapasów materiałów w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (art. 34 ust. 5 uor). W szczególności odpisu dokonuje się w sytuacji, gdy zapasy utraciły:

eprasa.pl c72cebe2a9

- wartość (poszczególne ich składniki zostały zniszczone lub uszkodzone),
- przydatność (nie nadają się do użycia w ogóle i trzeba je zlikwidować albo są bezużyteczne w danej jednostce – choć nadal mogą być zbyte).

Odpis trzeba ująć w księgach rachunkowych najpóźniej pod datą 31 grudnia. Obniża to wartość zapasu do ceny sprzedaży netto.

W jednostkach organizacyjnych, które w polityce rachunkowości przyjęły zasadę z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor stanowiącą, że wartość materiałów odnosi się bezpośrednio w koszty na dzień ich nabycia, konto 310 służy także **do rozliczenia wartości materiałów niezużytych do końca roku obrotowego.** Stan i wartość tych materiałów należy ustalić na podstawie spisu z natury przeprowadzanego na ostatni dzień roku obrotowego (art. 26 ust. 1 pkt 1 uor). Wyniki spisu z natury wycenia się według ceny zakupu lub nabycia (wskazanej w polityce rachunkowości jednostki) z uwzględnieniem metody pierwsze przyszło, pierwsze wyszło (FIFO). Po wycenie wartość materiałów niezużytych do końca roku obrotowego ujmuje się na koncie 310. Trzeba skorygować koszty tego roku. **Pod datą 1 stycznia roku kolejnego wartość tych materiałów trzeba zdjąć z konta 310 i odnieść w koszty tego roku.**

3.1.2. Towary

Wycena zapasów towarów na dzień bilansowy następuje analogicznie jak wycena zapasów materiałów (zob. **pkt 3.1.1**).

Jeśli w trakcie roku obrotowego jednostka stosuje w ewidencji zapasów towarów ceny rzeczywiste nabycia lub zakupu, wartość bilansowa towarów jest ukazana na saldzie **Wn konta 330** „Towary" (po doliczeniu kosztów zakupu z konta 640 – przy wycenie w cenie nabycia). Do wartości tej trzeba **dodać wartość tzw. towarów w drodze** (saldo Wn konta 300 „Rozliczenie zakupu"). Towary w drodze wycenia się w rzeczywistych cenach nabycia (lub zakupu), podanych w dostarczonym jednostce dowodzie zakupu.

W sytuacji gdy jednostka w ciągu roku ujmuje zapasy na koncie 330 w stałych cenach ewidencyjnych nabycia lub zakupu, na koniec roku musi ceny te sprowadzić do rzeczywistych cen nabycia lub zakupu. Należy **skorygować kwotę wykazaną na saldzie Wn konta 330 o wartość odchyleń od cen ewidencyjnych** ujętych na koncie 340 „Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów i towarów".

Wartość towarów na dzień bilansowy obniża się do ceny sprzedaży netto, jeśli nastąpiła trwała utrata wartości tych zapasów. Należy wtedy dokonać odpisu aktualizującego wartość zapasów materiałów w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (art. 34 ust. 5 uor). W szczególności odpisu dokonuje się w sytuacji, gdy zapasy utraciły wartość handlową (poszczególne ich składniki zostały zniszczone lub uszkodzone albo nie znajdują nabywców – tzw. towary niechodliwe).

W jednostkach organizacyjnych, które w polityce rachunkowości przyjęły zasadę z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor stanowiącą, że wartość towarów odnosi się bezpośrednio w koszty na dzień ich zakupu, konto 330 służy także **do rozliczenia wartości towarów niesprzedanych do końca roku obrotowego**. Stan i wartość tych towarów ustala się analogicznie do materiałów (zob. **pkt 3.1.1**).

eprasa.pl c72cebe2a9

3.1.3. Produkty, półprodukty, produkty w toku

Dla celów bilansowych zapasy produktów gotowych i półfabrykatów wycenia się według faktycznych kosztów wytworzenia nie wyższych niż ich cena sprzedaży netto na dzień bilansowy (art. 28 ust. 1 pkt 6 uor). Wycena bilansowa zapasów produktów i półproduktów przebiega analogicznie do zapasów materiałów (zob. **pkt 3.1.1**).

W sytuacji gdy jednostka w trakcie roku wycenia produkty i półprodukty w stałych cenach ewidencyjnych, na koniec roku musi je sprowadzić do rzeczywistych kosztów wytworzenia. W związku z tym trzeba skorygować ich wartość o odchylenia od cen ewidencyjnych, ujmowane **na koncie 620** „Odchylenia od cen ewidencyjnych produktów". Saldo Wn konta 600 oznaczające wartość zapasu produktów gotowych i półfabrykatów niesprzedanych do końca okresu sprawozdawczego, objętych ewidencją ilościowowartościową (magazynową), zmniejsza się albo zwiększa o saldo Wn lub Ma konta 620, czyli o **odchylenia:**

- **debetowe** – gdy rzeczywisty koszt wytworzenia produktów (półfabrykatów) jest wyższy niż ich wartość ujęta w księgach rachunkowych w stałej cenie ewidencyjnej (korekta salda konta 600 na plus),
- **kredytowe** – gdy rzeczywisty koszt wytworzenia produktów (półfabrykatów) jest niższy niż ich wartość ujęta w księgach rachunkowych w stałej cenie ewidencyjnej (korekta salda konta 600 na minus).

Wartość produktów i półproduktów na dzień bilansowy obniża się do ceny sprzedaży netto, jeśli nastąpiła trwała utrata wartości tych zapasów. Należy wtedy dokonać odpisu aktualizującego wartość zapasów produktów i półproduktów w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych (art. 34 ust. 5 uor). W szczególności odpisu dokonuje się w sytuacji, gdy zapasy utraciły wartość handlową (poszczególne ich składniki zostały zniszczone lub uszkodzone albo nie znajdują nabywców – tzw. wyroby niechodliwe).

W jednostkach organizacyjnych, które w polityce rachunkowości przyjęły zasadę z art. 17 ust. 2 pkt 4 uor stanowiącą, że wartość produktów odnosi się bezpośrednio w koszty na dzień ich wytworzenia, konto 600 służy także **do rozliczenia wartości produktów niesprzedanych do końca roku obrotowego.** Stan i wartość tych produktów ustala się na podstawie spisu z natury przeprowadzanego na ostatni dzień roku obrotowego (art. 26 ust. 1 pkt 1 uor). Wyniki spisu z natury wycenia się według rzeczywistych kosztów wytworzenia. W jednostkach, które nie dokonują obliczeń mających na celu ustalenie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów, wycena może być dokonywana według ceny sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu, pomniejszonej o przeciętnie osiągany przy sprzedaży produktów zysk brutto ze sprzedaży (art. 28 ust. 1 pkt 6 i ust. 3 uor). Po wycenie wartość produktów wytworzonych, lecz niesprzedanych do końca roku obrotowego, ujmuje się na koncie 600. Trzeba skorygować koszty tego roku. **Pod datą 1 stycznia roku kolejnego wartość tych produktów trzeba zdjąć z konta 600 i odnieść w koszty tego roku.**

W jednostce na koniec roku mogą występować produkty w toku, czyli składniki majątkowe, w odniesieniu do których nie został zakończony proces ich wytwarzania – ani

eprasa.pl c72cebe2a9

w części, ani w całości. Wartość tej produkcji ujmuje się na saldach **kont 500** „Koszty działalności podstawowej" i **530** „Koszty działalności pomocniczej".

Wartość produkcji w toku wycenia się według kosztów wytworzenia nie wyższych niż cena sprzedaży netto, z uwzględnieniem stopnia przetworzenia (art. 28 ust. 1 pkt 6 i ust. 3 uor).

Produkcję w toku można też wyceniać według zasad uproszczonych, jeśli nie zniekształci to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki (art. 34 ust. 1 pkt 1 uor). Przy wycenie uproszczonej wartość produkcji w toku ustala się w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia albo materiałów bezpośrednich. Można też odstąpić od wyceny produkcji w toku w ogóle. Te uproszczone zasady nie mogą być stosowane do produkcji o przewidywanym czasie wykonania dłuższym niż 3 miesiące, przeznaczonej do sprzedaży lub wykorzystania przy budowie środków trwałych jednostki. Możliwość przyjęcia uproszczenia mają wszystkie jednostki organizacyjne, niezależnie od wielkości (mikro, małe, pozostałe). Przyjęte rozwiązania trzeba podać w polityce rachunkowości jednostki.

3.2. Należności krótkoterminowe

W pozycji **B.II. „Należności krótkoterminowe"** wykazuje się należności w podziale według pięciu tytułów. Powiązania poszczególnych pozycji bilansu z kontami księgi głównej dotyczącymi należności, wraz z komentarzem, przedstawia **tabela 5.**

Tabela 5. **Powiązania poszczególnych pozycji bilansu z zakresu należności krótkoterminowych z kontami księgi głównej**

Powiązanie z kontem syntetycznym Symbol i nazwa konta	Komentarz
B.II.1 „Należności z tytułu dostaw i usług"	
Wn 201 „Należności z tytułu dostaw i usług"	Pozycja występuje głównie w: ■ samorządowych zakładach budżetowych, ■ jednostkach budżetowych systemu oświaty odnośnie do należności z tytułu dochodów gromadzonych na wydzielonych rachunkach. W jednostkach budżetowych innych niż oświatowe w zasadzie nie powinna występować, ponieważ tam należności z tytułu dostaw i usług stanowią rzadkość. Jeśli występują, są ujmowane na koncie 221. W takiej sytuacji należy je podać do bilansu na podstawie danych z ewidencji analitycznej. Pozycja może pozostawać pusta (wartość „0"), jeśli jednostka nie ma żadnych należności. Pozostawienie tej pozycji bez żadnych danych wymaga jednak analizy zapisów w księgach rachunkowych, ponieważ może być konsekwencją nieprawidłowości. **Nieprawidłowość 1 – nieujmowanie w księgach rachunkowych rozrachunków** Jednostki ujmują powstanie należności (przypis) łącznie z ich zapłatą pod datą zapłaty. To powoduje, że w ich księgach rachunkowych nie ma w ogóle należności ani w ciągu roku, ani na dzień bilansowy. Stanowi to naruszenie art. 40 ust. 2 pkt 2 uofp i art. 6 ust. 1 uor.
Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych" – w części dotyczącej należności z tytułu dostaw i usług	

eprasa.pl c72cebe2a9

Powiązanie z kontem syntetycznym Symbol i nazwa konta	Komentarz
	Nieprawidłowość 2 – niezachowanie zasady memoriału Jednostki ujmują należności dotyczące grudnia roku obrotowego, wynikające z dowodów wystawionych w styczniu roku kolejnego, pod datą wystawienia. Stanowi to naruszenie art. 6 ust. 1 uor. **Nieprawidłowość 3 – skompensowanie sald należności z saldami zobowiązań** (nie występuje w jednostkach budżetowych ze względu na ujmowanie należności z tytułu dostaw i usług na koncie 221). Kompensata należności i zobowiązań powoduje wyzerowanie należności, gdy są one niższe niż zobowiązania. Kompensata należności i zobowiązań narusza art. 7 ust. 3 uor. Powoduje, że „znikają" w bilansie i powodują jednocześnie zaniżenie kwoty zobowiązań.
Ma 290 „Odpisy aktualizujące należności"	Odpisy korygują należności do kwoty odzyskiwalnej. Należy odjąć od salda Wn konta 201 odpisy ujęte na koncie 290 (analitycznie: należności z tytułu dostaw i usług)
B.II.2. „Należności od budżetów"	
Wn 225 „Rozrachunki z budżetami"	Pozycja może występować we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych, które nadpłaciły należności budżetowe. Te należności zawsze są ściągalne, dlatego nie aktualizuje się ich. Pozostawienie tej pozycji pustej wymaga analizy zapisów w księgach rachunkowych, ponieważ może być konsekwencją niedozwolonej kompensaty należności i zobowiązań (zob. odpowiednio opis w poz. B.II.1).
B.II.3. „Należności z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń"	
Wn 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne"	Pozycja może występować we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych, które nadpłaciły należności budżetowe pobierane przez ZUS. Te należności zawsze są ściągalne, dlatego nie aktualizuje się ich. Pozostawienie tej pozycji pustej wymaga analizy zapisów w księgach rachunkowych, ponieważ może być konsekwencją niedozwolonej kompensaty należności i zobowiązań (zob. odpowiednio opis w poz. B.II.1).
B.II.4. „Pozostałe należności"	
Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych" poza wykazanymi w poz. **B.II.1**	Pozycja może występować we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych. Może obejmować m.in. należności od pracowników z tytułu wynagrodzeń nadpłaconych i zaliczek na poczet wynagrodzeń, nierozliczonych zaliczek, odszkodowań za niedobry i szkody od pracowników i innych osób, rat pożyczek udzielonych z ZFŚS pracownikom i innym osobom uprawnionym, zaległych należności budżetowych, należności spornych, należności wewnątrzzakładowych z tytułu przekazania na rachunek ZFŚS odpisów za dany rok wyższych niż faktycznie należne, nierozliczonych dotacji budżetowych oraz płatności ze środków europejskich. Pozostawienie tej pozycji pustej wymaga analizy zapisów w księgach rachunkowych, ponieważ może być konsekwencją niedozwolonej kompensaty należności i zobowiązań na poszczególnych kontach rozrachunkowych (zob. odpowiednio opis w poz. B.II.1).
Wn 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne" (w części dotyczącej należności innych niż pobierane przez ZUS)	
Wn 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń"	
Wn 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami"	
Wn 240 „ Pozostałe rozrachunki"	

eprasa.pl c72cebe2a9

Ma 290 „Odpisy aktualizujące należności”	Odpisy korygują należności do kwoty odzyskiwalnej. Należy odjąć odpisy ujęte na koncie 290 – analitycznie według rodzajów należności pozostałych
B.II.5. „Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych”	
Wn 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”	Pozycja występuje tylko w jednostkach budżetowych, które udzielają dotacji lub zajmują się rozliczeniami środków europejskich. Wartości rozliczeń nie aktualizuje się.

Na dzień bilansowy należności krótkoterminowe wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty z zachowaniem zasady ostrożności (art. 28 ust. 1 pkt 7 uor). Szczegółowe reguły postępowania w tym zakresie są zawarte w Stanowisku w sprawie rozrachunków z kontrahentami (kwota wymaganej zapłaty) i w KSR nr 4 (wycena z zachowaniem zasady ostrożności).

Kwota wymaganej zapłaty na dzień bilansowy to kwota należności wskazana na dowodzie własnym jednostki (fakturze, rachunku, nocie księgowej obciążeniowej):

- pomniejszona o kwoty wpłacone od dnia powstania do dnia bilansowego,
- pomniejszona lub powiększona o kwoty korekt wynikających z poprawienia omyłek, udzielenia opustów, rabatów lub wycofania opustów, rabatów,
- powiększona o kwoty uboczne powstałe od dnia powstania do dnia bilansowego (odsetki podatkowe, odsetki ustawowe od sumy pieniężnej i za opóźnienie, odsetki ustawowe i za opóźnienie w transakcjach handlowych, opłaty prolongacyjne, kary umowne, koszty dochodzenia, w tym koszty sądowe, inne opłaty o charakterze sankcyjnym).

W kwocie wymaganej zapłaty wycenia się wszystkie należności jednostki, w tym podatkowe, publicznoprawne niepodatkowe, cywilnoprawne i pracownicze – niezależnie od terminu płatności (wymagalne i niewymagalne na dzień bilansowy).

Należności wyrażone w walutach obcych wycenia się w kwocie wymaganej zapłaty w walutach obcych. Oznacza to np., że do należności w walutach obcych dolicza się odsetki w walucie obcej. Dopiero po tej wycenie zobowiązania według stanu na 31 grudnia przelicza się na walutę polską według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty obcej przez NBP, na dzień bilansowy (art. 30 ust. 1 pkt 1 uor).

Ponieważ normą jest, że kurs waluty obcej zastosowany do przeliczenia należności na moment ujęcia ich w księgach rachunkowych różni się od kursu zastosowanego do ich wyceny na dzień bilansowy, powstają tzw. **różnice kursowe**. Różnice te mogą być:

- **dodatnie** – gdy kurs waluty obcej na dzień bilansowy jest wyższy niż kurs na dzień ujęcia należności w księgach rachunkowych,
- **ujemne** – gdy kurs waluty obcej na dzień bilansowy jest niższy niż kurs na dzień ujęcia należności w księgach rachunkowych.

W ewidencji księgowej nie kompensuje się dodatnich i ujemnych różnic kursowych. Ujmuje się je w księgach rachunkowych jako przychody lub koszty finansowe. Jednocześnie odpowiednio trzeba skorygować wartość należności, w związku z którymi powstały.

eprasa.pl c72cebe2a9

Po ustaleniu wysokości należności w kwocie wymaganej zapłaty przeprowadza się procedurę wyceny z zachowaniem zasady ostrożności. Trzeba urealnić ich wysokość. Należy przy tym uwzględnić stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty przez dłużników za pomocą odpisu aktualizującego należności. Odpis odpowiada kwocie należności, których spłata nie została w żaden sposób zabezpieczona, a ryzyko ich nieściągalności jest znaczne (art. 35b i 35c uor).

W przypadku należności wyrażonych w walutach obcych odpisy aktualizujące wycenia się w tych walutach. Następnie ich wartość trzeba przeliczyć na walutę polską według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty obcej przez NBP, na dzień bilansowy (art. 30 ust. 1 pkt 1 uor).

Jednostki budżetowe, państwowe fundusze celowe, których dysponentami są jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, powinny wyceniać należności zgodnie z uor. W tych jednostkach obowiązują jedynie szczególne zasady ewidencji odpisów aktualizujących należności (§ 10 ust. 1, 3 i 4 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie odrębnych ustaw obciążają te fundusze.

Podanych zasad nie zmieniło zaliczenie od 1 stycznia 2025 r. jednostek sektora finansów publicznych do jednostek mikro i małych. Takie jednostki co do zasady mogą nie zachowywać zasady ostrożności przy wycenie aktywów, jednak możliwość ta jest wyłączona w stosunku do jednostek sektora finansów publicznych (art. 7 ust. 2b i ust. 2c pkt 1 uor).

PRZYKŁAD 15 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Czy jednostka budżetowa pobierająca należności podatkowe, inne publicznoprawne i cywilnoprawne może zapisać w polityce rachunkowości, że wycenia należności w kwocie wymaganej zapłaty?

Nie, jednostka budżetowa pobierająca należności z tytułu dochodów budżetowych nie może wprowadzić do polityki rachunkowości zapisu, że wycenia należności w kwocie wymaganej zapłaty. Taki zapis jest sprzeczny z przepisami – zmienia przepisy ustawowe, które nakazują, aby jednostki budżetowe aktualizowały wartość należności zgodnie z uor (§ 10 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

Ustawa o rachunkowości wymaga wyceny bilansowej należności w kwocie wymaganej zapłaty z zachowaniem zasady ostrożności. Oznacza to konieczność ustalenia stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty i – gdy jest niższy niż 100% – dokonania odpisu aktualizującego.

Nie aktualizuje się należności publicznoprawnych od budżetów (państwa, innych JST) **oraz należności publicznoprawnych i cywilnoprawnych od innych jednostek należących do sektora finansów publicznych, które nie mają zdolności upadłościowej** (jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, publicznych samodzielnych ZOZ, instytucji i osób prawnych tworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych). Długi tych jednostek zawsze muszą być

eprasa.pl c72cebe2a9

spłacone albo przez te jednostki, albo ostatecznie przez Skarb Państwa lub JST, które przejmują ich zobowiązania po ich likwidacji. Z tego powodu nie ma podstaw do szacowania odpisów aktualizujących należności od tych jednostek.

Odpisy aktualizujące ustala się dla należności wątpliwych, czyli takich:

- których wymagalny termin płatności upłynął, a mimo to nie zostały uregulowane przez dłużników, lub
- które są zagrożone dużym prawdopodobieństwem nieściągalności.

Aktualizację należności do kwoty odzyskiwalnej można przeprowadzać dwiema metodami:

1) identyfikacji poszczególnych należności **(metoda indywidualna)** – art. 35b ust. 1 pkt 1–4 uor,
2) szacowania kwoty odpisu ogólnego na nieściągalne należności **(metoda grupowa)** – art. 35b ust. 1 pkt 5 uor.

Metodą podstawową jest **metoda indywidualna**. Trzeba przeanalizować sytuację finansową i majątkową każdego dłużnika osobno, na podstawie dostępnych jednostce informacji.

Metodę grupową można stosować tylko **przy jednoczesnym spełnieniu czterech warunków** (zob. **ramka**).

Warunki stosowania metody grupowej

1. Należności powstają w danej jednostce masowo w odniesieniu do danego rodzaju dłużników i tytułu należności.
2. Należności mają takie same zasady spłaty.
3. Należności są wyceniane na dzień bilansowy według tych samych zasad.
4. Dla należności występują takie same rodzaje ryzyk utraty wartości.

Należności takie traktuje się jako jeden łączny obiekt wypracowujący korzyści ekonomiczne.

PRZYKŁAD 16

Metodę grupową aktualizacji należności stosuje się w samorządowych zakładach budżetowych m.in. do należności masowych z tytułu:

- czynszów najmu lokali mieszkalnych i użytkowych,
- opat za usługi komunalne (dostarczanie wody i odbiór ścieków, dostarczanie ciepła).

