

**ZWIĄZEK NAUCZYCIELSTWA  
POLSKIEGO  
ZARZĄD GŁÓWNY**

---

**DOKUMENTACJA  
PRZYJĘTYCH ZASAD (POLITYKI)  
RACHUNKOWOŚCI**

**ZARZĄDU GŁÓWNEGO  
I JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH  
ZWIĄZKU NAUCZYCIELSTWA  
POLSKIEGO**

**w tym:**

**ZAKŁADOWY PLAN KONT**

---

**WARSZAWA 2016 ROK**

# SPIS TREŚCI

	str.
<b>A. WPROWADZENIE .....</b>	3
<b>B. UCHWAŁA PREZYDIUM ZARZĄDU GŁÓWNEGO ZNP W SPRAWIE USTALENIA DOKUMENTACJI PRZYJĘTYCH ZASAD (POLITYKI) RACHUNKOWOŚCI .....</b>	5
<b>C. METODY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW ORAZ USTALANIE WYNIKU FINANSOWEGO .....</b>	
I. Metody wyceny aktywów i pasywów z założeniem kontynuacji działalności .....	7
II. Wycena aktywów i pasywów w sytuacji zagrożenia kontynuacji działalności .....	27
III. Zasady ustalania wyniku finansowego ZNP .....	27
<b>IV. Zasady ujmowania błędów stwierdzonych po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego-zasada istotności.....</b>	<b>29</b>
<b>V. Zasady łączenia sprawozdań finansowych jednostek samobilansujących .....</b>	<b>30</b>
<b>VI. Inwentaryzacja .....</b>	<b>30</b>
<b>D. ZASADY I SPOSÓB PROWADZENIA KSIĄG RACHUNKOWYCH .....</b>	
I. Zakładowy plan kont: .....	
1. Wykaz kont księgi głównej .....	33
2. Ewidencja księgowa aktywów trwałych .....	38
3. Ewidencja księgowa aktywów pieniężnych, rachunków bankowych i innych krótkoterminowych aktywów finansowych .....	63
4. Ewidencja księgowa rozrachunków i roszczeń .....	81
5. Ewidencja księgowa materiałów i towarów .....	127
6. Ewidencja księgowa kosztów wg rodzajów i ich rozliczenie ....	140
7. Ewidencja księgowa kosztów wg typów działalności statutowej i gospodarczej i ich rozliczenie .....	161
8. Ewidencja księgowa produktów i rozliczeń międzyokresowych .....	175
9. Ewidencja księgowa przychodów i kosztów ich osiągnięcia ....	185
10. Ewidencja księgowa funduszków własnych, rezerw, funduszków specjalnych i wyniku finansowego .....	209
II. Wykaz ksiąg rachunkowych – zbiorów tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych .....	227

III. Charakterystyka systemu przetwarzania danych .....	
<b>E. SYSTEM OCHRONY DANYCH I ICH ZBIORÓW .....</b>	<b>247</b>
<b>F. WZÓR (WŁASNY) SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO .....</b>	<b>252</b>
I. SPRAWOZDANIE FINANSOWE ZWIĄZKU NAUCZYCIELSTWA POLSKIEGO I JEGO JEDNOSTEK ORGANIZACYJNYCH PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ STATUTOWĄ I GOSPODARCZĄ RÓWNOCZEŚNIE LUB JEDNĄ Z TYCH DZIAŁALNOŚCI.....	
1. Wprowadzenie do sprawozdania finansowego .....	
2. Bilans .....	255
3. Rachunek zysków i strat .....	262
4. Dodatkowe informacje i objaśnienia .....	
5. Zestawienie zmian w funduszu własnym .....	267
6. Rachunek przepływów pieniężnych .....	270
<b>G. INSTRUKCJA Głównego Księgowego Zarządu Głównego Związku Nauczycielstwa Polskiego w sprawie ujednoczenia ewidencji księgowej niektórych istotnych zdarzeń i operacji gospodarczych.....</b>	<b>273</b>

## A. WPROWADZENIE

Poczynając od 01.01.2002 roku bezpośrednią podstawę prowadzenia rachunkowości w każdym z osobna podmiocie zobowiązanym do prowadzenia pełnych ksiąg rachunkowych nie stanowi ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości<sup>\*)</sup> lecz własna, opracowana na podstawie przedmiotowej ustawy – dokumentacja przyjętych zasad (polityka) rachunkowości, ustalona i wprowadzona do stosowania – w formie pisemnej przez Kierownika zarówno jednostki gospodarczej jak i prowadzącej działalność statutową.

Zgodnie z postanowieniami art. 10, ust. 1 i 2 z uwzględnieniem przepisów art. 4 ustawy o rachunkowości, Prezydium Zarządu Głównego ZNP ustala i wprowadza do stosowania na – okres wieloletni – dokumentację przyjętych zasad (politykę) prowadzenia rachunkowości na którą, oprócz decyzji wprowadzającej ją do stosowania (uchwały Prezydium Zarządu ZNP), składają się w szczególności następujące zespoły dokumentacji:

- 1) ustalenie roku obrotowego i okresów sprawozdawczych czego dokonano tu w treści samej uchwały wprowadzającej,
- 2) metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) zasady i sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych obejmujące:
  - a) zakładowy plan kont,
  - b) wykaz ksiąg rachunkowych (wykaz zbiorów stanowiących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych),
  - c) przykładową charakterystykę systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera, stanowiącą wzorzec do opracowania i wprowadzania do stosowania tej dokumentacji przez poszczególne jednostki organizacyjne Związku,
- 4) system ochrony danych i ich zbiorów,
- 5) wzór własny sprawozdania finansowego składający się z wprowadzenia (opisowego) do sprawozdania finansowego, bilansu, rachunku zysków i strat, dodatkowych informacji i objaśnień, zestawienia ze zmian w funduszu własnym i rachunku przepływów pieniężnych, opracowany z uwzględnieniem postanowień ustawy o rachunkowości; własny wzór sprawozdania finansowego wprowadzony jest do stosowania w (pełnym zakresie dla jednostek organizacyjnych prowadzących działalność statutową i gospodarczą

---

<sup>\*)</sup> Dz. U. nr 121, poz. 591 z 1994 r. z późniejszymi zmianami, w szczególności wynikającymi z gruntownej nowelizacji ustawy wprowadzonej ustawą z dnia 9 listopada 2000 roku o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. Nr 113, poz. 1186 z 2000 roku) oraz późniejszych nowelizacji.

równocześnie oraz prowadzących wyłącznie działalność statutową lub działalność gospodarczą, ze względu na potrzebę corocznego sporządzenia zbiorczego sprawozdania finansowego Związku.

Prezydium Zarządu Głównego ZNP przyjęło zasadę, że przedmiotową dokumentację przyjętych zasad (politykę) rachunkowości wprowadza do stosowania w formie uchwały z załączonymi dokumentami i przenosi samo prowadzenie rachunkowości na Głównego Księgowego i ewentualnie inne osoby za jego (ich) zgodą.

W skład przedmiotowej dokumentacji wchodzi, jak już była o tym mowa, podana w pkt 3c) „przykładowa charakterystyka systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera”, która w praktyce wymagać będzie indywidualnego dostosowania do ustaleń merytorycznych zakładowego planu kont przez poszczególne jednostki organizacyjne Związku.

Kierując się zasadą istotności oraz mając na uwadze potrzebę zastosowania uproszczeń w małych jednostkach organizacyjnych Związku, dopuszcza się możliwość ograniczenia ilości stosowanych kont syntetycznych. Stosowną decyzję w powyższej sprawie podejmuje Kierownictwo Związku.

Równocześnie zakładowy plan kont ustala ewidencję, kalkulację i rozliczenie kosztów zarówno w układzie rodzajowym jak też prostym i zrozumiałym układzie kalkulacyjnym, z wyodrębnieniem kosztów i przychodów działalności statutowej jak i gospodarczej co stwarza możliwość analizy kosztów operacyjnych równocześnie w kilku przekrojach i wykorzystania jej do zarządzania.

Ustalenia zakładowego planu kont odnoszą się zarówno do poszczególnych rodzajów działalności statutowej jak i do wszystkich trzech rodzajów podstawowej działalności gospodarczej: produkcyjnej, usługowej i handlowej, co pozwala zarówno na wyodrębnienie jak i na wykazanie łączne wyników działalności statutowej i gospodarczej Związku.

## **PREZYDIUM ZG ZNP**



# ZWIĄZEK NAUCZYCIELSTWA POLSKIEGO

ROK ZAŁOŻENIA 1905

---

## ZARZĄD GŁÓWNY

00-389 Warszawa, ul. Smulikowskiego 6/8  
tel. (22) 318 91 00, 318 92 17, fax (22) 318 92 19  
www.znp.edu.pl e-mail: znp@znp.edu.pl

### **Uchwała nr 1/2016**

**Sekretariatu Zarządu Głównego Związku Nauczycielstwa Polskiego**

**z dnia 15 stycznia 2016 roku**

**w sprawie ustalenia dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości ZNP**

Na podstawie art. 10 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości (t. j.: Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.) Sekretariat Zarządu Głównego Związku Nauczycielstwa Polskiego postanawia:

#### **§ 1**

Ustala się, że rokiem obrotowym w Związku Nauczycielstwa Polskiego jest okres dwunastu miesięcy od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia każdego roku kalendarzowego, a okresami sprawozdawczymi będą poszczególne miesiące w roku obrotowym.

#### **§ 2**

Ustala się dla Związku Nauczycielstwa Polskiego metody wyceny aktywów i pasywów, w ciągu roku i na dzień bilansowy, a także zasady ustalania wyniku finansowego, stanowiące **załącznik nr 1** do uchwały.

#### **§ 3**

Ustala się dla Związku Nauczycielstwa Polskiego zasady i sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych zawierające:

- 1) zakładowy plan kont określający:
    - a) wykaz kont księgi głównej,
    - b) przyjęte zasady ewidencji księgowej zdarzeń i operacji gospodarczych na kontach księgi głównej,
    - c) zasady prowadzenia ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej;
  - 2) wykaz ksiąg rachunkowych - zbiorów tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych;
  - 3) przykładową charakterystykę systemu przetwarzania danych przy użyciu komputerów, do indywidualnego adaptowania jej do swoich potrzeb przez poszczególne jednostki organizacyjne Związku,
- stanowiące **załącznik nr 2** do uchwały.

#### § 4

Ustala się dla Związku Nauczycielstwa Polskiego system ochrony danych i ich zbiorów stanowiący **załącznik nr 3** do uchwały

#### § 5

Ustala się dla Związku Nauczycielstwa Polskiego własny wzór sprawozdania finansowego składający się z:

- 1) wprowadzenia do sprawozdania,
- 2) bilansu,
- 3) rachunku zysków i strat,
- 4) dodatkowych informacji i objaśnień,
- 5) zestawienia zmian w funduszu własnym,
- 6) rachunku przepływów pieniężnych,

dla jednostek prowadzących zarówno działalność gospodarczą i statutową łącznie jak i prowadzących wyłącznie działalność statutową lub gospodarczą ze względu na potrzebę sporządzenia zbiorczego sprawozdania finansowego stanowiący **załącznik nr 4** do niniejszej uchwały.

#### § 6

1. Przenosi się, postanowieniami niniejszej uchwały, uprawnienia i obowiązki dotyczące prowadzenia rachunkowości Związku Nauczycielstwa Polskiego, w zakresie wynikającym z

postanowień art. 4 ust. 3 pkt 2, 4, 5 i 6 ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości (t. j.: Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.) na Głównego Księgowego Związku.

2. Zobowiązuje się Głównego Księgowego Związku do bieżącego proponowania aktualizacji ustaleń w dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości z uwzględnieniem obowiązujących przepisów i potrzeb działalności statutowej i gospodarczej oraz terminów wprowadzania tych zmian.
3. Przenosi się uprawnienia i obowiązki w zakresie inwentaryzacji aktywów i pasywów oraz bieżącego rozliczania jej skutków rzeczowych i finansowych na Przewodniczącą Komisji Inwentaryzacyjnej, powołanego odrębną uchwałą.

#### § 7

Uchyla się uchwałę Prezydium Zarządu Głównego ZNP z 3 grudnia 2007 roku w sprawie ustalenia dokumentacji przyjętych zasad i dokumentacji rachunkowości ZNP

#### § 8

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Za Sekretariat Zarządu Głównego ZNP

**PREZES**  
Związku Nauczycielstwa Polskiego  
*Sławomir Broniarz*  
Sławomir Broniarz



## **C. METODY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW ORAZ USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO**

### **I. METODY WYCENY AKTYWÓW I PASYWÓW Z ZAŁOŻENIEM KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI JEDNOSTKI**

Zgodnie z postanowieniami art. 4, ust. 3, pkt 4 i ust. 5 oraz art. 10, ust. 1, pkt 2 a także przepisami szczegółowymi w szczególności rozdziału 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. – o rachunkowości, ustala się następujące zakładowe metody wyceny aktywów i pasywów, do stosowania w sposób ciągły (w okresie wieloletnim) nie rzadziej niż na koniec roku obrotowego i na każdy inny dzień bilansowy zakładając, że nie występuje zagrożenie możliwości dalszej kontynuacji działalności Związku.

**1. Środki trwale, środki trwale w budowie i wartości niematerialne i prawne wycenia się**, w zależności od sposobu ich nabycia (wytworzenia) i późniejszego wykorzystania, według:

- 1) cen nabycia,
- 2) kosztów wytworzenia,
- 3) wartości rynkowej w przypadku otrzymania rzeczy w formie darowizny
- 4) wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych na podstawie odrębnych przepisów),

pomniejszonych o odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) oraz o ewentualne odpisy aktualizacyjne z tytułu trwałej utraty ich wartości.

**Cena nabycia składnika aktywów** (zarówno trwałych jak i obrotowych) jest ceną zakupu obejmującą kwotę należną sprzedającemu bez podlegających odliczeniu: podatku VAT i podatku akcyzowego, powiększona, w przypadku importu, o obciążenia publicznoprawne oraz koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, wraz z kosztami transportu, załadunku wyładunku, składowania lub kosztami wprowadzenia do obrotu oraz pomniejszona o rabaty, upusty i inne podobne zmniejszenia i odzyski.

W przypadku braku możliwości ustalenia ceny nabycia składnika aktywów, przyjętego w szczególności nieodpłatnie (także w formie darowizny), jego wyceny dokonuje się według cen sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (obiektu).

**Koszt wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych** zawiera ogół poniesionych kosztów za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub do dnia przyjęcia danego składnika aktywów trwałych do użytkowania; w tym także:

- 1) VAT i podatek akcyzowy nie podlegające odliczeniu,
- 2) koszty obsługi zaciągniętych zobowiązań w celu sfinansowania aktywów trwałych i ujemne różnice kursowe, pomniejszone o przychody uzyskane z tych tytułów (o dodatnie różnice kursowe i odsetki od środków pieniężnych na rachunkach bankowych).

**Trwała utrata wartości** następuje w sytuacji dużego prawdopodobieństwa, że kontrolowany przez daną Jednostkę składnik aktywów nie przyniesie, w znacznej części, w przyszłości lub nie przyniesie w ogóle, korzyści ekonomicznych. Stanowi to uzasadnienie do dokonania odpisu aktualizującego – doprowadzającego wartość składnika aktywów, wynikającą z ksiąg rachunkowych, do ceny sprzedaży netto a w przypadku jej braku do ustalonej w inny sposób – wartości godziwej.

**Wartość godziwa** stanowi kwotę za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej, pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami.

Wartość godziwą instrumentów finansowych znajdujących się w obrocie na aktywnym rynku, stanowi cena rynkowa pomniejszona o koszty związane z przeprowadzeniem transakcji jeżeli ich wartość byłaby znacząca. Cenę rynkową aktywów finansowych Jednostki oraz jej zobowiązań finansowych, które zamierza ona zaciągnąć, stanowi ujawniona na rynku bieżąca oferta kupna, natomiast cenę rynkową aktywów finansowych, które Jednostka zamierza nabyć a także zaciągniętych zobowiązań finansowych stanowi ujawniona na rynku bieżąca oferta sprzedaży.

**Cena nabycia, koszt wytworzenia lub cena sprzedaży (w przypadku braku możliwości ustalenia dwóch pierwszych wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych) stanowi wartość początkową.**

**Wartość początkową środków trwałych** stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia: przebudowy, rozbudowy, modernizacji i rekonstrukcji – powodujące, po zakończeniu ulepszenia, przewyższenie wartości użytkowej danego środka trwałego w

stosunku do wartości posiadanej przy przyjęciu do użytkowania, mierzonej okresem użytkowania, zdolnością, wytwórczą jakością uzyskiwanych produktów, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

Wartość początkową środków trwałych (z wyjątkiem gruntów nie służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową) zmniejszają dokonywane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) w celu uwzględnienia utraty ich wartości wskutek użytkowania lub upływu czasu.

Wartość początkowa i dokonane dotychczas odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) mogą, na podstawie odrębnych przepisów, podlegać aktualizacji wyceny do wartości księgowej netto nie przekraczającej wartości godziwej danego środka trwałego, której umorzenie (zamortyzowanie), w przewidywanym okresie dalszego użytkowania, jest ekonomicznie uzasadnione.

Różnica wartości netto środka trwałego wynikająca z dokonanej aktualizacji wyceny podlega przeniesieniu na fundusz z aktualizacji wyceny; wartość ta nie może być przeznaczona do podziału.

**Umorzenia (amortyzacja) środków trwałych** dokonywane są na zasadzie planowego, systematycznego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji.

Rozpoczęcie umorzeń (amortyzacji) powinno nastąpić nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do użytkowania a ich zakończenie nie później niż z chwilą zrównania wartości umorzeń (amortyzacji) z wartością początkową danego środka trwałego lub przeznaczenia go do sprzedaży, likwidacji bądź stwierdzenia niedoboru z ewentualnym uwzględnieniem przewidzianej przy likwidacji, ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego.

Na dzień przyjęcia środka trwałego do użytkowania powinno się ustalić metodę i stawkę odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych). Ustalona metoda i stawka umorzeniowa (amortyzacyjna) powinny być okresowo weryfikowane przez zastosowanie odpowiedniej korekty odpisów na następne lata obrotowe.

Ustalając okres umorzeń (amortyzacji) i roczną stawkę umorzeniową (amortyzacyjną) powinno się uwzględnić czasookres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na który wpłynąć mogą w szczególności:

- 1) liczba zmian użytkowania środka trwałego,
- 2) tempo postępu techniczno – ekonomicznego,
- 3) wydajność środka trwałego mierzona liczbą godzin użytkowania, liczbą wytwarzanych produktów lub innym miernikiem,
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasookresu użytkowania środka trwałego,
- 5) cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego przewidywana przy jego likwidacji.

Najczęściej stosuje się następujące stawki amortyzacyjne:

- 1) prawa wieczystego użytkowania gruntów – według okresu użytkowania,
- 2) budynki – 2,5 %,
- 3) budowle – 4,5 %,
- 4) maszyny i urządzenia techniczne oraz urządzenia produkcyjne – 10-17 %,
- 5) środki transportu - 20 %,
- 6) komputery - 30 %.

Środki trwałe amortyzuje się (umarza) metodą liniową, przy ewentualnym zastosowaniu dopuszczalnych przepisami współczynników podwyższających stawki amortyzacji. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środka trwałego począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia go do ewidencji i przyjęcia do użytkowania.

W przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z użytkowania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego dokonuje się odpowiedniego odpisu aktualizującego (zmniejszającego) jego wartość, która podlega odniesieniu w pozostałe koszty operacyjne. Tak dokonany odpis aktualizacyjny, którego wartość została na podstawie odrębnych przepisów uprzednio zaktualizowana, zmniejszają odniesione wcześniej na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny różnice pozostałe z tej aktualizacji. Ewentualną nadwyżkę odpisu z tytułu trwałej utraty wartości nad różnicami z aktualizacji wyceny zalicza się w takiej sytuacji w pozostałe koszty operacyjne.

Umorzeń (amortyzacji) środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej, dokonuje się w sposób następujący:

- 1) od 1.000,01 zł do 3500 zł ujmowane są w ewidencji środków trwałych, w podziale na grupy rodzajowe i podlegają jednorazowej amortyzacji (umorzeniu), w miesiącu oddania do użytkowania,
- 2) od 3.500,01 –podlegają amortyzacji według wyżej wskazanych metod i stawek amortyzacyjnych.

Dopuszcza się możliwość obejmowania ewidencją bilansową środków trwałych o wartości poniżej 1.000,01 zł, jeśli jest to uzasadnione potrzebami Związku. Decyzję podejmuje kierownik jednostki.

Środki trwałe do 1.000 zł ujmowane są w koszty zużycia materiałów, i równolegle ujmowane są w ewidencji pozabilansowej, jako niskocenne przedmioty w użytkowaniu.

**2. Wartości niematerialne i prawne wycenia się** oraz dokonuje umorzeń (amortyzacji) w podobny sposób jak środki trwałe stosując, w sposób

odpowiedni, postanowienia art. 31, ust.2 oraz art. 32, ust. 1 do 4 i ust. 6 ustawy o rachunkowości. Licencje i programy komputerowe amortyzuje się, z uwzględnieniem prawnego okresu ich obowiązywania, metodą liniową i stosują stopę amortyzacji w wysokości np. – 50 %.

Wartości niematerialne i prawne do 1.000 zł ujmowane są w koszty usług obcych, i równolegle ujmowane są w ewidencji pozabilansowej, jako niskocenne przedmioty w użytkowaniu.

**Uwaga: kierując się zasadą istotności, dopuszcza się inne podejście niż wyżej wskazane, w sytuacji gdy umowa projektu, grantu itp. przewiduje inne definicje kwalifikowalności wydatków na środki trwale niż zaprezentowane powyżej, co w szczególności może dotyczyć wydatków na środki trwale poniżej 3.500,00 zł.**

**Modyfikacja ustalonych zasad może odbyć się wyłącznie na podstawie pisemnej decyzji kierownika jednostki, która o ile mieści się w poziomie istotności nie stanowi zmiany polityki rachunkowości.**

**Koszty zakończonych prac rozwojowych**, wykonywanych przez Jednostkę na własne potrzeby poniesione przed rozpoczęciem produkcji (wykonywania usług) lub zastosowaniem technologii, zalicza się, zgodnie z postanowieniami art. 33, ust. 2 ustawy o rachunkowości, do wartości niematerialnych i prawnych w przypadku gdy:

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii stwierdzona została i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie dana jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- 3) koszty prac rozwojowych pokryte zostaną, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

**Umorzeń (amortyzacji) kosztów prac rozwojowych**, w zależności od ich rodzajów i sposobu wykorzystania dana Jednostka organizacyjna powinna dokonywać w okresie nie dłuższym jak 5 lat.

**Wartość firmy** w Jednostce, jeżeli wystąpi, stanowić będzie różnicę pomiędzy ceną nabycia określonej Jednostki gospodarczej lub zorganizowanej jej części a niższą od niej wartością godziwą przejętych aktywów netto.

W przypadku natomiast gdy cena nabycia Jednostki gospodarczej lub zorganizowanej jej części jest niższa od wartości godziwej przyjętych aktywów netto to powstała różnica stanowi ujemną wartość firmy w Jednostce.

**Umorzeń (amortyzacji) wartości firmy** Jednostka powinna dokonywać, w zależności od oceny sytuacji z nią, związanej w okresie nie dłuższym jak 5 lat, metodą liniową zaliczając odpisy amortyzacyjne do pozostałych kosztów operacyjnych. W uzasadnionym przypadku Zarząd Jednostki może okres ten

wydłużyć do lat 20-tu podając ten fakt, wraz z uzasadnieniem, w „dodatkowych informacjach i objaśnieniach”.

**Ujemną wartość firmy**, stanowiącą nadwyżkę wartości godziwej aktywów netto Jednostki przejętej (nabytej), nad ceną przejęcia (nabycia), do wysokości nie przekraczającej wartości godziwej nabytych aktywów trwałych (z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na rynkach regulowanych), odpowiednia Jednostka zalicza w zasadzie do rozliczeń międzyokresowych przychodów przez okres będący średnią ważoną czasookresu ekonomicznej użyteczności nabytych i podlegających amortyzacji aktywów.

Ujemna wartość firmy, w wartości przekraczającej wartość godziwą aktywów trwałych (z wyłączeniem długoterminowych aktywów finansowych notowanych na rynkach regulowanych), powinna być zaliczana do pozostałych przychodów operacyjnych na dzień połączenia.