W urzędach miast i gmin metodę grupową stosuje się do ww. należności, a także do należności od osób fizycznych z tytułu przypisanych podatków i opłat lokalnych, czynszów najmu i dzierżawy nieruchomości, opłat rocznych za użytkowanie wieczyste gruntów.

eprasa.pl c72cebe2a9

Nie można stosować grupowej metody aktualizacji dla należności masowych w kwotach istotnych (określonych w polityce rachunkowości), a także należności, których utrata wartości jest pewna. Są to m.in. wierzytelności od dłużników:

- co do których sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości albo umorzył toczące się postępowanie upadłościowe, ponieważ ich majątek nie wystarcza lub wystarcza jedynie na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego,
- co do których sąd oddalił wniosek o rozpoczęcie restrukturyzacji albo umorzył toczące się postępowanie restrukturyzacyjne, ponieważ ich majątek nie wystarcza lub wystarcza jedynie na zaspokojenie kosztów tego postępowania,
- postawionych w stan upadłości,
- wobec których wszczęto postępowanie restrukturyzacyjne z powodu niewypłacalności,
- których zobowiązania nie zostały spłacone w zakończonym postępowaniu upadłościowym lub restrukturyzacyjnym,
- co do których została stwierdzona nieściągalność długów w odpowiednim postępowaniu egzekucyjnym (administracyjnym lub sądowym).

W metodzie grupowej nie analizuje się indywidualnej sytuacji majątkowej i finansowej poszczególnych dłużników. Zamiast tego trzeba **ustalić ogólne współczynniki ściągalności**. W praktyce rachunkowości przyjęło się, że podstawowym czynnikiem, od którego uzależnia się przewidywaną ściągalność należności, jest czas (tzw. **metoda wiekowania należności**). W metodzie tej zakłada się, że wraz z czasem, jaki upływa od powstania należności do jej ostatecznego rozliczenia, maleje prawdopodobieństwo jej zapłaty przez dłużnika. Stąd im dłuższy okres między tymi datami (tzw. **wiek należności**) – tym wyższy powinien być ustalony odpis aktualizujący.

Niezależnie od zastosowanej metody **prawdopodobieństwo spłaty długu szacuje się w procentach.** Procent służy do wyliczenia kwoty należności, która prawdopodobnie nie zostanie ściągnięta. Odpis aktualizujący stanowi różnicę między długiem faktycznym a długiem, jaki można odzyskać. Odpisy aktualizujące mogą wynosić nawet 100% należności, jeśli prawdopodobieństwo ich odzyskania jest zerowe.

Odpisy aktualizujące wartość należności są ujęte na saldzie **Ma konta 290** „Odpisy aktualizujące należności". Wartość odpisów aktualizujących pomniejsza wartość należności wykazanych w bilansie. Kwotę odpisów aktualizujących wielkość należności wykazuje się w „Informacji dodatkowej" do sprawozdania finansowego.

3.3. Krótkoterminowe aktywa finansowe

W bilansie w pozycji **B.III. „Krótkoterminowe aktywa finansowe"** wykazuje się aktywa pieniężne oraz krótkoterminowe papiery wartościowe w podziale według kategorii płynności.

Środki pieniężne stanowią najbardziej płynną kategorię aktywów obrotowych. Zalicza się do nich:

eprasa.pl c72cebe2a9

- **środki pieniężne** – w postaci gotówki w kasie i na rachunkach bankowych jednostki (w walucie polskiej i zagranicznej),
- **inne środki pieniężne** – pełniące funkcję płatniczą weksle i czeki płatne do trzech miesięcy oraz środki pieniężne w drodze (wystawione w walucie polskiej i zagranicznej).

Krajowe i zagraniczne środki pieniężne ujmuje się w księgach rachunkowych i w bilansie w wartości nominalnej. W przypadku gotówki jest to wartość ukazana na monetach i banknotach, a w przypadku weksli i czeków obcych są to kwoty, na jakie zostały wystawione te dokumenty. Wartości środków pieniężnych nie aktualizuje się w żaden sposób (m.in. nie aktualizuje się ich wartości nominalnej za pomocą wskaźników inflacji).

Zagraniczne środki pieniężne ujmuje się w księgach rachunkowych i w bilansie po przeliczeniu na walutę polską po kursie średnim dla danej waluty, ogłoszonym przez NBP na 31 grudnia roku obrotowego (art. 30 ust. 1 pkt 1 uor). Jeżeli dla danej waluty NBP nie ogłasza kursu, to przeliczenia dokonuje się w relacji do wskazanej przez jednostkę waluty odniesienia, dla której kurs jest ustalany przez NBP (art. 30 ust. 3 uor).

Ponieważ kursy walut faktycznie stosowane przy nabyciu walut przez różne banki czy kantory różnią się od kursów średnich ogłaszanych przez NBP, a dodatkowo zarówno jedne, jak i drugie zmieniają się każdego dnia, po wycenie bilansowej środków pieniężnych zawsze powstają **różnice kursowe.**

Różnica kursowa to różnica między kursem waluty, po jakim przeliczono ją na walutę polską przy wykonaniu operacji gospodarczej ujętej w księgach rachunkowych (np. zakupie waluty w banku), a kursem na dzień bilansowy. Różnica kursowa może być:

- **ujemna** – jeśli kurs waluty na dzień bilansowy jest niższy niż kurs ujęcia w księgach (czyli wartość waluty w czasie przechowywania na rachunku/w kasie spadła),
- **dodatnia** – jeśli kurs waluty na dzień bilansowy jest wyższy niż kurs ujęcia w księgach (czyli wartość waluty w czasie przechowywania na rachunku/w kasie wzrosła).

Różnice kursowe wynikające z wyceny bilansowej środków pieniężnych należy zaliczyć, zgodnie z art. 30 ust. 4 uor, do przychodów finansowych – różnice dodatnie, lub kosztów finansowych – różnice ujemne.

Krótkoterminowe papiery wartościowe dzieli się na takie same kategorie i wycenia na takich samych zasadach jak długoterminowe aktywa finansowe (zob. odpowiednio **rozdział 2.4**).

3.3.1. Środki pieniężne w kasie

W pozycji **B.III.1. „Środki pieniężne w kasie”** wykazuje się krajową i zagraniczną gotówkę znajdującą się w kasie (kasach) jednostki organizacyjnej.

W bilansie pozycja B.III.1 w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych powinna pozostawać pusta (wartość „0”). Wynika to z obowiązku odprowadzenia przez te jednostki całej gotówki z kasy na rachunek bankowy podstawowy jednostki,

eprasa.pl c72cebe2a9

a stamtąd do odpowiedniego budżetu (państwa lub JST). Obowiązek ten jest pochodną zasady roczności budżetu (państwa lub JST). **Do właściwego budżetu trzeba w danym roku odprowadzić wszystkie pobrane dochody dotyczącego tego roku oraz zwrócić środki niewykorzystane na wydatki jednostki budżetowej, które wygasają z dniem 31 grudnia.**

PRZYKŁAD 17

Czy jest prawidłowe, aby w bilansie państwowej jednostki budżetowej na koniec każdego roku były wykazane środki pieniężne w kasie – pogotowie kasowe?

Nie, figurowanie w bilansie państwowej jednostki budżetowej rokrocznie środków pieniężnych w kasie, stanowiących pogotowie kasowe, świadczy o nieprawidłowym prowadzeniu gospodarki kasowej. Prawidłowo pozycja B.III.1 powinna na każdy dzień bilansowy pozostawać pusta.

Pogotowie kasowe to stała kwota gotówki przechowywana w kasie, przeznaczona na pokrycie drobnych, nieprzewidzianych wydatków w jednostkach budżetowych. Pogotowie kasowe funkcjonuje w jednostkach budżetowych zwyczajowo, ponieważ w tych jednostkach organizacyjnych obowiązuje zakaz przeznaczania dochodów pobranych do kasy na pokrycie wydatków danej jednostki. Państwowa jednostka budżetowa może pokrywać swoje wydatki wyłącznie ze środków otrzymanych z budżetu państwa (art. 11 ust. 1 uofp). Wysokość pogotowia kasowego ustala kierownik jednostki w polityce rachunkowości. Tworzy się je ze środków otrzymanych na ten cel z budżetu państwa na pokrycie wydatków jednostki budżetowej w pierwszym dniu roboczym roku obrotowego.

Ze względu na to, że w chwili pobierania gotówki na utworzenie pogotowia kasowego nie wiadomo, na jakie cele ostatecznie zostanie przeznaczona, stosuje się zasadę, że w momencie pobierania z rachunku bankowego ujmuje się ją w podziałce klasyfikacyjnej najczęściej występującej przy wypłatach z kasy jednostki (np. paragraf 421 czy 430). Faktyczne jej rozdysponowanie rozksięgowuje się po wpłynięciu do księgowości zamkniętego raportu kasowego za dany okres.

Pogotowie kasowe utrzymuje się w kasie przez cały rok budżetowy. Uzupełnia się je sukcesywnie do kwoty maksymalnej po dokonaniu wydatków budżetowych. W ostatnim dniu roku obrotowego pogotowie kasowe trzeba odprowadzić na rachunek bieżący jednostki budżetowej, a stamtąd do budżetu państwa. Ten obowiązek wynika z zasady roczności budżetu państwa, zgodnie z którą środki na wydatki budżetowe wygasają wraz z końcem roku budżetowego równego rokowi kalendarzowemu, który jest jednocześnie rokiem obrotowym w państwowych jednostkach budżetowych (art. 181 ust. 1 uofp).

Tak więc prawidłowo w kasie państwowej jednostki budżetowej na dzień bilansowy nie powinno być żadnej gotówki, w tym także nie powinno być pogotowia kasowego. Odpowiednio do tego w bilansie pozycja B.III.1 powinna pozostać pusta. Bilans musi być sporządzany na podstawie ksiąg rachunkowych, zgodnie ze stanem rzeczywistym.

eprasa.pl c72cebe2a9

Opisany błąd nie stanowi o nieprawidłowości bilansu, w którym wykazywano w kolejnych latach gotówkę w kasie, która faktycznie w tej kasie była. Nieprawidłowy był stan faktyczny. Kierownik jednostki powinien na koniec nadchodzącego roku budżetowego zadbać o terminowe odprowadzenie pogotowia kasowego z kasy na rachunek bieżący jednostki, a stamtąd do budżetu. Wtedy bilans będzie potwierdzał zerowy stan gotówki w kasie.

Opisane zasady obowiązują odpowiednio w samorządowych jednostkach budżetowych.

Gotówka w kasie może na koniec roku pozostawać w samorządowych zakładach budżetowych, ponieważ zakłady finansują koszty działalności z uzyskiwanych przychodów. Nie odprowadzają ich do budżetu JST. Pozostawienie pustej pozycji B.III.1 w zakładach jest jednak prawidłowe, jeśli na dzień bilansowy w kasach zakładu nie ma żadnej gotówki.

3.3.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych

W pozycji **B.III.2. „Środki pieniężne na rachunkach bankowych”** bilansu prezentuje się środki pieniężne zgromadzone na wszystkich rachunkach bankowych danej jednostki organizacyjnej.

Wykazuje się sumę środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych, wynikającą z **sald Wn kont:**

- **130** „Rachunek bieżący jednostki”,
- **131** „Rachunek bieżący samorządowych zakładów budżetowych”,
- **132** „Rachunek dochodów jednostek budżetowych”,
- **135** „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia”,
- **137** „Rachunek środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”,
- **138** „Rachunek środków europejskich”,
- **139** „Inne rachunki bankowe”.

Sumuje się salda tych kont, które występują w danej jednostce. Sumowaniu w państwowych jednostkach budżetowych nie podlega saldo Wn konta 136 „Rachunek państwowych funduszy celowych”, które wykazuje się w osobnej pozycji bilansu.

Pozycja B.III.2 rzadko pozostaje pusta nawet w bilansach jednostek budżetowych, na których rachunkach bieżących na koniec roku nie powinny pozostawać żadne środki z pobranych dochodów ani żadne środki otrzymane na wydatki. W tych jednostkach banki wykonujące obsługę budżetu państwa lub budżetów JST powinny 31 grudnia każdego roku automatycznie odprowadzać wszystkie środki z rachunków bankowych bieżących jednostek budżetowych (dochodów i wydatków) na rachunek bieżący odpowiedniego budżetu. Jest to związane z zasadą roczności

eprasa.pl c72cebe2a9

budżetu państwa (art. 181 ust. 1 uofp) i budżetów JST (art. 263 ust. 1 uofp). Jednak nawet te jednostki mają zazwyczaj na koniec roku środki na rachunkach bankowych ZFŚS i rachunkach bankowych środków depozytowych (wadia, zabezpieczenia należytego wykonania umów o zamówienia publiczne) czy rachunkach dochodów jednostek oświatowych.

W samorządowych zakładach budżetowych sumy środków na rachunkach bankowych zazwyczaj są znaczące, ponieważ składają się na nie nie tylko środki ZFŚS i depozyty, ale także środki pozostające na rachunku bieżącym zakładu.

3.3.3. Inne środki pieniężne

W pozycji **B.III.4. „Inne środki pieniężne"** ujmuje się:

- pełniące funkcję płatniczą weksle i czeki płatne do trzech miesięcy – saldo **Wn konta 140** „Krótkoterminowe aktywa finansowe" (analitycznie: środki pieniężne),
- środki pieniężne w drodze – saldo **Wn konta 141** „Środki pieniężne w drodze".

Pozycja ta ze względu na stosowane w jednostkach sektora finansów publicznych zasady rozliczeń zazwyczaj wyraża stan środków pieniężnych w drodze, do których zalicza się środki znajdujące się między:

- kasą jednostki a odpowiednim rachunkiem bankowym,
- rachunkami bankowymi jednostki w różnych bankach lub różnymi rachunkami w tym samym banku,
- oddziałem banku prowadzącym rachunki bieżące i pomocnicze jednostki a bankiem wykonującym zastępczą obsługę kasową – w państwowych jednostkach budżetowych, które korzystają z zastępczej obsługi kasowej prowadzonej przez inny bank niż NBP lub BGK (dotyczy to także np. zastępczej obsługi bankowej urzędów obsługujących państwowe organy podatkowe i państwowych funduszy celowych),
- pocztą lub bankiem, w którym wpłaty pobranych należności dokonał inkasent jednostki, a bankiem sprawującym obsługę bankową jednostki.

3.3.4. Akcje lub udziały, inne papiery wartościowe, inne krótkoterminowe aktywa finansowe

W pozycjach **B.III.5–B.III.7** wykazuje się papiery wartościowe według rodzajów, wyceniane na takich samych zasadach jak długoterminowe aktywa finansowe (zob. **rozdział 2.4**). Ich wartość jest ujęta na odpowiednich kontach analitycznych prowadzonych do konta 141 „Krótkoterminowe aktywa finansowe".

3.4. Rozliczenia międzyokresowe

W pozycji **B.IV. „Rozliczenia międzyokresowe"** ujmuje się czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów – stanowiące koszty okresów przyszłych, które zostały już poniesione (**saldo Wn konta 640** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów").

eprasa.pl c72cebe2a9

Na przełomie roku czynne rozliczenia kosztów odnoszą się do wydatków (kosztów) zapłaconych z góry w roku bilansowym, ale dotyczących przyszłych lat. Są to najczęściej:

- polisy ubezpieczeniowe,
- prenumeraty czasopism,
- abonamenty za dostęp do platform internetowych,
- abonamenty telefoniczne,
- czynsze najmu, dzierżawy płatne z góry,
- koszty remontów okresowych środków trwałych,
- koszty dostaw i usług opłacanych zaliczkowo według prognoz (np. za dostawy energii elektrycznej, ciepła, wody, gazu).

Dla celów bilansowych czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów wycenia się w wielkości nominalnej, czyli wynikającej z dowodu księgowego (art. 29 ust. 1 pkt 10 uor).

Pozycja może nie wystąpić w jednostkach, które w polityce rachunkowości przyjęły, że nie ewidencjonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów ze względu na ich nieistotność (art. 8 ust. 1 uor). Takie uproszczenie mogą przyjąć wszystkie jednostki organizacyjne – niezależnie od kwalifikacji do jednostek mikro, małych czy pozostałych. Jednak zawsze na dzień bilansowy trzeba potwierdzić, że rzeczywiście poniesione koszty przyszłych okresów w danym roku nie są istotne (pojedynczo i łącznie).

4. Pasywa

W bilansie jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego pasywa zawierają **dane na temat źródeł finansowania aktywów.** Źródła finansowania wskazują na właścicieli aktywów, które są w posiadaniu jednostki organizacyjnej. W zależności od tego, kto jest właścicielem kapitałów przekazanych jednostce, **kapitały te dzielą się na:**

- **własne** – przekazane jednostce przez jej właściciela,
- **obce** – przekazane jednostce przez osoby trzecie.

Fundusze własne w rachunkowości podmiotów zobowiązanych do prowadzenia rachunkowości na podstawie uor dzielą się na **kapitał (fundusz)**:

- **podstawowy** – odzwierciedlający wkład wniesiony przez właściciela jednostki organizacyjnej przy jej utworzeniu,
- **zapasowy i rezerwowy** – pochodzący z zysku pozostawionego przez właścicieli jednostki w jednostce, przeznaczony na zwiększenie funduszu zapasowego (z którego pokrywa się ewentualne straty) lub funduszu rezerwowego (przeznaczonego na rozwój jednostki),
- z aktualizacji wyceny środków trwałych.

W sytuacji gdy jednostka przynosi straty, wpływają one na zmniejszenie kapitału (funduszu) własnego jednostki. Straty nie są pokrywane przez właścicieli z ich środków.

eprasa.pl c72cebe2a9

Gospodarka jednostki powinna być prowadzona w taki sposób, aby kapitały własne pozostawały na poziomie koniecznym do prowadzenia działalności jednostki oraz zabezpieczenia jej wierzycieli. Odpowiednia wielkość kapitału własnego zabezpiecza jednostkę przed likwidacją lub upadłością. Jeśli do niej dojdzie, to kapitał (fundusz) własny w pierwszej kolejności jest przeznaczony na uregulowanie zobowiązań jednostki wobec osób trzecich. Dopiero to, co pozostanie, można przeznaczyć do podziału między właścicieli jednostki.

Opisany podział i przeznaczenie funduszy nie obowiązują w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych ze względu na szczególne zasady prowadzenia przez te jednostki organizacyjne gospodarki finansowej.

Zarówno jednostki budżetowe, jak i samorządowe zakłady budżetowe nie są tworzone w celu osiągania zysku, lecz w celu wykonywania określonych zadań państwa lub JST. Dlatego za zapewnienie środków koniecznych do ich funkcjonowania odpowiadają w całości właściciele (Skarb Państwa – w przypadku państwowych jednostek budżetowych, lub JST – w przypadku samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych). Koszty prowadzenia działalności przez jednostki budżetowe są pokrywane w całości ze środków otrzymanych z odpowiedniego budżetu – niezależnie od osiąganych przez nie przychodów (które w większości jednostek mogą być na poziomie niewielkim, a nawet zerowym).

Samorządowe zakłady budżetowe powinny teoretycznie pokrywać koszty działalności z osiąganych przychodów. W praktyce jednak mogą być dotowane w dużej mierze z budżetu JST. Działalność tych jednostek organizacyjnych może więc z założenia być deficytowa. Oznacza to, że nie mają zysków na tworzenie kapitału zapasowego i rezerwowego.

Dopełnieniem regulacji ustalających zasady prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych jest brak zdolności upadłościowej (art. 6 pkt 1 i 2 ustawy z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe). Nie można ogłosić upadłości Skarbu Państwa i JST, a co za tym idzie – także jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej tworzonych przez te podmioty prawa. Jeśli jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy są likwidowane, ich zobowiązania wobec osób trzecich przejmuje i spłaca organ założycielski (Skarb Państwa lub JST).

W związku z opisanymi zasadami finansowania zarówno w jednostkach budżetowych, jak i samorządowych zakładach budżetowych **występuje tylko jeden fundusz – fundusz podstawowy, odzwierciedlający wartość netto ich aktywów trwałych i obrotowych.** Nie tworzy się funduszy zapasowych ani rezerwowych. Zysk albo stratę w tych jednostkach odnosi się bezpośrednio na fundusz podstawowy.

Mimo że jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane do wykonywania urzędowej aktualizacji wartości środków trwałych, nie tworzy się w nich także funduszu z aktualizacji środków trwałych. Zgodnie ze szczególną zasadą rachunkowości ustaloną w § 7 ust. 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowościoraz

eprasa.pl c72cebe2a9

planów kont te jednostki organizacyjne odnoszą wyniki aktualizacji na fundusz podstawowy.

Poza funduszem podstawowym w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych w pasywach wykazywane są także **inne fundusze – tworzone na podstawie odrębnych przepisów.** Są to:

- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych,
- państwowe fundusze celowe,
- inne fundusze.

Fundusze te służą do gromadzenia i wydatkowania środków o specjalnym przeznaczeniu, poza planem finansowym wydatków jednostki budżetowej lub kosztów samorządowego zakładu budżetowego.

Kapitały obce obejmują aktualne zobowiązania jednostki wynikające z przeszłych zdarzeń gospodarczych. Obejmują składniki majątkowe, które zostały pozostawione do dyspozycji jednostek przez osoby trzecie (inne niż właściciele jednostki), na ograniczony czas. Ich zwrot w przyszłości doprowadzi do zmniejszenia aktywów jednostki. Kapitały obce mogą być długoterminowe (gdy są wymagalne powyżej roku) lub krótkoterminowe (z terminem zapadalności nieprzekraczającym roku). Kapitały obce – w zależności od osoby wierzyciela – dzieli się na:

- kredyty – udzielane przez banki,
- pożyczki – udzielane przez inne podmioty niż banki,
- zobowiązania (w tym wobec dostawców i wykonawców, pracowników, budżetów).

Jednak ze względu na regulacje zawarte w art. 80 i art. 89–91 uofp, zgodnie z którymi kredyty i pożyczki mogą być zaciągane wyłącznie przez Skarb Państwa lub JST, w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych **jedynymi źródłami kapitałów obcych mogą być zobowiązania.**

4.1. Fundusz jednostki

W bilansie w pozycji **A.I. „Fundusz jednostki”** jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe prezentują **saldo konta 800** „Fundusz jednostki”. Co do zasady jest to saldo Ma. Może jednak zdarzyć się, że wystąpi saldo Wn (tzw. ujemny stan funduszu) i taki stan nie będzie oznaczał nieprawidłowości.

PRZYKŁAD 18

Czy fundusz jednostki budżetowej może być ujemny?

Tak, może się zdarzyć, że fundusz jednostki budżetowej będzie wyrażony liczbą ujemną (saldo Wn konta 800).

Taka sytuacja może się np. zdarzyć w urzędach obsługujących organy JST. Saldo takie powstaje wtedy, gdy przychody zaliczone w danym roku do dochodów urzędu z tytułu dochodów nieujętych w planach finansowych innych jednostek oraz

eprasa.pl c72cebe2a9

przychody z tytułu dochodów budżetowych pobieranych przez sam urząd są wyższe niż stan funduszu własnego urzędu.

Ujemny stan funduszu jest wynikiem księgowania w ciągu roku dochodów i wydatków budżetowych na koncie 800. Okresowo (miesięcznie) suma zrealizowanych:

- dochodów budżetowych pomniejsza fundusz jednostki budżetowej,
- wydatków budżetowych zwiększa fundusz jednostki budżetowej.

Gdy przychody z tytułu dochodów budżetowych są wyższe niż poniesione wydatki danej jednostki oraz jej funduszu na początek okresu – saldo konta 800 może być wykazane po stronie Wn. Ponieważ jednak przy niewspółmiernie wysokich przychodach budżetowych jednostka osiągnie dodatni wynik finansowy, stan ten występuje przejściowo, do czasu zaksięgowania w kolejnym roku obrotowym na koncie 800 dodatniego wyniku finansowego za rok poprzedni.

Fundusz jednostki wycenia się na dzień bilansowy w wartości nominalnej (art. 28 ust. 1 pkt 10 uor).

4.2. Wynik finansowy netto i nadwyżka środków obrotowych

W bilansie w pozycji **A.II. „Wynik finansowy netto”** wykazuje się zysk lub stratę netto jednostki budżetowej albo samorządowego zakładu budżetowego. Wynik finansowy netto ustala się **na koncie 860 „Wynik finansowy”** (strata netto – saldo Wn, zysk netto – saldo Ma).

W jednostkach budżetowych wynik finansowy ustala się w sposób przedstawiony w **tabeli 6**.

Tabela 6. Ustalenie wyniku finansowego jednostki budżetowej

Konto 860	
Strona Wn	**Strona Ma**
Poniesione w roku obrotowym koszty rodzajowe, w korespondencji z kontami: ■ 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”	Zwiększenie stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku obrotowego, w korespondencji z kontem 490 „Rozliczenie kosztów” (w jednostkach budżetowych stosujących to konto)
	Przychody ze sprzedaży produktów w korespondencji z kontem 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”
	Przychody z tytułu dochodów budżetowych pobranych przez jednostkę budżetową, w korespondencji z kontem 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”

eprasa.pl c72cebe2a9

Zmniejszenie stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku obrotowego, w korespondencji z kontem 490 „Rozliczenie kosztów”	Przychody ze sprzedaży towarów, w korespondencji z kontem 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”
Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia, w korespondencji z kontem 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”	Przychody z operacji finansowych, w korespondencji z kontem 750 „Przychody finansowe”
Koszty operacji finansowych, w korespondencji z kontem 751 „Koszty finansowe”	Pozostałe przychody operacyjne, w korespondencji z kontem 760 „Pozostałe przychody operacyjne”
Pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji z kontem 761 „Pozostałe koszty operacyjne”	
Wartość sprzedanych materiałów w cenie sprzedaży lub nabycia, w korespondencji z kontem 760 „Pozostałe przychody operacyjne” (analitycznie: materiały)	
Wartość inwestycji sfinansowanych ze środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów, w korespondencji z kontem 740 „Dotacje i środki na inwestycje” (tylko państwowe i samorządowe jednostki budżetowe należące do systemu oświaty)	
Wartość środków zgromadzonych na wydzielonym rachunku dochodów, przeznaczonych na inwestycje, w korespondencji z kontem 740 „Dotacje i środki na inwestycje” (tylko państwowe jednostki budżetowe należące do systemu oświaty)	
Kwota środków pozostających na wyodrębnionym rachunku dochodów na dzień 31 grudnia roku obrotowego, podlegająca odprowadzeniu do budżetu JST **do 5 stycznia** roku kolejnego w korespondencji z kontem 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy” (tylko samorządowe jednostki budżetowe należące do systemu oświaty)	

W większości jednostek budżetowych wynik finansowy jest ujemny (strata). Jest to spowodowane tym, że jednostki budżetowe są tworzone w celu wykonywania zadań państwa lub JST nieodpłatnie lub za odpłatnością niepokrywającą kosztów świadczonych przez nie usług o charakterze publicznym. Straty przynoszone przez takie jednostki nie są oceniane w sposób negatywny, w szczególności nie są podstawą do ich likwidacji.

PRZYKŁAD 19

Przez wiele lat byłam zatrudniona jako główna księgowa w szkole niepublicznej. W zeszłym roku rozpoczęłam pracę w gminnej szkole publicznej i pierwszy raz sporządzam sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej. Szkoła kończy

eprasa.pl c72cebe2a9

rok obrotowy znaczną stratą, podobnie jak w poprzednich latach. Czy taki wynik finansowy jest prawidłowy? Czy kierownictwo szkoły może ponieść konsekwencje za niegospodarne działanie?

Straty w jednostkach budżetowych należących do systemu oświaty są normalne. Wynikają z przepisów regulujących gospodarkę finansową tych jednostek budżetowych, które świadczą nieodpłatnie usługi w zakresie nauczania dzieci i młodzieży.

Szkoła jako jednostka budżetowa może ewentualnie osiągać przychody z prowadzenia odpłatnej działalności ubocznej (np. prowadzenia punktu ksero czy okazjonalnego wynajmu pomieszczeń szkolnych na prowadzenie przez podmioty prywatne różnych kursów, szkół jazdy, szkół rodzenia). Nie ma jednak obowiązku prowadzenia takiej działalności dodatkowej, a kierownictwo szkoły nie jest rozliczane z efektów uzyskiwania tego typu przychodów, stanowiących dochody JST lub zatrzymywanych na rachunku wydzielonych dochodów. Straty w jednostkach budżetowych oświaty są zgodne z przepisami i nie stanowią podstawy do odpowiedzialności kierownictwa za niegospodarność.

Dodatni wynik finansowy notują zazwyczaj urzędy obsługujące organy JST, które pobierają w imieniu JST większość dochodów publicznoprawnych (podatkowych, publicznoprawnych o charakterze niepodatkowym i cywilnoprawnych).

Wynik finansowy w samorządowych zakładach budżetowych ustala się w sposób przedstawiony w **tabeli 7**.

Tabela 7. Ustalenie wyniku finansowego samorządowego zakładu budżetowego

Konto 860	
Strona Wn	**Strona Ma**
Poniesione w roku obrotowym koszty rodzajowe, w korespondencji z kontami: ■ 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”	Zwiększenie stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku obrotowego, w korespondencji z kontem 490 „Rozliczenie kosztów”
Zmniejszenie stanu produktów i rozliczeń międzyokresowych w stosunku do stanu na początek roku obrotowego, w korespondencji z kontem 490 „Rozliczenie kosztów” stosujących to konto)	Przychody ze sprzedaży produktów (wyrobów/usług), w korespondencji z kontem 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”
Wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu lub nabycia, w korespondencji z kontem 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”	Przychody ze sprzedaży towarów, w korespondencji z kontem 730 „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”

eprasa.pl c72cebe2a9

Koszty operacji finansowych, w korespondencji z kontem 751 „Koszty finansowe”	Przychody z operacji finansowych, w korespondencji z kontem 750 „Przychody finansowe”
Pozostałe koszty operacyjne, w korespondencji z kontem 761 „Pozostałe koszty operacyjne”	Pozostałe przychody operacyjne, w korespondencji z kontem 760 „Pozostałe przychody operacyjne”
Wartość sprzedanych materiałów w cenie sprzedaży lub nabycia, w korespondencji z kontem 760 „Pozostałe przychody operacyjne” (analitycznie: materiały)	Wartość dotacji otrzymanych na finansowanie działalności podstawowej, w korespondencji z kontem 740 „Dotacje i środki na inwestycje”
Wartość dotacji przekazanych do samobilansujących oddziałów samorządowych zakładów budżetowych, w korespondencji z kontem 740 „Dotacje i środki na inwestycje” (operacja obecnie nie występuje, mimo wymienienia jej w rozporządzeniu w sprawie rachunkowości oraz planów kont, ze względu na to, że w obowiązujących przepisach nie przewiduje się możliwości tworzenia samobilansujących oddziałów samorządowych zakładów budżetowych)	
Wartość środków własnych samorządowego zakładu budżetowego, wykorzystanych lub przeznaczonych na inwestycje, w korespondencji z kontem 740 „Dotacje i środki na inwestycje”	
Wartość obowiązkowych zmniejszeń wyniku finansowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, w korespondencji z kontem 870 „Podatki i obowiązkowe rozliczenia z budżetem obciążające wynik finansowy”	

Samorządowe zakłady budżetowe mogą osiągać zarówno dodatni, jak i ujemny wynik finansowy. Co do zasady zakłady powinny pokrywać koszty prowadzenia działalności z uzyskiwanych przychodów, jednak przepisy przewidują, że zasada ta nie zawsze musi być zachowana. Działalność prowadzona przez samorządowe zakłady budżetowe może być deficytowa z przyczyn niezależnych od nich, a mimo to, jako działalność pożytku publicznego, musi być podejmowana. Dlatego możliwe jest dotowanie zakładów z budżetów JST.

Jeśli zakłady osiągają zysk, rozliczają się z niego z macierzystą JST na zasadach szczególnych dotyczących tzw. **nadwyżki środków obrotowych.** Samorządowy zakład budżetowy może być zobowiązany do wpłacenia do budżetu JST nadwyżki środków obrotowych lub zwolniony z tego obowiązku, na mocy decyzji organu stanowiącego JST wyrażonej w formie uchwały (art. 15 ust. 7 uofp). Zasady ustalania nadwyżki podlegającej odprowadzeniu do budżetu JST są określone w sposób ogólnie obowiązujący dla wszystkich samorządowych zakładów budżetowych w § 42–44 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Natomiast

eprasa.pl c72cebe2a9

szczegółowe zasady rozliczeń samorządowego zakładu budżetowego z budżetem JST z tytułu tej nadwyżki powinny być ustalone w uchwale organu stanowiącego JST, wydanej na podstawie art. 16 ust. 2 pkt 5 uofp.

Rozliczenia z tytułu nadwyżki budżetowej w samorządowym zakładzie budżetowym ujmuje się **na koncie 820 „Rozliczenie wyniku finansowego"**. Kwota nadwyżki środków obrotowych za dany rok, podlegająca odprowadzeniu do budżetu, jest wykazana na saldzie Wn tego konta. Nadwyżkę tę prezentuje się w bilansie w osobnej pozycji – **A.III. „Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (–)"** występującej wyłącznie w samorządowych zakładach budżetowych.

4.3. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek

Pozycja **A.IV. „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek"** występuje wyłącznie w bilansach:

- państwowych jednostek budżetowych obsługujących organy założycielskie i nadzorujących przedsiębiorstwa państwowe oraz inne jednostki organizacyjne,
- urzędów obsługujących organy JST, będących organami założycielskimi i nadzorującymi przedsiębiorstw komunalnych i innych jednostek organizacyjnych.

Prezentuje się tu **saldo Ma konta 855** „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek", które wyraża stan funduszu mienia zlikwidowanych przedsiębiorstw lub innych jednostek organizacyjnych, przejętego przez organ założycielski lub nadzorujący, a nieprzekazanego spółkom, innym jednostkom organizacyjnym lub nieprzejętego na własne potrzeby, lub wartość mienia sprzedanego, ale jeszcze niespłaconego (zob. odpowiednio **opis poz. A.V aktywów w rozdziale 2.5**).

4.4. Państwowe fundusze celowe i inne fundusze

Pozycja **C. „Państwowe fundusze celowe"** występuje wyłącznie w bilansach państwowych jednostek budżetowych, które obsługują organy będące dysponentami państwowych funduszy celowych.

Państwowy fundusz celowy nie jest osobną jednostką organizacyjną (art. 29 uofp). Jest to wyodrębniony rachunek bankowy, którym dysponuje minister wskazany w ustawie tworzącej fundusz albo inny organ wskazany w tej ustawie. Na rachunku tym gromadzi się środki publiczne, w ramach których finansuje się wyodrębnione zadania państwa.

W pozycji C wykazuje się **saldo Ma konta 853** „Fundusze celowe". Jeśli na tym koncie są ujmowane także inne fundusze, dane do ww. pozycji ustala się na podstawie sald Ma ewidencji analitycznej do tego konta – odpowiadającej stanowi państwowych funduszy celowych.

Inne fundusze wykazuje się w osobnej pozycji bilansu (D.II.8.2. „Inne fundusze"). Są to m.in. fundusze tworzone w zakładach pracy chronionej (zakładowy fundusz rehabilitacji) i zakładach aktywności zawodowej (zakładowy fundusz aktywności) na podstawie

eprasa.pl c72cebe2a9

przepisów ustawy z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych. Status ten mogą otrzymać m.in. samorządowe zakłady budżetowe.

Fundusze wycenia się na dzień bilansowy w wartości nominalnej (art. 28 ust. 1 pkt 10 uor).

4.5. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania

W pozycji **D. „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania"** wykazuje się różnorodne pasywa, w tym:

- zobowiązania długo i krótkoterminowe,
- sumy obce,
- fundusze specjalne,
- rozliczenia środków na wydatki i z tytułu dochodów budżetowych,
- rozliczenia międzyokresowe,
- rezerwy na zobowiązania.

4.5.1. Zobowiązania

Zobowiązania to wynikający z przeszłych zdarzeń obowiązek wykonania świadczeń o wiarygodnie określonej wartości, które spowodują wykorzystanie już posiadanych lub przyszłych aktywów jednostki (art. 3 ust. 1 pkt 20 uor).

W bilansie zobowiązania wykazuje się **w podziale na długo- i krótkoterminowe.** Do zobowiązań krótkoterminowych zalicza się ogół zobowiązań z tytułu dostaw i usług, a także całość lub tę część pozostałych zobowiązań, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego (art. 3 ust. 1 pkt 22 uor). Zobowiązania długoterminowe definiuje się jako przeciwieństwo zobowiązań krótkoterminowych.

W ewidencji księgowej zobowiązania ujmuje się od chwili ich powstania do momentu ostatecznej likwidacji – niezależnie od wymaganego terminu ich płatności. To powoduje, że w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wykazuje się zarówno zobowiązania niewymagalne (których termin płatności na dzień bilansowy jeszcze nie upłynął), jak i wymagalne (przeterminowane).

Zobowiązania dla celów bilansowych wycenia się w kwocie wymagającej zapłaty (art. 28 ust. 1 pkt 8 uor). Rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont nie przewiduje w tym zakresie żadnych szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Szczegółowe wskazówki w zakresie wyceny zobowiązań na dzień bilansowy zawiera Stanowisko w sprawie rozrachunków z kontrahentami.

Kwota wymagająca zapłaty w przypadku zobowiązań obejmuje wierzytelność główną wraz z wymagalnymi na dzień bilansowy kwotami ubocznymi (w tym zwłaszcza odsetkami za opóźnienie). Kwota wymagająca zapłaty zobowiązania jest równa kwocie nominalnej (wskazanej na dowodzie obcym: rachunku, fakturze, w decyzji, nocie

eprasa.pl c72cebe2a9

księgowej lub dowodzie własnym: liście płac, wniosku o zaliczkę) na dzień powstania zobowiązania:

- pomniejszonej o kwoty spłacone od dnia powstania do dnia bilansowego,
- pomniejszonej lub powiększonej o kwoty korekt (wynikających z poprawienia omyłek, udzielenia opustów, rabatów lub wycofania opustów, rabatów),
- powiększonej o kwoty uboczne powstałe od dnia powstania do dnia bilansowego (odsetki, opłaty prolongacyjne, koszty dochodzenia, w tym koszty sądowe, inne opłaty o charakterze sankcyjnym).

Kwoty uboczne powstają tylko w stosunku do zobowiązań wymagalnych (czyli takich, których termin płatności na dzień bilansowy już upłynął).

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mają **obowiązek terminowego regulowania zobowiązań** (art. 44 ust. 3 pkt 3 lit. 3 uofp). W związku z tym zobowiązania wymagalne mogą w nich występować jedynie sporadycznie. Jeśli do tego dojdzie, jednostki mają obowiązek doliczania do długu na dzień bilansowy kwot ubocznych (odsetek kapitałowych, odsetek za opóźnienia, opłat prolongacyjnych i innych), ponieważ muszą regulować zobowiązania zgodnie z przepisami dotyczącymi ponoszenia wydatków (art. 44 ust. 2 uofp). Mogą nie doliczać do zobowiązań głównych kwot ubocznych wyłącznie wtedy, gdy wynika to z przepisów ustawowych lub uzyskają formalną decyzję wierzyciela o ich nienaliczaniu, niedochodzeniu lub umorzeniu.

PRZYKŁAD 20

Gminna jednostka budżetowa nie uregulowała w grudniu w terminie zobowiązań wobec kontrahentów, ponieważ nie otrzymała środków z budżetu gminy. Gmina ich nie przekazała z powodu poważnych problemów z zachowaniem płynności finansowej.

Kierownik jednostki budżetowej wiedział o tych problemach, w związku z tym z wyprzedzeniem zawarł z kontrahentami ugody pozasądowe w sprawie przesunięcia terminów płatności zobowiązań. W rezultacie kontrahenci nie mieli prawa do odsetek za opóźnienie, a w ugodach nie zażądali także opłat prolongacyjnych.

W wyniku działań kierownika jednostki zobowiązania uboczne na dzień bilansowy nie powstały. Gdyby jednak nie zareagował na czas, jednostka musiałaby doliczyć do zobowiązań:

- przedterminowych – odsetki za opóźnienie,
- których terminy płatności zostały odroczone – opłaty prolongacyjne.

W kwocie wymagającej zapłaty wycenia się wszystkie zobowiązania jednostki, w tym podatkowe, publicznoprawne niepodatkowe, cywilnoprawne i pracownicze.

Jeśli jednostka ma zobowiązania wyrażone w walutach obcych, to po wycenie w kwocie wymagającej zapłaty dokonanej w walutach obcych musi całość zobowiązań przeliczyć na walutę polską, według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty obcej przez NBP, na dzień bilansowy (art. 30 ust. 1 pkt 1 uor).

eprasa.pl c72cebe2a9

Ponieważ normą jest, że kurs waluty obcej zastosowany do przeliczenia zobowiązań na moment ujęcia ich w księgach rachunkowych różni się od kursu zastosowanego do ich wyceny na dzień bilansowy, powstają tzw. **różnice kursowe**. Różnice te mogą być:

- **dodatnie** – gdy kurs waluty obcej na dzień bilansowy jest niższy niż kurs na dzień ujęcia zobowiązania w księgach rachunkowych,
- **ujemne** – gdy kurs waluty obcej na dzień bilansowy jest wyższy niż kurs na dzień ujęcia zobowiązania w księgach rachunkowych.

W ewidencji księgowej **nie kompensuje się dodatnich i ujemnych różnic kursowych**. Wynika to z tzw. **zasady zakazu kompensat** z art. 7 ust. 3 uor. Różnice kursowe ujmuje się w księgach rachunkowych jako przychody lub koszty finansowe. Jednocześnie odpowiednio trzeba skorygować wartość zobowiązań, w związku z którymi powstały.

Zobowiązania długoterminowe wykazuje się w pozycji D.I. W szczególności wykazuje się tu zobowiązania z tytułu nabycia na raty nieruchomości na własność Skarbu Państwa lub JST przez jednostki organizacyjne mające do tego upoważnienia, które obejmują trwały zarząd z mocy prawa nad tymi nieruchomościami, albo przez urzędy obsługujące organy JST na potrzeby tej JST. Do pozycji przenosi się **sumę sald Ma z kont zespołu 2 – „Rozrachunki i rozliczenia"** (poza kontem 201), w części dotyczącej zobowiązań długoterminowych.

Pozycja ta może nie występować w bilansie większości jednostek organizacyjnych ze względu na to, że z reguły nie mają one kompetencji do zaciągania zobowiązań przekraczających rok budżetowy.