Ujemna wartość firmy podlega zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych do wysokości, oszacowanych w wiarygodny sposób, przyszłych strat i kosztów ustalonych przez Jednostkę na dzień połączenia, nie stanowiących jednak zobowiązań Jednostki przejętej na dzień połączenia, obejmujących także zobowiązania nie wykazane dotychczas w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym tej Jednostki jeżeli w wyniku połączenia następuje ich ujawnienie i odpowiadają one definicji zobowiązań.

Odpisu dokonuje się w okresie sprawozdawczym, w którym straty i koszty wpływają na wynik finansowy. Natomiast jeżeli straty i koszty nie zostały poniesione w przewidywanych uprzednio okresach sprawozdawczych to obejmującą je ujemną wartość firmy odpisuje się w sposób określony w art. 44 b, ust. 11 ustawy o rachunkowości.

**3. Umowy leasingu finansowego** to umowy, na mocy, których przenoszone jest zasadniczo całe ryzyko oraz całe potencjalne korzyści - na leasingobiorcę. Klasyfikacji szczegółowej umów leasingowych dla potrzeb wyceny bilansowej dokonuje się w oparciu o kryteria wynikające z art. 3, ust. 4 ustawy o rachunkowości. Wszystkie pozostałe rodzaje leasingu są traktowane jak leasing operacyjny.

Użytkowane na podstawie umowy leasingu finansowego aktywa są traktowane na równi z aktywami i są wyceniane w momencie rozpoczęcia umowy leasingu według jednej z dwóch wartości: wartości godziwej składnika majątku stanowiącego przedmiot leasingu lub wartości bieżącej minimalnych opłat leasingowych. Płatności leasingowe dzielone są na część odsetkową oraz część kapitałową przy zastosowaniu stałej efektywnej stopy procentowej (wewnętrznej stopy zwrotu IRR). Przy wyznaczaniu stopy IRR uwzględnia się wartości początkową przedmiotu leasingu, wszystkie płatności a także wartość końcową, jeżeli w momencie zawarcia umowy Zarząd jednostki deklaruje chęć skorzystania z opcji wykupu. Koszty finansowe (część odsetkowa raty leasingowej) nie są aktywowane i stanowią

koszty okresu. Jeżeli umowa przewiduje rozkład raty na część odsetkowa i kapitałową to stosuje się wówczas rozkład wynikający z umowy leasingu. W sytuacji rozbieżności pomiędzy bilansową i podatkową klasyfikacją leasingu dla potrzeb podatkowych – ewidencja jest prowadzona pozabilansowo.

**4. Inwestycje stanowiące nieruchomości i wartości niematerialne i prawne**, wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy według zasad stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych z uwzględnieniem postanowień art. 31, art. 32, ust 1-5 i art. 33, ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Wynajmowane przez ZNP środki trwałe lub ich części nie są traktowane jako inwestycje w nieruchomości przy założeniu:

- 1) angażowania zasobów, ludzi i środków materialnych w ich utrzymywanie i zarządzanie,
- 2) ostatecznego przeznaczenia na działalność statutową.

Tego typu nieruchomości nie spełniają definicji inwestycji w nieruchomości i są traktowane, jako środki trwałe wykorzystywane do działalności gospodarczej.

**5. Instrumenty finansowe, w tym inwestycje długo i krótko terminowe.**

Inwestycje długoterminowe, są to aktywa nabyte w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania z nich przychodów w formie odsetek, dywidend lub innych pożytków w tym również i transakcji handlowych. Inwestycje długoterminowe ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich nabycia według ceny nabycia lub ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia transakcji nie są istotne.

Dla potrzeb wyceny inwestycji innych niż inwestycje w nieruchomości i prawa majątkowe stosuje się zasady dotyczące instrumentów finansowych.

Nabyte lub powstałe aktywa finansowe oraz inne inwestycje krótkoterminowe ujmuje się w księgach rachunkowych w ciągu roku, według ceny nabycia bądź ceny zakupu, jeżeli koszty przeprowadzenia i rozliczenia transakcji nie są istotne.

Krajowe środki pieniężne i kredyty bankowe wykazuje się w księgach rachunkowych, w ciągu roku w wartości nominalnej. Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycena kredytów bankowych powinna uwzględniać również aktualny stan zobowiązania wobec banku z tytułu odsetek, nawet, gdy nie są one wymagalne pod datą dnia bilansowego. Zobowiązania finansowe z tytułu kredytów i pożyczek wycenia według skorygowanej ceny nabycia – zgodnie z zasadami dotyczącymi instrumentów finansowych. Ewentualna wycena zobowiązań finansowych według kwoty wymaganej zapłaty jest możliwa wyłącznie w oparciu o ocenę istotności.

Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne wyrażone w walutach obcych wycenia się, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, po kursie średnim ustalonym na ten dzień dla danej waluty przez NBP.

Różnice kursowe dotyczące inwestycji krótkoterminowych, powstałe na dzień ich wyceny oraz przy zapłacie należności i zobowiązań w walutach obcych, jak również przy sprzedaży walut, zalicza się odpowiednio do przychodów lub kosztów finansowych.

ZNP klasyfikuje instrumenty finansowe w dniu ich nabycia lub powstania do następujących kategorii:

- 1) aktywa finansowe i zobowiązania finansowe przeznaczone do obrotu,
- 2) pożyczki udzielone i należności własne,
- 3) aktywa finansowe utrzymywane do terminu wymagalności,
- 4) aktywa finansowe dostępne do sprzedaży.

Do aktywów finansowych lub zobowiązań finansowych przeznaczonych do obrotu zalicza się pochodne instrumenty finansowe, z wyjątkiem przypadku, gdy jednostka uznaje zawarte kontrakty za instrumenty zabezpieczające oraz wszelkie inne inwestycje krótkoterminowe, czyli np. udziały, akcje itp. nabyte z zamiarem ich sprzedaży w krótkim okresie.

Do pożyczek udzielonych i należności własnych zalicza się, niezależnie od terminu ich wymagalności (zapłaty), aktywa finansowe powstałe na skutek wydania bezpośrednio drugiej stronie kontraktu środków pieniężnych, spełniające cechy instrumentu finansowego.

Do aktywów finansowych utrzymywanych do terminu wymagalności zalicza się nie zakwalifikowane do pożyczek udzielonych i należności własnych, aktywa finansowe, dla których zawarte kontrakty ustalają termin wymagalności spłaty wartości nominalnej oraz określają prawo do otrzymania w ustalonych terminach korzyści ekonomicznych, na przykład oprocentowania, w stałej lub możliwej do ustalenia kwocie, pod warunkiem, że jednostka zamierza i może utrzymać te aktywa do czasu, gdy staną się one wymagalne np. obligacje.

Pozostałe aktywa finansowe, nie spełniające warunków zaliczenia do kategorii wymienionych pkt 1 – 3 zalicza się do aktywów finansowych dostępnych do sprzedaży i dotyczą one głównie długoterminowych inwestycji.

Aktywa finansowe przeznaczone do obrotu, w tym zaliczone do aktywów instrumenty pochodne, wycenia się nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego, w wiarygodnie ustalonej wartości godziwej bez jej pomniejszania o koszty transakcji, jakie jednostka poniosłaby zbywając te aktywa lub wyłączając je z ksiąg rachunkowych z innych przyczyn, chyba, że wysokość tych kosztów byłaby znacząca. Zmiany wartości aktywów przeznaczonych do obrotu ujmuje się, jako koszty lub przychody finansowe.



W przypadku braku możliwości ustalenie wartości godziwej – wycenia się je w cenie nabycia pomniejszonej o ewentualny odpis z tytułu utraty wartości tych aktywów.

Pożyczki udzielone i należności własne, z wyjątkiem zaliczonych do przeznaczonych do obrotu – wycenia się w wysokości skorygowanej ceny nabycia oszacowanej za pomocą efektywnej stopy procentowej, niezależnie od tego czy jednostka zamierza utrzymać je do terminu wymagalności czy też nie. Odsetki naliczane wewnętrzną stopą zwrotu stanowią przychody finansowe.

Aktywa finansowe utrzymywane do terminu wymagalności: aktywa finansowe, dla których jest ustalony termin wymagalności – w wysokości skorygowanej ceny nabycia oszacowanej za pomocą efektywnej stopy procentowej, odsetki naliczane wewnętrzną stopą zwrotu stanowią przychody finansowe.

Zobowiązania finansowe, wycenia się nie później niż na koniec okresu sprawozdawczego, w wysokości skorygowanej ceny nabycia. Odsetki naliczane wewnętrzną stopą zwrotu stanowią koszty finansowe.

Aktywa finansowe dostępne do sprzedaży stanowiące długoterminowe aktywa finansowe wycenia się w wiarygodnie ustalonej wartości godziwej bez jej pomniejszenia o koszty transakcji, jakie jednostka poniosłaby zbywając te aktywa lub wyłączając je z ksiąg rachunkowych z innych przyczyn, chyba, że wysokość tych kosztów byłaby znacząca. Zmiany wartości aktywów przeznaczonych do obrotu ujmuje się, jako koszty lub przychody finansowe, w odniesieniu do pozycji krótkoterminowych, natomiast aktywa dostępne do sprzedaży długoterminowe rozlicza się z funduszem z aktualizacji wyceny. W przypadku braku możliwości ustalenia wartości godziwej – wycenia się je w cenie nabycia pomniejszonej o ewentualny odpis z tytułu utraty wartości tych aktywów.

Tabelaryczne przedstawienie wyszczególnionych wyżej zasad przedstawia się następująco:

<b>Kategorie instrumentów finansowych</b>	<b>Wycena na dzień bilansowy</b>	<b>Zmiana wartości</b>
Przeznaczone do obrotu	W wiarygodnej wartości godziwej bez jej pomniejszenia o koszty transakcji, jakie jednostka poniosłaby zbywając te aktywa lub wyłączając je z ksiąg rachunkowych z	W przychody lub koszty finansowe okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiła zmiana

	<p>innych przyczyn chyba, że wysokość tych kosztów byłaby znacząca. W przypadku braku możliwości ustalenia wartości godziwej w cenie nabycia pomniejszonej o ewentualny odpis z tytułu utraty wartości tych aktywów</p>	
Pożyczki udzielone i należności własne	<p>W wysokości skorygowanej ceny nabycia oszacowanej za pomocą efektywnej stopy procentowej</p>	<p>W przychody lub koszty finansowe okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiła zmiana</p>
Utrzymywane do terminu wymagalności	<p>W wysokości skorygowanej ceny nabycia oszacowanej za pomocą efektywnej stopy procentowej</p>	<p>W przychody lub koszty finansowe okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiła zmiana</p>
Dostępne do sprzedaży	<p>W wiarygodnej wartości godziwej bez jej pomniejszania o koszty transakcji, jakie jednostka poniosłaby zbywając te aktywa lub wyłączając je z ksiąg rachunkowych z innych przyczyn chyba, że wysokość tych kosztów byłaby znacząca. W przypadku braku możliwości ustalenia wartości godziwej w cenie nabycia pomniejszonej o ewentualny odpis z tytułu</p>	<p>Krótkoterminowe w przychody lub koszty finansowe okresu sprawozdawczego, w którym nastąpiła zmiana. Długoterminowe z uwzględnieniem rozliczenia z kapitałem z aktualizacji z wyceny.</p>

	utraty wartości tych aktywów.	
--	----------------------------------	--

**UWAGA: Ze względu na zasadę istotności lokaty wycenia się z naliczonymi liniowo odsetkami zarachowanymi za okres do dnia bilansowego.**

**6. Materiały i towary wycenia się** według cen nabycia. Jednostka może wyceniać też materiały i towary według cen zakupu. Materiały i towary mogą być ujmowane w księgach rachunkowych, na dzień ich nabycia, w cenach ewidencyjnych ustalając i ewidencjonując różnice pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia lub zakupu.

Na dzień bilansowy, wartość wyrażoną jednak w cenach ewidencyjnych materiałów i towarów w niektórych np. większych jednostkach organizacyjnych Związku doprowadza się do:

- 1) rzeczywistych cen ich nabycia lub zakupu albo
- 2) cen nie wyższych od możliwych do uzyskania na rynku (art. 28, ust. 1, pkt 6 ustawy).

Stosowane do wyceny, na dzień bilansowy, ceny nabycia lub zakupu materiałów i towarów nie mogą być wyższe od cen sprzedaży netto tych aktywów możliwych do uzyskania.

**Cena sprzedaży netto składnika aktywów** to możliwa do uzyskania, na dzień bilansowy, cena sprzedaży netto bez VAT i podatku akcyzowego, pomniejszona o rabaty, upusty i inne podobne zmniejszenia oraz o koszty związane z przystosowaniem aktywów do sprzedaży i dokonaniem jej powiększenia o dotację przedmiotową; w przypadku braku możliwości ustalenia ceny sprzedaży netto danego aktywów, powinno się określić jego wartość godziwą, na dzień bilansowy, w inny sposób.

W przypadku gdy ceny nabycia lub zakupu jednakowych lub uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo rodzaju i przeznaczenia są różne, to wartość stanu końcowego materiałów i towarów wycenia się, według przyjętej przez Związek metody ustalania wartości ich rozchodu do zużycia lub sprzedaży po cenie aktywów nabytych najwcześniej (fifó).

Cena nabycia (zakupu) towaru może zostać zwiększona o koszty:

- 1) wynikające z długotrwałego przygotowania towaru do sprzedaży,
- 2) zaciągniętych zobowiązań na sfinansowanie zapasów w okresie przygotowania do sprzedaży, pomniejszone o przychody z tego tytułu.

**Odpisy aktualizujące wartość materiałów i towarów**, dokonane na okoliczność trwałej utraty ich wartości lub spowodowane wyceną doprowadzającą ich wartość do cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, zalicza się odpowiednio w:

- 1) pozostałe koszty operacyjne,
- 2) koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub usług albo koszty działalności statutowej.

W małych jednostkach organizacyjnych Związku, niewielkie ilości nabywanych materiałów mogą być bezpośrednio po zakupie odnoszone w ciężar kosztów. Co najmniej, na koniec każdego roku obrotowego nieużyte materiały podlegają aktywowaniu na podstawie inwentaryzacji przeprowadzonej w drodze spisu z natury. Wartość nie zużytych materiałów wycenionych w cenach nabycia (na koniec roku obrotowego nie wyższych od cen sprzedaży netto) jest aktywowana i koryguje wielkość kosztów zużycia materiałów.

**5. Produkty (usługi) wycenia się w koszcie ich wytworzenia (wykonania)** obejmującym koszty będące w bezpośrednim związku z danym produktem (usługą) wraz z uzasadnioną częścią kosztów pośrednich związanych z wytworzeniem produktu (wykonaniem usługi).

**Koszty bezpośrednie** wytworzonych produktów (wykonanych usług) obejmują:

- 1) wartość zużytych w produkcji (usługach) materiałów bezpośrednich,
- 2) koszty pozyskania i przetworzenia bezpośrednio związane z produkcją (usługami),
- 3) inne poniesione koszty związane z doprowadzeniem produktu (usługi) do postaci i miejsca w jakich znajduje się w dniu wyceny.

**Koszty pośrednie**, uzasadnione i odpowiednie do okresu wytwarzania produktu (usługi) to:

- 1) zmienne pośrednie koszty produkcji (usług),
- 2) odpowiednia część stałych pośrednich kosztów produkcji (usług), które odpowiadają ich poziomowi przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych (wykonawczych); za normalny poziom wykorzystania zdolności produkcyjnych (wykonawczych) uznaje się przeciętną, zgodną z oczekiwaniami w typowych warunkach, wielkość produkcji (usług) w danej ilości okresów (sezonów) z uwzględnieniem planowych remontów.

W przypadku braku możliwości ustalenia kosztu wytworzenia produktu (usługi), wyceny tego aktywu dokonuje się według cen sprzedaży netto takiego samego lub podobnego produktu (usługi), pomniejszonego o przeciętnie osiąganego przy sprzedaży zysk brutto; w odniesieniu do produkcji w toku uwzględnia się także stopień przetworzenia produktu (usługi).

Do kosztów wytworzenia produktu (usługi) nie zalicza się następujących rodzajów kosztów:

- 1) wynikających z niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (usługowych),
- 2) ogólnego zarządu, w części nie związanej z doprowadzeniem produktu (usługi) do postaci i miejsca w jakich znajduje się na dzień wyceny,
- 3) magazynowania produktu z wyjątkiem gdy koszty te są niezbędne w procesie produkcji,
- 4) sprzedaży produktu (usługi),

które to koszty wpływają bezpośrednio na wynik finansowy okresu sprawozdawczego w którym zostały poniesione.

Koszt wytworzenia produktu (usługi) może natomiast zostać zwiększony o koszty:

- 1) wynikające z uzasadnionych – koniecznych i długotrwałych okresów przygotowania produktu (usługi) do sprzedaży lub długich okresów wytwarzania (wykonania) ich,
- 2) obsługi zaciągniętych zobowiązań w celu sfinansowania zapasów produktów w okresie wytwarzania i przygotowania ich do sprzedaży oraz związanych z tymi zobowiązaniami różnic kursowych, pomniejszonych o przychody z tego tytułu.

Produkty mogą być, na dzień wytworzenia, ujmowane w księgach rachunkowych w cenach ewidencyjnych z uwzględnieniem różnic pomiędzy tymi cenami a rzeczywistymi kosztami ich wytworzenia (stanowiących odchylenia) czego nie zastosowano w tej dokumentacji. Gdyby jednak Jednostka zastosowała tę zasadę to na dzień bilansowy wartość produktów ujętą w księgach rachunkowych w cenach ewidencyjnych doprowadza się do rzeczywistego kosztu ich wytworzenia nie wyższego jednak od cen możliwych do uzyskania na rynku. Nie dotyczy to jednak produktów i produktów w toku, ewidencjonowanych w kosztach planowych w tym normatywnych gdy różnice pomiędzy kosztami planowymi a rzeczywistymi są nieznaczne.

W przypadku gdy koszty wytworzenia jednakowych lub uznanych za jednakowe produktów, ze względu na podobieństwo rodzaju i przeznaczenia są różne, to wartość stanu końcowego tych aktywów, ustala się według przyjętej przez Związek metody rozchodu danego rodzaju produktów, do sprzedaży lub zużycia po koszcie wytworzenia produktu zaprzychodowanego najwcześniej.

Odpisy aktualizujące wartość produktów dokonane, na okoliczność trwałej utraty ich wartości lub spowodowane wyceną doprowadzającą ich wartość do cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania, zalicza się odpowiednio w:

- 1) pozostałe koszty operacyjne,
- 2) koszty wytworzenia sprzedanych produktów lub usług.

**Koszty wytworzenia przez Jednostkę organizacyjną Związku filmów, oprogramowania komputerów, projektów typowych i innych o podobnym charakterze produktów przeznaczonych do sprzedaży wycenia się, w okresie pozyskiwania przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów ich wytworzenia nad przychodami ze sprzedaży tych produktów w ciągu powyższego okresu. Nie odpisane w tym okresie koszty wytworzenia przedmiotowych produktów, zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.**

**6. Produkty w toku produkcji powinny być wycenione według przyjętej przez Związek metody – w wysokości kosztów bezpośrednich ich wytworzenia.**

**7. Koszty wytworzenia nie zakończonej usługi, kontraktu, projektu oraz przychody z ich wykonania, ustala się i wycenia w następujący sposób.**

Przychody z wykonania nie zakończonej usługi, w tym usługi budowlanej, wynikającej z realizacji umowy w okresie dłuższym niż 6 miesięcy, wykonanej w istotnym zakresie – ustala się na dzień bilansowy proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi jeżeli stopień ten jak i przewidywane całkowite koszty wykonania usługi, za cały czas jej realizacji można ustalić w wiarygodny sposób.

Przychody natomiast z wykonania nie zakończonej usługi w tym budowlanej za okres od dnia zawarcia umowy do dnia bilansowego – po odjęciu przychodów, które wpłynęły na wynik finansowy, w poprzednich okresach sprawozdawczych – ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania usługi.

Stopień zaawansowania usługi Jednostka powinna zmierzyć jedną z następujących, przyjętych przez nią metod:

- 1) udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi,
- 2) ilością przepracowanych godzin wykonania usługi wynikających z prac bezpośrednich,
- 3) obmiarem wykonanych prac,
- 4) inną metodą.

Jeżeli umowa o wykonanie usługi, w tym budowlanej przewiduje, że cenę za tę usługę ustala się w:

- 1) wysokości poniesionych kosztów powiększonych o zysk brutto, to przychód z wykonania nie zakończonej usługi ustala się w wysokości kosztów odnoszących się do zrealizowanej części usługi, powiększonych o narzut zysku brutto;

2) wartości ryczałtu, to przychód z wykonania nie zakończonej usługi ustala się proporcjonalnie do stopnia zaawansowania wykonania usługi jeżeli stopień ten może być ustalony, w sposób wiarygodny, na dzień bilansowy.

W przypadku natomiast gdy stopień zaawansowania nie zakończonej usługi, w tym budowlanej, w tym przewidywany całkowity koszt jej wykonania, nie jest możliwy do ustalenia, w wiarygodny sposób na dzień bilansowy, to przychód z wykonania usługi ustala się w wysokości poniesionych, w danym okresie sprawozdawczym kosztów, nie wyższych jednak od kosztów, których pokrycie przez zamawiającego w przyszłości jest prawdopodobne.

Niezależnie od zastosowanego sposobu ustalania przychodów z wykonania usług długotrwałych, w tym budowlanych, na wynik finansowy danej Jednostki i Związku wpłyną przewidywane straty związane z realizacją usługi według zawartej umowy.

Koszty wykonania nie zakończonej usługi, w tym budowlanej zawierają koszty poniesione od dnia zawarcia umowy o wykonanie usługi do dnia bilansowego. Natomiast koszty poniesione przed zawarciem umowy lecz związane z wykonaniem usługi podlegają aktywowaniu w przypadku gdy ich pokrycie w przyszłości przychodami z wykonania usługi jest prawdopodobne.

W przypadku gdy przychody ustalane są stosownie do stopnia zaawansowania nie zakończonej usługi, nie udziałem kosztów poniesionych od dnia zawarcia umowy do dnia ustalenia przychodu w całkowitych kosztach wykonania usługi, a w inny dopuszczalny sposób, to koszty wpływające na wynik finansowy Jednostki ustala się w takiej części całkowitych kosztów realizacji usługi, według umowy, jaka odpowiada stopniowi zaawansowania usługi po odjęciu kosztów, które wpłynęły na wynik finansowy w poprzednich okresach sprawozdawczych, z uwzględnieniem przewidywanej straty związanej z wykonaniem usługi, wynikającej z umowy.

Różnica powstała pomiędzy kosztami rzeczywiście poniesionymi a kosztami wpływającymi na wynik finansowy Jednostki, zalicza się do rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Koszty wykonania usługi podlegające bezpośredniemu przyporządkowaniu przychodom z realizacji usługi osiągniętym przez Jednostkę, wpływają na jej wynik finansowy w okresie sprawozdawczym w którym wystąpiły.

Koszty wykonania usługi które można natomiast w sposób tylko pośredni przyporządkować przychodom z realizacji usługi lub innym korzyściom Jednostki, wpływają na jej wynik finansowy w części w której dotyczą danego okresu sprawozdawczego we współmierności z przychodami lub innymi korzyściami ekonomicznymi.

Powyższych zasad ustalania i wyceny kosztów wykonania nie zakończonej usługi oraz przychodów z jej wykonania a także odnoszenia na wynik fi-

nansowych ich skutków, można w Jednostce nie stosować jeżeli udział przychodów z nie zakończonych usług, na dzień bilansowy, jest nieistotny w stosunku do sumy przychodów z podstawowej działalności operacyjnej okresu sprawozdawczego.

Prawidłowość przyjętych metod ustalania stopnia zaawansowania wykonania usługi oraz przewidywanych całkowitych kosztów i przychodów z realizacji usługi powinna być, najpóźniej na dzień bilansowy, przez Jednostkę zweryfikowana. Ewentualne korekty wynikające z weryfikacji wpłyną na wynik finansowy w okresie sprawozdawczym w którym ich dokonano.

Analogiczne zasady jak wyżej stosuje się do wyceny projektów finansowanych z dotacji.

Ustala się - metodą wyceny przychodów z tytułu realizacji projektów celowych (finansowanych z grantów dotacji itp.) w wysokości poniesionych kosztów. Nadwyżkę otrzymanych przychodów celowych nad poniesionymi kosztami ujmuje się i wykazuje w bilansie, jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Jeżeli, w danym okresie sprawozdawczym wystąpi nadwyżka kosztów nad otrzymanymi przychodami to przychód należny ujmuje się w wysokości poniesionych kosztów, z uwzględnieniem zasady ostrożności.

**8. Należności i udzielone pożyczki wycenia się w kwotach wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny.** Należności i udzielone pożyczki, na dzień ich powstania, wycenia się w wartości nominalnej.

Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się, wyrażone w walutach obcych należności (w tym udzielone pożyczki), po kursie średnim ustalonym dla danej waluty obcej przez NBP na ten dzień.

Operacje sprzedaży skutkujące powstaniem należności Jednostki wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP na dzień poprzedzający dzień uzyskania przychodu.

Operacje zapłaty należności na rachunku bankowym wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po średnim kursie NBP ogłoszonym w dniu poprzedzającym, dzień dokonania operacji.

Operacje dotyczące środków pieniężnych ujmuje się po kursie faktycznym np. w sytuacji przelutowania, jeśli znalazł on zastosowanie.

Różnice kursowe dotyczące środków pieniężnych rozlicza się metodą FIFO (pierwsze weszło pierwsze wyszło). Różnice kursowe od należności wyrażanych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny i przy zapłacie, zalicza się odpowiednio: ujemnie do kosztów finansowych i dodatnie do przychodów finansowych; natomiast w uzasadnionych przypadkach odnosi



się je w koszty wytworzenia produktów, usług lub ceny nabycia towarów a także do kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych (odpowiednio na zwiększenie lub zmniejszenie tych kosztów).

**Wartość należności podlega aktualizacji**, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty, na zasadzie dokonania odpisów aktualizujących ich wartość w następujących przypadkach:

- 1) posiadania należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub upadłości – do wysokości nie objętych gwarancją lub innym zabezpieczeniem – zgłoszonymi likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym,
- 2) posiadania należności od dłużników co do których oddalony został wniosek o ogłoszenie upadłości a majątek dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania upadłościowego – w pełnej wysokości należności,
- 3) dysponowania należnościami kwestionowanymi przez dłużników lub gdy dłużnicy zalegają z ich zapłatą, natomiast ocena sytuacji majątkowej i finansowej danego dłużnika wskazuje, że ściągnięcie należności w kwocie umownej – nie jest możliwe – do wysokości nie pokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem spłaty należności,
- 4) posiadania należności stanowiących równowartość kwot je podwyższających, w stosunku do których dokonano uprzednio odpisów aktualizujących – w wysokości tych kwot, do czasu ich otrzymania lub odpisania,
- 5) posiadania należności przeterminowanych lub nie przeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa ich nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności albo strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanych kwot odpisów na należności nieściągalne, w tym w szczególności, na należności przeterminowane powyżej 1 roku w 100 % kwoty należności

**Odpisy aktualizujące wartość należności** zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych w zależności od rodzaju należności której aktualizacja dotyczy.

Należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne zmniejszają uprzednio dokonane odpisy aktualizujące ich wartość, natomiast w przypadkach gdy nie wystąpiła uprzednia ich aktualizacja lub dokonano jej w niepełnej wysokości to należności te zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.

**Ustanie przyczyny powodującej dokonane uprzednio odpisy aktualizujące wartość należności** powoduje zwiększenie, w równowartości całego lub częściowego odpisu aktualizującego, wartości danej należności oraz związane z tym zwiększenie pozostałych przychodów operacyjnych lub przychodów finansowych.

**9. Środki pieniężne w walutach obcych wycenia się**, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, po kursie średnim ustalonym przez NBP na ten dzień.

Operacje sprzedaży i zakupu walut obcych, ujmowane w księgach rachunkowych, wycenia się, na dzień ich przeprowadzenia, po kursie faktycznym stosowanym przez Bank z którego usług Jednostka korzysta.

Różnice kursowe dotyczące środków pieniężnych w walutach obcych i z operacji sprzedaży walut obcych, zalicza się – odpowiednio do kosztów lub przychodów finansowych.

W uzasadnionych przypadkach różnice kursowe zalicza się do kosztu wytworzenia produktów i usług, ceny nabycia towarów, kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie lub do ustalenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych.

**10. Zobowiązania Jednostki wycenia się**, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w kwocie wymagającej zapłaty z wyjątkiem zobowiązań zaliczonych do instrumentów finansowych.

Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze powodujące powstanie zobowiązań, na dzień ich przeprowadzenia, ujmuje się w księgach rachunkowych po średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski, na dzień poprzedzający dzień poniesienia kosztu.

Operacje zapłaty zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, na dzień ich przeprowadzenia, ujmuje się odpowiednio po średnim kursie NBP ogłoszonym w dniu poprzedzającym, dzień dokonania operacji. Operacje dotyczące środków pieniężnych ujmuje się po kursie faktycznym np. w sytuacji przelutowania, jeśli znalazł on zastosowanie.

Różnice kursowe dotyczące zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny lub przy uregulowaniu zobowiązań w walutach obcych, zalicza się odpowiednio do kosztów lub przychodów finansowych.

W uzasadnionych przypadkach różnice kursowe zalicza się do kosztów wytworzenia produktów lub usług, do ceny nabycia towarów a także do kosztów wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.

**11. Rezerwy wycenia się**, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w wiarygodnie uzasadnionej oszacowanej wartości. Dotyczy to rezerw tworzonych na:

- 1) pewne lub w dużym stopniu prawdopodobne zobowiązania, których kwoty można, w sposób wiarygodny oszacować, w szczególności na straty z transakcji w toku ich przeprowadzania, w tym z tytułu udzielonych gwarancji, poręczeń, operacji kredytowych, skutków finansowych toczącego się postępowania sądowego,

- 2) przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją jeżeli dana Jednostka zobowiązana jest, na podstawie odrębnych przepisów, do przeprowadzania restrukturyzacji lub zawarto w tej sprawie wiążące umowy, natomiast plan restrukturyzacji pozwala w sposób wiarygodny oszacować wartość tych zobowiązań.

Skutki finansowe tworzonych rezerw zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych, kosztów finansowych lub strat nadzwyczajnych w zależności od okoliczności z którymi powiązane są przyszłe zobowiązania.

Rezerwy rozwiązuje się (lub się je zmniejsza) w momencie powstania zobowiązań, na które uprzednio je utworzono.

Rezerwy nie wykorzystane, na dzień ustania lub zmniejszenia się ryzyka na które je utworzono, zaliczane są do pozostałych przychodów operacyjnych, przychodów finansowych lub zysków nadzwyczajnych.

Związek nie tworzy rezerw ani aktywów na podatek odroczony z uwagi na planowane uwalnianie dochodu od opodatkowania w związku z postanowieniami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

**12. Fundusze własne Związku wycenia się**, nie rzadziej niż na dzień bilansowy, w wartości nominalnej ujmując je w księgach rachunkowych według ich rodzajów i zasad określonych przepisami prawa lub statutu. Fundusz statutowy wykazuje się w wartości ustalonej w statucie Związku, z uwzględnieniem późniejszych zmian.

**13. Rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz pozostałych rozliczeń** a także odnoszenia ich skutków finansowych Jednostka dokonuje w następujący sposób:

- 1) czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych;
- 2) biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów w wysokości prawdopodobnych zobowiązań przypadających na bieżący okres sprawozdawczy wynikających w szczególności:
  - a) ze świadczeń wykonanych na rzecz Jednostki przez dostawców (wykonawców) których kwotę zobowiązań oszacować można w wiarygodny sposób,
  - b) z obowiązku wykonania, związanych z bieżącą działalnością, przyszłych świadczeń wobec osób nieznanymi których kwotę można oszacować pomimo, że data powstania zobowiązania nie jest jeszcze znana w szczególności z tytułu napraw gwarancyjnych i rękojmi za sprzedane produkty długotrwałego użytkowania.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów oraz zasady ustalania ich wysokości powinny wynikać z uznanych zwyczajów handlowych.

Odpisy czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, w koszty danego okresu sprawozdawczego, powinny być dokonywane stosownie do upływu czasu lub wielkości świadczeń podlegających rozliczeniu w czasie. Natomiast czas i sposób rozliczeń powinien być każdorazowo uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów z zachowaniem ostrożności.

Zobowiązania ujęte jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów zmniejszają koszty okresu sprawozdawczego w którym stwierdzono, że zobowiązania te nie powstały.

Kierując się zasadą istotności, a w szczególności brakiem specyficznych uregulowań w przepisach zakładowych ZNP nie tworzy rozliczeń międzyokresowych biernych (rezerw) aktuarialnych na świadczenia emerytalne i nagrody jubileuszowe ponieważ nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy Związku. ZNP nie realizuje świadczeń korzystniejszych niż powszechnie obowiązujące.

#### **14. Rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności oraz odnoszenie ich skutków finansowych, obejmują w szczególności:**

- 1) równowartość otrzymanych od odbiorców lub należnych środków (głównie finansowych) z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych,
- 2) otrzymane środki pieniężne na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli stosownie do odrębnych przepisów, nie zwiększają funduszków własnych, zaliczone są do rozliczeń międzyokresowych przychodów; kwoty te zwiększają, równoległe do odpisów amortyzacyjnych – umorzeniowych, pozostałe przychody operacyjne; do środków trwałych i kosztów prac rozwojowych, sfinansowanych z tych źródeł, zasady te stosuje się odpowiednio w odniesieniu także do przyjętych nieodpłatnie (również w formie darowizny) środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) ujemną wartość firmy.

Rozliczenia międzyokresowe przychodów obejmują także rozliczenia z tytułu dotacji, projektów, grantów, akcji publicznych itp. według zasad ustalonych w „Zasadach ustalania wyniku finansowego”.

## **II. WYCENA AKTYWÓW I PASYWÓW W SYTUACJI ZAGROŻENIA MOŻLIWOŚCI KONTYNUACJI DZIAŁALNOŚCI JEDNOSTKI**

**W przypadku powstania zagrożenia możliwości dalszej kontynuacji działalności Związku**– wycena aktywów powinna być dokonana według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania nie wyższych od cen ich nabycia, kosztów ich wytworzenia, pomniejszonych o dotychczas dokonane odpisy umorzeniowe (amortyzacyjne) oraz odpisy z tytułu trwałej utraty ich wartości.

**Ponadto Związek zobowiązany jest, w takiej sytuacji,** do utworzenia rezerwy na przewidywane dodatkowe koszty i straty spowodowane zaniechaniem lub utratą zdolności do dalszego kontynuowania działalności.

Dokonanie wyceny aktywów, po cenach sprzedaży netto możliwych do uzyskania oraz utworzenie rezerw, powinno być przeprowadzone w szczególności: w przeddzień postawienia Związku w stan likwidacji, na koniec roku obrotowego w przypadku gdy na dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego, za dany rok obrotowy, Związek nie zamierza kontynuować działalności, na koniec roku obrotowego przypadającego na czas trwania postępowania likwidacyjnego..

Różnice z wyceny o których mowa oraz równowartość utworzonej rezerwy – powinny być odniesione na fundusz z aktualizacji wyceny.

Natomiast wszczęcie postępowania naprawczego lub dokonanie zmiany formy prawnej Związku nie powinny stanowić podstawy do uznania zagrożenia możliwości dalszej kontynuacji działalności oraz do zastosowania korekt aktywów i pasywów jeżeli nie wynika to z odpowiedniej umowy.

W przypadku postawienia Związku w stan likwidacji, na dzień rozpoczęcia postępowania likwidacyjnego, powinno się połączyć poszczególne części funduszu własnego w jeden fundusz podstawowy (własny).

## **III. ZASADY USTALANIA WYNIKU FINANSOWEGO ZWIĄZKU**

**Na wynik finansowy netto w Związku/Jednostce składa się:**

- 1) wynik działalności statutowej,**
- 2) wynik działalności gospodarczej,**

- 3) **wynik całokształtu działalności operacyjnej** z uwzględnieniem pozostałych kosztów i pozostałych przychodów operacyjnych,
- 4) **wynik z operacji finansowych,**
- 5) **obowiązkowe obciążenie wyniku finansowego** z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (jeżeli podatek ten wystąpi).

**Wynik działalności statutowej** powstaje z różnicy pomiędzy przychodami operacyjnej działalności statutowej (przychodami ze składek członkowskich, dotacji, subwencji, darowizn, odpisów z podziału zysku, przeznaczonymi na finansowanie operacyjnej działalności statutowej) a kosztami tej działalności, powiększonymi o całość poniesionych, od początku roku obrotowego, kosztów ogólnoadministracyjnych działalności statutowej.

Ustala się metodę wyceny przychodów z tytułu realizacji projektów celowych w wysokości poniesionych kosztów. Nadwyżkę przychodów otrzymanych nad poniesionymi kosztami ujmuje się i wykazuje w bilansie, jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Jeżeli, w danym okresie sprawozdawczym wystąpi nadwyżka kosztów nad otrzymanymi przychodami to przychód należny ujmuje się w wysokości poniesionych kosztów.

**Wynik z działalności gospodarczej (operacyjnej)** powstaje z różnicy pomiędzy przychodami ze sprzedaży netto: produktów, usług, towarów i materiałów z uwzględnieniem dotacji a równocześnie upustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń przychodów, bez VAT a wartością sprzedanych produktów, usług, towarów i materiałów ustaloną odpowiednio w koszcie ich wytworzenia, w cenach nabycia (zakupu) – powiększoną o całość poniesionych, od początku roku obrotowego, kosztów ogólnozakładowych Związku/Jednostki, odnoszących się do tej działalności kosztów sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów.

Koszty ogólnego zarządu (w tym, ogólnoadministracyjne działalności statutowej) obejmują koszty funkcjonowania Jednostki, jako całości, które nie są związane z doprowadzeniem produktu, usługi, świadczenia statutowego do postaci i miejsca, w jakim znajduje się ono w dniu wyceny. Koszty o charakterze ogólnym, dotyczące realizacji konkretnego świadczenia, projektu, zadania, tematu stanowią koszty pośrednie prezentowane i rozliczane w ramach kosztów działalności statutowej (podstawowej). Wszelkie koszty o charakterze ogólnym przypisane do danego zadania na podstawie danej umowy, jeśli są odpowiednio skalkulowane i udokumentowane stanowią koszty pośrednie działalności statutowej lub gospodarczej.

**Wynik z całokształtu działalności operacyjnej Związku/Jednostki** powstaje z wyników finansowych poszczególnych rodzajów działalności operacyjnej: statutowej i gospodarczej:

- 1) powiększonych o pozostałe przychody operacyjne i

2) pomniejszonych o pozostałe koszty operacyjne.

**Wynik z operacji finansowych** powstaje z różnicy pomiędzy przychodami finansowymi w szczególności z tytułu: dywidend, odsetek uzyskanych, zysków ze zbycia inwestycji i aktualizacji ich wyceny, nadwyżek dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi a kosztami finansowymi w szczególności poniesionymi z tytułu: strat ze zbycia inwestycji i aktualizacji ich wyceny, nadwyżek ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi, z wyjątkiem odsetek, prowizji oraz dodatnich i ujemnych różnic kursowych – mających wpływ na ustalanie kosztu wytworzenia produktów lub usług a także na koszty działalności statutowej oraz środków trwałych (w przypadkach wynikających z postanowień art. 28, ust. 4 i ust. 8, pkt 2 ustawy o rachunkowości).

**Ustalony w powyższy sposób wynik finansowy brutto a następnie netto Związku/Jednostki**, po ewentualnym obciążeniu wyniku podatkiem dochodowym od osób prawnych, prezentowany będzie w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat co wynika z ustaleń zakładowego planu kont – stanowiącego dalszą część przyjętych zasad (polityki) rachunkowości.

#### **IV. ZASADY UJMOWANIA BŁĘDÓW STWIERDZONYCH PO ZATWIERDZENIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO – ZASADA ISTOTNOŚCI**

W myśl postanowień art. 54 ustawy o rachunkowości, jeżeli w danym roku obrotowym lub przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego za ten rok obrotowy jednostka stwierdziła popełnienie w poprzednich latach obrotowych błędu, w następstwie, którego nie można uznać sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie za spełniające wymagania określone w art. 4 ust. 1, to kwotę korekty spowodowanej usunięciem tego błędu odnosi się na fundusz własny i wykazuje, jako „zysk (*strata*) z lat ubiegłych”.

Punktem odniesienia dla oceny istotności błędu podstawowego jest poziom istotności ustalony np. w poniższy sposób.

Ustala się, np., że dla potrzeb rachunkowości jednostki, poziomy istotności ogólnej rozpatrywane z punktu widzenia łącznego sprawozdania finansowego ZNP powinny się mieścić w wysokości 4,0 % sumy bilansowej w odniesieniu do pozycji bilansowych oraz 4,0 % odpowiednio sumy przychodów i kosztów, w odniesieniu do pozycji rachunku zysków i strat.

Skutki korekt błędów nieprzekraczających poziomu istotności odnosi się na wynik finansowy.

Powyższy poziom istotności stosuje się również do oceny istotności włączeń pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat podczas sporządzania sprawozdania finansowego łącznego.

## **V. ZASADY ŁĄCZENIA SPRAWOZDAŃ JEDNOSTEK SAMOBILANSUJĄCYCH**

Dla poprawności sporządzania sprawozdań finansowych w jednostkach wielooddziałowych nieodzowne jest ustalenie i egzekwowanie zasad sporządzania łącznego sprawozdania finansowego.

### **Kolejność łączenia sprawozdań finansowych jednostek**

W pierwszej kolejności sporządzane jest sprawozdanie jednostki centralnej oraz innych jednostkowych sprawozdań finansowych jednostek samobilansujących. Tak sporządzone sprawozdania podlegają łączeniu ze sprawozdaniami pozostałych jednostek samobilansujących, niższych szczebli, (jeśli występują).

### **Dokumentacja z połączenia sprawozdań jednostkowych**

Jednostka centralna powinna sporządzić dokumentację z połączenia obejmującą:

- 1) jednostkowe sprawozdanie finansowe wszystkich placówek,
- 2) zbiorcze zestawienia sprawozdań finansowych jednostek organizacyjnych na poszczególnych etapach łączenia sprawozdań finansowych,
- 3) wszelkie korekty i wyłączenia dokonywane w celu połączenia, niezbędne do sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego.

### **Metoda połączenia**

Łączenie jednostkowych sprawozdań przeprowadza się metodą pełną przez sumowanie w pełnej wysokości wszystkich, odpowiednich pozycji sprawozdań finansowych poszczególnych jednostek samobilansujących. Po dokonaniu sumowań dokonuje się korekt i włączeń, które dotyczą:

- 1) wzajemnych należności i zobowiązań jednostek objętych połączeniem,
- 2) istotnych przychodów i kosztów wewnętrznych dotyczących operacji pomiędzy jednostkami objętymi połączeniem.

Kierując się zasadą istotności określoną w punkcie IV, ZNP nie dokonuje włączeń obrotów wewnętrznych mieszczących się w ustalonym poziomie istotności ogólnej.

## **VI. INWENTARYZACJA**

Zadaniem inwentaryzacji jest wiarygodne ustalenie rzeczywistego stanu aktywów Jednostki i źródeł ich finansowania na określony dzień np. na



ostatni dzień każdego roku obrotowego oraz porównanie go ze stanem księgowym, ustalenie i wyjaśnienie różnic pomiędzy stanem rzeczywistym i księgowym oraz doprowadzenie danych ewidencji księgowej do zgodności ze stanem rzeczywistym, a tym samym do urealnienia wartości aktywów i pasywów.

Celem inwentaryzacji jest w szczególności:

- 1) ustalenie, na dzień inwentaryzacji, rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- 2) dokonanie oceny gospodarczej przydatności inwentaryzowanych składników,
- 3) rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) z powierzonych im składników aktywów,
- 4) przeciwdziałanie nieprawidłowościom w gospodarce składnikami aktywów w Jednostce.

Przeprowadzenie inwentaryzacji i ujęcie jej skutków finansowych w księgach rachunkowych jest warunkiem uznania za prawidłowe ksiąg rachunkowych, a w konsekwencji i rocznego sprawozdania finansowego – w szczególności bilansu, lecz także i rachunku zysków i strat.

Inwentaryzacji majątku trwałego i obrotowego oraz pozostałych aktywów i pasywów dokonuje się nie rzadziej niż :

- 1) środków trwałych - jeżeli znajdują się na terenie strzeżonym - raz na cztery lata drogą spisu z natury;
- 2) aktywów obrotowych (materiałów i towarów) spisem z natury na ostatni dzień każdego roku obrotowego (w tym pozostałości nie zużytych materiałów odniesionych wcześniej w koszty);
- 3) inwestycji długoterminowych – potwierdzeniem ilości akcji, udziałów i sald na ostatni
- 4) pieniężnych składników aktywów – spisem z natury lub potwierdzeniami sald (stanów rachunków bankowych) na ostatni dzień każdego roku obrotowego;
- 5) rozrachunki i roszczenia – potwierdzeniami sald w IV kwartale każdego roku obrotowego;
- 6) pozostałe składniki aktywów i pasywów w tym: fundusze podstawowe, fundusze specjalne, rezerwy, rozliczenia międzyokresowe, przychody i koszty rozliczane w czasie i inne – metodą weryfikacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego.

Inwentaryzacją należy objąć także, znajdujące się w Jednostce, składniki aktywów:

- 1) ujęte wyłącznie w ewidencji ilościowej,
- 2) będące własnością innych jednostek np. zapasy obce.

Wprowadza się bezwzględny obowiązek rok rocznej inwentaryzacji ustalonej na podstawie odrębnego zarządzenia kierownika jednostki, z uwzględnieniem terminów i zasad wynikających z ustawy o rachunkowości.