W pozycji D.II. „Zobowiązania krótkoterminowe" wykazuje się zobowiązania w podziale według tytułów ich powstania. Powiązania poszczególnych pozycji bilansu z kontami księgi głównej dotyczącymi zobowiązań, wraz z komentarzem przedstawia **tabela 8.**

Tabela 8. Powiązania poszczególnych pozycji bilansu z zakresu zobowiązań krótkoterminowych z kontami księgi głównej

Powiązanie z kontem syntetycznym Symbol i nazwa konta	Komentarz
D.II.1. „Zobowiązania z tytułu dostaw i usług"	
Ma 201 „Zobowiązania z tytułu dostaw i usług"	Pozycja występuje we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych. Jeśli pozostaje pusta, zazwyczaj świadczy to o nieprawidłowości. **Nieprawidłowość 1 – nieujmowanie w księgach rachunkowych rozrachunków** Jednostki ujmują zobowiązania łącznie z ich spłatą pod datą zapłaty. To powoduje, że w ich księgach rachunkowych nie ma w ogóle zobowiązań ani w ciągu roku, ani na dzień bilansowy. Stanowi to naruszenie art. 40 ust. 2 pkt 2 uofp i art. 6 ust. 1 uor.

eprasa.pl c72cebe2a9

Powiązanie z kontem syntetycznym Symbol i nazwa konta	Komentarz
	Nieprawidłowość 2 – niezachowanie zasady memoriału Jednostki ujmują zobowiązania dotyczące grudnia roku obrotowego, wynikające z dowodów wystawionych lub otrzymanych w styczniu roku kolejnego, pod datą wystawienia lub otrzymania dowodów. Stanowi to naruszenie art. 6 ust. 1 uor. **Nieprawidłowość 3 – uregulowanie zobowiązań powstałych w grudniu przed wymagalnym terminem płatności, przypadającym na styczeń roku kolejnego** Takie postępowanie stanowi naruszenie zasad prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zgodnie z którymi jednostki powinny regulować zobowiązania w terminach ich płatności (art. 44 ust. 3 pkt 3 uofp). Jeśli termin płatności zobowiązania za grudzień przypada w styczniu roku kolejnego, płatność powinna być ujęta w planie finansowym wydatków jednostki na rok kolejny po roku obrotowym i wtedy uregulowana. Jednostki budżetowe nie powinny spłacać przed czasem swoich zobowiązań, ponieważ może to powodować problemy z płynnością finansową budżetu, z którego otrzymują środki na pokrycie wydatków. **Nieprawidłowość 4 – skompensowanie sald zobowiązań z saldami należności** (występuje tylko w samorządowych zakładach budżetowych, w jednostkach budżetowych nie ma wystarczającej kwoty do kompensaty ze względu na ujmowanie należności z tytułu dostaw i usług na koncie 221). Kompensata należności i zobowiązań powoduje wyzerowanie zobowiązań, gdy są one niższe niż należności. Kompensata należności i zobowiązań narusza art. 7 ust. 3 uor. Powoduje, że „znikają" w bilansie i powodują jednocześnie zaniżenie kwoty należności.
Ma 300 „Rozliczenie zakupu" (analitycznie: dostawy niefakturowane)	Saldo na tym koncie powstaje w sytuacji, gdy materiały (towary) zostały na dzień bilansowy dostarczone do jednostki i przyjęte do jej magazynu, lecz jednostka nie otrzymała jeszcze od dostawcy faktury. Na potrzeby sporządzenia bilansu jednostki budżetowej (samorządowego zakładu budżetowego) wartość dostaw niefakturowanych trzeba doliczyć do zobowiązań jednostki ujętych na koncie 201. Saldo może nie występować w jednostkach organizacyjnych, które nie miały na dzień bilansowy dostaw niefakturowanych.
D.II.2. „Zobowiązania wobec budżetów"	
Ma 225 „Rozrachunki z budżetami"	Pozycja występuje we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych. Wykazuje się tu zobowiązania jednostek organizacyjnych z tytułu podatków: ■ do opłacania których jednostki są zobowiązane jako podatnicy, np. podatków i opłat lokalnych, ■ w przypadku rozliczania których jednostki pełnią funkcję płatników, np. zaliczki na podatek dochodowych od osób fizycznych od wynagrodzeń wypłacanych pracownikom jednostki. W samorządowych zakładach budżetowych – oprócz ww. operacji – na koncie 225 ewidencjonuje się także rozrachunki z tytułu:

eprasa.pl c72cebe2a9

	■ dotacji otrzymanych przez zakład z budżetu JST, ■ podatku dochodowego od osób prawnych, ■ nadwyżki środków obrotowych podlegającej odprowadzeniu do budżetu ■ JST. Z kolei w samorządowych jednostkach budżetowych należących do systemu oświaty ta pozycja bilansu dotyczy nadwyżki środków pozostających na wydzielonym rachunku dochodów, podlegającej odprowadzeniu do budżetu JST. Ze względu na obowiązujące przepisy, zgodnie z którymi powstałe zobowiązania, dotyczące miesięcy końcowych roku obrotowego, są płatne w styczniu roku kolejnego, w jednostkach organizacyjnych zawsze powinna występować ta pozycja. Prawidłowo powinna obejmować zobowiązania niewymagalne w roku obrotowym. W jednostkach organizacyjnych, które mają problemy finansowe, pozycja może obejmować także zobowiązania przeterminowane, w tym odroczone i rozłożone na raty decyzjami właściwych organów. Kwot zobowiązań zazwyczaj nie niweluje ich skompensowanie z saldem Wn (należności od budżetów), gdyż ukazuje kwotę nadpłat jednostki organizacyjnej. A nadpłaty w tych zobowiązaniach albo nie występują, albo nie stanowią znacznych sum.
D.II.3. „Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń”	
Ma 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”	Pozycja występuje we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych. Wykazuje się tu zobowiązania jednostek organizacyjnych z tytułu ubezpieczeń społecznych pracowników, które pobiera ZUS. Ze względu na obowiązujące przepisy, zgodnie z którymi powstałe zobowiązania, dotyczące grudnia roku obrotowego, są płatne w styczniu roku kolejnego, w jednostkach organizacyjnych zawsze powinna występować ta pozycja. Prawidłowo powinna obejmować zobowiązania niewymagalne w roku obrotowym. W jednostkach organizacyjnych, które mają problemy finansowe, pozycja może obejmować także zobowiązania przeterminowane, w tym odroczone i rozłożone na raty decyzjami właściwych organów. Kwot zobowiązań zazwyczaj nie niweluje ich skompensowanie z saldem Wn (należności od odpowiednich podmiotów), gdyż ukazuje kwotę nadpłat jednostki organizacyjnej. A nadpłaty w tych zobowiązaniach albo nie występują, albo nie stanowią znacznych sum.
D.II.4. „Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń”	
Ma 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”	Pozycja występuje we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych. Wykazuje się tu zobowiązania jednostek organizacyjnych z tytułu: ■ wynagrodzeń za grudzień – płatnych w styczniu roku kolejnego, ■ dodatkowego wynagrodzenia rocznego za zakończony rok obrotowy, płatnego do końca marca roku kolejnego. Prawidłowo należy prezentować zobowiązania niewymagalne w roku obrotowym. W jednostkach organizacyjnych, które mają problemy finansowe, pozycja może obejmować także zobowiązania przeterminowane. Kwot zobowiązań zazwyczaj nie niweluje ich skompensowanie z saldem Wn (należności od pracowników z tytułu wynagrodzeń nadpłaconych i zaliczek na poczet wynagrodzeń), gdyż te należności albo nie występują, albo nie stanowią znacznych sum.

eprasa.pl c72cebe2a9

Powiązanie z kontem syntetycznym Symbol i nazwa konta	Komentarz
D.II.5. „Pozostałe zobowiązania”	
Ma 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”	Pozycja występuje wyłącznie w jednostkach budżetowych. Wykazuje się tu zobowiązania jednostki wynikające z obowiązku zwrotu kwot należności stanowiących dochody budżetowe, nadpłaconych przez dłużników.
Ma 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”	Pozycja występuje we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych. Wykazuje się tu zobowiązania jednostek organizacyjnych z tytułu zobowiązań innych niż pobierane przez ZUS.
Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”	Pozycja może występować sporadycznie we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych, np. w sytuacji, gdy jednostka: ■ do dnia bilansowego nie dokonała rozliczeń z pracownikami z tytułu wydatków poniesionych na rzecz jednostki przez pracowników z własnych środków (w tym finansowanych z zaliczek), ■ wypłaca należności z tytułu ryczałtów za korzystanie z pojazdów prywatnych do celów służbowych (na saldzie mogą pozostawać niewymagalne należności za grudzień, wypłacane w styczniu roku kolejnego). Zawsze trzeba jednak sprawdzić, czy brak zobowiązań nie jest spowodowany skompensowaniem ich z należnościami od pracowników, które zawsze są wyższe niż zobowiązania, ponieważ na koncie tym ujmuje się należności od pracowników z tytułu pożyczek udzielonych z ZFŚS. Kompensaty należności i zobowiązań zakazuje art. 7 ust. 3 uor.
Ma 240 „Pozostałe rozrachunki”	Pozycja może występować we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych, które mają m.in. zobowiązania sporne wobec kontrahentów lub pracowników, zobowiązania wewnątrzzakładowe z tytułu nieprzekazania na rachunek ZFŚS należnych odpisów za dany rok. Nie ujmuje się tu sum depozytowych z pozycji D.II.6.
Ma 245 „Wpływy do wyjaśnienia”	Pozycja oznacza stan niewyjaśnionych wpłat, czyli wpłat na rachunki bankowe jednostki, co do których nie dało się ustalić przed dniem bilansowym tytułu wpłaty albo osoby wpłacającej. Tego rodzaju wpływy co do zasady powinny być wyjaśniane i likwidowane przez przelew na właściwy rachunek bankowy lub zwrot osobie wpłacającej w ciągu roku budżetowego. Niemniej jednak na koniec roku mogą pozostawać kwoty nierozliczone, które: ■ wpłynęły pod koniec roku i w zwykłym trybie nie udało się ich rozliczyć przed 31 grudnia, ■ zostały wniesione przez osoby fizyczne i prawne o niedającej się ustalić tożsamości, adresach, z nieistniejących lub niedających się ustalić tytułów. Jeśli saldo konta jest wysokie, zawsze na dzień bilansowy trzeba sprawdzić, czy nie jest ono wynikiem niepodejmowania przez pracowników postępowań wyjaśniających, zmierzających do rozliczenia niewyjaśnionych wpływów.

eprasa.pl c72cebe2a9

D.II.6. „Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)”	
Ma 240 „Pozostałe rozrachunki” (analitycznie: sumy obce)	Pozycja może nie występować w jednostkach organizacyjnych, które nie przechowują według stanu na dzień bilansowy żadnych sum obcych. Jest tak np. w samorządowych jednostkach budżetowych, w imieniu których zamówienia publiczne realizują urzędy obsługujące organy JST lub samorządowe CUW. W tych przypadkach sumy depozytowe (wadia, zabezpieczenia należytego wykonania umów) są przechowywane w jednostkach obsługujących i wykazywane w ich bilansach.
D.II.7. „Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych”	
Ma 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”	Pozycja występuje wyłącznie w jednostkach budżetowych. Może pozostać pusta (wartość „0”), jeśli dana jednostka na dzień bilansowy odprowadziła do odpowiedniego budżetu wszystkie pobrane dochody oraz wszystkie niewykorzystane środki, które otrzymała na wydatki.
Ma 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”	
Ma 227 „Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich”	Dane w tym zakresie mogą wystąpić wyłącznie w państwowych jednostkach budżetowych.
Ma 228 „Rozliczenie środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi”	

4.5.2. Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych

Do zobowiązań krótkoterminowych w bilansie jednostki budżetowej (samorządowego zakładu budżetowego) zalicza się także fundusze specjalne, w szczególności zakładowy fundusz świadczeń socjalnych i inne fundusze.

Saldo Ma konta 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” przenosi się do pozycji D.II.8.1. Pozycja ta nie może pozostawać pusta (wartość „0”) ani w jednostkach budżetowych, ani w samorządowych zakładach budżetowych, ponieważ jednostki te muszą obowiązkowo tworzyć ZFŚS (art. 3 ust. 2 ustawy z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; dalej: ustawa o ZFŚS). A zatem wartość „0” w tej pozycji zawsze oznacza nieprawidłowość, choć przyczyny mogą być różne.

Podstawową przyczyną błędu jest **nieutworzenie ZFŚS w jednostce organizacyjnej**.

PRZYKŁAD 21 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

Jednostka organizacyjna powiatu zatrudnia pięciu pracowników w przeliczeniu na pełne etaty, jednak nie utworzyła ZFŚS.

Kierownik wyjaśnił, że jednostka nie miała wystarczających środków na wydatki z tytułu odpisów obowiązkowych na ZFŚS. Pracownicy jednostki mieli zapewnione świadczenia socjalne w ramach ZFŚS utworzonego przez starostwo powiatowe.

eprasa.pl c72cebe2a9

Świadczenia były finansowane z odpisów podstawowych naliczanych na pracowników zatrudnionych w starostwie.

Takie rozwiązanie było stosowane przez wiele lat i pozostawało akceptowane przez powiat, który w ten sposób ograniczał wydatki budżetowe podległej jednostki budżetowej. Dopiero zalecenia pokontrolne RIO spowodowały uporządkowanie tej kwestii i utworzenie ZFŚS zgodnie z przepisami.

Drugą przyczyną niewypełnienia pozycji D.II.8.1 jest **nieprawidłowe połączenie ZFŚS jednostek samorządowych**.

PRZYKŁAD 22 – NIEPRAWIDŁOWOŚĆ

W gminach niektórzy pracodawcy nie tworzą ZFŚS dla swoich jednostek. Zamiast tego powstaje jeden wspólny fundusz – przy urzędzie obsługującym organy JST lub przy jednostce obsługującej CUW.

Wydatki na odpisy na ZFŚS za wszystkich pracowników zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych gminy planowane są wyłącznie w budżcie gminy i przekazywane na rachunek bankowy jednostki organizacyjnej obsługującej połączony fundusz (urzędu lub jednostki obsługującej – CUW). Ta jednostka ma założony jeden rachunek bankowy ZFŚS i finansuje w jego ramach świadczenia dla osób uprawnionych. W rezultacie tylko ta jednostka ma fundusz i wykazuje go w swoim bilansie.

Takie połączenie ZFŚS wszystkich jednostek organizacyjnych JST nie ma podstaw prawnych w obowiązujących przepisach. Ustawa o ZFŚS w art. 9 przewiduje wprawdzie możliwość prowadzenia przez pracodawców wspólnej działalności socjalnej, ale nie zwalnia pracodawców z obowiązku tworzenia odrębnych funduszy. Każdy z nich musi tworzyć fundusz i mieć osobny rachunek bankowy do jego obsługi.

Jedynie niektóre świadczenia socjalne mogą być realizowane wspólnie – dla określonych grup uprawnionych. Wówczas koszty takiej wspólnej działalności rozlicza się na zasadach określonych w umowie łączącej pracodawców i dokonuje wzajemnych przelewów środków na ich pokrycie. Każda jednostka w takiej sytuacji ma ZFŚS – ewidencjonowany na koncie 851 – gdzie, oprócz normalnych kierunków zwiększeń i zmniejszeń, występują dodatkowo środki przekazane lub otrzymane na finansowanie wspólnej działalności socjalnej.

Zerowy stan ZFŚS na dzień bilansowy, który byłby prawidłowy, mógłby wystąpić tylko w wyjątkowych przypadkach. Dotyczy to jednostek, które w danym roku nie udzielały świadczeń zwrotnych i nie miały z tego tytułu wcześniejszych należności, a wszystkie środki zgromadzone na rachunku bankowym ZFŚS (w szczególności w całości przekazany odpis podstawowy, skorygowany na koniec roku z kwoty planowanej do faktycznej) zostały wydatkowane na świadczenia bezzwrotne dla pracowników, bez powstania jakichkolwiek zobowiązań.

Oprócz przeprowadzenia na koniec roku obowiązkowej weryfikacji salda konta 851 wskazane jest sprawdzenie prawidłowości stanu ZFŚS, zgodnie ze **schematem.**

eprasa.pl c72cebe2a9

Schemat. Kontrola prawidłowości stanu ZFŚS wykazanego na koncie 851

Stan funduszu (saldo Ma konta 851) =		
suma sald Wn kont	**–**	**suma sald Ma kont**
101 „Kasa” Środki pieniężne funduszu w kasie jednostki 135 „Rachunek środków funduszy specjalnego przeznaczenia” Środki pieniężne funduszu na wyodrębnionym rachunku bankowym 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” Należności z tytułu: 1) udzielonych pożyczek na cele mieszkaniowe od dłużników i żyrantów będących pracownikami jednostki, 2) odpłatności całkowitej lub częściowej za świadczenia socjalne udzielane przez pracodawcę pracownikom jednostki 240 „Pozostałe rozrachunki” Należności z tytułu: 1) udzielonych pożyczek na cele mieszkaniowe od dłużników i żyrantów niebędących pracownikami jednostki (emerytów, rencistów, byłych pracowników), 2) odpłatności całkowitej lub częściowej za świadczenia socjalne udzielane przez pracodawcę innych osobom niż pracownicy, 3) rozliczeń wewnątrzzakładowych (działalności podstawowej jednostki wobec funduszu) – m.in. należnych, a nieprzekazanych odpisów, kosztów obsługi rachunku ZFŚS pobranych przez bank z rachunku ZFŚS, kwot pobranych z rachunku ZFŚS na wydatki jednostki		201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami” Zobowiązania wobec dostawców i wykonawców z tytułu dostaw i usług wykonanych na rzecz ZFŚS 240 „Pozostałe rozrachunki” Zobowiązania wewnątrzzakładowe (funduszu wobec działalności podstawowej jednostki) z tytułu nadmiernie przekazanych odpisów

4.5.3. Rezerwy na zobowiązania

W bilansie w pozycji **D.III. „Rezerwy na zobowiązania”** wykazuje się rezerwy właściwe, czyli zobowiązania, których termin wymagalności lub kwota nie są pewne. Tworzy się je zgodnie z zasadą ostrożności – po to, aby w wyniku finansowym uwzględnić zobowiązania na znane jednostce ryzyko, grożące straty lub skutki innych zdarzeń (art. 7 ust. 1 pkt 5 i art. 35d uor).

eprasa.pl c72cebe2a9

Rezerwy w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych najczęściej tworzy się:

- z tytułu odroczonego podatku dochodowego (tylko samorządowe zakłady budżetowe),
- na przyszłe zobowiązania wynikające z operacji w toku (np. kary umowne),
- na przyszłe zobowiązania wynikające z trwających postępowań sądowych (kary, odszkodowania, koszty sądowe).

Rezerwy wycenia się w uzasadnionej, wiarygodnie oszacowanej wartości (art. 28 ust. 1 pkt 9 uor). Rezerwy są ujęte na **saldzie Ma konta 840** „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów" (analitycznie: rezerwy).

W bilansie pozycja D.III może pozostawać pusta (wartość „0") w tych jednostkach, które na dzień bilansowy nie mają żadnych rezerw albo korzystają z uproszczeń polegających na:

- niezachowaniu zasady ostrożności przy wycenie rezerw,
- pomijaniu w ewidencji zdarzeń nieistotnych.

Od 1 stycznia 2025 r. jednostki mikro i małe mają prawo do zrezygnowania z zachowania zasady ostrożności przy wycenie aktywów i pasywów (art. 7 ust. 2b uor), pod warunkiem że stosowanie określonych uproszczeń nie zostanie w stosunku do nich wyłączone przez uor.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe zaliczane do kategorii mikro i małych nie mogą zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie pasywów w zakresie tworzenia rezerw na znane tym jednostkom ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń (art. 7 ust. 2c pkt 1 uor). Natomiast samorządowe zakłady budżetowe zaliczane do jednostek mikro lub małych mogą odstąpić od ustalania rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego (art. 37 ust. 10 uor).

Wszystkie jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mogą odstąpić od tworzenia rezerw na zobowiązania zgodnie z zasadą istotności, tzn. jeśli uproszczenia te nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (art. 8 ust. 1 uor).

Kierownicy jednostek, którzy zamierzają stosować dozwolone uproszczenia, muszą zawrzeć odpowiednie postanowienia w polityce rachunkowości.

PRZYKŁAD 23

Czy państwowa jednostka budżetowa ma obowiązek ustalania rezerw na przyszłe zobowiązania?

Tak, państwowa jednostka budżetowa ma obowiązek tworzenia rezerw na przyszłe zobowiązania. Może jednak z tego zrezygnować w ramach uproszczeń w prowadzeniu rachunkowości, jeśli wielkość rezerw nie ma istotnego ujemnego wpływu na przedstawienie sytuacji majątkowej i wyniku finansowego tej jednostki.

eprasa.pl c72cebe2a9

Państwowa jednostka budżetowa prowadzi rachunkowość zgodnie z przepisami uor, z wyjątkami przewidzianymi w przepisach o finansach publicznych (art. 40 ust. 1 uofp). Żadne ze szczególnych zasad rachunkowości nie zwalniają tej jednostki z zachowania zasady ostrożności przy tworzeniu rezerw na przyszłe zobowiązania. Tak więc państwowa jednostka budżetowa może takich rezerw nie tworzyć tylko, jeśli zezwolą jej na to ogólne przepisy z zakresu rachunkowości. Taką możliwość daje art. 4 ust. 1 i 4 uor, który pozwala kierownikowi jednostki ustalić w polityce rachunkowości jednostki uproszczenia w wycenie pasywów, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego.

Z możliwości wprowadzenia takiego uproszczenia mogą korzystać także kierownicy samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

4.6. Rozliczenia międzyokresowe

W bilansie w pozycji **D.IV. „Rozliczenia międzyokresowe”** wykazuje się:

- **bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów** – ujęte na **saldzie Ma konta 640** „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”,
- **rozliczenia międzyokresowe przychodów** – ujęte na **saldzie Ma konta 840** „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów tworzy się jako rezerwy na przyszłe zobowiązania związane z działalnością operacyjną (statutową) jednostki, które zostaną poniesione w przyszłości, choć dotyczą okresu bieżącego, ale ich kwota nie jest pewna (art. 39 ust. 2 uor oraz KSR nr 6 „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe”).

Ta pozycja występuje najczęściej w jednostkach organizacyjnych świadczących odpłatne usługi i dostawy, które tworzą rezerwy na koszty napraw gwarancyjnych i reklamacji.

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są zwolnione z obowiązku dokonywania biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych (na podstawie szczególnej zasady rachunkowości z § 14 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Zamiast tego w „Informacji dodatkowej” do sprawozdania finansowego muszą podać kwotę wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze w danym okresie sprawozdawczym. Do świadczeń tych zalicza się w szczególności nagrody jubileuszowe, odprawy emerytalne i rentowe oraz ekwiwalenty za niewykorzystane urlopy.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmują te przychody, które powstają w innym okresie sprawozdawczym niż okres, którego dotyczą. Mogą występować we wszystkich rodzajach jednostek organizacyjnych z tytułu przedpłat i zaliczek

eprasa.pl c72cebe2a9

otrzymanych od kontrahentów za dostawy lub usługi, które zostaną wykonane w kolejnych okresach sprawozdawczych (np. opłacone z góry czynsze najmu, dzierżawy, zaliczkowane dostawy lub usługi).

Rozliczenia międzyokresowe wycenia się w wartości nominalnej wynikającej z:

- dowodu księgowego dla rozliczeń międzyokresowych przychodów (art. 28 ust. 1 pkt 10 uor) albo
- oszacowania dla rezerw na przyszłe zobowiązania (art. 28 ust. 1 pkt 9 uor).

W bilansie pozycja D.IV może pozostawać pusta (wartość „0") w tych jednostkach, które na dzień bilansowy nie mają żadnych rozliczeń międzyokresowych albo korzystają z uproszczeń polegających na pomijaniu w ewidencji zdarzeń nieistotnych.

Wszystkie jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mogą odstąpić od ujmowania w ewidencji biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów lub rozliczeń międzyokresowych przychodów, jeśli uproszczenia te nie wywierają istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki (art. 8 ust. 1 uor).

Kierownicy jednostek, którzy zamierzają stosować dozwolone uproszczenia, muszą zawrzeć odpowiednie postanowienia w polityce rachunkowości.

5. Prawidłowość bilansu – praktyczna lista kontrolna

Rzetelne sporządzenie bilansu wymaga nie tylko poprawnego przeniesienia sald z ksiąg rachunkowych, lecz także oceny ich kompletności, wiarygodności i zgodności z obowiązującymi przepisami. W praktyce wiele wątpliwości pojawia się dopiero wtedy, gdy porównuje się dane z ewidencji z ich miejscem w bilansie i analizuje ich charakter – czy są to aktywa, czy pasywa, czy mają właściwą wartość, czy wynikają z prawidłowo przeprowadzonej inwentaryzacji i czy wynikają ze zdarzeń ujętych we właściwym okresie sprawozdawczym.

Listy kontrolne (**tabele 9 i 10**) pozwolą sprawdzić, czy bilans jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego został wypełniony zgodnie z przepisami, danymi z ksiąg rachunkowych oraz wynikami inwentaryzacji.

Tabela 9. Prawidłowość sporządzenia bilansu – aktywa i pasywa

Lp.	Odpowiedz na pytania	Tak/Nie/ Nie dotyczy Uwagi
1	Czy kwota w pozycji A.I. „Wartości niematerialne i prawne" we wszystkich jednostkach:	x
a)	jest wartością historyczną (ustaloną w cenie nabycia),	

eprasa.pl c72cebe2a9

b)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji metodą weryfikacji danych ksiąg rachunkowych z dokumentacją na 31 grudnia 2025 r.?	
2	Czy w pozycji A.II.1.1. „Grunty" w urzędach obsługujących JST wykazano oddzielnie wartość gruntów pozostających na stanie JST:	x
a)	nieprzekazanych w zarząd podległym jednostkom budżetowym i samorządowym zakładom budżetowym (pozycja A.II.1.1. „Grunty"),	
b)	oddanych w użytkowanie wieczyste osobom prawnym i fizycznym (pozycja A.II.1.1.1. „Grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom")?	
3	Czy w urzędach obsługujących JST w pozycji A.I.1.1. „Grunty" ujęto wartość prawa użytkowania wieczystego gruntów przysługującego tym jednostkom na gruntach Skarbu Państwa?	
4	Czy w pozycji A.II.1.1. „Grunty" w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych wykazano wartość gruntów/prawa użytkowania wieczystego gruntu, oddanych tym jednostkom w trwały zarząd?	
5	Czy kwota w pozycji A.II.1.1. „Grunty" we wszystkich jednostkach organizacyjnych:	x
a)	jest wartością historyczną (ustaloną w cenie nabycia),	
b)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji metodą weryfikacji danych ksiąg rachunkowych z dokumentacją na 31 grudnia 2025 r.,	
c)	dla gruntów – jest wartością brutto,	
d)	dla prawa użytkowania wieczystego gruntów – jest wartością netto (po odjęciu umorzenia z konta 071),	
e)	dla gruntów JST oddanych w użytkowanie wieczyste osobom prawnym i fizycznym (pozycja A.II.1.1.1. „Grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom") jest wartością brutto pomniejszoną o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości wynikającej z niemożności dysponowania nimi przez JST w okresie trwania użytkowania wieczystego, ujęte na saldzie Ma konta wskazanego w zakładowym planie kont jednostki?	
6	Czy w pozycji A.II.1.2. „Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej" w urzędach obsługujących JST wykazano wartość środków trwałych zaliczonych do grup 1 i 2 KŚT, nieprzekazanych w zarząd podległym jednostkom budżetowym i samorządowym zakładom budżetowym?	
7	Czy w pozycji A.II.1.2. „Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej" w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych wykazano wartość budynków i budowli oddanych tym jednostkom w trwały zarząd?	
8	Czy kwota w pozycji A.II.1.2. „Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej" we wszystkich jednostkach organizacyjnych:	x

eprasa.pl c72cebe2a9

Lp.	Odpowiedz na pytania	Tak/Nie/ Nie dotyczy Uwagi
a)	jest wartością historyczną (ustaloną w cenie nabycia),	
b)	została zwiększona o koszty ulepszeń oddanych do użytku w 2025 r.,	
c)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji,	
d)	jest wartością netto (czyli po odjęciu umorzenia ujętego na koncie 071)?	
9	Czy w przypadku użytkowania gruntów, budynków i budowli nieoddanych w trwały zarząd jednostce budżetowej lub samorządowemu zakładowi budżetowemu kierownik tej jednostki organizacyjnej wystąpił do właściwego organu o ustanowienie trwałego zarządu?	
10	Czy dane na temat gruntów, budynków i budowli w samorządowych jednostkach organizacyjnych zostały potwierdzone z danymi ewidencji odpowiedniego zasobu gruntów, prowadzonej przez zarząd JST?	
11	Czy kwoty w pozycjach A.II.1.3–1.5 we wszystkich jednostkach organizacyjnych:	x
a)	są wartością historyczną (ustaloną w cenie nabycia),	
b)	zostały zwiększone o koszty ulepszeń oddanych do użytku w 2025 r.,	
c)	zostały potwierdzone w drodze inwentaryzacji,	
d)	są obliczone jako wartość netto (czyli po odjęciu umorzenia ujętego na koncie 071 lub 072)?	
12	Czy wartość dóbr kultury we wszystkich jednostkach organizacyjnych jest kwotą brutto?	
13	Czy kwota w pozycji A.II.2. „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” we wszystkich jednostkach organizacyjnych:	x
a)	wynika z salda konta 080,	
b)	zawiera wyłącznie nakłady uznawane za nakłady inwestycyjne dotyczące niezaniechanych zadań, nieoddanych do użytkowania przed 31 grudnia 2025 r.,	
c)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji?	
14	Czy kwota w pozycji A.II.3. „Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje)” we wszystkich jednostkach:	x
a)	dotyczy wyłącznie nieprzedawnionych zaliczek udzielonych zgodnie z prawem (lub sum na zlecenie w państwowych jednostkach budżetowych),	
b)	została wykazana w kwocie nominalnej,	
c)	została uznana przez kontrahentów w czasie uzgodnienia sald za 2025 r.?	

eprasa.pl c72cebe2a9

15	Czy kwota w pozycji A.III. „Należności długoterminowe” we wszystkich jednostkach:	x
a)	dotyczy wyłącznie należności uznawanych przez uor za długoterminowe,	
b)	została wykazana w kwocie należnej zapłaty wraz z ewentualnymi należnościami ubocznymi, po odjęciu odpisów aktualizujących,	
c)	została uznana przez kontrahentów w czasie uzgodnienia sald za 2025 r. lub potwierdzona w drodze weryfikacji z dokumentacją na 31 grudnia 2025 r.?	
16	Czy kwoty w pozycjach A.IV.1–3. „Długoterminowe aktywa finansowe” we wszystkich jednostkach:	x
a)	dotyczą wyłącznie aktywów uznawanych przez uor za długoterminowe,	
b)	zostały wykazane po pomniejszeniu o odpisy aktualizujące te aktywa,	
c)	zostały uznane przez kontrahentów w czasie uzgodnienia sald za 2025 r. lub potwierdzone w drodze spisu z natury (forma materialna) albo weryfikacji z dokumentacją na 31 grudnia 2025 r.?	
17	Czy kwota w pozycji A.V. „Wartość mienia zlikwidowanych jednostek” w jednostkach budżetowych obsługujących organy założycielskie:	x
a)	została wykazana w kwocie salda konta 015,	
b)	została potwierdzona w drodze weryfikacji z dokumentacją na 31 grudnia 2025 r.?	
18	Czy kwota w pozycji B.I.1. „Materiały” we wszystkich jednostkach:	x
a)	objęła wartość materiałów w magazynach, przerobie, drodze oraz wartość materiałów niezużytych odpisanych uprzednio w koszty,	
b)	została skorygowana o wartość odchyleń cen ewidencyjnych,	
c)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji?	
19	Czy kwota w pozycjach B.I.2–3. „Półprodukty, produkty w toku oraz produkty gotowe” we wszystkich jednostkach:	x
a)	objęła wartość tych składników majątkowych w przerobie i magazynach jednostki,	
b)	została skorygowana o wartość odchyleń cen ewidencyjnych,	
c)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji?	
20	Czy kwota w pozycji B.I.4. „Towary” we wszystkich jednostkach:	x
a)	objęła wartość towarów w magazynach, w punktach sprzedaży, drodze oraz wartość towarów niesprzedanych odpisanych uprzednio w koszty,	
b)	została skorygowana o wartość odchyleń cen ewidencyjnych,	
c)	została potwierdzona w drodze inwentaryzacji?	

eprasa.pl c72cebe2a9

Lp.	Odpowiedz na pytania	Tak/Nie/ Nie dotyczy Uwagi
21	Czy kwota w pozycjach B.II.1–4. „Należności krótkoterminowe” we wszystkich jednostkach:	x
a)	dotyczy wyłącznie aktywów uznawanych przez uor za krótkoterminowe,	
b)	została wykazana z zachowaniem zasady zakazu kompensat (w faktycznej kwocie niepomniejszonej o zobowiązania występujące z poszczególnych tytułów),	
c)	została wykazana w kwocie należnej zapłaty po doliczeniu należności ubocznych,	
d)	została wykazana w kwocie pomniejszonej o odpisy aktualizujące,	
e)	została uznana przez kontrahentów w czasie uzgodnienia sald za 2025 r. lub potwierdzona w drodze weryfikacji z dokumentacją na 31 grudnia 2025 r.?	
22	Czy kwota w pozycji B.II.5. „Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych” w państwowych jednostkach budżetowych będących dysponentami różnych szczebli oraz w samorządowych jednostkach budżetowych dotyczy wyłącznie dopuszczalnych prawem rozliczeń?	
23	Czy kwota w pozycji B.III.1. „Środki pieniężne w kasie”:	x
a)	w jednostkach budżetowych – jest zerowa,	
b)	w samorządowych zakładach budżetowych – jest wyrażona w wartości nominalnej,	
c)	we wszystkich jednostkach – została potwierdzona spisem z natury na 31 grudnia 2025 r.?	
24	Czy kwota w pozycji B.III.2. „Środki pieniężne na rachunkach bankowych” we wszystkich jednostkach organizacyjnych:	x
a)	jest wyrażona w wartości nominalnej,	
b)	została potwierdzona przez banki na 31 grudnia 2025 r.?	
25	Czy kwoty w pozycjach B.III.3–7. „Krótkoterminowe aktywa finansowe”:	x
a)	są prawidłowo ujęte i wycenione,	
b)	zostały potwierdzone w drodze inwentaryzacji?	
26	Czy kwota ujęta w pozycji B.IV. „Rozliczenia międzyokresowe”:	x
a)	obejmuje wyłącznie poniesione wydatki, opłacone przez jednostkę z góry w roku bilansowym, a dotyczące przyszłych lat,	
b)	została potwierdzona w drodze weryfikacji na 31 grudnia 2025 r.?	

eprasa.pl c72cebe2a9

Tabela 10. Prawidłowość sporządzenia bilansu – pasywa

Lp.	Odpowiedz na pytania	Tak/Nie/ Nie dotyczy Uwagi
1	Czy kwota w pozycji A.I. „Fundusz jednostki" we wszystkich jednostkach:	x
a)	odpowiada funduszowi jednostki/zakładu,	
b)	została potwierdzona w drodze weryfikacji salda na 31 grudnia 2025 r.?	
2	Czy kwoty wykazane w pozycji A.II. „Wynik finansowy netto – zysk netto lub strata netto" są równe zyskowi/stracie jednostki budżetowej/samorządowego zakładu budżetowego?	
3	Czy kwota w pozycji A.III. „Odpisy z wyniku finansowego" dotyczy rozliczenia nadwyżki środków obrotowych w samorządowych zakładach budżetowych?	
4	Czy kwota w pozycji A.IV. „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek" występuje wyłącznie w jednostkach budżetowych obsługujących organy założycielskie i dotyczy nierozdysponowanego mienia zlikwidowanych jednostek?	
5	Czy kwota w pozycji C. „Państwowe fundusze celowe" występuje w jednostkach budżetowych obsługujących państwowe fundusze celowe?	
6	Czy kwoty w pozycjach D.I. „Zobowiązania długoterminowe" i „D.II.1–5. „Zobowiązania krótkoterminowe" we wszystkich jednostkach:	x
a)	dotyczą wyłącznie zobowiązań uznawanych odpowiednio za długoterminowe lub krótkoterminowe w rozumieniu uor,	
b)	zostały wycenione w kwocie wymaganej zapłaty, po doliczeniu kwot zobowiązań ubocznych,	
c)	zostały wycenione z zachowaniem zakazu kompensat (w faktycznej kwocie niepomniejszonej o należności występujące z poszczególnych tytułów),	
d)	zostały potwierdzone w drodze weryfikacji na 31 grudnia 2025 r.?	
7	Czy kwoty w pozycji D.II.6. „Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenia wykonania umów)" we wszystkich jednostkach:	x
a)	nie są przeterminowane,	
b)	zostały potwierdzone w drodze weryfikacji na 31 grudnia 2025 r.?	
8	Czy kwoty w pozycji D.I.7. „Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych" w państwowych jednostkach budżetowych będących dysponentami różnych szczebli oraz samorządowych jednostkach budżetowych dotyczą wyłącznie dopuszczalnych prawem rozliczeń?	
9	Czy w pozycji D.II.8.1. „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych" we wszystkich jednostkach jest ujęta prawidłowa wielkość ZFŚS (stanowiąca różnicę między sumą środków pieniężnych w kasie i na rachunku bankowym ZFŚS, należności funduszu i innych aktywów a sumą zobowiązań funduszu) zweryfikowana na 31 grudnia 2025 r.?	

eprasa.pl c72cebe2a9

Lp.	Odpowiedz na pytania	Tak/Nie/ Nie dotyczy Uwagi
10	Czy w pozycji D.III. „Rezerwy na zobowiązania" zostały wykazane adekwatne kwoty rezerw, zweryfikowane na 31 grudnia 2025 r.?	
11	Czy w pozycji D.IV. „Rozliczenia międzyokresowe" została wykazana:	x
a)	suma biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (rezerwy na świadczenia z tytułu rękojmi lub gwarancji) oraz rozliczeń międzyokresowych przychodów (przedpłaty i zaliczki otrzymane od kontrahentów za dostawy lub usługi, które zostaną wykonane w kolejnych okresach sprawozdawczych,	
b)	kwota potwierdzona w drodze weryfikacji na 31 grudnia 2025 r.?	

6. Podsumowanie

1. Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe są zobowiązane do sporządzania sprawozdania finansowego składającego się z bilansu, rachunku zysków i strat, zestawienia zmian w funduszu i „Informacji dodatkowej" na wzorach z rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, z uwzględnieniem zasad wyceny bilansowej aktywów i pasywów z uor (z pewnymi wyjątkami). Sprawozdanie finansowe trzeba sporządzić zgodnie z obowiązującymi przepisami.

2. Od 1 stycznia 2025 r. jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe mogą przy wycenie aktywów i pasywów dla celów bilansowych korzystać z uproszczeń przewidzianych dla jednostek mikro i małych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1a–1b uor, pod warunkiem że stosowanie danego uproszczenia nie zostało w stosunku do nich wyłączone przez samą uor. W 2025 r. przy ustalaniu wartości progowych, od których zależy zakwalifikowanie jednostki do kategorii mikro lub małej, trzeba brać pod uwagę dane liczbowe z roku obrotowego zaczynającego się 1 stycznia 2024 r. Warunkiem stosowania uproszczeń jest zapisanie ich w polityce rachunkowości jednostki przez kierownika jednostki (art. 10 uor).

3. Niezależnie od zakwalifikowania jednostki organizacyjnej do kategorii mikro, małej lub pozostałej wszystkie jednostki mogą stosować uproszczenia odnośnie do ewidencji zdarzeń nieistotnych z punktu widzenia oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, z zachowaniem zasady ostrożności (art. 8 ust. 1 uor).

4. Sprawozdanie finansowe sporządza kierownik jednostki według stanu na 31 grudnia roku obrotowego (przy przekazaniu rachunkowości do samorządowego CUW – sprawozdanie finansowe sporządza kierownik jednostki obsługującej).

5. Sprawozdanie finansowe sporządza się w złotych i groszach.

6. Podstawę do sporządzenia bilansu stanowią księgi rachunkowe zawierające wszystkie operacje gospodarcze dotyczące okresu sprawozdawczego, udokumentowane rzetelnymi, kompletnymi i poprawnie zakwalifikowanymi do zaksięgowania dowodami

eprasa.pl c72cebe2a9

księgowymi. Salda poszczególnych kont należy przenieść do odpowiednich pozycji bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego w następujący sposób:

Pozycja bilansu	Powiązanie z kontami syntetycznymi planu kont jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego
I. Aktywa	
A.I. Wartości niematerialne i prawne	Saldo Wn konta 020 skorygowane o wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 071 (analitycznie: wartości niematerialne i prawne amortyzowane w czasie) i na saldzie Ma konta 072 (analitycznie: wartości niematerialne i prawne umarzane jednorazowo)
A.II.1.1. Grunty	Saldo Wn konta 011 (analitycznie: grupa 0 – „Grunty" obejmująca grunty i prawo użytkowania wieczystego gruntów, z wyłączeniem gruntów z pozycji A.II.1.2). Wartość brutto prawa użytkowania wieczystego gruntów musi zostać skorygowana o wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 071 (analitycznie: prawo użytkowania wieczystego gruntów)
A.II.1.1.1. Grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom	Saldo Wn konta 011 (analitycznie: grupa 0 – „Grunty", w części ukazującej grunty stanowiące własność JST, przekazane w użytkowanie wieczyste innym podmiotom) skorygowane o wartość odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, ujętą na saldzie Ma konta wskazanego w zakładowym planie kont jednostki
A.II.1.2. Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej	Saldo Wn konta 011 (analitycznie: grupa 1 i 2) skorygowane o wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 071 (analitycznie: środki trwałe z grup 1 i 2 amortyzowane w czasie) Saldo Wn konta 016 (analitycznie: grupa 1 i 2)
A.II.1.3. Urządzenia techniczne i maszyny	Saldo Wn konta 011 (analitycznie: grupa 3–6) skorygowane o wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 071 (analitycznie: środki trwałe z grup 3–6 amortyzowane w czasie) Saldo Wn konta 016 (analitycznie: grupa 3–6)
A.II.1.4. Środki transportu	Saldo Wn 011 (analitycznie grupa 7) skorygowane o wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 071 (analitycznie środki trwałe z grup 7 amortyzowane w czasie) Saldo Wn 016 (analitycznie grupa 7)
A.II.1.5. Inne środki trwałe	Saldo Wn konta 011 (analitycznie: grupa 8 i 9) skorygowane wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 071 (analitycznie: środki trwałe z grup 8 i 9 amortyzowane w czasie) Saldo Wn konta 017 (analitycznie: grupa 8 i 9) skorygowane wartość umorzenia ujętą na saldzie Ma konta 077 (analitycznie: środki trwałe z grup 8 i 9 amortyzowane w czasie) Saldo Wn konta 016 (analitycznie: grupa 8 i 9)

eprasa.pl c72cebe2a9

Pozycja bilansu	Powiązanie z kontami syntetycznymi planu kont jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego
A.II.2. Środki trwałe w budowie (inwestycje)	Saldo Wn konta 080
A.II.3. Zaliczki na środki trwałe w budowie (inwestycje)	Saldo Wn konta 201 lub Wn konta 300 (analitycznie: zaliczki na środki trwałe w budowie) lub saldo Wn konta 240 (analitycznie sumy na zlecenie)
A.III. Należności długoterminowe	Saldo Wn konta 226 skorygowane o wartość odpisów aktualizujących z salda Ma konta 290 (analitycznie: należności długoterminowe)
A.IV.1. Akcje i udziały	Saldo Wn konta 030 skorygowane o wartość odpisów z tytułu trwałej utraty wartości z salda Ma konta 073 (analitycznie: akcje i udziały)
A.IV.2. Inne papiery wartościowe	Saldo Wn konta 030 skorygowane o wartość odpisów z tytułu trwałej utraty wartości z salda Ma konta 073 (analitycznie: inne papiery wartościowe)
A.IV.3. Inne długoterminowe aktywa finansowe	Saldo Wn konta 030 skorygowane o wartość odpisów z tytułu trwałej utraty wartości z salda Ma konta 073 (analitycznie: inne długoterminowe aktywa finansowe)
A.V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek	Saldo Wn konta 015
B.I.1. Materiały	Saldo Wn konta 310 skorygowane o odchylenia od cen ewidencyjnych z sald Wn i Ma konta 340 (analitycznie: materiały) Saldo Wn konta 300 (w części dotyczącej dostaw materiałów w drodze)
B.I.2. Półprodukty i produkty w toku	Saldo Wn konta 600 (w jednostkach, które prowadzą ich ewidencję ilościowo-wartościową) lub Wn konta 500 i 530
B.I.3. Produkty gotowe	Saldo Wn konta 600 skorygowane o odchylenia od cen ewidencyjnych z sald Wn i Ma konta 620
B.I.4. Towary	Saldo Wn konta 330 skorygowane o odchylenia od cen ewidencyjnych z sald Wn i Ma konta 340 (analitycznie: towary) Saldo Wn konta 300 (w części dotyczącej dostaw towarów w drodze)
B.II.1. Należności z tytułu dostaw i usług	Saldo Wn konta 201 skorygowane o wartość odpisów aktualizujących z salda Ma konta 290 (analitycznie: należności z tytułu dostaw i usług)
B.II.2. Należności od budżetów	Saldo Wn konta 225
B.II.3. Należności z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń	Saldo Wn konta 229 (analitycznie: rozrachunki z ZUS)