## **D. ZASADY I SPOSÓB PROWADZENIA KSIĄG RACHUNKOWYCH**

### **I. ZAKŁADOWY PLAN KONT**

#### **1. WYKAZ KONT KSIĘGI GŁÓWNEJ**

##### **ZESPÓŁ 0 – AKTYWA TRWAŁE**

- 010 – Środki trwałe**
- 020 – Wartości niematerialne i prawne**
- 030 – Inwestycje długoterminowe**
- 070 – Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środków trwałych**
- 075 – Umorzenia i odpisy aktualizacyjne wartości niematerialnych i prawnych**
- 079 – Odpisy aktualizacyjne i umorzenia inwestycji długoterminowych**
- 080 – Środki trwałe w budowie**

##### **konta pozabilansowe**

- 090 – Środki trwałe w likwidacji**
- 091 – Środki trwałe dzierżawione**
- 092 – Inne obce środki trwałe**
- 094 – Niskowartościowe środki trwałe**

##### **ZESPÓŁ 1 – AKTYWA PIENIĘŻNE, KREDYTY BANKOWE I INNE KRÓTKOTERMINOWE AKTYWA FINANSOWE**

- 100 – Kasa**
- 101 – Kasa walut obcych**
- 130 – Rachunek rozliczeniowy**
- 131 – Rachunki w walutach obcych**
- 132 – Rachunek lokat bankowych**

- 133 – Rachunki rozliczeniowe projektów finansowanych z dotacji**
- 135 – Pozostałe rachunki bankowe**
- 137 – Kredyty bankowe**
- 138 – Kredyty bankowe w walutach obcych**
- 139 – Akredytywy**
- 140 – Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje**
- 145 – Środki pieniężne w drodze**
- 149 – Rachunek środków Z.F.Ś.S.**
- 150 – Odpisy aktualizacyjne krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje**

## **ZESPÓŁ 2 – ROZRACHUNKI I ROSZCZENIA**

- 200 – Rozrachunki z odbiorcami**
- 201 – Rozrachunki z dostawcami**
- 220 – Rozrachunki publiczno-prawne**
- 221 – Rozliczenie VAT naliczonego**
- 222 – Rozliczenie VAT należnego**
- 223 – VAT do rozliczenia**
- 224 – Podatek VAT ZNP do rozliczenia z US**
- 230 – Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń**
- 234 – Pozostałe rozrachunki z pracownikami**
- 235 – Rozliczenie niedoborów i szkód**
- 236 – Rozliczenie nadwyżek**
- 240 – Pozostałe rozrachunki**
- 244 – Roszczenia sporne**
- 245 – Rozrachunki wewnętrzne**
- 246 – Rozrachunki z tytułu składek członkowskich**
- 247 – Pożyczki wewnętrzne**
- 248 – Rozrachunki wewnętrzne z tytułu rozliczenia z tytułu podatku VAT**
- 249 – Rozrachunki z tytułu pożyczek z Z.F.Ś.S**
- 250 – Odpisy aktualizacyjne należności**
- 251 – Rozliczenie różnic kursowych**

### **konta pozabilansowe**

- 290 – Należności warunkowe**
- 291 – Zobowiązania warunkowe**
- 292 – Weksle obce dyskontowane i indosowane**
- 293 – Weksle gwarancyjne**

### **ZESPÓŁ 3 – MATERIAŁY I TOWARY**

- 300 – Rozliczenie zakupu materiałów i towarów**
- 310 – Materiały w magazynie**
- 311 – Materiały w magazynie technicznym**
- 330 – Towary handlowe**
- 340 – Odpisy aktualizacyjne materiałów oraz odchylenia od cen ewidencyjnych**
- 343 – Odpisy aktualizacyjne towarów oraz odchylenia od cen ewidencyjnych**

### **konta pozabilansowe**

- 390 – Zapasy obce**

### **ZESPÓŁ 4 – KOSZTY WEDŁUG RODZAJÓW I ICH ROZLICZENIE**

- 400 – Amortyzacja**
- 401 – Zużycie materiałów**
- 402 – Zużycie energii**
- 403 – Usługi obce**
- 404 – Podatki i opłaty w tym podatek akcyzowy**
- 405 – Wynagrodzenia**
- 406 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia**
- 407 – Podróże służbowe**
- 408 – Koszty reprezentacji i reklamy**
- 409 – Pozostałe koszty statutowe**
- 410 – Inne koszty**

**490 – Rozliczenie kosztów**

## **ZESPÓŁ 5 – KOSZTY WEDŁUG TYPÓW DZIAŁALNOŚCI I ICH ROZLICZENIE**

**500 – Koszty operacyjne działalności gospodarczej**

**510 – Koszty wydziałowe działalności gospodarczej**

**520 – Koszty operacyjne działalności statutowej**

**525 – Koszty projektów finansowanych z dotacji**

**550 – Koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)**

**580 – Rozliczenie kosztów działalności**

## **ZESPÓŁ 6 – PRODUKTY I ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW**

**600 – Produkty gotowe i półprodukty**

**620 – Odpisy aktualizacyjne produktów**

**640 – Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych**

**641 – Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów operacyjnych**

**642 – Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów finansowych**

**670 – Inwentarz żywy**

## **ZESPÓŁ 7 – PRZYCHODY I KOSZTY ICH OSIĄGNIĘCIA**

**700 – Przychody netto ze sprzedanych produktów i usług**

**701 – Koszty własne sprzedanych produktów i usług**

**720 – Przychody działalności statutowej**

**721 – Koszty własne działalności statutowej**

**730 – Przychody netto ze sprzedanych towarów i materiałów**

**731 – Wartość sprzedanych towarów i materiałów**

**750 – Przychody finansowe**

**751 – Koszty finansowe**

**760 – Pozostałe przychody operacyjne**

- 761 – Pozostałe koszty operacyjne**
- 790 – Przychody wewnętrzne**
- 791 – Koszty wewnętrzne.**

### **ZESPÓŁ 8 – FUNDUSZE WŁASNE, FUNDUSZE SPECJALNE I WYNIK FINANSOWY**

- 800 – Fundusz statutowy**
- 801 – Fundusz zasobowy**
- 802 – Fundusz z aktualizacji wyceny**
- 803 – Fundusz rezerwowy**
- 820 – Rozliczenie wyniku finansowego**
- 840 – Rezerwy**
- 845 – Rozliczenia międzyokresowe przychodów**
- 850 – Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych**
- 851 – 859 – Pozostałe fundusze specjalne**
- 860 – Wynik finansowy**
- 870 – Podatek dochodowy od osób prawnych**

### **ZESPÓŁ 9 – KONTA TECHNICZNE – POZABILANSOWE**

- 990 – Konto techniczne**
- 999 – Konto techniczne**

Konta techniczne pozabilansowej służą wyłącznie jako konta przeciwstawne do jednostronnych księgowania na kontach pozabilansowych poszczególnych zespołów kont.

## 2. EWIDENCJA KSIĘGOWA AKTYWÓW TRWAŁYCH

Zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości, aktywa trwałe w jednostkach prowadzących zarówno działalność statutową jak i gospodarczą obejmują w szczególności:

- 1) środki trwałe,
- 2) wartości niematerialne i prawne,
- 3) długoterminowe inwestycje,
- 4) środki trwałe w budowie

oraz długoterminowe rozliczenia międzyokresowe a także należności długoterminowe..

Do ewidencji księgowej aktywów trwałych przeznaczone są, zgodnie z ustaleniemi niniejszego zakładowego planu kont, w szczególności następujące konta księgi głównej:

- konto 010 – „Środki trwałe”,
- konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne”,
- konto 030 – „Długoterminowe inwestycje”,
- konto 070 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środki trwałe”,
- konto 075 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne wartości niematerialne i prawne”,
- konto 079 – „Odpisy aktualizacyjne i umorzenia długoterminowych inwestycji”,
- konto 080 – „Środki trwałe w budowie”

Konta ugrupowane w zespole 0 – „Aktywa trwałe” służą do ewidencji księgowej wartości początkowej i dokonywanych od niej odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) lub aktualizacyjnych odnoszących się do wyodrębnionych grup składników aktywów trwałych a także przychodów i rozchodów oraz wynikających z nich stanów tych aktywów.

### KONTO 010 – „ŚRODKI TRWAŁE”

Konto 010 – „Środki trwałe” służy do ewidencji księgowej składników aktywów zaliczanych do środków trwałych Związku i danej Jednostki stanowiących zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości:

- 1) Grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntów),
- 2) Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- 3) Urządzenia techniczne i maszyny,
- 4) Środki transportu,
- 5) Inne środki trwałe.

spełniających równocześnie dwa następujące warunki:



- kompletnych i zdatnych do użytkowania w momencie przyjęcia ich do użytkowania,
- przeznaczonych na własne potrzeby (dla działalności statutowej, oraz gospodarczej: produkcyjnej, usługowej i handlowej) o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż jeden rok.

Konto 010 służy ponadto do ewidencji księgowej:

- 1) nieruchomości nie służących uzyskaniu z nich przychodów lub innych korzyści (nie mających charakteru lokat np. gruntów nabytych w celu ich odprzedaży traktowanych jako towary),
- 2) środków trwałych przyjętych do użytkowania wg umowy leasingu finansowego (spełniających ustalenia art. 3, ust. 4 ustawy),
- 3) środków trwałych przewidzianych na rzecz pożyczkodawcy lecz w dalszym ciągu użytkowanych nieodpłatnie przez daną Jednostkę organizacyjną.

Niskowartościowe składniki aktywów trwałych mogą być, zgodnie z zasadą istotności i znaczących wartości, zaliczane jednorazowo do kosztów amortyzacji lub kosztów zużycia materiałów, według zasad określonych w Części C niniejszej polityki rachunkowości..

**Po stronie Dt konta 010 – „Środki trwale” ujmuje się przychody i zwiększenia wartości początkowej środków trwałych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przyjęcie do użytkowania środków trwałych lub ich ulepszeń ze środków trwałych w budowie	080
2. Przyjęcie do użytkowania środków trwałych z zakupów krajowych nie wymagających montażu lub ich wyposażenia; przy zakupach z importu wystąpi dodatkowy zapis związany z ujęciem cła, VAT nie podlegającego odliczeniu i opłat manipulacyjnych po stronie Ct na koncie 220	240
3. Przyjęcie do użytkowania środków trwałych z własnej produkcji nie wymagających montażu lub ich wyposażenia	500 600, (620)
4. Otrzymanie środków trwałych w formie darowizny:	
a) amortyzowanych	845
b) nieamortyzowanych	845 (760)

1	2
5. Przyjęcie do użytkowania środków trwałych wg umowy leasingu finansowego	240
6. Przewłaszczenie środków trwałych na rzecz pożyczkodawcy, użytkowanych nieodpłatnie i nadal umarżanych (amortyzowanych) przez daną Jednostkę	240
7. Ujęcie kosztów finansowych obsługi zobowiązań, w tym z tytułu różnic kursowych, powstałych w związku z zakupem lub wytworzeniem środka trwałego, pomniejszonych o analogiczne przychody – z okresu do dnia przyjęcia składnika aktywów do użytkowania	130, 131, 137, 138, 139, 240
8. Ujęcie ujawnionej nadwyżki środka trwałego i przyjęcie go do użytkowania; księgowanie równoległe: Dt konto 236, Ct konto 845 (760)	236
9. Zwiększenie wartości początkowej środka trwałego wskutek aktualizacji jego wyceny	802

**Po stronie Ct konta 010 – „Środki trwałe” ujmuje się rozchody i zmniejszenia wartości początkowej środków trwałych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wydanie środków trwałych:	
1) w wartości dotychczas umorzonej oraz w wartości odpisów aktualizacyjnych wynikających z trwałej utraty ich wartości:	
a) do sprzedaży,	070
b) wskutek przewłaszczenia (uregulowania zobowiązania),	070
c) do likwidacji,	070
d) jako darowizny (nieodpłatnego przekazania),	070
e) jako zwrotu leasingodawcy;	070

1	2
2) w wartości dotychczas nie umorzonej:	
a) w sytuacji typowej	761
b) wskutek likwidacji spowodowanej trudnym do przewidzenia zdarzeniem losowym	771
c) wskutek likwidacji, sprzedaży lub nieodpłatnego przekazania, spowodowanych trudnymi do przewidzenia zdarzeniami losowymi;	771
występuje równocześnie potrzeba księgowania równoległego związanego z rozchodem w przypadku sprzedaży lub przewłaszczenia w wartości przejmowanej przez nabywcę:	
a) Dt konto 240,	
b) Ct konto 760 w wartości netto i	
c) Ct konto 222 w kwocie VAT należnego	
2. Przekazanie środka trwałego jako aportu do Spółki:	
a) w wartości dotychczasowego umorzenia,	070
b) w wartości netto (nie umorzonej);	761
występuje równocześnie księgowanie równoległe wartości aportu, przewidzianej w umowie Spółki, przy jego wnoszeniu:	
a) pojedynczych środków trwałych: Dt konto 030 Ct konto 760,	
b) zorganizowanej części majątku: Dt konto 030 Ct konto 240.	
3. Ujęcie ujawnionego niedoboru środka trwałego:	
a) w wartości dotychczasowego umorzenia,	070
b) w wartości netto (nie umorzonej)	235
4. Ujęcie skutków likwidacji środka trwałego wskutek wykonywania nowych budów środków trwałych	080
5. Zwrot środka trwałego jako ulepszenia w obcym obiekcie po całkowitym jego umorzeniu	070
6. Zmniejszenie wartości początkowej środka trwałego w wyniku aktualizacji wyceny	802

**Ewidencja szczegółowa do konta 010**, prowadzona w pomocniczych księgach rachunkowych (w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe), powinna umożliwiać w szczególności:

- ustalenie wartości początkowej i wartości netto poszczególnych środków trwałych,,
- identyfikację poszczególnych obiektów środków trwałych lub ich grup według miejsc ich użytkowania,
- grupowanie środków trwałych według wymogów sprawozdania finansowego (klasyfikacji rodzajowej),
- poprawne obliczanie odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) wg prawa bilansowego i podatkowego,
- ustalanie różnic z tytułu kolejnych aktualizacji wyceny środków trwałych poczynając od 1 stycznia 1995 roku.

Ewidencja szczegółowa powinna być prowadzona w dwóch równoległych urządzeniach księgowych:

- w księgach inwentarzowych majątku trwałego prowadzonych (w miejscach jego użytkowania),
- na imiennych kartach ewidencyjnych poszczególnych obiektów środków trwałych albo w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe prowadzone przy użyciu komputerów,
- w odrębnych księgach inwentarzowych albo zbiorach tworzących księgi inwentarzowe składników środków trwałych o niskiej wartości początkowej,).

Do konta 010 – „Środki trwałe” powinno się prowadzić ewidencję szczegółową według następujących grup rodzajowych środków trwałych:

- Grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntów),
- Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- Urządzenia techniczne i maszyny,
- Środki transportu,
- Inne środki trwałe.

**Saldo Dt konta 010** – oznacza wartość początkową środków trwałych (ustaloną w cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub wartości rynkowej – odpowiednio).

## KONTO 020 – „WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE”

Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” służy do ewidencji księgowej, nabytych przez Jednostkę lub przyjętych, według umowy leasingu finansowego, do wykorzystania i użytkowania na własne potrzeby lub do przekazania w najem – praw majątkowych oraz programów komputerowych (z wyłączeniem programów, do których Jednostka nie posiada praw majątkowych), nadających się do gospodarczego wykorzystania w przewidywanym okresie dłuższym niż jeden rok a także tych wartości niematerialnych i prawnych, których rozliczanie wymaga dłuższego niż jeden rok okresu.

Konto 020 służy ponadto do ewidencji księgowej wartości niematerialnych i prawnych przyjętych do użytkowania (wykorzystania) według umowy leasingu finansowego, spełniających(ego) ustalenia zawarte w tym względzie w art. 3, ust. 4 ustawy o rachunkowości oraz do ewidencji księgowej nabytych praw majątkowych lub traktowanych na równi z nimi a w szczególności:

- 1) autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych do praw majątkowych,
- 2) praw do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych oraz licencji a także know – how,
- 3) koncesji,
- 4) programów komputerowych (jako praw do licencji lub majątkowych praw autorskich),
- 5) nabytą (dodatnią) wartość firmy,
- 6) koszty zakończonych sukcesem prac rozwojowych, także wykonanych we własnym zakresie, odnoszących się do nowych lub ulepszonych ściśle określonych produktów lub technologii pod warunkiem, że produkty te będą w najbliższej przyszłości wytwarzane a technologie stosowane, natomiast uzyskane z tego tytułu przychody pokryją wiarygodnie ustalone koszty tych prac.

Tytuły o cechach praw majątkowych, know – how lub koncesji o niskiej wartości jednostkowej, określonej w Części C niniejszej polityki rachunkowości będą zaliczane, zgodnie z zasadą istotności i znaczących wartości, bezpośrednio w ciężar kosztów usług lub kosztów amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.

**Po stronie Dt konta 020 – „Wartości niematerialne i prawne” ujmuje się przychody i zwiększenia wartości – wartości niematerialnych i prawnych a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przyjęcie do użytkowania (wykorzystania) wartości niematerialnych i prawnych z zakupów	240

1	2
2. Przyjęcie do użytkowania (wykorzystania) wartości niematerialnych i prawnych wg umowy leasingu finansowego	240
3. Ujęcie kosztów zakończonych sukcesem prac rozwojowych, spełniających warunki ustalone w ustawie o rachunkowości	240, konta zespołu 5 lub konto 640 odpowiednio

**Po stronie Ct konta 020 – „Wartości niematerialne i prawne” ujmują się rozchody i zmniejszenia wartości – wartości niematerialnych i prawnych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozchody wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, spowodowane ich sprzedażą, likwidacją, darowizną (nieodpłatnym przekazaniem):	
1) w wartości dotychczasowego umorzenia oraz odpisu z tytułu trwałej utraty wartości,	075
2) w wartości netto (nie umorzonej):	
a) pojedynczych tytułów praw majątkowych,	761
b) w ramach sprzedaży, likwidacji lub nieodpłatnego przekazania, spowodowanych zdarzeniami trudnymi do przewidzenia	771
2. Przekazanie wartości niematerialnych i prawnych jako aportu do Spółki:	
a) w wartości dotychczasowego umorzenia,	075
b) w wartości netto nie umorzonej;	761
księgowanie równoległe wartości aportu przewidzianej w umowie Spółki przy wnoszeniu:	
a) pojedynczych tytułów wartości niematerialnych i prawnych: Dt konto 030, Ct konto 760,	
b) w ramach zorganizowanej części majątku: Dt konto 030, Ct konto 240;	
3. Rozchody wartości niematerialnych i prawnych całkowicie umorzonych, z wygaśniętym prawem użytkowania (wykorzystywania), nieprzydatnych	075

**Ewidencja szczegółowa do konta 020**, prowadzona w pomocniczych księgach rachunkowych (w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe), według tytułów wartości niematerialnych i prawnych, stanowiących odrębne prawa majątkowe, w bezpośrednim powiązaniu z odpisami umorzeniowymi (amortyzacyjnymi) wg prawa bilansowego i podatkowego oraz z uwzględnieniem skutków aktualizacji spowodowanej trwałą utratą ich wartości.

Ewidencja szczegółowa powinna być prowadzona według takich samych zasad i w takich samych urządzeniach księgowych, stanowiących pomocnicze księgi rachunkowe, (zbiory tworzące pomocnicze księgi rachunkowe), jak przy środkach trwałych:

- w księgach inwentarzowych majątku trwałego – w miejscach wykorzystania praw majątkowych,
- na imiennych kartach ewidencyjnych (w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe) – w księgowości.

W ewidencji szczegółowej konta 020 powinno się uwzględnić także podział wartości niematerialnych i prawnych według potrzeb sprawozdania finansowego to jest wg niżej podanych tytułów:

- Prawa autorskie,
- Oprogramowanie komputerów,
- Inne wartości niematerialne i prawne,

**Saldo Dt konta 020** oznacza wartość początkową tych wartości w cenie nabycia, koszcie wytworzenia lub w wartości rynkowej.

### **KONTO 030 – „DINWESTYCJE DŁUGOTERMINOWE”**

Konto 030 – „Inwestycje długoterminowe ” przeznaczone jest do ewidencji księgowej składników długoterminowych aktywów stanowiących inwestycje a w szczególności:

- 1) udziałów i akcji objętych w innych jednostkach w celu wywierania trwałego na nie wpływu (sprawowania nad nimi kontroli, współkontroli lub wywierania znaczącego wpływu),
- 2) akcji i innych długoterminowych papierów wartościowych stanowiących lokaty, nabytych z zamiarem ich wykupu w terminie dłuższym niż jeden rok, (w celu uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend i innych pożytków),
- 3) pożyczek długoterminowych (udzielonych),
- 4) lokat w nieruchomości lub prawa majątkowe,
- 5) innych rodzajów długoterminowych aktywów finansowych,
- 6) lokat powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Szczegółowe zasady ujęcia i wyceny inwestycji długoterminowych określono w części C niniejszej polityki rachunkowości.

**Po stronie Dt konta 030 – „Inwestycje długoterminowe” ujmuje się przychody i zwiększenia wartości składników długoterminowych aktywów stanowiących inwestycje a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
<p>1. Objęcie (wniesienie) udziałów lub akcji w innych jednostkach lub podwyższenie ich wartości – w formie pieniężnej</p> <p>2. Objęcie (wniesienie) udziałów lub akcji w formie rzeczowej – aportów; wystąpią równocześnie księgowania równoległe przy wnoszeniu udziałów lub akcji w formie aportów:</p> <p>1) pojedynczych składników aktywów odpowiednio:</p> <p>a) Dt konto: 701 (721), Ct konta: 500, 520, 600, (620), 670</p> <p>b) Dt konto: 731, Ct konta: 310 (340), 330, (343),</p> <p>c) Dt konto: 751, Ct konta: 030, 140,</p> <p>d) Dt konto: 761, Ct konta: 010, 070, 020, 075</p> <p>2) w formie zorganizowanej części majątku:</p> <p>a) wartość nominalną składników aktywów uznana jako aport: Dt konto 030, Ct konto 240,</p> <p>b) wartość ewidencyjną składników aktywów i pasywów wnoszonych jako aport: Dt konta: 240, Ct i ewentualnie Dt konta: 010, 070, 020, 075, 030, 079, 100, 130, 140, konta zespołu 2, konta: 310, (340), 330, (343), konta zespołu 5, 6, 845, 850; bez zapisów księgowych na kontach zespołu 7; ewentualna różnica powstała na koncie 240 podlega ujęciu na kontach 845 lub 751</p> <p>3. Nabycie nieruchomości i wartości niematerialnych i prawnych jako inwestycji długoterminowych</p> <p>4. Dokonanie zakupów obcych akcji lub obligacji</p>	<p>100, 130, 131 137, 138, 240 700, 720, 730, 750, 760</p> <p>240</p> <p>100, 130, 137, 240</p>



1	2
5. Podwyższenie kapitału zakładowego w Spółce, w której Jednostka jest współwłaścicielem, z kapitału zapasowego lub rezerwowego tej Spółki (uwzględniając potrącenie podatku dochodowego zryczałtowanego)	750
6. Dokonanie przekwalifikowania krótkoterminowych aktywów finansowych na długoterminowe	140
7. Naliczenie należnych odsetek od długoterminowych aktywów finansowych pod warunkiem, że odsetki wypłacone zostaną w okresie dłuższym niż 12 m-cy; w przeciwnym przypadku odsetki te stanowiąc będą oddzielny długoterminowy aktyw finansowy	750

**Po stronie Ct konta 030 – „Inwestycje długoterminowe” ujmuje się rozchody i zmniejszenia wartości długoterminowych aktywów finansowych stanowiących inwestycje a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wycofanie udziałów z jednostek kontynuujących działalność gospodarczą zgodnie z obowiązującymi przepisami w formie: a) pieniężnej b) rzeczowej	100, 130, 131, 240 010, 020, 310, 240
2. Odpisanie równoległe do poz. 1, odpowiedniej kwoty doprowadzającej przed dn. 01.01.2001 wartość księgową aportu do wartości wynikającej z umowy Spółki; równoległe ujęcie ewentualnej różnicy wartości: Dt konto 751, 761 lub Ct konto 750, 760	845
3. Rozchodowanie do sprzedaży inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne: a) w wartości dotychczasowych umorzeń i aktualizacji wyceny (in minus) b) w wartości netto – nie umorzonych	079 761
4. Wniesienie składników długoterminowych aktywów finansowych – inwestycji jako aportu do Spółki wraz z rozliczeniem odpisów aktualizujących ich wartość:	

1	2
a) długoterminowych aktywów finansowych	030
b) rozliczonych odpisów aktualizujących ich wartość	751, 761
5. Uzyskanie, w wyniku likwidacji Spółki, w której Jednostka posiada udziały lub akcje, w formie pieniężnej lub rzeczowej:	
a) środków pieniężnych	100, 130, 131
b) rzeczowych składników aktywów	010, 310
6. Dokonanie rozchodowania do sprzedaży udziałów, akcji obcych, obligacji, bonów skarbowych itd. albo wykupu przez emitenta;	
księgowanie równoległe w zakresie ujęcia przychodów ze sprzedaży: Dt konto: 130, Ct konto : 750	751 <sup>*)</sup>
8. Przekwalifikowanie długoterminowych aktywów finansowych, wycenianych w cenach nabycia z ewentualnym uwzględnieniem trwałej utraty ich wartości – do krótkoterminowych aktywów finansowych w przypadku gdy ewidencję księgową krótkoterminowych aktywów finansowych prowadzi się w:	140

**Ewidencja szczegółowa do konta 030**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocnicze księgi rachunkowe), powinna zapewniać ustalenie wartości poszczególnych składników długoterminowych aktywów inwestycyjnych według ich rodzajów, wg walut obcych oraz w układzie niezbędnym do sporządzenia sprawozdania finansowego a także z uwzględnieniem podziału tych aktywów na aktywa w jednostkach powiązanych i pozostałych; tego samego rodzaju długoterminowe aktywa finansowe, pomimo różnych ich cen, można uznać w ewidencji szczegółowej za jeden rodzaj lecz wówczas do ich rozchodu należy zastosować zasady odnoszące się i stosowane, w podobnym przypadku, do rozchodu materiałów, wynikające z postanowień art. 34, ust. 4 ustawy o rachunkowości.

Ewidencja szczegółowa do konta 030, biorąc powyższe pod uwagę, powinna zapewniać wyodrębnienie co najmniej następujących rodzajów skład-

<sup>\*)</sup> W przypadku, gdy na koncie 079 występują nie rozliczone skutki finansowe trwałej utraty wartości długoterminowych aktywów finansowych to przed rozchodowaniem ich do sprzedaży na konto 751,761 przenosi się korekty ich wartości, ujmując je w następujący sposób: Dt konto 079, Ct konto 030.

ników długoterminowych aktywów finansowych stanowiących inwestycje Jednostki:

- Udziały i akcje,
- Inne papiery wartościowe,
- Pożyczki długoterminowe – udzielone,
- Inwestycje w nieruchomości,
- Inwestycje w wartości niematerialne i prawne,
- Inne długoterminowe aktywa finansowe,

z wewnętrznym wyodrębnieniem aktywów działalności statutowej i gospodarczej oraz w jednostkach powiązanych i pozostałych; długoterminowe aktywa finansowe służyć będą w zasadzie działalności gospodarczej, przynosząc z reguły przychody podlegające opodatkowaniu chociaż dochód z nich można będzie przeznaczyć na działalność statutową unikając opodatkowania.

**Konto 030 może wykazywać wyłącznie saldo Dt**, które oznacza wartość długoterminowych aktywów finansowych w cenie nabycia (zakupu).

### **KONTO 070 – „UMORZENIA I ODPISY AKTUALIZACYJNE ŚRODKÓW TRWAŁYCH”**

Konto 070 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środków trwałych”, służy do ewidencji księgowej umorzeń środków trwałych w wysokości ich planowej i nieplanowej amortyzacji. Odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) środków trwałych dokonuje się, zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości, według ustalonego przez Jednostkę i wprowadzonego do stosowania planu amortyzacyjnego, określającego roczne stawki odpisów od poszczególnych środków trwałych z dalszym ich podziałem na miesiące, kwartały lub inne okresy sprawozdawcze na zasadzie systematycznego rozłożenia wartości początkowej danego środka trwałego na przewidywany okres jego użytkowania, metodą liniową, z ewentualnymi współczynnikami.

Odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) od środków trwałych o niskiej jednostkowej wartości początkowej dokonuje się w sposób określony w części C niniejszej polityki rachunkowości.:

Dopuszcza się korekty odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) ustalone na zasadzie weryfikacji, przyjętych do planu amortyzacji, okresów użytkowania i innych kryteriów – co powodować będzie zmiany rocznych stawek i kwot odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) w roku dokonywania tych korekt oraz w latach następnych.

Zgodnie z planem amortyzacyjnym, odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych), dokonuje się nie wcześniej niż po przyjęciu do użytkowania środka trwałego i ujęciu go w księgach rachunkowych i nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) z jego wartością początkową lub w którym dany środek trwały przeznaczono do likwidacji, stwierdzono jego niedobór lub sprzedano, z ewentualnym uwzględnieniem, przewidywanej przy likwidacji, ceny sprzedaży netto możliwej do uzyskania pozostałości środka trwałego.

Przy ustalaniu, w planie amortyzacji, stawek i kwot odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych), zgodnie z postanowieniami ustawy o rachunkowości można uwzględnić:

- 1) liczbę zmian, na których pracuje środek trwały,
- 2) tempo postępu techniczno – ekonomicznego,
- 3) wydajność środka trwałego wyrażoną liczbą jego godzin pracy lub liczbą wytworzonych produktów albo innym właściwym miernikiem,
- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu użytkowania środka trwałego,
- 5) przewidywaną przy likwidacji cenę sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

W przypadkach zmiany techniki produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z użytkowania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego – dokonuje się, w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych, odpisu aktualizującego jego wartość.

Odpisy aktualizacyjne wartości początkowej środków trwałych, których wartość została uprzednio zaktualizowana na podstawie odrębnych przepisów, zmniejszają odniesione na fundusz z aktualizacji wyceny różnice spowodowane aktualizacją. Ewentualną nadwyżkę odpisu aktualizacyjnego nad różnicami z aktualizacji wyceny zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych.

**Po stronie Dt konta 070 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środków trwałych” ujmują się zmniejszenia umorzeń wartości początkowej środków trwałych oraz zmniejszenia odpisów aktualizujących uprzednio ich wartość a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Zmniejszenia umorzeń oraz odpisów aktualizujących wartość początkową środków trwałych sprzedanych, zlikwidowanych, wniesionych jako aport do Spółki, przeliczonych, darowanych oraz nieodpłatnie przekazanych, w wartości dotychczasowego umorzenia	010
2. Dokonanie korekty odpisu aktualizującego wartość środka trwałego wskutek:	
a) ustania przyczyny trwałej utraty jego wartości w wysokości dotychczasowych odpisów odpowiednio,	760 (770)
b) uprzedniej aktualizacji wyceny środka trwałego na podstawie odrębnych przepisów	802
3. Wyksięgowanie z ewidencji bilansowej całkowicie umorzonych środków trwałych lub ulepszeń w obcych obiektach	010

**Po stronie Ct konta 070 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środków trwałych” ujmują się naliczenia i zwiększenia umorzeń wartości początkowej środków trwałych z tytułu planowej i nieplanowej amortyzacji oraz odpisy spowodowane trwałą utratą ich wartości a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie planowanych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) środków trwałych, z wyłączeniem amortyzacji praw wieczystego użytkowania gruntów	400
2. Ujęcie planowanych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) praw wieczystego użytkowania gruntów	761

1	2
2. Ujęcie nieplanowych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) w przypadku trwałej utraty wartości środka trwałego (przydatności gospodarczej) oraz doprowadzenia wartości księgowej środka trwałego netto do ceny sprzedaży netto możliwej do uzyskania – odpowiednio	761 (771)
3. Zwiększenie umorzeń dotychczasowych wskutek w szczególności aktualizacji wyceny środków trwałych	802

**Ewidencja szczegółowa do konta 070**, prowadzona w bezpośrednim powiązaniu i w tych samych pomocniczych księgach rachunkowych (w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe), które służą do ewidencji szczegółowej środków trwałych – oraz wg miejsc ich użytkowania z uwzględnieniem działalności statutowej i gospodarczej.

Ewidencja ta powinna zapewniać możliwość naliczania odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) i aktualizacyjnych wg okresów sprawozdawczych i rozliczania na miejsca powstawania kosztów a także ustalanie różnic pomiędzy amortyzacją bilansową i podatkową.

W ewidencji szczegółowej konta 070 powinno się uwzględnić wyodrębnienie umorzeń i odpisów aktualizacyjnych według następujących np. grup rodzajowych środków trwałych:

- Prawo wieczystego użytkowania gruntów,
- Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- Urządzenia techniczne i maszyny,
- Środki transportu,
- Inwentarz żywy,
- Pozostałe środki trwałe.

**Saldo Ct konta 070** oznacza, w ciągu roku obrotowego i na dzień bilansowy, wartość dotychczasowych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) i aktualizacyjnych użytkowanych w Jednostce środków trwałych.

## **KONTO 075 – „UMORZENIA I ODPISY AKTUALIZACYJNE WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH”**

Konto 075 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne wartości niematerialnych i prawnych” służy do ewidencji księgowej umorzeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, w wysokości ich planowej i nieplanowej amortyzacji, oraz odpisów aktualizacyjnych (spowodowanych trwałą utratą ich wartości z tytułu zmiany techniki produkcji, wycofania z użytkowania itd.).

Zasady ewidencji księgowej umorzeń (amortyzacji) i dokonywanych odpisów aktualizacyjnych wartości niematerialnych i prawnych podobne są, wg ustawy o rachunkowości, do odnoszących się do środków trwałych (podanych w komentarzu do konta 070 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środków trwałych”). Wartości niematerialne i prawne nie podlegały do niedawna aktualizacji ich wyceny.

**Po stronie Dt konta 075 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne wartości niematerialnych i prawnych” ujmuje się zmniejszenia umorzeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych oraz zmniejszenia uprzednich odpisów aktualizacyjnych, które spowodowały trwałą utratę ich wartości, a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Zmniejszenie umorzeń i odpisów aktualizacyjnych wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych sprzedanych, zlikwidowanych, wniesionych jako aporty do Spółki, przewłaszczonych, darowanych oraz nieodpłatnie przekazanych w wartości dotychczasowych umorzeń i odpisów aktualizacyjnych	020
2. Dokonanie korekty umorzeń wartości początkowej oraz odpisów aktualizacyjnych wartości niematerialnych i prawnych wskutek ustania przyczyny trwałej utraty ich wartości w wysokości dotychczasowych odpisów – odpowiednio	760 (770)
3. Wyksięgowanie, z ewidencji bilansowej, całkowicie umorzonych składników wartości niematerialnych i prawnych, do których uprawnienia Jednostki wygasły lub nieprzydatnych do dalszego wykorzystania	020

**Po stronie Ct konta 075 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne wartości niematerialnych i prawnych” ujmuje się naliczenia i zwiększenia umorzeń wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych z tytułu planowej i nieplanowej amortyzacji oraz odpisy aktualizacyjne spowodowane trwałą utratą ich wartości a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie planowych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) wartości niematerialnych i prawnych	400
2. Ujęcie nieplanowych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) lub aktualizacyjnych, w przypadku trwałej utraty wartości – wartości niematerialnych i prawnych (przydatności do gospodarczego ich wykorzystania), oraz ewentualnego doprowadzenia ich wartości księgowej netto do ceny sprzedaży netto możliwej do uzyskania – odpowiednio	761 (771)

**Ewidencja szczegółowa do konta 075** powinna być prowadzona, w bezpośrednim powiązaniu i w tych samych pomocniczych księgach rachunkowych (w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe), które służą do ewidencji szczegółowej wartości niematerialnych i prawnych – według obiektów inwentarzowych oraz wg miejsc ich wykorzystania z uwzględnieniem działalności statutowej i gospodarczej.

Ewidencja ta powinna zapewniać możliwość naliczania odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) i aktualizacyjnych wg okresów sprawozdawczych i rozliczania ich na miejsca powstawania kosztów a także ustalania różnic pomiędzy amortyzacją bilansową i podatkową.

W ewidencji szczegółowej do konta 075 powinno się dokonać wyodrębnienia umorzeń i odpisów aktualizacyjnych według następujących np. grup rodzajowych wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności ze względu na potrzeby sporządzania sprawozdania finansowego:

- Prawa autorskie,
- Oprogramowanie komputerów,
- Inne wartości niematerialne i prawne.

**Saldo Ct konta 075** oznacza, w ciągu roku obrotowego i na dzień bilansowy, wartość dotychczasowych odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) i aktualizacyjnych wykorzystywanych w Jednostce wartości niematerialnych i prawnych.



## **KONTO 079 – „ODPISY AKTUALIZACYJNE I UMORZENIOWE INWESTYCJI DŁUGOTERMINOWYCH”**

Konto 079 – „Odpisy aktualizacyjne i umorzeniowe inwestycji długoterminowych)” służy, w szczególności do ewidencji księgowej skutków finansowych, zmian wartości inwestycji długoterminowych, w tym trwałej utraty wartości a także do ewidencji umorzeń długoterminowych inwestycji w nieruchomości.

Konto 079 ujmuje w szczególności:

- 1) wszelkie zmniejszenia i zwiększenia wartości długoterminowych inwestycji,
- 2) ewentualne korekty, odrębne dla poszczególnych składników, długoterminowych inwestycji.

**Po stronie Dt konta 079 – „Odpisy aktualizacyjne i umorzeniowe długoterminowych inwestycji” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Zwiększenie wartości długoterminowych aktywów finansowych z wyjątkiem inwestycji w nieruchomości i prawa majątkowe ujmowanych, po stronie Ct na koncie 760	750
2. Ujęcie korekty ceny nabycia długoterminowych papierów wartościowych, w przypadku ich sprzedaży lub innej formy przeniesienia własności, z tytułu dokonanego uprzednio odpisu trwałej utraty ich wartości	030
3. Zwiększenie wartości długoterminowych aktywów finansowych zaliczonych do grupy aktywów dostępnych do sprzedaży	802
4. Zmniejszenie (przeniesienie) dotychczasowych umorzeń długoterminowych inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, w momencie ich rozchodowania do sprzedaży, likwidacji lub przekazania w formie darowizny	761

**Po stronie Ct konta 079 – „Odpisy aktualizacyjne i umorzeniowe długoterminowych inwestycji” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Zmniejszenie wartości długoterminowych aktywów finansowych z tytułu utraty ich wartości	751, 761
2. Zmniejszenie wartości długoterminowych aktywów finansowych, zaliczonych do grupy aktywów dostępnych do sprzedaży	802
3. Sprowadzenie długoterminowych aktywów finansowych, wykazywanych w księgach rachunkowych w cenach rynkowych – przekwalifikowanych do krótkoterminowych aktywów finansowych, do cen nabycia (zakup) netto	802
4. Dokonanie odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) długoterminowych inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 079** powinna być prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową) i zapewniać wyodrębnienie w szczególności odpisów aktualizacyjnych i umorzeniowych długoterminowych aktywów finansowych według ich rodzajów, a w szczególności:

- Odpisy aktualizacyjne udziałów i akcji,
- Odpisy aktualizacyjne innych papierów wartościowych,
- Odpisy aktualizacyjne pożyczek długoterminowych,
- Odpisy aktualizacyjne i umorzeniowe inwestycji w nieruchomości,
- Odpisy aktualizacyjne i umorzeniowe inwestycji w wartości niematerialne i prawne,
- Odpisy aktualizacyjne pozostałych długoterminowych aktywów finansowych.

z wewnętrznym wyodrębnieniem odpisów wg walut obcych oraz odpisów aktualizacyjnych i umorzeniowych długoterminowych inwestycji w jednostkach powiązanych i pozostałych.

**Konto 079 powinno wykazywać saldo Ct**, które oznacza ogólną kwotę korekt wartości początkowej długoterminowych aktywów finansowych – inwestycji Jednostki.

**Konto 079 może też wykazywać saldo Dt** w przypadku gdy ewidencję księgową długoterminowych aktywów finansowych – inwestycji (poza udziałami i akcjami w jednostkach kontrolowanych) prowadzi się w cenach rynkowych.

### **KONTO 080 – „ŚRODKI TRWAŁE W BUDOWIE”**

Konto 080 – „Środki trwałe w budowie” służy do ewidencji księgowej kosztów:

- 1) budów środków trwałych realizowanych zarówno siłami własnymi jak i obcymi Jednostki bezpośrednio związanych z realizowaną budową lub montażem danego środka trwałego,
  - 2) realizowanych ulepszeń istniejących środków trwałych,
- oraz do rozliczenia tych kosztów według uzyskanych efektów.

Środki trwałe w budowie, w momencie ich rozliczenia i przekazywania do użytkowania, wyceniane są w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia obejmujących sumę poniesionych przez daną Jednostkę kosztów budowy, montażu, ulepszenia i przystosowania do użytkowania w okresie od rozpoczęcia budowy (montażu) do dnia przyjęcia do użytkowania lub do dnia bilansowego z uwzględnieniem także:

- podatków, VAT i akcyzowego, jeżeli nie podlegają odliczeniu,
- kosztów obsługi zobowiązań związanych z finansowaniem budowy (montażu) i ujemnych różnic kursowych, pomniejszonych o uzyskane przychody z tego tytułu.

Ulepszenia środków trwałych, według ustawy o rachunkowości, to przebudowa, rozbudowa, w tym także wyposażenie w części składowe i peryferyjne, rekonstrukcja, adaptacja i modernizacja – powodujące, że wartość użytkowa środka trwałego, po zakończeniu ulepszenia, przewyższa uprzednią wartość użytkową z dnia przyjęcia do użytkowania – mierzoną okresem użytkowania, zdolnością wytwórczą, jakością uzyskiwanych, dzięki ulepszeniu produktów (usług), kosztami eksploatacji lub innymi efektami..

Do kosztów budowy (montażu) lub ulepszeń środków trwałych, według ich rodzajów, zalicza się w szczególności koszty:

- 1) zakupu gruntów,
- 2) przygotowania terenów pod budowę, w tym likwidacji nieruchomości (rozbiórki np. budynków i budowli),
- 3) nie umorzonej części wartości początkowej środka trwałego – spisanej jednorazowo w koszty budowy,
- 4) dokumentacji projektowej,
- 5) robót budowlano – montażowych,
- 6) zakupów maszyn, urządzeń i ich montażu,

- 7) prób montażowych i rozruchu – niezbędnych do doprowadzenia do oddania w użytkowanie środka trwałego, pomniejszonych o cenę sprzedaży netto (często niższą od kosztów wytworzenia), wykonanych w czasie prób produktów, zdalnych do gospodarczego wykorzystania,
- 8) VAT nie podlegającego odliczeniu,
- 9) innych podatków i opłat związanych z okresem budowy (montażu),
- 10) obsługi zaciągniętych zobowiązań związanych z budową (montażem) lub ulepszeniem środka trwałego oraz różnic kursowych, pomniejszonych o przychody z tego tytułu,
- 11) ubezpieczeń majątkowych i osobowych budowanych (montowanych) i ulepszanych środków trwałych,
- 12) obcego nadzoru budowlanego,
- 13) założenia zieleni i stref ochronnych na okres wieloletni,
- 14) zakupów maszyn, urządzeń i środków transportu oraz innych środków trwałych nie podlegających montażowi – jeżeli tak ustalono w zakładowym planie kont.

**Po stronie Dt konta 080 – „Środki trwale w budowie” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie kosztów budowy (montażu) i ulepszeń środków trwałych według faktur VAT, rachunków i innych dowodów księgowych:	
a) obcych wykonawców (dostawców)	240
b) wykonywanych we własnym zakresie – na podstawie dowodów księgowych wewnętrznych	310 (340), 330 (343), 500, 600 (620)
2. Ujęcie kosztów nie przekazanych do montażu lub nie przyjętych do użytkowania maszyn, urządzeń, środków transportu i innych przedmiotów:	
a) nabytych od obcych dostawców zewnętrznych	240
b) wykonanych we własnym zakresie	500, 600 (620)
3. Zarachowanie kosztów obsługi zaciągniętych zobowiązań (odsetek, prowizji) na sfinansowanie budów (montażu) i ulepszeń, środków trwałych oraz różnic kursowych pomniejszonych o przychody z tego tytułu	130, 131, 137, 240

**Po stronie Ct konta 080 – „Środki trwale w budowie” ujmuje się rozchody i zmniejszenia wartości środków trwałych w budowie (ulepszeń) a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przekazanie do użytkowania środków trwałych po zakończeniu budowy (montażu) ulepszenia	010
2. Odpisanie środków trwałych w budowie lub ulepszeń bez zamierzonych efektów gospodarczych lub w których nastąpiła trwała utrata ich wartości	761
3. Zniszczenie środka trwałego w budowie lub powstanie innego zdarzenia losowego powodującego rozchód lub zmniejszenie jego wartości	771
4. Przekazanie nieodpłatne środków trwałych w budowie – odpowiednio	761
5. Wniesienie środka trwałego w budowie jako aportu do Spółki; księgowanie równoległe w wartości aportu przewidzianej w umowie Spółki: Dt konto 030, Ct konto 760	761
6. Wydanie środka trwałego w budowie – jego odbiorcy przy sprzedaży; księgowanie równoległe w wartości sprzedaży netto: Dt konto 240, Ct konto 760	761
7. Przekazanie części wartości środka trwałego w budowie współuczestnikom wspólnej budowy	240
8. Ujęcie uzyskanych odsetek i dodatnich różnic kursowych dotyczących środków trwałych w budowie i ulepszeń	130, 131, 240
9. Przyjęcie do magazynu odzyskanych z budowy (montażu) lub ulepszenia – materiałów	310
10. Przyjęcie do magazynu uzyskanych podczas prób montażowych i rozruchu produktów i półproduktów	600

**Ewidencja szczegółowa do konta 080**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać w szczególności:

- wyodrębnienie kosztów środków trwałych w budowie i ulepszeń według poszczególnych efektów (zadań, przedsięwzięć) oraz kosztów wspólnych jeżeli równoległe realizowane są różne zadania – przedsięwzięcia,
- dane liczbowe (wartościowe) do przeprowadzenia kalkulacji ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych środków trwałych w budowie lub ich ulepszeń.

**Saldo Dt konta 080** oznacza, zarówno w ciągu roku jak i na dzień bilansowy, poniesione koszty środków trwałych w budowie i ich ulepszeń w realizacji.

## **KONTA POZABILANSOWE**

### **KONTO 090 – „ŚRODKI TRWAŁE W LIKWIDACJI”**

Konto 090 – „Środki trwałe w likwidacji” służy do ewidencji pozabilansowej środków trwałych postawionych w stan likwidacji od momentu rozpoczęcia do momentu zakończenia fizycznej likwidacji środka trwałego.

Po stronie Dt konta 090 ujmuje się wartość początkową środka trwałego w momencie postawienia go w stan likwidacji.

Po stronie Ct konta 090 ujmuje się wartość początkową środka trwałego w momencie zakończenia fizycznej likwidacji środka trwałego np. złomowania sprzedaży.

Konto 090 funkcjonuje według zapisów jednostronnych – w korespondencji z kontem technicznym w zespole 9.

**Ewidencja szczegółowa do konta 090** powinna pozwalać na identyfikację ilości i wartości poszczególnych środków trwałych postawionych w stan likwidacji.

### **KONTO 091 – „ŚRODKI TRWAŁE DZIERŻAWIONE”**

Konto 091 – „Środki trwałe dzierżawione” służy do ewidencji pozabilansowej obcych środków trwałych, użytkowanych przez Jednostkę na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli na podstawie np. odrębnych przepisów środki te stanowią własność wynajmującego, wydzierżawiającego, leasingodawcy i są przez niego amortyzowane (umarzane).

Po stronie Dt konta 091 ujmuje się wartość początkową dzierżawionych środków trwałych w momencie ich otrzymania w dzierżawę od właściciela.

Po stronie Ct konta 091 ujmuje się natomiast wartość początkową dzierżawionych środków trwałych w momencie zakończenia dzierżawy i zwrotu środka trwałego właścicielowi.

Konto 091 funkcjonuje według zapisów jednostronnych w korespondencji z kontem technicznym w zespole 9.

**Ewidencja szczegółowa do konta 091** powinna pozwalać na identyfikację ilości i wartości poszczególnych, dzierżawionych środków trwałych według ich właścicieli.

### **KONTO 092 – „INNE OBCE ŚRODKI TRWAŁE”**

Konto 092 – „Inne obce środki trwałe” służy do ewidencji pozabilansowej innych niż dzierżawione obcych środków trwałych np. posiadanych w depozycie, przechowywanych, pożyczonych itp.

**Zasady funkcjonowania konta 092 są identyczne jak konta 091.**

### **KONTO 094 – „NISKOWARTOŚCIOWE ŚRODKI TRWAŁE”**

Konto 094 – „Niskowartościowe środki trwałe” służy do ewidencji pozabilansowej niskowartościowych środków trwałych o niskiej wartości początkowej (jednostkowej), od momentu przyjęcia ich do użytkowania do momentu fizycznej ich likwidacji lub upływu okresu ich użytkowania.

Po stronie Dt konta 094 ujmuje się niskowartościowe środki trwałe o wartości jednostkowej – początkowej, do 1.000,00 zł, w momencie przyjęcia ich do użytkowania i ujęcia jako koszty zużycia materiałów.

**Ewidencja szczegółowa do konta 094** powinna być prowadzona w taki sposób aby pozwalała na identyfikację ilościową i wartościową niskowartościowych środków trwałych według okresów ich użytkowania oraz osób za nie odpowiedzialnych.





### **3. EWIDENCJA KSIĘGOWA AKTYWÓW PIENIEŻNYCH KREDYTÓW BANKOWYCH I INNYCH KRÓTKOTERMINOWYCH AKTYWÓW FINANSOWYCH**

Konta zespołu 1 – „Aktywa pieniężne, kredyty bankowe i inne krótkoterminowe aktywa finansowe”, służą do ewidencji księgowej w Związku i danej Jednostce:

- 1) aktywów pieniężnych stanowiących krajowe i zagraniczne środki płatnicze oraz waluty obce przechowywane w kasach lub na rachunkach bankowych,
- 2) aktywów pieniężnych w postaci czeków, weksli obcych i innych aktywów finansowych oraz naliczonych od aktywów finansowych odsetek,
- 3) instrumentów kapitałowych krótkoterminowych (udziałów, akcji, opcji na akcje własne, warrantów i innych instrumentów finansowych),
- 4) aktywów pieniężnych krajowych i zagranicznych wykorzystywanych w formie kredytów bankowych,
- 5) różnic z aktualizacji wyceny krótkoterminowych aktywów finansowych – inwestycji,

a ponadto do ewidencji księgowej innych krótkoterminowych aktywów finansowych w tym także przeznaczonych do obrotu – wyemitowanych przez inną Jednostkę instrumentów kapitałowych.