eprasa.pl c72cebe2a9

B.II.4. Pozostałe należności	Saldo Wn kont 221, 229 (z wyłączeniem wykazanych w poz. B.II.3), 231, 234, 240 skorygowane o wartość odpisów aktualizujących z salda Ma konta 290 (analitycznie: odpowiednio do rodzajów należności)
B.II.5. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych	Saldo Wn kont 224, 227, 228
B.III.1. Środki pieniężne w kasie	Saldo Wn konta 101
B.III.2. Środki pieniężne na rachunkach bankowych	Saldo Wn kont 130, 131, 132, 135, 137, 138 i 139
B.III.3. Środki pieniężne państwowego funduszu celowego	Saldo Wn konta 136
B.III.4. Inne środki pieniężne	Saldo Wn konta 140 (analitycznie: inne środki pieniężne) Saldo Wn konta 141
B.III.5. Akcje lub udziały	Saldo Wn konta 140 (analitycznie: akcje i udziały)
B.III.6. Inne papiery wartościowe	Saldo Wn konta 140 (analitycznie: inne papiery wartościowe)
B.III.7. Inne krótkoterminowe aktywa finansowe	Saldo Wn konta 140 (analitycznie: inne krótkoterminowe aktywa finansowe)
B.IV. Rozliczenia międzyokresowe	Saldo Wn konta 640
II. Pasywa	
A.I. Fundusz jednostki	Saldo Wn lub Ma konta 800
A.II.1. Zysk netto (+)	Saldo Ma konta 860
A.II.2. Strata netto (–)	Saldo Wn konta 860
A.III. Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (–)	Saldo Wn 8 konta 20
A.IV. Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek	Saldo Ma konta 855
C. Państwowe fundusze celowe	Saldo Ma konta 853 (poza saldami analitycznymi dotyczącymi innych funduszy specjalnych, wykazanymi w poz. B. II.8.2)
D.I. Zobowiązania długoterminowe	Saldo Ma kont zespołu 2 (z wyłączeniem konta 201)
B.II.1. Zobowiązania z tytułu dostaw i usług	Saldo Ma konta 201 Saldo Ma konta 300 (w zakresie dostaw niefakturowanych)
B.II.2. Zobowiązania wobec budżetów	Saldo Ma konta 225

eprasa.pl c72cebe2a9

Pozycja bilansu	Powiązanie z kontami syntetycznymi planu kont jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego
B.II.3. Zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń	Saldo Ma konta 229 (w części dotyczącej rozrachunków z ZUS)
B.II.4. Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń	Saldo Ma konta 231
B.II.5. Pozostałe zobowiązania	Saldo Ma kont 221, 229 (poza wykazanymi w poz. B.II.3), 234, 240 (poza wykazanymi w poz. B.II.6), 245
B.II.6. Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)	Saldo Ma konta 240 (analitycznie: sumy obce)
B.II.7. Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów	Saldo Ma kont 222, 223
B.II.8.1. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych	Saldo Ma konta 851
B.II.8.2. Inne fundusze	Saldo Ma konta 853 (analitycznie: konta wskazane w zakładowym planie kont jednostki dla ewidencji innych funduszy niż państwowe fundusze celowe)
B.III. Rezerwy na zobowiązania	Saldo Ma konta 840 (analitycznie: rezerwy na zobowiązania)
B.IV. Rozliczenia międzyokresowe	Saldo Ma konta 840 (poza wykazanymi w poz. B.III) Saldo Ma konta 640

7. Sprawozdanie finansowe jednostkowe należy sporządzić na podstawie własnych ksiąg rachunkowych jednostki. Natomiast sprawozdanie łączne trzeba przygotować na podstawie sprawozdań finansowych jednostkowych. Należy przy tym dokonać odpowiedniego wyłączenia wzajemnych rozliczeń między jednostkami objętymi tymi sprawozdaniami.
8. Sprawozdanie finansowe sporządza się do 31 marca roku kolejnego po roku obrotowym i w tym terminie przekazuje odbiorcom (jednostkom nadrzędnym państwowych jednostek budżetowych, zarządom JST).
9. Sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie podlegają obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta.
10. Do 10 maja roku następującego po roku obrotowym, za który jest sporządzone sprawozdanie, kierownik jednostki musi je opublikować w BIP. W przypadku jednostek obsługiwanych przez samorządowe CUW sprawozdanie publikuje się w BIP jednostki obsługującej, natomiast w BIP jednostek obsługiwanych podaje się jedynie informację o adresie strony internetowej, na której to sprawozdanie jest dostępne.

eprasa.pl c72cebe2a9

PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483)
- Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1145)
- Ustawa z 10 maja 1990 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o samorządzie terytorialnym i ustawę o pracownikach samorządowych (Dz.U. z 1990 r. Nr 32, poz. 191; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 653)
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 278; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1426)
- Ustawa z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1153; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1436)
- Ustawa z 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1173)
- Ustawa z 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 614; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1085)
- Ustawa z 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 288)
- Ustawa z 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 913; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1301)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. z 2016 r. poz. 1874)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach (j.t. Dz.U. z 2024 r. poz. 463)
- Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1718)
- KSR nr 4 – „Utrata wartości aktywów" (Dz.Urz. MF z 2012 r. poz. 15)
- KSR nr 6 – „Rezerwy, bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, zobowiązania warunkowe" (Dz.Urz. MF z 2014 r. poz. 12)
- KSR Nr 11 – „Środki trwałe" (Dz.Urz. MRiF z 2017 r. poz. 105)
- Stanowisko w sprawie rozrachunków z kontrahentami (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 83)
- Stanowisko w sprawie ujęcia, wyceny i prezentacji gruntów przekazanych w użytkowanie wieczyste w sprawozdaniach finansowych jednostek samorządu terytorialnego, a także w sprawie przekształcenia prawa wieczystego użytkowania tych gruntów w prawo własności (Dz.Urz. MF z 2019 r. poz. 19)

ABONAMENT 2026

INFOR
Zał. R. Pierkowski w 1987 r.

Przedłuż abonament
PORADNIKA
Rachunkowości Budżetowej
i wybierz jeden z prezentów!

Zobacz więcej:
oferta2026.infor.pl

22 761 30 30, 801 626 666 bok@infor.pl sklep.infor.pl

eprasa.pl c72cebe2a9

POLECAMY

w najbliższym numerze PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

Faktura ustrukturyzowana – nowy rodzaj faktury

Od 1 lutego 2026 r. – obok faktur papierowych i elektronicznych – będzie obowiązywał nowy rodzaj faktury – faktura ustrukturyzowana – faktura wystawiona przy użyciu Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF) wraz z przydzielonym numerem identyfikującym tę fakturę w tym systemie.

Faktura ustrukturyzowana różni się od faktur papierowych i elektronicznych sposobem wystawienia, przekazania, a także istnieniem wzorca faktury. Wszystkie faktury mają zunifikowany format i wygląd. Ponadto wszystkie specyfikacje, protokoły i inne dokumenty, które wcześniej były częścią faktury, po rozpoczęciu fakturowania w KSeF trzeba będzie wysyłać oddzielnie.

W Poradniku omówimy najważniejsze praktyczne aspekty związane z nowym typem faktury, który od 1 lutego 2026 r. stanie się obowiązkowym standardem w ramach KSeF. W szczególności przedstawimy:

- jak wygląda proces wystawiania i odbioru faktury ustrukturyzowanej w KSeF,
- czy w tytule przelewu musi być numer faktury z KSeF, czy może być numer faktury z systemu jednostki – przykładowo FS/1/10/2026,
- jakie dane musi zawierać faktura zgodnie ze schemą XSD i jakie są konsekwencje błędów,
- jakie dane powinna zawierać wizualizacja faktury wysłanej do KSeF.

w INFORLEX:

- **Przewodnik po zmianach 2026**
- **Wynagrodzenia 2026 i zmiany w Kodeksie Pracy**
- **Strefa KSeF – poradniki, instrukcje, szkolenia**

PRENUMERATA 2026

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1370 zł brutto

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1260 zł brutto

Polecamy także:

Rachunkowość Budżetowa

PREMIUM *(papier + e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1480 zł brutto

Gazeta Samorządu i Administracji

STANDARD *(e-wydanie)*

Abonament na 12 miesięcy w cenie 1190 zł brutto

www.sklep.infor.pl 801 626 666, 22 761 30 30
bok@infor.pl

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

Grupa INFOR PL

Właściciel i Prezes Zarządu:
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.infor.pl

Dyrektor Centrum Wydawniczego:
Grzegorz Błażejczyk

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

Sekretarz redakcji: Dorota Majcher
Korekta: Barbara Redzyńska
Redaktor graficzny: Monika Rodziewicz

Adres redakcji:
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
www.inforlex.pl

Biuro Reklamy:
Ewa Tyburska-Gromek
e-mail: ewa.gromek@infor.pl
tel. 510 024 764

Zamówienia na prenumeratę:
Biuro Obsługi Klienta
ul. Burakowska 14, 01-066 Warszawa
tel. (22) 761 30 30 801 626 666
e-mail:bok@infor.pl

www.sklep.infor.pl

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

© – znak zastrzeżenia praw autorskich;

Ⓟ – znak odpłatności;

©Ⓟ – dwa znaki przy artykule oznaczają możliwość jego dalszego wykorzystania wyłącznie po uiszczeniu opłaty zgodnie z cennikiem (www.infor.pl/licencje) i w zgodzie z Regulaminem korzystania z artykułów redakcyjnych.

Druk: „Paper&Tinta" Barbara Tokłowicz Sp.K.

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

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

Nakład: 1144 egz.

eprasa.pl c72cebe2a9

INFORlex
KOMPLEKSOWA
BAZA WIEDZY

U nas odpowiedzi czekają na Ciebie!

W INFORLEX aktualności i wszystko
o zmianach w prawie i rachunkowości

Testuj bezpłatnie
inforlex.pl

eprasa.pl c72cebe2a9

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

IZABELA MOTOWILCZUK

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

Bilans za 2025 r.

– zasady sporządzania

Bilans to zestawienie aktywów i pasywów jednostki. Jest podstawową częścią sprawozdania finansowego. Pozostałe elementy tego sprawozdania (rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w funduszu, „Informacja dodatkowa") są jedynie uzupełnieniem bilansu i rozwinięciem informacji w nim zawartych, tak aby były bardziej zrozumiałe dla odbiorców. Z tego względu prawidłowe przygotowanie bilansu ma kluczowe znaczenie dla rzetelności całego sprawozdania finansowego.

W Poradniku przedstawiono **praktyczne wskazówki dotyczące wypełniania bilansu jednostki budżetowej i samorządowego zakładu budżetowego**, m.in. wskazano:

- jakie aktywa lub pasywa należy wykazać w poszczególnych pozycjach,
- z jakich kont księgowych uzyskać dane na ich temat i jak je przekształcić, aby uzyskać ich wartość bilansową.

Z Poradnika można się dowiedzieć m.in.:

- które zasady wyceny aktywów i pasywów określone w ustawie o rachunkowości zostały dostosowane do specyfiki jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- jakie uproszczenia w ewidencji oraz wycenie aktywów i pasywów mogą stosować jednostki organizacyjne zaliczane do kategorii mikro i małych, a jakie ustawodawca przewidział dla wszystkich jednostek – niezależnie od wielkości,
- jakich przeksięgowań z kont wynikowych należy dokonać pod datą 31 grudnia,
- czy fundusz jednostki budżetowej może być ujemny,
- które pozycje bilansu i w jaki sposób powinny być wypełniane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe, a które przez samorządowe zakłady budżetowe, np. czy w bilansie państwowej jednostki budżetowej na koniec roku mogą być wykazane środki pieniężne w kasie – pogotowie kasowe,
- jakie błędy w prowadzeniu gospodarki finansowej i ewidencji księgowej mogą skutkować niewypełnieniem określonych pozycji bilansu i jak je usuwać.

ISSN 1897-0583 INDEKS 226718

9 771897 058603 01

eprasa.pl c72cebe2a9

PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

dodatek
ŚCIĄGA KSIĘGOWEGO

Zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2025 r.

– ważne terminy w 2026 r.

Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych wymaga przeprowadzenia wielu procedur. Tylko prawidłowe oraz terminowe ich wykonanie zapewni rzetelność danych zawartych w księgach rachunkowych oraz sporządzanym na ich podstawie sprawozdaniu finansowym (bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian w funduszu jednostki oraz „Informacji dodatkowej"). Przedstawiamy wykaz i terminy wykonania tych prac.

W 2026 r. trzeba zwrócić uwagę na to, że część terminów upływa w dni wolne od pracy. Niestety, regulacje, co robić w takich przypadkach, są niejednolite. Czynności związane z zamykaniem ksiąg rachunkowych trzeba wykonać wcześniej, w ostatnim dniu roboczym przed upływem terminów końcowych. Natomiast terminy wykonania czynności związanych z rozliczeniami środków budżetowych za 2025 r. przesuwają się automatycznie na pierwszy dzień roboczy po terminie ustawowym albo na ostatni dzień roboczy przed terminem ustawowym.

9 771897 058627 01

eprasa.pl c72cebe2a9

Termin (od, od do, najpóźniej)	Czynność do wykonania	✔
I. Czynności związane z zamknięciem ksiąg rachunkowych 2025 r. do wykonania w 2026 r.		
Do 15 stycznia 2026 r.	**1.** Zakończyć spisy z natury rzeczowych składników majątku trwałego i obrotowego przeprowadzane zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1 uor rokrocznie od 1 października roku obrotowego do 15 stycznia roku kolejnego.	
	2. Zakończyć wysyłanie wezwań do uzgodnienia sald z kontrahentami, które zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1 uor przekazuje się kontrahentom rokrocznie od 1 października roku obrotowego do 15 stycznia roku kolejnego.	
	3. Wstępnie otworzyć księgi rachunkowe roku obrotowego 2026. Otwarcie ksiąg rachunkowych roku obrotowego 2026 następuje z dniem 1 stycznia 2026 r. Pod tą datą w księdze głównej oraz na kontach ksiąg pomocniczych należy ująć bilans otwarcia (BO), czyli stany (salda) aktywów i pasywów na początek roku obrotowego. Stany te przenosi się z ksiąg rachunkowych 2025 r. Jest to tzw. bilans zamknięcia (BZ). Obowiązuje zasada, że bilans otwarcia musi być równy bilansowi zamknięcia. Bilans otwarcia księguje się na podstawie własnego dowodu wewnętrznego jednostki, oznaczonego symbolem PK/BO – „Polecenie księgowania – BO". Data sporządzenia i księgowania tego dowodu nie może być późniejsza niż 15 stycznia 2026 r. Przyjmuje się, że stany ujęte w bilansie otwarcia mogą jeszcze ulegać zmianie, aż do czasu ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych 2025 r., które następuje po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2025 r. Dlatego otwarcie ksiąg rachunkowych do 15 stycznia roku obrotowego nazywane jest wstępnym otwarciem ksiąg rachunkowych. Jeśli po tym dniu do ksiąg rachunkowych 2025 r. zostaną wprowadzone zapisy i korekty zapisów, mające wpływ na wielkość sald zamknięcia 2025 r., to o wynikające z tego kwoty należy jednocześnie skorygować dane BO na 2026 r.	
Od 1 stycznia do 26 marca 2026 r.	**1.** Sprawdzić, czy do księgowości spłynęły wszystkie dowody księgowe własne wewnętrzne i zewnętrzne za 2025 r., wystawione przez jednostkę do 31 grudnia 2025 r.	
	2. Sprawdzić, czy do księgowości spłynęły wszystkie dowody księgowe obce zewnętrzne za 2025 r., otrzymane przez jednostkę do 31 grudnia 2025 r.	
	3. Przeprowadzić dla dowodów wymienionych w pkt 1 i 2 ponowną kontrolę: ■ czy są zgodne z treścią wykonanej operacji, ■ czy są poprawnie zadekretowane, ■ czy ujęto je w księgach rachunkowych zgodnie z dekretacją.	

eprasa.pl c72cebe2a9

	4. Przeprowadzić bieżącą kontrolę, czy do księgowości wpłynęły wszystkie dowody własne i obce, dotyczące operacji gospodarczych zrealizowanych do 31 grudnia 2025 r., wystawione (otrzymane) przez jednostkę po 1 stycznia 2026 r.	
	5. Niezwłocznie ująć pod datą 31 grudnia 2025 r. wszystkie operacje gospodarcze wynikające z dowodów wymienionych w pkt 4.	
	6. Ustalić w drodze oszacowania wartość dostaw i usług niefakturowanych. Następnie ująć ich wartość w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2026 r.	
	7. Ustalić wartość dostaw i materiałów w drodze. Następnie ująć ich wartość w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	8. Skontrolować poprawność zapisów na kontach księgi głównej. Trzeba sprawdzić: ■ czy bilans otwarcia 2025 r. jest zgodny z bilansem zamknięcia 2024 r., ■ czy treść ekonomiczna operacji gospodarczych jest zgodna z zasadami funkcjonowania poszczególnych kont syntetycznych, ■ czy salda wykazywane przez poszczególne konta (aktywne – Wn, pasywne – Ma, i aktywno-pasywne – jednocześnie Wn i Ma) są prawidłowe.	
	9. Przeprowadzić inwentaryzację w drodze weryfikacji sald aktywów i pasywów wykazanych w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową, według stanu na 31 grudnia 2025 r.	
	10. Rozliczyć wyniki inwentaryzacji w drodze spisu z natury i uzgodnienia oraz weryfikacji sald. Następnie ująć je w księgach rachunkowych.	
	11. Wycenić wyniki spisów z natury materiałów (produktów) odnoszonych w koszty w momencie nabycia (wytworzenia) przeprowadzonych na 31 grudnia 2025 r. Skorygować koszty 2025 r. o wartość tych aktywów niezużytych w 2025 r., pod datą 31 grudnia 2025 r. Po otwarciu ksiąg rachunkowych roku 2026 koszty te trzeba ująć w księgach rachunkowych nowego roku pod datą 1 stycznia 2026 r.	
	12. Wprowadzić do ksiąg rachunkowych, najpóźniej pod datą 31 grudnia 2025 r., ewentualne zapisy korygujące błędne zapisy, wykryte w ramach: ■ inwentaryzacji (dotyczące pozornych różnic w spisach z natury, różnic w uzgodnieniach i weryfikacji sald wynikających z błędnych księgowań), ■ powtórnej kontroli dowodów księgowych, ■ kontroli zapisów dokonanych w księgach rachunkowych.	

eprasa.pl c72cebe2a9

Termin (od, od do, najpóźniej)	Czynność do wykonania	✔
Od 1 stycznia do 26 marca 2026 r.	**13.** Wyksięgować, najpóźniej pod datą 31 grudnia 2025 r., wszystkie: ■ należności: przedawnione, umorzone, nieściągalne, nieistotne, od osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, które przestały istnieć (co zostało potwierdzone wykreśleniem z odpowiedniego rejestru), ■ zobowiązania umorzone jednostce przez kontrahentów czy budżety.	
	14. Wycenić należności i zobowiązania w kwocie wymaganej (wymagającej) zapłaty, a więc powiększonej o odsetki za zwłokę i inne kwoty uboczne według stanu na 31 grudnia 2025 r. Następnie ująć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	15. Oszacować wartość odzyskiwalną należności i naliczyć odpisy aktualizujące ich wartość według stanu na 31 grudnia 2025 r. Następnie ująć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	16. Przeprowadzić testy na utratę wartości długoterminowych aktywów finansowych i naliczyć odpisy aktualizujące ich wartość według stanu na 31 grudnia 2025 r. Następnie ująć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	17. Przeprowadzić testy na utratę wartości gruntów stanowiących własność JST, oddanych w użytkowanie wieczyste innym podmiotom, i ustalić wielkości odpisów aktualizujących wartość początkową tych gruntów według stanu na 31 grudnia 2025 r. Następnie ujęć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r. (dotyczy tylko urzędów obsługujących organy JST, które przyjęły do stosowania Stanowisko w sprawie użytkowania wieczystego).	
	18. Przeliczyć wartość gotówki oraz innych aktywów i pasywów (np. należności i zobowiązań) wyrażonych w walutach obcych na walutę polską, według średniego kursu walut NBP na dzień 31 grudnia 2025 r.	
	19. Ustalić różnice kursowe w odniesieniu do aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych. Następnie ująć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	20. Ustalić kwoty środków pieniężnych w drodze. Następnie ująć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	21. Naliczyć amortyzację roczną za 2025 r. Następnie ująć ją w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r. (dotyczy jednostek budżetowych, które podjęły decyzję o rocznym naliczaniu amortyzacji).	
	22. Sprawdzić prawidłowość naliczenia amortyzacji za 2025 r. Ewentualnie skorygować stwierdzone w tym zakresie błędy, najpóźniej pod datą 31 grudnia 2025 r. (dotyczy ww. jednostek budżetowych, które podjęły decyzję o rocznym	

eprasa.pl c72cebe2a9

naliczaniu amortyzacji, a także jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, które naliczają i ujmują amortyzację w księgach rachunkowych w okresach miesięcznych i kwartalnych).

23. Przeprowadzić coroczną weryfikację prawidłowości stosowanych indywidualnych stawek amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Dla składników majątkowych, dla których stawki te się zdezaktualizowały na skutek zmiany okresu użytkowania lub zmiany wartości ewentualnej pozostałości środków trwałych, ustalić nowe stawki amortyzacyjne, lepiej odzwierciedlające proces zużywania się środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które będą miały zastosowanie od 1 stycznia 2026 r. (nie dotyczy jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, które stosują jednolite stawki amortyzacji z updop lub ustalone przez dysponenta środków budżetowych albo zarząd JST).

24. Ustalić wartość rozliczeń międzyokresowych przychodów i kosztów przypadających na 2025 r. i lata kolejne oraz rezerw na przyszłe zobowiązania. Następnie ująć je w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r. (dotyczy jednostek organizacyjnych stosujących te rozliczenia).

25. Ustalić, czy wszystkie zobowiązania powstałe w 2025 r. (wymagalne i niewymagalne do 31 grudnia 2025 r.) zostały ujęte w ewidencji najpóźniej pod datą 31 grudnia 2025 r. W szczególności trzeba sprawdzić, czy zostało naliczone i ujęte w księgach rachunkowych 2025 r. dodatkowe wynagrodzenie roczne (tzw. trzynastka) należne pracownikom za 2025 r., które zostanie wypłacone do 31 marca 2026 r.

26. Dokonać przeksięgowań rocznych z kont wynikowych (konta zespołów: 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie", 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie" i 7 – „Przychody, dochody i koszty") na konto służące do ustalania wyniku finansowego jednostki budżetowej (samorządowego zakładu budżetowego). Następnie ująć go w księgach rachunkowych pod datą 31 grudnia 2025 r.

27. Sprawdzić, czy konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego" na koniec 2025 r. nie wykazuje salda.

28. Pod datą 1 stycznia 2026 r. przenieść wartość zaangażowanych wydatków budżetowych w latach poprzednich przeznaczonych do realizacji w 2026 r. z konta 999 „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat" na konto 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego".

29. Dokonać przeksięgowań rocznych na fundusz jednostki budżetowej:
- zrealizowanych dochodów i wydatków budżetowych na podstawie sprawozdań budżetowych,
- dotacji i płatności z budżetu UE uznanych za rozliczone,
- środków wykorzystanych na inwestycje.

eprasa.pl c72cebe2a9

Termin (od, od do, najpóźniej)	Czynność do wykonania	✔
Od 1 stycznia do 26 marca 2026 r.	**30.** Sporządzić wstępne (robocze) zestawienie obrotów i sald dziennika (lub dzienników częściowych), kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych. Następnie przeprowadzić na tej podstawie kontrolę: ■ czy sumy obrotów i sald kont aktywnych i pasywnych księgi głównej są zgodne, ■ czy obroty kont księgi głównej i dziennika (lub sumy obrotów dzienników częściowych) są zgodne, ■ czy zapisy i salda kont ewidencji syntetycznej i pomocniczej są zgodne, ■ czy zachowano równanie bilansowe (suma wartości aktywów = suma wartości pasywów).	
	31. Wprowadzić do ksiąg rachunkowych korekty błędnych zapisów wykrytych w wyniku kontroli z pkt 30 pod datą 31 grudnia 2025 r.	
	32. Zrobić ostateczne zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej, obrotów dziennika oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych, w celu sporządzenia sprawozdania finansowego za 2025 r.	
Najpóźniej do 31 marca 2026 r.	**1.** Wstępnie zamknąć księgi rachunkowe za rok obrotowy 2025. Podczas wstępnego zamknięcia ksiąg nie następuje jeszcze całkowite wyłączenie możliwości wprowadzania zapisów do ksiąg rachunkowych 2025 r. Do 31 marca 2026 r. księgi te powinny być jednak na tyle kompletne, aby na ich podstawie można było sporządzić rzetelne sprawozdanie finansowe. Księgi rachunkowe ostatecznie zamyka się dopiero: ■ w samorządowych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych – po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2025 r., ■ w państwowych jednostkach budżetowych – 30 kwietnia 2026 r.	
	2. Sporządzić sprawozdanie finansowe za 2025 r. jednostki budżetowej, samorządowego zakładu budżetowego, placówki i przekazać je do odbiorców.	
	3. Sporządzić bilans z wykonania budżetu JST i bilans z wykonania budżetu państwa za 2025 r.	
	4. Przedstawić organowi stanowiącemu JST i RIO sprawozdanie roczne za 2025 r. z wykonania budżetu JST (dotyczy zarządu JST). Sprawozdanie powinno zawierać zestawienie dochodów i wydatków wynikające z zamknięć rachunków budżetu JST, w szczegółowości nie mniejszej niż w uchwale budżetowej. Organowi stanowiącemu JST należy ponadto przedstawić sprawozdania roczne z wykonania planów finansowych samodzielnych ZOZ, samorządowych instytucji kultury oraz innych samorządowych osób prawnych tworzonych na podstawie odrębnych ustaw i informację o stanie mienia komunalnego.	

eprasa.pl c72cebe2a9

Od 1 kwietnia najpóźniej do 29 maja 2026 r.[1]	**1.** Zapewnić badanie przez biegłego rewidenta rocznego sprawozdania finansowego JST za 2025 r., w której liczba mieszkańców, ustalona przez GUS na dzień 31 grudnia roku poprzedzającego rok, za który sporządzono sprawozdanie (tj. na 31 grudnia 2024 r.), przekracza 150 tysięcy.	
Najpóźniej do 15 kwietnia 2026 r.	**1.** Włączyć do sprawozdania finansowego jednostki państwowej, której podlega placówka, dane ze sprawozdania finansowego placówki.	
	2. Sporządzić łączne sprawozdania finansowe dysponentów budżetu państwa II stopnia i jednostek podległych oraz nadzorowanych, a następnie przekazać je do organu nadrzędnego.	
Najpóźniej do 30 kwietnia 2026 r.	**1.** Ostatecznie zamknąć księgi rachunkowe 2025 r. i otworzyć księgi rachunkowe 2026 r. w państwowych jednostkach budżetowych (w tym w placówkach). Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości wprowadzania zapisów do zamkniętych ksiąg rachunkowych. Zamyka się wszystkie księgi rachunkowe jednostki, w tym: dziennik, księgę główną, konta ksiąg pomocniczych.	
	2. Przenieść wynik finansowy za 2025 r. państwowej jednostki budżetowej na fundusz.	
	3. Przekazać do Ministerstwa Finansów: ■ łączne sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych nadrzędnych, ■ sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych niepodlegające włączeniu do sprawozdań łącznych, ■ łączne sprawozdania finansowe jednostek państwowych, którym podlegają placówki.	
	4. Przekazać sprawozdanie finansowe JST do RIO.	
	5. Na podstawie danych za 2024 r. i 2025 r. ustalić, czy państwowa jednostka budżetowa spełnia warunki zaliczenia do kategorii mikro lub małej w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Następnie trzeba podjąć decyzję o stosowaniu lub niestosowaniu uproszczeń dla jednostki mikro lub małej od 1 stycznia 2026 r. Decyzja o zmianie zasad stosowania uproszczeń stanowi zmianę polityki rachunkowości, dlatego – niezależnie od terminu wydania zarządzenia kierownika jednostki w tej sprawie – zmiany muszą wejść w życie od 1 stycznia 2026 r. Operacje ujęte w księgach rachunkowych od 1 stycznia 2026 r. do dnia wydania zarządzenia kierownika jednostki trzeba przeklasyfikować zgodnie z przyjętymi zasadami. Zapisy korygujące wprowadza się do ksiąg rachunkowych na podstawie dowodów wewnętrznych korygujących (PK/K – „Korekta") niezwłocznie po wydaniu zarządzenia przez kierownika jednostki.	
Najpóźniej do 8 maja 2026 r.[2]	**1.** Opublikować sprawozdanie finansowe w BIP. W BIP jednostek sporządzających sprawozdanie finansowe publikuje się sprawozdania finansowe za 2025 r.: ■ państwowej (samorządowej) jednostki budżetowej, ■ samorządowego zakładu budżetowego,	

eprasa.pl c72cebe2a9

Termin (od, od do, najpóźniej)	Czynność do wykonania	✔
Najpóźniej do 8 maja 2026 r.[2]	■ łączne jednostek będących dysponentami II stopnia, ■ łączne państwowych jednostek budżetowych, jako jednostek nadrzędnych. W przypadku jednostek obsługiwanych w ramach CUW w BIP jednostki obsługiwanej zamieszcza się informację o miejscu publikacji sprawozdania finansowego tej jednostki. Obowiązek ten ciąży na kierownikach jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.	
Najpóźniej do 29 maja 2026 r.[1]	**1.** Przedstawić organowi stanowiącemu JST sprawozdanie finansowe JST za 2025 r. oraz raport o stanie JST za 2025 r. Obowiązek ten ciąży na zarządzie JST.	
	2. Przedstawić Sejmowi i NIK roczne sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej za 2025 r. Obowiązek ten ciąży na Radzie Ministrów.	
	3. Podać do publicznej wiadomości informację obejmującą dane dotyczące wykonania budżetu JST za 2025 r. Obowiązek ten ciąży na zarządzie JST.	
Najpóźniej do 15 czerwca 2026 r.	**1.** Rozpatrzyć sprawozdanie finansowe JST, sprawozdanie z wykonania budżetu wraz z opinią RIO o tym sprawozdaniu, a gdy JST jest obowiązana do badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta – także sprawozdanie z tego badania, a następnie przekazać organowi stanowiącemu JST wniosek w sprawie absolutorium dla zarządu JST. Obowiązek ten ciąży na komisji rewizyjnej.	
Najpóźniej do 30 czerwca 2026 r.	**1.** Rozpatrzyć i zatwierdzić sprawozdanie finansowe JST wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu za 2025 r. Obowiązek ten ciąży na organie stanowiącym JST.	
	2. Podjąć uchwałę w sprawie absolutorium dla zarządu JST. Obowiązek ten ciąży na organie stanowiącym JST.	
	3. Przekazać skonsolidowany bilans JST do RIO.	
Najpóźniej do 14 lipca 2026 r.	**1.** Przekazać skonsolidowane bilanse JST z RIO do Ministra Finansów.	
Najpóźniej do 15 lipca 2026 r.	**1.** Ostatecznie zamknąć księgi rachunkowe roku 2025 i otworzyć księgi rachunkowe roku 2026 w samorządowych jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych.	
	2. Przenieść wynik finansowy za 2025 r. samorządowej jednostki budżetowej (samorządowego zakładu budżetowego) na fundusz.	

eprasa.pl c72cebe2a9

	3. Na podstawie danych za 2024 r. i 2025 r. ustalić, czy samorządowa jednostka budżetowa lub samorządowy zakład budżetowy spełnia warunki zaliczenia do kategorii mikro lub małej w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Następnie trzeba podjąć decyzję o stosowaniu lub niestosowaniu uproszczeń dla jednostki mikro lub małej od 1 stycznia 2026 r. Decyzja o zmianie zasad stosowania uproszczeń stanowi zmianę polityki rachunkowości, dlatego – niezależnie od terminu wydania zarządzenia kierownika jednostki (zakładu budżetowego) w tej sprawie – zmiany muszą wejść w życie od 1 stycznia 2026 r. Operacje ujęte w księgach rachunkowych od 1 stycznia 2026 r. do dnia wydania zarządzenia kierownika jednostki (zakładu budżetowego) trzeba przeklasyfikować zgodnie z przyjętymi zasadami. Zapisy korygujące wprowadza się do ksiąg rachunkowych na podstawie dowodów wewnętrznych korygujących (PK/K – „Korekta") niezwłocznie po wydaniu zarządzenia przez kierownika jednostki (zakładu budżetowego).
Do 5 sierpnia 2026 r.	**1.** Opublikować bilans z wykonania budżetu państwa w BIP Ministerstwa Finansów.
II. Rozliczenia środków budżetowych za 2025 r.	
A. Rozliczenia w okresie przejściowym dla operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie środków krajowych	
Do 8 stycznia 2026 r.	**1.** Zaliczyć na rachunki bankowe 2025 r. państwowej jednostki budżetowej (z wyjątkiem placówki): ■ dochody pobrane do 31 grudnia 2025 r. przez płatnika lub inkasenta, ■ dochody wpłacone do 31 grudnia 2025 r. w kasie jednostki budżetowej, w kasie banku, w kasie organu podatkowego, w kasie lub na rachunek w banku podmiotu obsługującego jednostkę budżetową lub organ podatkowy, w placówce pocztowej, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego (przy czym w obrocie bezgotówkowym za termin dokonania wpłaty uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego wpłacającego, rachunku wpłacającego w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego wpłacającego w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego), ■ rozliczone dochody paragrafu klasyfikacji budżetowej „Wpływy do wyjaśnienia", ■ zwroty wydatków dokonanych z rachunków bieżących wydatków do 31 grudnia 2025 r. oraz zwroty środków sum na zlecenie, ■ zwroty sum niewłaściwie zaliczonych na rachunki bieżące państwowych jednostek budżetowych.
Do 12 stycznia 2026 r.	**1.** Zaliczyć na rachunki bankowe 2025 r. dochody pobrane do 31 grudnia 2025 r. przez JST lub podległe im jednostki, związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST ustawami.

eprasa.pl c72cebe2a9

Termin (od, od do, najpóźniej)	Czynność do wykonania	✔
Do 15 stycznia 2026 r.	**1.** W państwowych jednostkach budżetowych przekazać: ■ zrealizowane dochody za 2025 r. na rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa (dotyczy wszystkich jednostek), ■ niewykorzystane środki na wydatki na rachunki bieżące dysponentów wyższego stopnia (dotyczy dysponentów budżetu państwa III stopnia, z wyjątkiem placówek), ■ środki pochodzące z budżetu UE z tytułu refundacji wydatków poniesionych z budżetu państwa na finansowanie programów i projektów na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa (nie dotyczy to środków wskazanych w art. 111 pkt 16, z wyjątkiem środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b oraz pkt 6 uofp).	
	2. Uregulować z rachunku bieżącego wydatków 2025 r. państwowej jednostki budżetowej zobowiązania wymagalne z 2025 r., na które Minister Finansów wydał zgodę, w trybie art. 181 ust. 9 uofp.	
Do 20 stycznia 2026 r.	**1.** W państwowych jednostkach budżetowych, których kierownicy są dysponentami II stopnia, przekazać niewykorzystane środki na wydatki na rachunki bieżące ubiegłego roku dysponentów części budżetowej, w tym środki pozostałe po uregulowaniu zobowiązań wymagalnych z 2025 r., na które Minister Finansów wydał zgodę, w trybie art. 181 ust. 9 uofp.	
Do 26 stycznia 2026 r.[3]	**1.** W urzędach obsługujących organy podatkowe przekazać dochody z tytułu podatkowych i niepodatkowych należności budżetowych na odpowiedni rachunek dochodów centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa.	
	2. U dysponentów części budżetowych przekazać niewykorzystane środki budżetowe na odpowiedni rachunek wydatków rachunku bieżącego budżetu państwa, w tym środki pozostałe po uregulowaniu zobowiązań wymagalnych z 2025 r., na które Minister Finansów wydał zgodę, w trybie art. 181 ust. 9 uofp.	
Do 30 stycznia 2026 r.[4]	**1.** U dysponentów środków budżetu państwa na rachunek bieżący wydatków 2025 r. przyjąć zwrot dotacji niewykorzystanych w 2025 r. przez beneficjentów. Nie dotyczy to dotacji, których termin wykorzystania określa rozporządzenie o wydatkach niewygasających za 2025 r. Wydatki te będą mogły być realizowane w 2026 r.	
Do 13 lutego 2026 r.[5]	**1.** U dysponentów środków budżetu państwa przekazać zwroty dotacji niewykorzystanych w 2025 r. przez beneficjentów z rachunku bieżącego wydatków 2025 r. dysponentów na centralny rachunek bieżący wydatków budżetu państwa.	
Najpóźniej do 31 marca 2026 r.[6]	**1.** Zakończyć wydatkowanie środków budżetowych, które nie wygasły z końcem 2025 r.	

eprasa.pl c72cebe2a9

Najpóźniej do 21 kwietnia 2026 r.[6]	**1.** Zwrócić do budżetu państwa niewykorzystane środki na wydatki niewygasające z końcem 2025 r.
B. Rozliczenia jednostek samorządowych z budżetem JST	
Do 5 stycznia 2026 r.	**1.** W samorządowych jednostkach oświatowych zrobić przelew na rachunek budżetu JST środków pozostałych na 31 grudnia 2025 r. na wydzielonym rachunku dochodów. Wpłata do budżetu tych środków powinna być uwzględniona w planie finansowym wydatków jednostki budżetowej tego roku, w którym nastąpiło odprowadzenie nadwyżki tych środków. Wydatek powinien być ujęty w księgach rachunkowych jednostki w paragrafie 240. Do odprowadzania kwot pozostających na koniec roku budżetowego na wydzielonym rachunku dochodów zobowiązane są wyłącznie samorządowe jednostki budżetowe. Obowiązek ten nie dotyczy natomiast państwowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową. Środki zgromadzone przez te jednostki na wyodrębnionym rachunku dochodów i niewydatkowane w danym roku budżetowym mogą być przeznaczone na wydatki w następnym roku obrotowym.
Do 30 stycznia 2026 r.[7]	**1.** W samorządowych zakładach budżetowych sporządzić rozliczenia z wykorzystania dotacji otrzymanych przez zakład z budżetu JST w 2025 r. i przedłożyć je zarządowi JST. Rozliczenie składa się w szczegółowości określonej przez zarząd JST. **2.** W samorządowych zakładach budżetowych zwrócić kwoty dotacji niewykorzystanych w 2025 r. (w szczególności dotacji przedmiotowych) na rachunek budżetu JST.
Najpóźniej do 30 czerwca 2026 r.[8]	**1.** Zakończyć wydatkowanie środków budżetowych JST, które nie wygasły z końcem 2025 r.
Najpóźniej do 7 lipca 2026 r.[8]	**1.** Zwrócić do budżetu JST niewykorzystane środki na wydatki niewygasające z końcem 2025 r.
C. Rozliczenia JST z budżetem państwa	
Do 8 stycznia 2026 r.	**1.** W urzędach obsługujących organy JST przekazać na rachunek bankowy dochodów odpowiedniego dysponenta części budżetu państwa dochody pobrane w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej w okresie od 21 do 31 grudnia 2025 r.
Do 30 stycznia 2026 r.[9]	**1.** W urzędach obsługujących organy JST zwrócić kwoty dotacji niewykorzystanych w 2025 r. (w tym zwłaszcza dotacje na realizację zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami) na rachunek odpowiedniego dysponenta budżetu państwa.

eprasa.pl c72cebe2a9

1 *Termin ustawowy upływa 31 maja 2026 r. Ponieważ jest to niedziela, czynności trzeba wykonać najpóźniej w ostatnim dniu roboczym przed 31 maja, czyli w piątek 29 maja 2026 r.*

2 *Termin ustawowy upływa 10 maja 2026 r. Ponieważ jest to niedziela, czynności trzeba wykonać najpóźniej w ostatnim dniu roboczym przed 10 maja, czyli w piątek 8 maja 2026 r.*

W przypadku terminów z pkt 1–2 nie stosuje się przepisów prawa cywilnego ani administracyjnego, zgodnie z którymi terminy przypadające na dni wolne od pracy przesuwa się na pierwszy dzień roboczy po tych dniach. Dlatego czynności trzeba wykonać wcześniej – w ostatnim dniu roboczym przed upływem terminu ustawowego wypadającego w dniu wolnym od pracy.

3 *Termin ustawowy upływa 25 stycznia 2026 r. Ponieważ jest to niedziela, czynności trzeba wykonać w pierwszym dniu roboczym po 25 stycznia, czyli w poniedziałek 26 stycznia 2026 r.*

W przypadku terminu z pkt 3 stosuje się przepis § 22 ust. 12 rozporządzenia w sprawie szczegółowego trybu wykonania budżetu państwa. Zgodnie z nim terminy przypadające na dni wolne od pracy przesuwa się na pierwszy dzień roboczy po tych dniach.

4 *Termin ustawowy upływa 31 stycznia 2026 r. Ponieważ jest to sobota, czynności trzeba wykonać w ostatnim dniu roboczym przed 31 stycznia, czyli w piątek 30 stycznia 2026 r.*

5 *Termin ustawowy upływa 15 lutego 2026 r. Ponieważ jest to niedziela, czynności trzeba wykonać w ostatnim dniu roboczym przed 15 lutego, czyli w piątek 13 lutego 2026 r.*

6 *Terminy wykonania wydatków niewygasających budżetu państwa i zwrotu środków niewykorzystanych przez jednostki ustala Rada Ministrów. Terminy podane w tabeli to ostateczne terminy ustawowe, w których muszą zmieścić się terminy ustalane przez Radę Ministrów. Jednostki są zobowiązane do dokonania rozliczeń w terminach ustalonych przez Radę Ministrów.*

7 *Termin ustawowy upływa 31 stycznia 2026 r. Ponieważ jest to sobota, czynności trzeba wykonać w ostatnim dniu roboczym przed 31 stycznia, czyli w piątek 30 stycznia 2026 r.*

8 *Terminy wykonania wydatków niewygasających budżetu JST i zwrotu środków niewykorzystanych przez jednostki ustala organ stanowiący JST.*
Terminy podane w tabeli to ostateczne terminy ustawowe, w których muszą zmieścić się terminy ustalane przez organ stanowiący JST. Jednostki są zobowiązane do dokonania rozliczeń w terminach ustalonych przez organ stanowiący JST, która je utworzyła.

9 *Termin ustawowy upływa 31 stycznia 2026 r. Ponieważ jest to sobota, czynności trzeba wykonać w ostatnim dniu roboczym przed 31 stycznia, czyli w piątek 30 stycznia 2026 r.*

W przypadku terminów podanych w pkt 4–9 nie stosuje się przepisów prawa cywilnego ani administracyjnego, zgodnie z którymi terminy przypadające na dni wolne od pracy przesuwa się na pierwszy dzień roboczy po tych dniach. Dlatego czynności trzeba wykonać wcześniej – w ostatnim dniu roboczym przed upływem terminu ustawowego wypadającego w dniu wolnym od pracy.