Do ewidencji księgowej poszczególnych rodzajów aktywów pieniężnych w kasach i na rachunkach bankowych w tym także w formie kredytów oraz innych krótkoterminowych aktywów finansowych powinny posłużyć w Jednostce następujące np. konta księgi głównej:

- konto 100 – „Kasa”,
- konto 101 – „Kasa walut obcych”,
- konto 130 – „Rachunek rozliczeniowy”,
- konto 131 – „Rachunki walut obcych”,
- konto 132 – „Rachunki lokat bankowych”,
- konto 133 – „Rachunki rozliczeniowe projektów finansowanych z dotacji”,
- konto 135 – „Pozostałe rachunki bankowe”,
- konto 137 – „Kredyty bankowe”,
- konto 138 – „Kredyty bankowe w walutach obcych”,
- konto 139 – „Akredytywy”,
- konto 140 – „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje”,
- konto 145 – „Środki pieniężne w drodze”,
- konto 149 – „Rachunek środków Z.F.Ś.S.”,
- konto 150 – „Odpisy aktualizacyjne krótkoterminowych aktywów finansowych – inwestycji”.

Obroty gotówki w kasach powinny być udokumentowane dowodami źródłowymi lub zastępczymi dowodami kasowymi. Niedopuszczalne jest stosowanie prowizorycznych pokwitowań. Obroty gotówki ujmuje się w księgach rachunkowych pod datą rzeczywistego przychodu lub rozchodu; niedobory i nadwyżki gotówki ujmuje się pod datą ich ujawnienia.

Ewidencja księgowa operacji bezgotówkowych na rachunkach bankowych powinna być dokonywana wyłącznie na podstawie wyciągów i innych dowodów bankowych.

Pomyłki i błędy w wyciągach bankowych i ich sprostowania ujmuje się w korespondencji z kontem 240 – „Pozostałe rozrachunki”.

### **KONTO 100 – „KASA”**

Konto 100 – „Kasa” służy do ewidencji księgowej gotówki w kasie w złotych polskich.

**Po stronie Dt konta 100 – „Kasa” ujmuje się przychody gotówki do kasy w tym także nadwyżki kasowe, a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Podjęcie gotówki z rachunku bankowego	130, 137, 149 145
2. Wpłaty dokonane przez odbiorców	200, 240
3. Wpłaty różnych należności	234, 240, 249
4. Stwierdzone nadwyżki kasowe	236
5. Otrzymane przedpłaty na poczet przyszłych dostaw lub usług	200, 234, 240
6. Sprzedaż produktów i usług oraz materiałów i towarów za gotówkę działalności gospodarczej	700, 730
7. Wpłaty za niedobory i szkody lub ich potrącenia w liście płac	201, 230, 234, 240
8. Spłaty pożyczek z Z.F.Ś.S.	249
9. Wpłaty do kasy z tytułu sprzedaży produktów i usług, towarów i materiałów przy stosowaniu kas z pamięcią fiskalną:	
a) wartość sprzedaży według cen sprzedaży netto	700, 730
b) VAT należnego	222
10. Wpływy z tytułu wykupu czeków lub weksli obcych	140

**Po stronie Ct konta 100 – „Kasa” ujmuje się rozchody gotówki z kasy w tym także niedobory kasowe a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Wpłaty gotówki na rachunki bankowe (potwierdzone)	130, 131, 135, 145
2. Różne wypłaty dostawcom, pracownikom, z Z.F.Ś.S. i inne	Konta zespołu 4, 201, 230, 234, 240, 249
3. Wypłaty wynagrodzeń, zasiłków i świadczeń z ZUS	230
4. Wypłaty obciążające Z.F.Ś.S.	850
5. Opłaty blankietów wekslowych zawierających opłatę skarbową itp. opłaty publicznoprawne	404 (220)
6. Stwierdzone niedobory kasowe	235

**Ewidencja szczegółowa do konta 100**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać codzienne ustalenie stanu gotówki, z wyodrębnieniem poszczególnych kas i osób za nie odpowiedzialnych.

Ewidencja szczegółowa do konta 100 powinna być prowadzona w formie powszechnie stosowanych raportów kasowych oraz innych pomocniczych ksiąg rachunkowych.

**Konto 100 wykazuje wyłącznie saldo Dt**, które oznacza wartość nominalną stanu gotówki lub innych walorów pieniężnych w kasie (ach).

### **KONTO 101 – „KASA WALUT OBCYCH”**

Konto 101 – „Kasa walut obcych” służy do ewidencji księgowej gotówki w kasie prowadzonej w walutach obcych.

**Po stronie Dt konta 101 – „Kasa walut obcych” ujmuje się przychody gotówki do kasy w walutach obcych oraz dodatnie różnice kursowe a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Wpływy gotówki w walutach obcych z tytułu zakupu lub podjęcia w Banku	145

1	2
2. Zwroty sum do rozliczenia, wpływy środków pieniężnych w drodze	234,145
3. Wpłaty z tytułu różnych należności zagranicznych	200,240
4. Stwierdzone nadwyżki kasowe	236
5. Ujęcie ustalonych dodatnich różnic kursowych	750 albo konta 080

**Po stronie Ct konta 101 – „Kasa walut obcych” ujmuje się rozchody gotówki z kasy walut obcych oraz ujemne różnice kursowe a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpłaty gotówki z kasy na rachunki bankowe	145
2. Wpłaty sum do rozliczenia lub zwroty kosztów podróży zagranicznych	234
3. Wpłaty, z tytułu regulowania zobowiązań, w walutach obcych	201, 240
4. Ujawnione niedobory kasowe	235
5. Ujęcie ustalonych ujemnych różnic kursowych	751 albo konta 080

**Ewidencja szczegółowa do konta 101** powinna być prowadzona w pomocniczych księgach rachunkowych (w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe), w walucie polskiej i równoległe w danej walucie obcej, z podziałem na poszczególne waluty obce oraz według osób odpowiedzialnych za stan poszczególnych kas, w formie raportów kasowych oraz innych pomocniczych ksiąg rachunkowych.

**Konto 101 wykazuje wyłącznie saldo Dt**, które oznacza stan gotówki lub bonów pieniężnych w kasie (ach), w walutach obcych, w przeliczeniu na złote polskie według obowiązującego aktualnego kursu.

## KONTO 130 – „RACHUNEK ROZLICZENIOWY”

Konto 130 – „Rachunek rozliczeniowy” służy do ewidencji księgowej środków pieniężnych Jednostki na rachunku bankowym (rozliczeniowym) oraz do ewentualnego wykorzystania kredytu bankowego na rachunku rozliczeniowym.

**Po stronie Dt konta 130 – „Rachunek rozliczeniowy” ujmuje się wpływy środków pieniężnych na rachunek rozliczeniowy oraz spłaty kredytu bankowego wykorzystanego na tym rachunku a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpłaty gotówki z kasy	145
2. Wpływy środków pieniężnych z innych rachunków bankowych oraz środków pieniężnych w drodze	132, 135, 137145
3. Wpływy od odbiorców i zwroty zaliczek przez dostawców oraz innych należności np. budżetowych	200, 201, 220, 234, 240
4. Wpływy odsetek od udzielonych pożyczek i odsetek bankowych	750 (080)
5. Ujęcie błędów w wyciągach bankowych i ich sprostowań	240
6. Otrzymanie dotacji i subwencji (odpowiednio do decyzji)	220, 240, 760, 845
7. Otrzymanie kar, grzywien i odszkodowań umownych	760

**Po stronie Ct konta 130 – „Rachunek rozliczeniowy” ujmuje się wypłaty (przelewy) z rachunku rozliczeniowego oraz wykorzystanie kredytu bankowego na tym rachunku a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Pobranie gotówki z rachunku bankowego do kasy i z tytułu zakupu walut obcych	145
2. Uregulowanie zobowiązań wobec dostawców, wypłaty zaliczek (w tym także na zasadzie wykorzystania kredytu na rachunku)	201, 240

1	2
3. Przelewy środków pieniężnych na inne rachunki bankowe lub zakup krótkoterminowych papierów wartościowych	132, 135, 145
4. Spłaty uprzednio zaciągniętych pożyczek lub kredytów	240, 137
5. Obciążenie rachunku z tytułu użycia karty płatniczej	201, 234
6. Opłacenie kar, grzywien, odszkodowań	761
7. Zapłacenie odsetek i prowizji od kredytów i pożyczek	751 ( 080)
8. Spłacenie zobowiązań publicznoprawnych: podatków, składki ZUS, cła	220
9. Ujęcie błędów w wyciągach bankowych i ich sprostowań	240
10. Opłaty za usługi bankowe i czynności manipulacyjne (dokonanie przelewu, pobranie książeczki czekowej itp.)	403

**W przypadku prowadzenia kilku rachunków rozliczeniowych**, do ewidencji księgowej środków pieniężnych i ewentualnie wykorzystanych kredytów w rachunku rozliczeniowym, **konieczna jest ewidencja szczegółowa do konta 130**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową).

**Konto 130 może wykazywać saldo:**

- Dt które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bankowym – rozliczeniowym lub
- Ct które oznacza zadłużenie wobec Banku z tytułu wykorzystanego kredytu na tym rachunku.

## KONTO 131 – „RACHUNKI W WALUTACH OBCYCH”

Konto 131 – „Rachunki w walutach obcych” służy do ewidencji księgowej środków pieniężnych Jednostki na rachunkach bankowych w walutach obcych przeliczonych, według obowiązującego kursu danej waluty obcej, na złote polskie.

**Po stronie Dt konta 131 – „Rachunki w walutach obcych” ujmuje się wpływy środków pieniężnych, w walutach obcych, na rachunki bankowe oraz naliczenia odsetek i dodatnich różnic kursowych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpływy gotówki na rachunek z kas walut obcych	145
2. Wpływy środków pieniężnych w walutach obcych z innych rachunków bankowych i środków pieniężnych w drodze	145
3. Wpływy należności od odbiorców zagranicznych, zwroty zaliczek przez dostawców oraz innych należności zagranicznych	200, 201, 234, 240
4. Wpływy naliczonych przez Bank odsetek	750 (080)
5. Ustalenie i naliczenie dodatnich różnic kursowych	750 (080)
6. Wpływy z tytułu kar, grzywien i odszkodowań – otrzymanych	760 (770)
7. Ujęcie błędów w wyciągach bankowych i ich sprostowań	240

**Po stronie Ct konta 131 – „Rachunki w walutach obcych” ujmuje się wypłaty (przelewy) środków pieniężnych, w walutach obcych, i inne zmniejszenia ich stanu (wartości) a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Pobranie gotówki, w walutach obcych z rachunku bankowego do kasy	145
2. Spłaty zobowiązań, w walutach obcych – wobec dostawców zagranicznych, wypłaty zaliczek	201, 234, 240
3. Spłaty kredytów i pożyczek, w walutach obcych, lub zakupy krótkoterminowych papierów wartościowych	138, 140, 240

1	2
4. Otwarcie akredytyw, w walutach obcych, dla dostawców zagranicznych	139
5. Opłacenie kar, grzywien i odszkodowań, w walutach obcych – odpowiednio	761 (771)
6. Naliczenie odsetek od kredytów bankowych w walutach obcych	751 (080)
7. Naliczenie ustalonych ujemnych różnic kursowych	751 (080)
8. Opłaty za usługi bankowe w walutach obcych	403
9. Ujęcie błędów w wyciągach bankowych i ich sprostowań	240

**Ewidencja szczegółowa do konta 131** powinna być prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), według poszczególnych walut obcych i ich rachunków bankowych – równoległe w walucie polskiej i danej walucie obcej.

**Saldo Dt konta 131** oznacza wartość nominalną środków pieniężnych w walutach obcych, w przeliczeniu na złote polskie według obowiązującego kursu.

### **KONTO 132 – „RACHUNKI LOKAT BANKOWYCH”**

Konto 132 – „Rachunki lokat bankowych” służy do ewidencji księgowej, lokat bankowych terminowych, ustalanych na określony czas w umowie z Bankiem, w celu uzyskania przychodów finansowych z tytułu odsetek, zarachowywanych i przekazanych następnie na rachunek rozliczeniowy lub rachunek danej lokaty bankowej.

**Po stronie Dt konta 132 – „Rachunki lokat bankowych” ujmuje się wpłaty lokat środków pieniężnych na rachunek i naliczone przez Bank odsetki (odsetki mogą być przekazywane także na rachunek rozliczeniowy) a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpłaty równowartości lokat na wyodrębniony rachunek bankowy lokat	130,145
2. Wpływy uzyskanych odsetek z lokat środków pieniężnych	750
3. Naliczenie odsetek od lokat na dzień bilansowy	750



**Po stronie Ct konta 132 – „Rachunki lokat bankowych” ujmuje się likwidację lokat środków pieniężnych przez ich podjęcie lub przekazanie na inne rachunki bankowe a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Likwidacja lokaty – zwrot środków pieniężnych i (lub) na odpowiedni rachunek bankowy	130,145

**Ewidencja szczegółowa do konta 132**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na identyfikację poszczególnych lokat bankowych.

**Konto 132 wykazuje wyłącznie saldo Dt** które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku lokat bankowych w wartości nominalnej.

### **KONTO 133 – „RACHUNKI ROZLICZENIOWE PROJEKTÓW FINANSOWANYCH Z DOTACJI”**

Konto 133 – „Rachunki rozliczeniowe projektów finansowanych z dotacji” służy do ewidencji księgowej środków pieniężnych, które powinny być wyodrębnione na wydzielonym rachunku środków otrzymanych na realizację określonych projektów) finansowanych z dotacji np. środków unijnych.

**Po stronie Dt konta 133 – „Rachunki rozliczeniowe projektów finansowanych z dotacji” ujmuje się wpłaty transz dotacji, wpłaty dokonane przez kontrahentów, a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przelewy środków z innych rachunków bankowych	130, 145,
2. Wpłaty gotówki z kasy i od kontrahentów	145, konta zespołu 2
3. Wpłaty transz dotacji	Odpowiednie konto zespołu 7 lub 845

**Po stronie Ct konta 135 – „Pozostałe rachunki bankowe” ujmuję się podjęcie gotówki do kasy, przekazy na inne rachunki bankowe, przelewy środków na pokrycie zobowiązań wobec dostawców i innych osób, a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Podjęcie gotówki z rachunku bankowego do kasy	145
2. Przelewy środków pieniężnych na inne rachunki bankowe (np. wpływy sald z innych kont składkowych).lub spłaty kredytów	130, 145
3. Przelewy środków pieniężnych na rzecz kontrahentów	konto zespołu 2

**Ewidencja szczegółowa do konta 135**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić wyodrębnienie poszczególnych rachunków bankowych, prowadzonych w ramach tego konta.

**Konto 135 wykazuje wyłącznie saldo Dt** które oznacza stan środków pieniężnych, w wartości nominalnej, na pozostałych rachunkach bankowych.

### **KONTO 135 – „POZOSTAŁE RACHUNKI BANKOWE”**

Konto 135 – „Pozostałe rachunki bankowe” służy do ewidencji księgowej środków pieniężnych, które powinny być wyodrębnione na wydzielonym np. rachunku środków otrzymanych na realizację określonych zadań itp. oraz do ewidencji księgowej środków pieniężnych na rachunkach pomocniczych np. dla zamiejscowych oddziałów ośrodków i innych jednostek organizacyjnych Związku.

**Po stronie Dt konta 135 – „Pozostałe rachunki bankowe” ujmuję się wpłaty gotówkowe z kasy i innych rachunków bankowych, wpłaty dokonane przez kontrahentów, realizację czeków i weksli obcych, odsetki naliczone przez Bank od środków pieniężnych na rachunku bankowym a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przelewy środków z innych rachunków bankowych	130, 145,

1	2
2. Wpłaty gotówki z kasy i od kontrahentów	145, konta zespołu 2
3. Otrzymane odsetki bankowe	750

**Po stronie Ct konta 135 – „Pozostałe rachunki bankowe” ujmuje się podjęcie gotówki do kasy, przekazy na inne rachunki bankowe, przelewy środków na pokrycie zobowiązań wobec dostawców i innych osób, opłaty za usługi bankowe a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Podjęcie gotówki z rachunku bankowego do kasy	145
2. Przelewy środków pieniężnych na inne rachunki bankowe (np. wpływy sald z innych kont składkowych).lub spłaty kredytów	130, 145
3. Przelewy środków pieniężnych na rzecz kontrahentów	konto zespołu 2
4. Opłaty za bankowe usługi - manipulacyjne	403

**Ewidencja szczegółowa do konta 135**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić wyodrębnienie poszczególnych rachunków bankowych, prowadzonych w ramach tego konta.

**Konto 135 wykazuje wyłącznie saldo Dt** które oznacza stan środków pieniężnych, w wartości nominalnej, na pozostałych rachunkach bankowych.

## KONTO 137 – „KREDYTY BANKOWE”

Konto 137 – „Kredyty bankowe” służy do ewidencji księgowej kredytów bankowych, ujmowanych na wyodrębnionym rachunku. Warunki wykorzystania kredytu ustala każdorazowo umowa zawarta pomiędzy daną Jednostką a Bankiem.

**Po stronie Dt konta 137 – „Kredyty bankowe” ujmuje się spłaty kredytu bankowego a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Spłaty kredytu bankowego według ustaleń umowy	130,145
2. Zwroty środków pieniężnych (nadpłat) przez dostawców i wykonawców Jednostki	konto zespołu 2
3. Spłata kart kredytowych	Odpowiednie konto zespołu 1

**Po stronie Ct konta 137 – „Kredyty bankowe” ujmuje się natomiast przekazanie środków pieniężnych, pochodzących z kredytu bankowego, na rachunek rozliczeniowy bądź wykorzystanie kredytu poprzez spłaty zobowiązań wobec kontrahentów, podjęcie środków pieniężnych do kasy a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wykorzystanie kredytu bankowego na finansowanie różnych celów działalności statutowej, gospodarczej lub socjalnej Jednostki; zapłaty realizowane kartą kredytową	130, 145 konta zespołu 2
2. Naliczenie odsetek i prowizji od kredytu na nabycie lub wytworzenie aktywów trwałych pobranych przez Bank w okresie realizacji tych aktywów	010, 020, 080
3. Naliczenie odsetek i prowizji dotyczących operacyjnej działalności statutowej, gospodarczej i środków trwałych w budowie oraz pobranie przez Bank – odpowiednio	751 ( 080)
4. Zapłata kartą kredytową	240

**Ewidencja szczegółowa do konta 137**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie poszczególnych rodzajów kredytów bankowych (poszczególnych kart kredytowych), z dalszym ich podziałem na krótkoterminowe i długoterminowe.

**Konto 137 może wykazywać wyłącznie saldo Ct** które wyraża stan zadłużenia Jednostki z tytułu otrzymanych (wykorzystanych) kredytów bankowych i kart kredytowych.

### **KONTO 138 – „KREDYTY BANKOWE W WALUTACH OBCYCH”**

Konto 138 – „Kredyty bankowe w walutach obcych” służy do ewidencji księgowej kredytów bankowych otrzymanych (wykorzystanych) w walutach obcych, na warunkach ustalonych w umowach Jednostki z bankami.

**Po stronie Dt konta 138 – „Kredyty bankowe w walutach obcych” ujmuje się spłaty kredytów bankowych w walutach obcych i zwroty nadpłat zobowiązań w walutach obcych, od dostawców zagranicznych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Spłaty kredytów bankowych w walucie obcej	145
2. Zwroty nadpłat zobowiązań przez dostawców zagranicznych	odpowiednie konta zespołu 2
3. Ustalenie i rozliczenie dodatnich różnic kursowych, w ciągu roku obrotowego i na dzień bilansowy, dotyczących operacyjnej działalności statutowej i gospodarczej	750
4. Ustalenie i rozliczenie dodatnich różnic kursowych z tytułu kredytów dotyczących nabycia lub wytworzenia aktywów trwałych w okresie ich realizacji	010, 020, 080

**Po stronie Ct konta 138 – „Kredyty bankowe w walutach obcych” ujmuje się otrzymanie (wykorzystanie) kredytów bankowych, w walutach obcych, poprzez przekazanie na rachunki środków pieniężnych w walutach obcych lub spłaty zobowiązań, na zasadzie zwiększenia zadłużenia z tytułu wykorzystania danego kredytu, wobec Banku a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wykorzystanie kredytu bankowego w walucie obcej	145 201, 240
2. Naliczenie i pobranie odsetek i prowizji – dotyczących:	
a) operacyjnej działalności statutowej, statutowej przytku publicznego i gospodarczej	751
b) nabycia lub wytworzenia aktywów trwałych w okresie ich realizacji	010, 020, 080
3. Rozliczenie ustalonych ujemnych różnic kursowych – dotyczących:	
a) operacyjnej działalności statutowej i gospodarczej	751
b) nabycia lub wytworzenia aktywów trwałych w okresie ich realizacji	010, 020, 080

**Ewidencja szczegółowa do konta 138** powinna być prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową) i pozwalać na wyodrębnienie kredytów bankowych, wykorzystanych w walutach obcych, wg poszczególnych walut (ujętych równolegle w złotych polskich i w danej walucie obcej).

**Konto 138 wykazuje wyłącznie saldo Ct**, które oznacza stan zadłużenia Jednostki z tytułu otrzymanych lub wykorzystanych kredytów w danej walucie obcej i w złotych polskich (po przeliczeniu danej waluty obcej według obowiązującego kursu na złote polskie).

## KONTO 139 – „AKREDYTYWY”

Konto 139 – „Akredytywy” służy do ewidencji księgowej krajowych i zagranicznych środków pieniężnych Jednostki, wydzielonych na odrębnym rachunku bankowym – w celu zabezpieczenia, na żądanie dostawcy, sfinansowania określonych transakcji.

**Po stronie Dt konta 139 – „Akredytywy” ujmuje się wpływ środków pieniężnych, zablokowanych do dyspozycji dostawcy, a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpływy środków pieniężnych z innych rachunków bankowych	145
2. Ustalenie i rozliczenie dodatnich różnic kursowych	750 (080)

**Po stronie Ct konta 139 – „Akredytywy” ujmuje się w szczególności wykorzystanie środków pieniężnych na zasadzie pokrycia zobowiązań wobec dostawcy a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przelewy środków pieniężnych na rzecz dostawców z tytułu regulowania zobowiązań	201, 240
2. Zwroty niewykorzystanych środków pieniężnych	145
3. Pokrycie prowizji i innych kosztów usług bankowych	403
4. Rozliczenie ustalonych ujemnych różnic kursowych	751 (, 080, 010, 020)

Prowizje i inne koszty usług bankowych związane z otwarciem i funkcjonowaniem akredytywy mogą być pokryte z rachunku akredytywy lub z innych rachunków bankowych.

**Ewidencja szczegółowa do konta 139**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie akredytyw według poszczególnych dostawców.

**Konto 139 wykazuje wyłącznie saldo Dt** które oznacza stan otwartych (nie wykorzystanych jeszcze) akredytyw, w wartości nominalnej, z dnia ich utworzenia.

## **KONTO 140 – „KRÓTKOTERMINOWE AKTYWA FINANSOWE – INWESTYCJE”**

Konto 140 – „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje” służy do ewidencji księgowej krótkoterminowych aktywów finansowych nabytych w celach ich odsprzedaży oraz innych środków pieniężnych, w tym także odsetek, których zapłata (realizacja) nastąpi w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy – stanowiących np. akcje i obligacje obce, czeki i weksle obce, metale szlachetne – otrzymane zarówno w złotych polskich jak i w walutach obcych.

**Po stronie Dt konta 140 – „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje” ujmuje się przychody i zwiększenia wartości krótkoterminowych aktywów finansowych a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Nabycie (zakup) akcji i obligacji obcych w celu ich odsprzedaży	100, 101, 130, 131
2. Ujęcie dodatnich skutków finansowych zmian cen rynkowych nabytych uprzednio akcji i obligacji	750
3. Otrzymanie (nabycie) czeków lub weksli obcych	200, 240, 100, 101, 130, 131
4. Ujęcie dodatnich różnic z tytułu dyskonta weksli	750
5. Przekwalifikowanie długoterminowych aktywów finansowych do krótkoterminowych	030
6. Ujęcie dodatnich różnic z wyceny, na dzień bilansowy, z tytułu zmian cen rynkowych	750
7. Ujęcie dodatnich różnic kursowych ustalonych od papierów wartościowych w walutach obcych	750
8. Zakupy czeków podróżniczych przy wyjazdach zagranicznych	101, 130, 131, 138



**Po stronie Ct konta 140 – „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje” ujmuje się rozchody i zmniejszenia wartości krótkoterminowych aktywów finansowych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozchody akcji i obligacji do sprzedaży	751
2. Ujęcie ujemnych skutków finansowych uprzednio nabytych akcji i obligacji wskutek zmian cen:	
a) nabycia (zakupu)	751
b) rynkowych	751
3. Dokonanie realizacji czeków, weksli obcych:	
a) ujęcie kwoty uzyskanej	130, 131, 137 138, 149, 751
b) ujęcie ujemnej różnicy z tytułu dyskonta weksla	751
4. Przekwalifikowanie krótkoterminowych aktywów finansowych do długoterminowych	030
5. Ujęcie ujemnych różnic z wyceny (na dzień bilansowy), zmian cen rynkowych	751
6. Ujęcie ujemnych różnic kursowych ustalonych od papierów wartościowych w walutach obcych	751
7. Wydanie czeków podróżniczych pracownikom (członkom)	234 (240)
8. Spłaty zobowiązań wekslem obcym	odpowiednie konta zespołu 2
9. Odpisanie czeków lub weksli niewykorzystanych (nieściągalnych)	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 140**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie krótkoterminowych aktywów finansowych z uwzględnieniem bieżących zmian ich wartości według:

- ich rodzajów,
- złotych polskich i walut obcych,
- osób za nie odpowiedzialnych.