Podstawa prawna:

- art. 12 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1, ust. 4 i 5, art. 18, art. 24 ust. 5 pkt 2, art. 26, art. 27, art. 28, art. 29–37, art. 39–42 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- art. 168, art. 181–182, art. 263, art. 267–271 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483)
- § 22 rozporządzenia Ministra Finansów z 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (j.t. Dz.U. z 2025 r. poz. 1375)
- § 10–14, § 23–34 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 342; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 347)

©℗

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

eprasa.pl c72cebe2a9

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej nr **1** (229) styczeń 2026

e-dodatek

DODATEK SPECJALNY

Potwierdzenie sald należności na koniec roku

– procedura krok po kroku

Przed zamknięciem ksiąg **trzeba potwierdzić salda należności od kontrahentów**. W tym celu służby finansowo-księgowe muszą podjąć wiele działań. Każdy etap jest istotny – od ustalenia terminów i wytypowania sald podlegających uzgodnieniu, przez ich wycenę i wysłanie wezwań, aż po odbiór odpowiedzi, dokumentowanie wyników i sporządzenie protokołu. Działania te kończą się wprowadzeniem ewentualnych korekt do ksiąg rachunkowych, co zapewnia rzetelność sprawozdań finansowych i zgodność z ustawą o rachunkowości.

W praktyce wątpliwości budzi interpretacja terminu 15 stycznia. Czy do tego dnia wystarczy zakończyć wysyłkę wezwań do uzgodnienia, czy do 15 stycznia trzeba już całkowicie rozliczyć inwentaryzację? Pojawia się także pytanie o sposób postępowania wobec kontrahentów, którzy nie odpowiedzą na wezwanie. Czy brak reakcji oznacza zgodę na podane saldo?

Przedstawiamy szczegółowy opis procedury, który pozwala uporządkować wszystkie czynności inwentaryzacyjne zgodnie z przepisami.

BĄDŹ eco
KORZYSTAJ Z WYDAŃ CYFROWYCH

Czynność do wykonania	Objaśnienia
KROK 1 **– ustalić termin, w jakim w jednostce będą przeprowadzane potwierdzenia sald z kontrahentami**	Na początku główny księgowy powinien **przeanalizować wszystkie czynniki wpływające na długość czasu potrzebnego na uzgodnienie sald z kontrahentami**, w tym: ■ liczbę sald wymagających uzgodnienia, ■ liczbę sald złożonych (obejmujących duże kwoty należności o różnym stopniu przeterminowania), ■ zakres wspomagania informatycznego uzgodnień przez oprogramowanie finansowo-księgowe (np. możliwość automatycznej wyceny należności w kwocie wymaganej zapłaty na dowolny dzień, możliwość automatycznego wystawiania wezwań do zapłaty czy tworzenia zestawień różnic), ■ liczbę kontrahentów, z którymi można uzgadniać salda w drodze elektronicznej, ■ obsadę komórki księgowości. Od tych warunków zależy, jak długo będzie trwało uzgodnienie sald. Maksymalnie inwentaryzację metodą uzgodnienia sald trzeba przeprowadzić w okresie od 1 października roku obrotowego do 15 stycznia roku kolejnego (art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1 uor). W tym czasie trzeba wezwać kontrahentów do uzgodnienia sald (czyli przekazać im odpowiednie pisma). Same uzgodnienia z kontrahentami, rozliczanie różnic i sporządzenie protokołu inwentaryzacji może nastąpić w okresie od 16 stycznia do 26 marca roku kolejnego. Trzeba jednak wziąć pod uwagę, aby czynności tych nie zostawiać na ostatnie dni przed 26 marca, ponieważ trzeba zarezerwować odpowiedni czas na przeprowadzenie weryfikacji z dokumentacją tych sald, które nie zostaną potwierdzone przez kontrahentów (milczenie kontrahenta, odmowa potwierdzenia salda przez kontrahenta). Ze względu na trudność w ustaleniu, jaki czas będzie faktycznie potrzebny na uzgodnienie sald, zaleca się, aby inwentaryzację tę rozpoczynać już 1 października. Jednostki, które z uzgodnieniami czekają do grudnia lub rozpoczynają je w styczniu, zazwyczaj nie są w stanie zakończyć inwentaryzacji w terminie. Termin przeprowadzania inwentaryzacji trzeba podać w: ■ harmonogramie inwentaryzacji okresowej aktywów i pasywów (obejmującym najdłuższe okresy, w jakich są inwentaryzowane rzeczowe aktywa jednostki – 4 lub 2 lata), ■ zarządzeniu kierownika jednostki w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów i pasywów za dany rok. Projekty tych zarządzeń kierownika jednostki przygotowuje główny księgowy.
KROK 2 **– wytypować salda podlegające potwierdzeniu**	Pracownicy księgowości zobowiązani do przeprowadzenia potwierdzenia sald muszą **wyodrębnić na kontach rozrachunkowych salda podlegające uzgodnieniu**. Chodzi o salda należności spełniające łącznie trzy warunki: 1) dotyczą kontrahentów prowadzących księgi rachunkowe, 2) powstały w związku z realizacją dostaw i usług, 3) są w kwocie istotnej (w rozumieniu zasad ustalonych w polityce rachunkowości danej jednostki). Salda te mogą figurować na kontach: ■ 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami" – w samorządowych zakładach budżetowych i jednostkach budżetowych należących do systemu oświaty, ■ 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych" i 226 „Długoterminowe należności budżetowe" – w jednostkach budżetowych.
KROK 3 **– ustalić daty potwierdzenia sald**	Data, według której uzgadnia się salda z kontrahentami, musi mieścić się w przedziale od 1 października roku obrotowego do 15 stycznia roku kolejnego. W miarę możliwości data ta powinna być jak najbliższa dacie 31 grudnia roku obrotowego. W jednostkach można przyjąć następujące rozwiązania: 1) wszystkie należności – niezależnie od daty wystawienia i wysłania wezwań do uzgodnienia – uzgadnia się na ten sam dzień, 2) należności uzgadnia się na różne dni zależne od daty wystawienia wezwań do uzgodnienia salda. Przy rozwiązaniu 1. dobrze jest, aby data ta była jak najbliższa ostatniego dnia roku obrotowego. Z tego względu jest to rozwiązanie dobre dla jednostek, które nie mają dużej liczby należności.

eprasa.pl c72cebe2a9

Czynność do wykonania	Objaśnienia
	Rozwiązanie 2. jest dobre dla dużych jednostek organizacyjnych, mających dużą liczbę należności, stanowiących łącznie istotną pozycję bilansu. Tutaj trzeba przestrzegać zasady mówiącej, że im wyższa jest kwota uzgadnianej należności, tym data jej uzgodnienia powinna być bliższa ostatniemu dniowi roku obrotowego. Przykładowo należności w kwotach: ■ niskich – można uzgadniać według stanu na wybrane dni na początku października, ■ średnich – można uzgadniać według dat październikowych i listopadowych, ■ wysokich – najlepiej jest uzgadniać w datach przypadających na ostatnie dni grudnia lub pierwsze dni stycznia. Wybrany sposób powinien być opisany w instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki. Może też być każdorazowo wskazywany w zarządzeniu kierownika jednostki o przeprowadzeniu inwentaryzacji rocznej aktywów i pasywów. Jeśli jednostka stosuje rozwiązanie 1., termin przeprowadzania uzgodnień powinien być wskazany w zarządzeniu kierownika jednostki o przeprowadzeniu inwentaryzacji rocznej aktywów i pasywów. Przy rozwiązaniu 2. pracownicy księgowości sami ustalają terminy na ww. zasadach. Prawidłowość ustalenia terminów uzgodnień powinien nadzorować główny księgowy.
KROK 4 **– wycenić należności w kwocie wymaganej zapłaty**	Po ustaleniu daty, według jakiej będą przeprowadzane uzgodnienia, pracownicy księgowości prowadzący ewidencję pomocniczą do kont 201, 221 i 226 powinni **wycenić należności** podlegające uzgodnieniu w kwocie wymaganej zapłaty – na dzień uzgodnienia. Kwota wymaganej zapłaty obejmuje wartość nominalną: ■ należności głównej – w przypadku należności niewymagalnych, ■ należności głównej i dopisanych do niej należności ubocznych – dla należności wymagalnych (czyli takich, których termin płatności upłynął przed dniem uzgodnienia, w związku z czym są zaległościami). W zależności od rodzaju transakcji należnościami ubocznymi mogą być np.: ■ oprocentowanie i/lub odsetki za opóźnienie z k.c., ■ odsetki za opóźnienia w transakcjach handlowych, ■ rekompensaty za koszty odzyskiwania należności z transakcji handlowych, ■ kary umowne, ■ koszty sądowe i egzekucyjne. Prawidłowość wyceny powinien sprawdzić główny księgowy.
KROK 5 **– wystawić i przekazać kontrahentom wezwania do potwierdzenia sald**	Wezwania do uzgodnienia sald wystawiają pracownicy księgowości w dwóch egzemplarzach. Jeden przeznacza się dla kontrahenta, a drugi – dla jednostki. Oba egzemplarze trzeba przekazać kontrahentowi. Uzgodnienia sald prowadzi się na piśmie. Można je przekazywać **w formie:** ■ **tradycyjnej** – jako pismo doręczane za pokwitowaniem odbioru, ■ **drogą elektroniczną** (np. pocztą elektroniczną) – jeśli taka forma została uzgodniona między jednostką a kontrahentem i zostanie odpowiednio uwierzytelniona. Czynności te powinien nadzorować główny księgowy. Po zakończeniu wystawiania i przekazywania pism główny księgowy musi sprawdzić, czy wezwania do uzgodnienia zostały przesłane wszystkim kontrahentom.
KROK 6 **– udokumentować fakt wezwania kontrahentów do uzgodnienia sald**	Pracownik księgowości powinien: ■ sporządzić z systemu FK lub w technice ręcznej zestawienie sald podlegających uzgodnieniu, ■ na przygotowanym zestawieniu podać datę i formę przekazania pisma kontrahentowi. Wezwanie do uzgodnienia sald należy przekazać kontrahentowi minimum raz. W niektórych jednostkach wymaga się kilkukrotnego wezwania kontrahentów, którzy milczą (na piśmie, drogą elektroniczną, telefonicznie itp.). W takich przypadkach pracownicy muszą postępować zgodnie z postanowieniami instrukcji inwentaryzacyjnej jednostki. **Fakt każdego wezwania trzeba udokumentować w zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu**.

eprasa.pl c72cebe2a9

Czynność do wykonania	Objaśnienia
KROK 7 – przeprowadzić uzgodnienia z kontrahentami i udokumentować to	Kontrahent wezwany do uzgodnienia sald powinien na nie niezwłocznie odpowiedzieć. Jeden egzemplarz wezwania dłużnik zatrzymuje, a drugi odsyła do jednostki. Na odsyłanym egzemplarzu powinien **zamieścić adnotację** o tym, że: ■ **zgadza się z kwotami należności,** ■ **nie zgadza się z kwotami należności** (tu musi podać kwoty i przyczyny ich nieuznania).
	1. Uznanie sald za uzgodnione Pracownik księgowości po otrzymaniu odpowiedzi od kontrahenta: ■ odnotowuje na zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu datę otrzymania potwierdzenia salda przez kontrahenta i wynik uzgodnienia („Zgodne”), ■ załącza pismo od kontrahenta do zestawienia (pisma powinny być uporządkowane według kolejności kontrahentów na wydruku). Na tym etapie uzgodnienie sald się kończy.
	2. Zakwestionowanie sald przez kontrahentów Pracownik księgowości po otrzymaniu odpowiedzi od kontrahenta: ■ odnotowuje na zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu datę otrzymania potwierdzenia salda przez kontrahenta i wynik uzgodnienia („Niezgodne” – z podaniem kwestionowanej kwoty i przyczyny), ■ załącza pismo od kontrahenta do zestawienia (pisma powinny być uporządkowane według kolejności kontrahentów na wydruku). Następnie musi odszukać wszystkie dokumenty źródłowe zgromadzone w jednostce, które potwierdzą lub obalą argumenty kontrahenta. W zależności od przyczyny kwestionowania salda mogą to być: umowy i aneksy do umów, rachunki, faktury, noty księgowe obciążeniowe i uznaniowe, dowody wpłaty, zgłoszone reklamacje, wezwania do zapłaty, dokumentacja sądowa i egzekucyjna.
	3. Ostateczne uznanie sald za uzgodnione po korekcie zapisów w księgach rachunkowych jednostki lub kontrahenta Jeśli okaże się, że kontrahent ma rację i saldo jest niezgodne z przyczyn leżących po stronie jednostki, trzeba skorygować błędne zapisy w księgach rachunkowych jednostki. Następnie trzeba ponownie przesłać do kontrahenta wezwanie do uzgodnienia sald – z kwotami należności po korekcie. Po otrzymaniu od kontrahenta pisma z potwierdzeniem salda, saldo uznaje się za uzgodnione. Na zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu odnotowuje się, że saldo zostało skorygowane. Trzeba podać dowód księgowy PK – „Polecenie księgowania” (numer, data, kwota) i wynik uzgodnienia po korekcie („Zgodne”). Korespondencję z kontrahentem należy załączyć do zestawienia sald. Jeśli po przedstawieniu kontrahentowi dokumentacji i argumentów jednostki kontrahent ostatecznie uzna, że się pomylił, jednostka postępuje tak samo jak w przypadku sald uznanych za uzgodnione. Trzeba tylko zadbać o to, aby kontrahent przesłał do jednostki pismo, że ostatecznie zgadza się z saldem wskazanym przez jednostkę.
	4. Ostateczne uznanie sald za nieuzgodnione Jeśli w terminie wyznaczonym przez kierownika jednostki nie dojdzie do porozumienia z kontrahentem, pracownik księgowości powinien: ■ na zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu odnotować, że: „Saldo nie zostało uzgodnione”; trzeba podać przyczyny nieuzgodnienia, ■ korespondencję z kontrahentem załączyć do zestawienia sald, ■ postawić wniosek o zmianę metody inwentaryzacji z uzgodnienia salda na weryfikację salda; w uzasadnieniu należy podać: „Spór z kontrahentem”.

eprasa.pl c72cebe2a9

Czynność do wykonania	Objaśnienia
	5. Postępowanie w razie milczenia kontrahenta Przepisy o rachunkowości nie uznają milczącego potwierdzenia salda (objaśnienia z pkt 8 Stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami). Nie można uznać za uzgodnione sald, co do których prawidłowości kontrahenci w ogóle się nie wypowiedzieli. Jest to niedopuszczalne nawet wtedy, gdy jednostka błędnie poinformowała kontrahentów na wezwaniach do uzgodnienia sald, że: „Brak odpowiedzi na wezwanie w terminie do 15 stycznia uznaje się za jego potwierdzenie". W sytuacji gdy jednostka do 15 stycznia nie otrzyma żadnej odpowiedzi na wezwanie do uzgodnienia salda od kontrahenta, pracownik księgowości powinien: ■ na zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu odnotować: „Saldo nie zostało uzgodnione z powodu milczenia kontrahenta", ■ do zestawienia sald dołączyć potwierdzenie wysyłki wezwania i ewentualnie dowód jego niedoręczenia (np. zwrotkę pocztową), ■ postawić wniosek o zmianę metody inwentaryzacji z uzgodnienia salda na weryfikację salda; w uzasadnieniu należy podać: „Milczenie kontrahenta".
KROK 8 **– ustalić salda uzgodnione według stanu na 31 grudnia**	W jednostkach, w których uzgodnienia z kontrahentami odbywały się według stanu na inny dzień niż 31 grudnia, trzeba ustalić stan sald należności na ostatni dzień roku obrotowego. Należy to do obowiązków pracowników prowadzących ewidencję pomocniczą należności. W tym celu pracownicy sprawdzić muszą: ■ czy do komórki księgowości spłynęły z komórek merytorycznych wszystkie dowody dotyczące powstania i likwidacji należności zaliczanych do zakończonego roku obrotowego, ■ czy dowody te zostały prawidłowo sporządzone i zadekretowane, ■ czy dowody te zostały ujęte na właściwych kontach syntetycznych i pomocniczych zgodnie z dekretacją. Następnie powinni wycenić należności w kwocie wymaganej zapłaty na 31 grudnia. Wszystkie zmiany wynikające z korekt błędnych zapisów i wyceny bilansowej należności trzeba nanieść na zestawienia sald podlegających uzgodnieniu. Na koniec należy wyspecyfikować salda końcowe należności na 31 grudnia, które muszą być zgodne z saldami końcowymi wykazanymi w księgach rachunkowych. Zasada jest taka, że wszystkie salda ujęte na 31 grudnia w zestawieniu sald podlegających uzgodnieniu: ■ potwierdzone przez kontrahentów – uznaje się za rzetelne, ■ niepotwierdzone przez kontrahentów – trzeba zinwentaryzować metodą weryfikacji z dokumentacją – według stanu na 31 grudnia. Zasada ta obowiązuje niezależnie od tego, według jakiej daty jednostka występowała o uzgodnienie sald. Przeprowadzenie tych działań powinien nadzorować główny księgowy.
	1. Ustalenie salda końcowego przy uzgodnieniach według daty sprzed 31 grudnia Jeśli jednostka uzgodniła salda według daty przypadającej w okresie od 1 października do 30 grudnia, pracownik księgowości musi: ■ do kwoty uzgodnionej dodać wszystkie zwiększenia (powstanie nowych należności głównych, dopisanie należności ubocznych), ■ od kwoty uzgodnionej odjąć wszystkie zmniejszenia (wpłaty, umorzenia, potrącenia). Chodzi tu o operacje wykonane w okresie od dnia uzgodnienia do 31 grudnia.
	2. Ustalenie salda końcowego przy uzgodnieniach według daty przypadającej w pierwszych dwóch tygodniach stycznia Jeśli jednostka uzgodniła salda według daty przypadającej w pierwszych dwóch tygodniach stycznia, pracownik księgowości musi: ■ od kwoty uzgodnionej odjąć wszystkie zwiększenia (powstanie nowych należności głównych, dopisanie należności ubocznych), ■ do kwoty uzgodnionej dodać wszystkie zmniejszenia (wpłaty, umorzenia, potrącenia). Chodzi tu o operacje wykonane w okresie od 1 stycznia do dnia uzgodnienia.

eprasa.pl c72cebe2a9

Czynność do wykonania	Objaśnienia
KROK 9 – sporządzić protokół uzgodnień sald	Na podstawie zestawień sald podlegających uzgodnieniu, sporządzonych przez poszczególnych pracowników, główny księgowy musi sporządzić protokół uzgodnienia sald. W protokole powinien: 1) podać salda podlegające inwentaryzacji w drodze uzgodnienia sald (według stanu na 31 grudnia), z podziałem na salda: ■ uznane za zgodne, ■ zakwestionowane przez kontrahentów (ze wskazaniem przyczyn nieuznania ich przez kontrahentów oraz przyczyn przyjęcia odmiennego stanowiska przez jednostkę), ■ nieuzgodnione z powodu milczenia kontrahentów; 2) przedstawić propozycje księgowania różnic inwentaryzacyjnych; 3) postawić wnioski w sprawie zmiany metody inwentaryzacji z uzgodnienia sald na ich weryfikację z dokumentacją (dotyczy to należności uznanych za sporne oraz należności nieuzgodnionych w terminie wskazanym przez kierownika jednostki).
KROK 10 – zatwierdzić protokół potwierdzenia sald	Protokół uzgodnienia sald musi zatwierdzić kierownik jednostki. Powinien złożyć na nim podpis oraz podać datę zatwierdzenia. Data ta nie może być późniejsza niż 26 marca roku kolejnego po roku obrotowym, za który była przeprowadzona inwentaryzacja.
KROK 11 – ująć wyniki potwierdzenia sald w księgach rachunkowych	Na podstawie zatwierdzonego protokołu uzgodnienia sald pracownicy księgowości powinni **sporządzić PK** – „Polecenie księgowania". Następnie zgodnie z nimi trzeba wprowadzić do ksiąg rachunkowych zapisy korygujące nieprawidłowości wykryte w czasie uzgodnienia sald. Główny księgowy powinien sprawdzić przygotowane dowody pod względem formalno-rachunkowym. Natomiast kierownik jednostki powinien zatwierdzić je do ujęcia w księgach rachunkowych. Zapisy na podstawie PK wprowadza się do ksiąg rachunkowych pod datą 31 grudnia roku obrotowego, nie później niż do 26 marca roku kolejnego.
KROK 12 – przeprowadzić postępowanie poinwentaryzacyjne	Główny księgowy powinien poinformować kierownika jednostki o wszystkich problemach, jakie wystąpiły w czasie potwierdzania sald. Problemy mogą dotyczyć samych procedur uzgodnienia sald, np.: ■ przewlekłości etapu wyceny należności i wystawiania wezwań do zapłaty w technice ręcznej, ■ konieczności korekty ręcznej niezgodnej z przepisami treści wezwań do zapłaty wystawianych automatycznie przez program finansowo-księgowy, ■ zbyt małej obsady komórki księgowości w stosunku do nałożonych zadań w zakresie inwentaryzacji. Mogą to być też spostrzeżenia na temat nieprawidłowego wykonywania obowiązków przez komórki merytoryczne i komórkę księgowości jednostki przez cały rok – co wpłynęło ujemnie na przebieg inwentaryzacji, np.: ■ powstanie dużej liczby różnic pozornych – wynikających z nieprzekazywania lub nieterminowego przekazywania przez pracowników komórek merytorycznych faktur i rachunków do komórki księgowości, ■ niemożność prawidłowego uzgodnienia sald z powodu nieujmowania w ewidencji faktu powstania należności przez poprzednio zatrudnione służby księgowe. Na koniec główny księgowy powinien podać propozycje rozwiązań tych problemów na przyszłość.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 1, art. 27 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2025 r. poz. 1218)
- pkt 8 Stanowiska w sprawie rozrachunków z kontrahentami (Dz.Urz. MRiF z 2019 r. poz. 83)

©℗

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

eprasa.pl c72cebe2a9