**Konto 140 wykazuje wyłącznie saldo Dt** które oznacza wartość stanu, przeznaczonych do obrotu, krótkoterminowych aktywów finansowych.

## KONTO 145 – „ŚRODKI PIENIĘŻNE W DRODZE”

Konto 145 – „Środki pieniężne w drodze” służy do ewidencji księgowej środków pieniężnych znajdujących się między kasą i rachunkami bankowymi oraz rachunkami bankowymi..

**Po stronie Dt konta 145 – „Środki pieniężne w drodze” ujmuje się wpływy i przelewy środków pieniężnych z kont zespołu 1 na odpowiednie konta a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpłaty środków pieniężnych z kas na rachunki bankowe	100, 101
2. Przelewy środków pomiędzy własnymi rachunkami bankowymi	130, 131, 132, 135, 137, 138, 140, 149

**Po stronie Ct konta 145 – „Środki pieniężne w drodze ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpływy do kasy lub na rachunki bankowe środków pieniężnych w drodze	100, 101, 130, 132, 135, 137, 138, 140, 149

**Ewidencja szczegółowa do konta 145**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie stanów środków pieniężnych w drodze wg poszczególnych operacji gospodarczych.

**Konto 145 może wykazywać wyłącznie saldo Dt** które oznacza stan środków pieniężnych w drodze.

## KONTO 149 – „RACHUNEK ŚRODKÓW Z.F.Ś.S.”

Konto 149 – „Rachunek środków Z.F.Ś.S.” służy do ewidencji księgowej środków pieniężnych Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych Jednostki.

**Po stronie Dt konta 149 – „Rachunek środków Z.F.Ś.S.” ujmuje się w szczególności przelewy środków pieniężnych z rachunku bankowego rozliczeniowego i ewentualnie wpłaty gotówki z kasy oraz naliczone odsetki przez Bank od środków na tym rachunku a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpłaty gotówki z kasy na rachunek bankowy	145
2. Przelewy (wpływy) środków pieniężnych z innych rachunków bankowych	145
3. Spłaty pożyczek	249
4. Naliczenie odsetek bankowych od środków pieniężnych na rachunku Z.F.Ś.S.	850

**Po stronie Ct konta 149 – „Rachunek środków Z.F.Ś.S.” ujmuje się wypłaty pożyczek z Z.F.Ś.S., podjęcie gotówki do kasy, przelewy środków pieniężnych na rachunek bankowy rozliczeniowy i ewentualnie inne wypłaty a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Podjęcie gotówki do kasy	145
2. Przelew środków pieniężnych na inne rachunki bankowe	145
3. Wypłaty pożyczek ze środków Z.F.Ś.S.	249
4. Spłaty zobowiązań zakładowej działalności socjalnej	240

**Ewidencja szczegółowa do konta 149** nie musi być prowadzona.

**Konto 149** wykazuje wyłącznie saldo Dt, które wyraża stan środków pieniężnych Jednostki na rachunku bankowym Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych.

## **KONTO 150 – „ODPISY AKTUALIZACYJNE KRÓTKOTERMINOWYCH AKTYWÓW FINANSOWYCH”<sup>\*)</sup>**

Konto 150 – „Odpisy aktualizacyjne krótkoterminowych aktywów finansowe” służy do ewidencji księgowej skutków finansowych trwałej utraty wartości krótkoterminowych aktywów finansowych – inwestycji ujmowanych na koncie 140.

**Po stronie Dt konta 150 – „Odpisy aktualizacyjne krótkoterminowych aktywów finansowych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przywrócenie utraconej uprzednio wartości krótkoterminowych aktywów finansowych	750
2. Ujęcie korekty ceny nabycia krótkoterminowych papierów wartościowych, w przypadku ich sprzedaży lub przeniesienia własności w innej formie, z tytułu dokonanego uprzednio odpisu wskutek trwałej utraty ich wartości	140
3. Dokonanie korekty ceny nabycia krótkoterminowych aktywów finansowych w przypadku ich przekwalifikowania do długoterminowych; księgowanie powyższe powinno być poprzedzone przeniesieniem krótkoterminowego aktywów finansowego do długoterminowego: Ct konto 140, Dt konto 030; jeżeli cena nabycia, przekwalifikowanego aktywów finansowego, jest wyższa od jego ceny rynkowej i nie nastąpiła trwała utrata jego wartości to różnicę tą ujmuje się w następujący sposób: Dt konto 751, Ct konto 140	140

<sup>\*)</sup> Ewidencja księgowa na koncie 150 uzupełnia lub rozszerza korekty wartości krótkoterminowych aktywów finansowych ujmowanych bezpośrednio na koncie 140 – „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje”.

**Po stronie Ct konta 150 – „Odpisy aktualizacyjne krótkoterminowych aktywów finansowych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Dokonanie korekty zmniejszającej krótkoterminowe aktywa finansowe z tytułu trwałej utraty ich wartości	751

**Ewidencja szczegółowa do konta 150**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie odpisów aktualizacyjnych krótkoterminowe aktywa finansowe według rodzajów tych aktywów.

**Konto 150 powinno wykazywać w zasadzie saldo Ct**, które oznacza kwotę korekt wartości krótkoterminowych aktywów finansowych, ujmowanych na kontach zespołu 1 zakładowego planu kont, a w szczególności na koncie 140.

## 4. EWIDENCJA KSIĘGOWA ROZRACHUNKÓW I ROSZCZEŃ

Konta zespołu 2 – „Rozrachunki i roszczenia” służą do ewidencji księgowej wszelkich należności i zobowiązań krajowych i zagranicznych, rozliczeń oraz roszczeń Jednostki, dotyczących zarówno operacyjnej działalności statutowej i gospodarczej jak również zakładowej działalności socjalnej, postępowania upadłościowego i likwidacyjnego a także do ewidencji księgowej odpisów aktualizacyjnych należności.

Do ewidencji księgowej rozrachunków z odbiorcami i dostawcami, rozrachunków publicznoprawnych, rozrachunków z pracownikami oraz pozostałych rozrachunków i roszczeń a także aktualizacji ich wartości służą następujące konta księgi głównej:

- konto 200 – „Rozrachunki z odbiorcami”,
- konto 201 – „Rozrachunki z dostawcami”,
- konto 220 – „Rozrachunki publicznoprawne”,
- konto 221 – „Rozliczenie VAT naliczonego”,
- konto 222 – „Rozliczenie VAT należnego”,
- konto 223 – „VAT do rozliczenia”,
- konto 224 – Podatek VAT ZNP do rozliczenia z US.
- konto 230 – „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń”,
- konto 234 – „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”,
- konto 235 – „Rozliczenie niedoborów i szkód”,
- konto 236 – „Rozliczenie nadwyżek”,
- konto 240 – „Pozostałe rozrachunki”,
- konto 244 – „Roszczenia sporne”,
- konto 245 – „Rozrachunki wewnętrzne”,
- konto 246 – „Rozrachunki z tytułu składek członkowskich”,
- konto 247 – „Pożyczki wewnętrzne”,
- konto 248 – „Rozrachunki wewnętrzne z tytułu rozliczenia podatku VAT”,
- konto 249 – „Rozrachunki z tytułu pożyczek z „Z.F.Ś.S.”,
- konto 250 – „Odpisy aktualizacyjne należności”,
- konto 251 – Rozliczenie różnic kursowych.

Ewidencją księgową na kontach rozrachunkowych objęte są w szczególności rozrachunki wynikające z tytułu:

- 1) bezspornych należności i zobowiązań ze sprzedaży produktów, usług i towarów oraz zakupu materiałów, towarów i usług (konta: 200 i 201),
- 2) udzielonych dostawcom lub otrzymanych od odbiorców, zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług (konta: 200 i 201),
- 3) należności i zobowiązań publicznoprawnych z tytułu podatków, opłat ubezpieczeń społecznych i innych obciążeń publicznoprawnych oraz dotacji (konta: 220, 221, 222, 223, 224),
- 4) wynagrodzeń za pracę pracowników i osób wykonujących pracę na podstawie umów cywilnoprawnych i innych wypłat oraz dokonywanych potrąceń w listach płac (konto: 230),
- 5) pozostałych rozliczeń z pracownikami (konto: 234),
- 6) niedoborów, szkód i nadwyżek w aktywach Jednostki (konta: 235, 236),
- 7) należności i zobowiązań z tytułu sprzedaży i zakupu środków trwałych i środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, długoterminowych i krótkoterminowych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych będących przedmiotem działalności poza operacyjnej (statutowej i gospodarczej) (konto: 240),
- 8) zaliczek przekazanych z tytułu zakupów środków trwałych i środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz aktywów finansowych (konto: 240),
- 9) zobowiązań wekslowych oraz innych zobowiązań i należności dotyczących operacji finansowych (konto: 240),
- 10) należności i zobowiązań z tytułu udzielonych lub otrzymanych pożyczek od innych jednostek nie będących bankami (konto: 240),
- 11) zobowiązań z tytułu leasingu finansowego i operacyjnego (konto: 240),
- 12) należności i zobowiązań z tytułu rozrachunków z członkami lub fundatorami Jednostki w szczególności z tytułu należnych składek członkowskich i innych wypłat (konto: 240),
- 13) pozostałych należności (konto: 240),
- 14) należności i roszczeń spornych (konta: 200, 201, 220, 230, 234, 240, 244),
- 15) rozrachunków zakładowej działalności socjalnej z tytułu udzielonych pożyczek (konto: 249),
- 16) odpisów aktualizacyjnych należności (konto: 250),

17) należności i zobowiązań wewnątrzzakładowych (konta: 245, 246, 247, 248)

W ciągu roku obrotowego należności i zobowiązania, wyrażone w złotych polskich, ujmuje się w księgach rachunkowych według wartości nominalnej z dnia ich powstania, to jest w kwotach brutto (razem z podatkiem VAT).

Na dzień bilansowy należności i zobowiązania (w tym również z tytułu pożyczek) wykazuje się w kwocie wymagającej zapłaty.

Z tytułu opóźnienia w zapłacie kwot określonych fakturą:

- 1) wierzyciel może lub powinien naliczyć odsetki ustawowe, o ile zamierza ich dochodzić (jest to nie zawsze tylko uprawnienie ale obowiązek),
- 2) dłużnik zobowiązany jest zaksięgować naliczone odsetki na dzień bilansowy; dłużnik w przypadku opóźnienia w zapłacie, jeżeli nie otrzymał od wierzyciela dokumentu określającego wysokość odsetek ustawowych ani też wyrażonej na piśmie rezygnacji z ich dochodzenia, zobowiązany jest sam do naliczenia odsetek i ujęcia ich w swoich księgach rachunkowych.

W przypadku należności lub zobowiązań wynikających z udzielanych lub otrzymanych pożyczek, zarówno udzielający jak i otrzymujący pożyczkę, zobowiązani są do powiększenia kwot rozrachunków o naliczone odsetki wynikające z umowy.

Na dzień bilansowy dokonuje się naliczenia odsetek od pożyczek nawet wtedy, gdy termin płatności jeszcze nie zapadł.

Nie rzadziej niż na dzień bilansowy wycenia się, wyrażone w walutach obcych należności (w tym udzielone pożyczki), po kursie średnim ustalonym dla danej waluty obcej przez NBP na ten dzień.

Operacje sprzedaży skutkujące powstaniem należności Jednostki wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez NBP na dzień poprzedzający dzień uzyskania przychodu.

Operacje zapłaty należności na rachunku bankowym wyrażone w walutach obcych ujmuje się w księgach rachunkowych na dzień ich przeprowadzenia po średnim kursie NBP ogłoszonym w dniu poprzedzającym, dzień dokonania operacji.

Operacje dotyczące środków pieniężnych ujmuje się po kursie faktycznym np. w sytuacji przelutowania, jeśli znalazł on zastosowanie.

Różnice kursowe dotyczące środków pieniężnych rozlicza się metodą FIFO (pierwsze weszło pierwsze wyszło).

Różnice kursowe od należności wyrażanych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny i przy zapłacie, zalicza się odpowiednio: ujemne



do kosztów finansowych i dodatnie do przychodów finansowych; natomiast w uzasadnionych przypadkach odnosi się je w koszty wytworzenia produktów, usług lub ceny nabycia towarów a także do kosztu wytworzenia środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych (odpowiednio na zwiększenie lub zmniejszenie tych kosztów)

Wyrażone w walutach obcych operacje gospodarcze powodujące powstanie zobowiązań, na dzień ich przeprowadzenia, ujmuje się w księgach rachunkowych po średnim kursie ustalonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski, na dzień poprzedzający dzień poniesienia kosztu.

Operacje zapłaty zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, na dzień ich przeprowadzenia, ujmuje się odpowiednio po średnim kursie NBP ogłoszonym w dniu poprzedzającym, dzień dokonania operacji. Operacje dotyczące środków pieniężnych ujmuje się po kursie faktycznym np. w sytuacji przelutowania, jeśli znalazł on zastosowanie.

Różnice kursowe dotyczące zobowiązań wyrażonych w walutach obcych, powstałe na dzień ich wyceny lub przy uregulowaniu zobowiązań w walutach obcych, zalicza się odpowiednio do kosztów lub przychodów finansowych.

W uzasadnionych przypadkach różnice kursowe zalicza się do kosztów wytworzenia produktów lub usług, do ceny nabycia towarów a także do kosztów wytworzenia środków trwałych, środków trwałych w budowie lub wartości niematerialnych i prawnych.

Należności i zobowiązania podlegają obowiązkowi inwentaryzacji, to jest okresowemu sprawdzeniu stanu tych aktywów i pasywów drogą uzyskania od kontrahentów potwierdzenia ich wartości, lub otrzymania informacji o innym ich stanie oraz ustalenia ewentualnych różnic.

Uzgodnienia sald rozrachunków powinny nastąpić w okresie ostatnich trzech miesięcy roku obrotowego i pierwszych 15 dni następnego roku obrotowego; natomiast stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym.

Nie podlegają uzgodnieniu należności wątpliwe, sporne, od pracowników, od kontrahentów którzy nie prowadzą ewidencji księgowej oraz dotyczące tytułów publicznoprawnych. Również niektóre zobowiązania wyłączone są z obowiązku uzgodnienia, a w szczególności: wobec pracowników, wobec kontrahentów którzy nie prowadzą ewidencji księgowej oraz dotyczące tytułów publicznoprawnych.

Korzystając z zasady istotności, Zarząd (Kierownik Jednostki) podejmuje każdorazowo decyzję w sprawie odstąpienia od uzgodnienia drobnych sald należności i zobowiązań, jeżeli wielkości takie nie są w stanie zaważyć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej Jednostki.

Również, ze względu na nieistotny ujemny wpływ na sytuację majątkową i finansową Jednostki, biorąc przy tym pod uwagę oszczędność kosztów

np. z tytułu opłat za rozmowy telefoniczne, opłat pocztowych, itp. należy spisywać drobne kwoty nierozliczonych należności i zobowiązań, chyba, że w przypadku zobowiązań kontrahent wyraził sprzeciw.

Salda kont zespołu „2” pozostają nie rozliczone od chwili powstania należności, roszczenia bądź zobowiązania do chwili ostatecznego ich wygaśnięcia na skutek: spłacenia, oddalenia w wyniku postępowania wyjaśniającego (spornego), umorzenia lub przedawnienia.

Okresy, po których roszczenia majątkowe ulegają przedawnieniu określają przepisy Kodeksu cywilnego i Kodeksu pracy.

Kwoty przedawnionych lub umorzonych zobowiązań zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych, natomiast kwoty należności i roszczeń przedawnionych lub nieściągalnych powiększają pozostałe koszty operacyjne. W przypadku, gdy dotyczy to odsetek lub pożyczek, to odpowiednie kwoty podlegają spisaniu w koszty finansowe lub zaliczeniu do przychodów finansowych.

### **KONTO 200 – „ROZRACHUNKI Z ODBIORCAMI”**

Konto 200 – „Rozrachunki z odbiorcami” służy do ewidencji księgowej wszelkich bezspornych należności z tytułu sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów oraz przekazanych zaliczek przez odbiorców krajowych i zagranicznych z wyłączeniem własnych pracowników, emerytów i rencistów (konta: 230, 234) wraz z należnymi odsetkami ustawowymi, grzywnami i odszkodowaniami.

**Po stronie Dt konta 200 – „Rozrachunki z odbiorcami” ujmuje się powstanie i zwiększenia stanu wartości należności od odbiorców krajowych i zagranicznych a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie należności z tytułu sprzedaży:	
a) produktów	700
b) usług	700
c) ewentualnych usług odpłatnych działalności statutowej	720
d) towarów	730
e) materiałów	730
f) podatku VAT należnego od sprzedaży	222

1	2
2. Zwiększenie należności z tytułu sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów (wraz z VAT należnym) na podstawie faktury korygującej VAT)	odpowiednie konta zespołu 7 i równoległe konto 222
3. Ujęcie należności wynikających z tytułów egzekucyjnych (w wyniku zamiany roszczeń z powrotem na należności)	244
4. Zaliczenie należności do przychodów podlegających rozliczaniu w czasie (w tym: kar, grzywien, odszkodowań)	845
5. Ujęcie faktur VAT wystawionych dla przyszłych odbiorców z tytułu otrzymanej przedpłaty na rzecz dostawy wynikającej z umowy podlegającej zafakturowaniu	845 (222)
6. Ujęcie należności z tytułu kar, grzywien i odszkodowań umownych zaliczonych do bieżącego okresu sprawozdawczego i roku obrotowego	760
7. Naliczenie odsetek ustawowych od nieuregulowanych w terminie należności zaliczonych do bieżącego okresu sprawozdawczego i roku obrotowego	750
8. Ustalenie i rozliczenie dodatnich różnic kursowych:	
a) przy zapłacie należności przez odbiorcę zagranicznego w ciągu roku obrotowego	750
b) przy wycenie należności na dzień bilansowy	750

**Po stronie Ct konta 200 – „Rozrachunki z odbiorcami” ujmuje się spłaty i zmniejszenia stanu należności a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wpływy należności:	
a) gotówką do kasy	100, 101
b) na rachunek rozliczeniowy lub na inny rachunek bankowy	130, 131, 135, 137, 138
c) czekiem, wekslem	140
(jeżeli należność objęta była uprzednio aktualizacją – wystąpi zapis równoległy: Dt konto 250, Ct konto 760)	
2. Powstanie roszczenia spornego dochodzonego od odbiorcy – skierowanie sprawy do Sądu (ewentualne dokonanie aktualizacji: Dt konto 761 (771), Ct konto 250)	244
3. Spisanie należności przedstawionych i umorzonych:	
a) gdy dokonano odpisu aktualizującego wartości należności – do kwoty tej aktualizacji	250
b) gdy nie dokonano aktualizacji – odpowiednio	761 lub 751
4. Ujęcie faktur VAT korygujących (zmniejszających przychody ze sprzedaży i stan należności)	odpowiednie konta zespołu 7, konto 845 i konto 222
5. Zmniejszenie ustalonych uprzednio należności z tytułu:	
a) kar, grzywien i odszkodowań umownych	760
b) odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie należności	750
6. Wyksięgowanie do sprzedaży wierzytelności w tym w ramach faktoringu	751
7. Wniesienie należności (wierzytelności) jako aportu do Spółki;	751
księgowanie równoległe: Dt konto 030, Ct konto 750	
8. Umorzenie należności w postępowaniu upadłościowym, ugodowym lub układowym jeżeli nie dokonano uprzednio ich aktualizacji	761 (771)
9. Ustalenie i rozliczenie ujemnych różnic kursowych:	
a) przy zapłacie należności, w ciągu roku obrotowego	751
b) przy wycenie należności na dzień bilansowy	751

**Ewidencja szczegółowa do konta 200**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać ustalenie należności i ewentualnie zobowiązań (z tytułu uzyskanych przedpłat) wg poszczególnych odbiorców krajowych i zagranicznych, a na dzień bilansowy pozwalać na wyodrębnienie należności długoterminowych i krótkoterminowych oraz od jednostek powiązanych i pozostałych.

**Saldo konta 200** występuje w zasadzie po stronie Dt i oznacza stan należności od odbiorców za sprzedane produkty, usługi, towary i materiały w złotych polskich i równoległe w walutach obcych (należności od odbiorców zagranicznych). W przypadku wystąpienia salda po Ct, jego stan oznacza wysokość nadpłat (przedpłat) dokonanych przez odbiorców Jednostki.

### **KONTO 201 – „ROZRACHUNKI Z DOSTAWCAMI”**

Konto 201 – „Rozrachunki z dostawcami” służy do ewidencji księgowej wszelkich bezspornych zobowiązań wobec dostawców krajowych i zagranicznych z wyjątkiem własnych pracowników i emerytów, z tytułu zakupów materiałów, towarów i usług dla podstawowej (operacyjnej) działalności statutowej i gospodarczej z uwzględnieniem także przekazanych przedpłat (zaliczek) oraz pobranych kaucji gwarancyjnych. Na koncie tym ujmuje się także odsetki ustawowe, kary grzywny i odszkodowania należne z tytułu dostaw.

**Po stronie Dt konta 201 – „Rozrachunki z dostawcami” ujmuje się spłaty zobowiązań z tytułu zakupów materiałów, towarów i usług oraz zmniejszenia ich wartości a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Spłaty zobowiązań wobec dostawców krajowych i zagranicznych:	
a) gotówką lub przelewem	odpowiednie konta zespołu 1
b) wekslem własnym; oraz ujęcie dyskonta z weksla: Dt konto 751, Ct konto 240	240
2. Odpisanie zobowiązań przedawnionych:	
a) w sytuacji typowej oraz w ramach postępowania upadłościowego, układowego lub ugodowego	760
b) spowodowane zdarzeniami losowymi	770

1	2
3. Odpisanie zobowiązań przedawnionych dotyczących odsetek	750
4. Ujęcie faktur VAT korygujących od dostawców (zmniejszających zobowiązania):	odpowiednie konta zespołu 3 lub 4 221 lub 404
a) w cenie zakupu netto	
b) w kwocie podatku VAT naliczonego	
5. Ustalenie i rozliczenie dodatnich różnic kursowych przy:	
a) spłacie zobowiązań wobec dostawcy zagranicznego w ciągu roku	750
b) wycenie zobowiązań na dzień bilansowy	750

**Po stronie Ct konta 201 – „Rozrachunki z dostawcami” ujmuje się powstanie zobowiązań z tytułu zakupów materiałów, towarów i usług operacyjnej działalności statutowej, statutowej pożytku publicznego i gospodarczej oraz zwiększeń ich wartości a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie faktury VAT z tytułu zakupu materiałów, towarów i usług w wartości brutto – wraz z podatkiem VAT naliczonym	300, 310, 330 221 (404), 401
2. Ujęcie faktury korygującej VAT od dostawcy (zwiększenie zobowiązań) w cenie zakupu brutto – wraz z podatkiem VAT naliczonym	300, 310, 330, 221 (404), 401
3. Naliczenie przez dostawców odsetek ustawowych za zwłokę w regulowaniu zobowiązań	751
4. Naliczenie przez dostawców kar grzywn i odszkodowań	761
5. Ustalenie i rozliczenie ujemnych różnic kursowych przy:	
a) rozliczeniu transakcji (zapłacie) w ciągu roku obrotowego	751
b) wycenie zobowiązań na dzień bilansowy	751

**Ewidencja szczegółowa do konta 201**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie zobowiązań według poszczególnych dostawców (wykonawców) krajowych i zagranicznych oraz uwzględniać podział zobo-

wiązań na krótkoterminowe i długoterminowe, oraz od jednostek powiązanych i pozostałych.

**Saldo konta 201, występujące głównie po stronie Ct**, oznacza stan zobowiązań wobec dostawców krajowych i zagranicznych w złotych polskich i równolegle w danych walutach obcych (wobec dostawców zagranicznych); w wyjątkowych przypadkach (nadpłaty – przedpłaty), może wystąpić równolegle saldo po stronie Dt.

### **KONTO 220 – „ROZRACHUNKI PUBLICZNOPRAWNE”**

Konto 220 – „Rozrachunki publicznoprawne” służy do ewidencji księgowej wszelkich rozrachunków z budżetem Państwa i budżetami samorządów terytorialnych (z wyjątkiem rozliczeń wstępnych z tytułu podatku VAT, ujętych na kontach: 221, 222, 223, 224), to jest rozrachunków z tytułu VAT, podatku akcyzowego, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku od nieruchomości, podatku od środków transportu, podatków i opłat terenowych, podatków i opłat lokalnych, opłat od czynności cywilnoprawnych i opłat skarbowych, a także do ewidencji księgowej rozrachunków z tytułu ceł i innych obciążeń granicznych, składek ZUS, opłat na Fundusz Pracy, Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) i innych tytułów, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych.

Konto to służy także do ewidencji księgowej dotacji i świadczeń budżetowych z funduszków celowych oraz ZUS.

**Po stronie Dt konta 220 – „Rozrachunki publicznoprawne” ujmuje się głównie należności od jednostek budżetowych i ZUS oraz spłaty zobowiązań budżetowych i ZUS a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Spłaty zobowiązań z tytułu podatków, opłat, składek ZUS i wobec Urzędu Celnego	100, 130, 135, 137
2. Ujęcie należności z tytułu nadpłat w podatkach i opłatach	konta zespołu 2 konto 404
3. Ujęcie należności z tytułu zwrotu cła przy eksporcie	701, 721, 731
4. Ujęcie należności z tytułu nadpłaty podatku dochodowego od osób prawnych	870

1	2
5. Ujęcie miesięcznego ustalenia kwoty podatku VAT do zwrotu z Urzędu Skarbowego	223
6. Ujęcie podatku VAT do zwrotu z Urzędu Skarbowego za lata poprzednie	760 (750) ewentualnie 820
7. Ujęcie (zarachowanie) należnych dotacji budżetowych – odpowiednio	720, 760 (845)
8. Naliczenie, w listach płac, zasiłków i innych świadczeń płaconych w imieniu ZUS	230
9. Wypłaty i przelewy świadczeń pracownikom powodujących należności od ZUS	100, 130

**Po stronie Ct konta 220 – „Rozrachunki publicznoprawne” ujmuje się zobowiązania wobec jednostek budżetowych i ZUS oraz wpłaty należności od budżetów i ZUS a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Naliczenie zobowiązań z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych według obowiązującej deklaracji	870
2. Naliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych	230, 240, 820
3. Naliczenie podatków: od nieruchomości, od środków transportowych i opłat lokalnych	404
4. Okresowe (miesięczne) przeniesienie kwoty podatku VAT do rozliczenia z Urzędem Skarbowym (zobowiązania wobec Urzędu)	223, 224
5. Naliczenie sankcyjne podatku VAT	761
6. Zarachowanie odsetek sankcyjnych za zwłokę od zobowiązań wynikających z Ordynacji podatkowej	751
7. Naliczenie opłat z tytułu korzystania ze środowiska	404
8. Naliczenia opłat od umów cywilnoprawnych i opłat skarbowych obciążających koszty bieżącego okresu	404
9. Naliczenie cła podatku akcyzowego przy imporcie składników aktywów, podatku VAT przy imporcie nie podlegającego rozliczeniu oraz opłat manipulacyjnych	010, 080, 310, 330
10. Ujęcie wpłat dotacji budżetowych	130



1	2
11. Naliczenie składek ZUS obciążających pracowników (potrąconych w listach płac)	230
12. Naliczenie zobowiązań z tytułu składek ZUS, odpisu na fundusz pracy oraz na fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych (obciążających pracodawcę)	406
13. Naliczenie składek na ubezpieczenie zdrowotne	230
14. Ustalenie i naliczenie zobowiązania z tytułu opłat na PFRON	404
15. Ujęcie podatku VAT należnego w ZG ZNP	222

**Ewidencja szczegółowa do konta 220**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać możliwość ustalenia stanu zobowiązań lub należności z poszczególnych tytułów rozrachunków publiczno – prawnych według urzędów i instytucji z którymi rozrachunki te są dokonywane.

Do konta 220 powinno się prowadzić ewidencję szczegółową według następujących tytułów rozliczeń:

- Podatek VAT do rozliczenia z Urzędem Skarbowym,
- Podatek akcyzowy do rozliczenia z Urzędem Skarbowym,
- Podatek dochodowy od osób prawnych, do rozliczenia z Urzędem Skarbowym,
- Podatek dochodowy od osób fizycznych – pracowników etatowych do rozliczenia z Urzędem Skarbowym,
- Podatek dochodowy od osób fizycznych – z umów cywilno – prawnych do rozliczenia z Urzędem Skarbowym,
- Podatek od nieruchomości,
- Podatek od środków transportu,
- Opłata od umów cywilnoprawnych,
- Opłata skarbową,
- Podatki i opłaty lokalne,
- Rozrachunki z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych wg tytułów,
- Rozrachunki z Urzędem Celnym wg tytułów,
- Rozrachunki z tytułu należnych dotacji budżetowych.

**Konto 220 może wykazywać równoległe dwa salda.** Saldo Dt oznacza stan należności, a saldo Ct – stan zobowiązań z różnych tytułów rozrachunków publicznoprawnych.

### **KONTO 221 – „ROZLICZENIE VAT NALICZONEGO”**

Konto 221 – „Rozliczenie VAT naliczonego” służy do ewidencji księgowej podatku VAT naliczonego, wynikającego z faktur VAT wystawionych przez dostawców materiałów, towarów i usług oraz składników rzeczowych aktywów trwałych jeżeli ich zakup służy wyłącznie sprzedaży opodatkowanej oraz gdy, w momencie otrzymania faktury VAT jest wiadome, że zakup dotyczy zarówno sprzedaży opodatkowanej jak i zwolnionej z podatku VAT oraz nie objętej opodatkowaniem.

W przypadku, gdy zakup służy wyłącznie sprzedaży zwolnionej z podatku VAT lub nie objętej opodatkowaniem, podatek obciąża bezpośrednio konta zespołu 0, 3, konto 404 albo konto 080.

**Po stronie Dt konta 221 – „Rozliczenie VAT naliczonego” ujmuje się podatek VAT naliczony przy zakupach do ewentualnego odliczenia od VAT należnego:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie wg faktur VAT i faktur VAT korygujących, kwot podatku VAT naliczonego, dotyczącego zakupów służących wyłącznie sprzedaży opodatkowanej lub zakupów dotyczących zarówno sprzedaży opodatkowanej jak i zwolnionej z opodatkowania oraz nie objętej tym podatkiem	201, 240
2. Naliczenie podatku VAT przy imporcie, wynikającego z dokumentu odprawy celnej SAD	220

**Po stronie Ct konta 221 – „Rozliczenie VAT naliczonego” ujmuje się VAT wynikający z faktur korygujących oraz przeniesienie VAT do odliczenia:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie kwot podatku VAT wynikających z faktur korygujących VAT, zmniejszających kwoty podatku naliczonego, dotyczącego zakupów służących wyłącznie sprzedaży opodatkowanej, bądź opodatkowanej i zwolnionej równocześnie oraz nie podlegającej opodatkowaniu	201, 240
2. Okresowe (miesięczne) przeniesienie salda podatku VAT naliczonego do rozliczenia (odliczenia)	223, 224

**Ewidencja szczegółowa do konta 221** powinna być prowadzona w rejestrze (rach) zakupu wg przepisów o podatku VAT.

### **KONTO 222 – „ROZLICZENIE VAT NALEŻNEGO”**

Konto 222 – „Rozliczenie VAT należnego” służy do ewidencji księgowej podatku VAT należnego ustalonego przy sprzedaży, a także od przychodów dotyczących:

- nieodpłatnego przekazania rzeczowych składników aktywów oraz świadczeń nieodpłatnych, które według przepisów ustawy o podatku VAT podlegają opodatkowaniu,,
- przekazania rzeczowych składników aktywów oraz świadczeń usług na rzecz członków lub pracowników,
- nieodpłatnego przekazania rzeczowych składników aktywów oraz świadczeń usług na zewnątrz Jednostki, bez pobrania za nie należności,
- zamiany materiałów, towarów, produktów i usług na materiały, towary i usługi,
- otrzymania zaliczek, przedpłat i zadatków w wartości transakcji obligującej do wystawienia faktury VAT.

**Po stronie Dt konta 222 – „Rozliczenie VAT należnego” ujmuje się kwoty VAT wynikające z faktur korygujących oraz przeniesienie VAT należnego do rozliczenia:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie faktur korygujących VAT zmniejszających podatek VAT należny	200, 234, 240,
2. Okresowe (miesięczne) przeniesienie salda podatku VAT do rozliczenia za dany miesiąc	223, 224

**Po stronie Ct konta 222 – „Rozliczenie VAT należnego” ujmuje się kwoty VAT należnego za dany miesiąc wynikającego z faktur VAT i innych dokumentów:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie podatku VAT należnego, wynikającego z faktur VAT, faktur korygujących (zwiększających naliczenia podatku) – określających podatek VAT należny od sprzedaży produktów, usług i towarów oraz pozostałej sprzedaży	200, 234, 240
2. Ujęcie podatku VAT należnego, ustalonego od sprzedaży detalicznej wynikającej z wydruków kas z pamięcią fiskalną (zestawień utargów)	100
3. Ujęcie podatku VAT należnego, wynikającego z faktur określających podatek VAT należny przy przekazywaniu składników aktywów oraz świadczeniu usług na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością	404
4. Ujęcie podatku VAT należnego od importu usług	404
5. Ujęcie podatku VAT należnego, wynikającego z faktur określających podatek VAT należny z tytułu nieodpłatnego przekazania rzeczowych składników aktywów oraz świadczenia usług na zewnątrz podmiotu, bez pobrania za nie należności (darowizn), w tym na rzecz członków i pracowników	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 222** powinna być prowadzona w rejestrze (rach) sprzedaży wg przepisów o podatku VAT.

### **KONTO 223 – „VAT DO ROZLICZENIA”**

Konto 223 – „VAT do rozliczenia” służy do ewidencji księgowej przeniesienia do rozliczenia podatku VAT:

- należnego, zarachowanego w danym miesiącu – z konta 222,
- naliczonego w ciągu miesiąca – z konta 221,

oraz do ustalenia zobowiązania za dany miesiąc z tytułu podatku VAT wobec Urzędu Skarbowego lub należności (podatku VAT do zwrotu) od Urzędu Skarbowego.

Ustalona kwota zobowiązania lub należności wobec (od) Urzędu Skarbowego z tytułu podatku VAT, za dany miesiąc, podlega przeniesieniu na konto 220 – „Rozrachunki publicznoprawne”.

**Po stronie Dt konta 223 – „VAT do rozliczenia” ujmuje się następujące operacje związane z rozliczeniem podatku VAT za dany miesiąc:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie podatku VAT naliczonego do rozliczenia za dany miesiąc	221
2. Przeniesienie podatku VAT do rozliczenia z jednostką centralną ZNP –ustalenie kwoty zobowiązania za dany miesiąc	248
3. Ujęcie podatku VAT należnego wg deklaracji jednostek podległych w ZG ZNP	223

**Po stronie Ct konta 223 – „VAT do rozliczenia” ujmują się następujące operacje związane z rozliczeniem podatku VAT za dany miesiąc:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie podatku VAT należnego do rozliczenia za dany miesiąc	222
2. Przeniesienie podatku VAT naliczonego w części nie podlegającej odliczeniu od VAT należnego – w koszty działalności operacyjnej lub koszty budów środków trwałych	404, 080
3. Przeniesienie podatku VAT do rozliczenia z jednostką centralną ZNP–ustalenie należności (kwoty do zwrotu) za dany miesiąc	248
4. Ujęcie podatku VAT naliczonego wg deklaracji jednostek podległych w ZG ZNP	221

**Konto 223 może wykazywać, na koniec danego okresu sprawozdawczego (miesiąca), wyłącznie saldo Dt** które oznacza podatek VAT naliczony do odliczenia w następnym lub następnych okresach sprawozdawczych (miesiącach) od podatku VAT należnego.

#### **KONTO 224 – „PODATEK VAT ZNP DO ROZLICZENIA Z US.”**

Konto 224 – „Podatek VAT ZNP do rozliczenia z US” służy do ewidencji księgowej comiesięcznych rozliczeń Zarządu Głównego Związku z tytułu VAT.

**Po stronie Dt konta 224 – Podatek VAT ZNP do rozliczenia z US**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie ustalonych zobowiązań podatkowych Przeniesienie VAT naliczonego do rozliczenia z Urzędem Skarbowym	221
2. Ujęcie zaokrążeń	240
3. Przeniesienie VAT do rozliczenia z Urzędem Skarbowym	220

**Po stronie Ct konta 224 – „Podatek VAT ZNP do rozliczenia z US”** ujmuje się w szczególności:

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie podatku VAT należnego do rozliczenia z Urzędem Skarbowym	222
2. Ujęcie zaokrążeń	240

**Ewidencja szczegółowa do konta 224**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić wyodrębnienie rozliczenia Zarządu Głównego Związku z tytułu VAT.

**KONTO 230 – „ROZRACHUNKI Z PRACOWNIKAMI Z TYTUŁU WYNAGRODZEŃ”**

Konto 230 – „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” służy do ewidencji księgowej rozrachunków z tytułu wynagrodzeń za pracę, należnych w pieniądzu lub naturze, pracownikom wykonującym pracę na podstawie umowy o pracę oraz pracownikom i innym osobom z tytułu pracy nakładczej, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej, itp. potrąceń z wynagrodzeń brutto podatku dochodowego od osób fizycznych, składek ZUS i innych oraz wypłat kwot wynagrodzeń netto.

**Po stronie Dt konta 230 – „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” ujmuje się potrącenia z wynagrodzeń i wypłaty wynagrodzeń netto a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Wypłaty (przelewy) wynagrodzeń i zaliczek na poczet wynagrodzeń, a także zasiłków i świadczeń wypłaconych z upoważnienia ZUS	100, 130, 135
2. Potrącenia na liście wynagrodzeń:	
a) zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych	220
b) składek ZUS i pozostałych odpisów	220
c) należności z tytułu niedoborów i szkód uznanych przez pracowników materialnie odpowiedzialnych	234
d) należności za usługi zakładowej działalności socjalnej	240
e) należności osób fizycznych i prawnych np. składek związków zawodowych, składek ubezpieczeniowych opłaconych przez pracowników	240
f) spłat rat pożyczek z Z.F.Ś.S.	249
g) kwot wynagrodzeń przekazanych na rachunki oszczędnościowo – rozliczeniowe	240
h) innych należności np. potrącanych z tytułu nie rozliczonych zaliczek na zakup materiałów	234
3. Wypłaty (przelewy) zaliczanych do wynagrodzeń i ujętych w liście płac ekwiwalentów za zużycie własnych narzędzi, za użytkowanie własnej odzieży roboczej, za środki higieny osobistej, a także odpraw pośmiertnych, odszkodowań powypadkowych, itp.	100, 130, 135
4. Odpisanie przedawnionych zobowiązań z tytułu wynagrodzeń pracowniczych lub wypłat zaliczonych do wynagrodzeń	760



**Po stronie Ct konta 230 – „Rozrachunki z pracownikami z tytułu wynagrodzeń” ujmuje się naliczone zobowiązania wobec pracowników z tytułu wynagrodzeń oraz innych wypłat zaliczanych do wynagrodzeń a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Naliczenie według listy płac wynagrodzeń brutto obciążających koszty operacyjnej działalności statutowej, lub gospodarczej, wg umów o pracę i umów cywilnoprawnych: o dzieło, zlecenia, agencyjnych, itd.	405
2. Naliczenie wynagrodzeń obciążających koszty realizacji środków trwałych w budowie lub zakładowej działalności socjalnej – odpowiednio	080, 850
3. Ujęcie w listach płac ekwiwalentów za użytkowanie własnej odzieży roboczej za środki higieny osobistej itp. świadczenia nie zaliczane do wynagrodzeń	406
4. Ujęcie, w listach płac, zarachowanych odszkodowań powypadkowych, odpraw pośmiertnych itp.	410, 761
5. Ujęcie w listach płac zasiłków i świadczeń wypłacanych z upoważnienia ZUS	220
6. Spisanie należności przedawnionych z tytułu nadpłacanych wynagrodzeń pracowniczych lub innych wypłat zaliczanych do wynagrodzeń	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 230**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić rozliczenie wynagrodzeń z podziałem na poszczególne ich rodzaje, np. wynagrodzenia z umów o pracę, umów cywilnoprawnych, honoraria i inne. Równocześnie ewidencja ta, prowadzona na imiennych kartach wynagrodzeń każdego pracownika, powinna stanowić podstawę do:

- obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych,
- obliczenia składek ZUS obciążających pracownika i pracodawcę i innych świadczeń na rzecz ZUS,
- wymiaru ustawowo przysługujących zasiłków, emerytur i rent,
- obliczenia wynagrodzeń za czas nieobecności w pracy np. urlop,
- wymiaru innych świadczeń zależnych od wysokości wynagrodzeń.

Ewidencja szczegółowa, prowadzona imiennie dla każdego pracownika, powinna umożliwić także ustalenie rodzajów i wielkości składników wynagrodzeń oraz rodzajów i kwot potrąceń.

**Konto 230 wykazuje, w zasadzie, saldo Ct** które oznacza stan zobowiązań z tytułu wynagrodzeń wobec pracowników (w tym także wynagrodzeń nie podjętych); może jednak wykazywać przejściowo także saldo Dt, w przypadku wypłat pracownikom np. zaliczek na poczet wynagrodzeń.

### **KONTO 234 – „POZOSTAŁE ROZRACHUNKI Z PRACOWNIKAMI”**

Konto 234 – „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” służy do ewidencji księgowej wszelkich bezspornych rozrachunków z pracownikami (również z emerytami i rencistami), z wyjątkiem rozrachunków z tytułu:

- wynagrodzeń (konto 230),
- niedoborów, szkód i nadwyżek (konta: 235, 236),
- pożyczek udzielonych z Z.F.Ś.S. (konto 249).

Na koncie tym ujmuje się rozrachunki z pracownikami w szczególności z tytułu:

- udzielonych pracownikom zaliczek, z wyjątkiem na poczet wynagrodzeń,
- sprzedaży pracownikom, emerytom i rencistom składników aktywów trwałych i obrotowych oraz usług,
- świadczeń odpłatnych np. czynszów, zwrotów opłat za rozmowy telefoniczne z aparatów służbowych itp.

**Po stronie Dt konta 234 – „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” ujmuje się w szczególności następujące operacje:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wypłaty sum do rozliczenia (zaliczek) i spłaty zobowiązań wobec pracowników (emerytów i rencistów)	100, 101
2. Ujęcie, według faktur VAT, list wystawionych dla pracowników, emerytów, rencistów za sprzedane składniki aktywów lub świadczone odpłatnie usługi:	
a) w cenie sprzedaży netto	700, 720, 730, 760
b) w kwocie VAT należnego	222
3. Odpisanie zobowiązań, wobec pracowników, przedawnionych lub umorzonych	760

1	2
4. Ujęcie należności stanowiących roszczenia z tytułu niedoborów i szkód uznanych przez pracowników materialnie odpowiedzialnych	235
5. Ujęcie roszczeń spornych z tytułu niedoborów i szkód zasądzonych na rzecz Jednostki (roszczeń powiększonych o zasądzone koszty postępowania oraz odsetki za zwłokę)	244
6. Ujęcie dodatnich różnic kursowych ustalonych przy wypłacie zaliczek w walutach obcych i rozliczeniu kosztów zagranicznej podróży służbowej lub na dzień bilansowy	750

**Po stronie Ct konta 234 – „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” ujmuje się w szczególności następujące operacje:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Rozliczenie pobranych przez pracowników zaliczek z tytułu:	
a) kosztów podróży służbowej	407, 080, 850
b) zakupów składników aktywów lub usług	odpowiednie konta zespołu 3 lub 4
c) podatku VAT naliczonego w kosztach podróży służbowej, podlegającego odliczeniu od podatku należnego	221
d) podatku VAT naliczonego, w kosztach podróży służbowej, nie podlegającego z zasady odliczeniu od podatku należnego	404
e) uregulowania zobowiązań Jednostki wobec dostawców	201, 240
f) zwrotu niewykorzystanej zaliczki do kasy	100, 101
2. Wpłaty do kasy przez pracowników (emerytów, rencistów) należności Jednostki	100
3. Skierowanie do Sądu roszczeń wobec pracowników (emerytów, rencistów)	244

1	2
4. Odpisanie bezspornych należności przedawnionych i umorzonych: a) jeżeli dokonano uprzednio ich aktualizacji b) jeżeli nie dokonano uprzednio ich aktualizacji	250 761 (751)
5. Ujęcie faktur korygujących (zmniejszających należność) za sprzedane pracownikom (emerytom, rencistom) składniki aktywów lub usługi: a) wartość w cenie sprzedaży netto  b) podatek VAT należny	odpowiednie konta zespołu 7 222
6. Ujęcie ujemnych różnic kursowych ustalonych przy wypłacie zaliczek w walutach obcych i rozliczeniu kosztów zagranicznej podróży służbowej lub na dzień bilansowy	751 (080)

**Ewidencja szczegółowa do konta 234**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić możliwość ustalenia kwot należności i zobowiązań w odniesieniu do każdego pracownika (emeryta, rencisty) oraz według tytułów rozliczeń.

**Konto 234 może wykazywać dwa salda.** Saldo Dt oznacza stan należności, a saldo Ct stan zobowiązań od (wobec) pracowników, emerytów, rencistów.

### **KONTO 235 – „ROZLICZENIE NIEDOBORÓW I SZKÓD”**

Konto 235 – „Rozliczenie niedoborów i szkód” służy do ewidencji księgowej i rozliczenia niedoborów i szkód w rzeczowych i pieniężnych składnikach aktywów trwałych i obrotowych Jednostki będących jej własnością lub własnością innych podmiotów (jeżeli mienie to zostało oddane na przechowanie, do użytkowania lub do przerebu).

Konto 235 służy również do ewidencji księgowej roszczeń z tego tytułu od osób odpowiedzialnych za powierzone im mienie.

Na koncie 235 nie ujmuje się i nie rozlicza:

- niedoborów i szkód ujawnionych przy odbiorze dostaw składników aktywów, rozliczanych bezpośrednio z dostawcami,
- niedoborów i szkód z których roszczeniem wystąpiono do firm ubezpieczeniowych,
- niedoborów i szkód powstałych w składnikach aktywów przekazanych innej Jednostce na przechowanie, do użytkowania lub przerebu.

**Po stronie Dt konta 235 – „Rozliczenie niedoborów i szkód” ujmuje się w szczególności następujące operacje:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie stwierdzonych niedoborów i szkód w składnikach aktywów trwałych i obrotowych:	
a) gotówki w kasie	100, 101
b) materiałów, towarów i produktów	310, 330, 600
c) środków trwałych	010
d) środków trwałych w budowie	080
2. Ujęcie różnicy pomiędzy sumą roszczenia, a sumą niedoboru obliczonego w wartości netto środka trwałego lub w aktualnej cenie zakupu pozostałych rzeczowych składników aktywów	760 lub 845
3. Ujęcie niedoborów i szkód w obcych składnikach aktywów znajdujących się na przechowaniu, w użytkowaniu lub w przerobie Jednostki	200, 201, 240

**Po stronie Ct konta 235 – „Rozliczenie niedoborów i szkód” ujmuje się w szczególności następujące operacje:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozliczenie stwierdzonych niedoborów i szkód niezawinionych:	
a) mieszczących się w granicach norm lub wynikających z błędów ewidencji, inwentaryzacji lub w pomiarze zużycia:	
• aktywów trwałych	010, 080
• aktywów obrotowych	odpowiednie
b) spowodowanych zdarzeniami losowymi	konta zespołu 4 771
2. Skierowanie roszczeń z tytułu niedoborów i szkód na drogę postępowania sądowego	244
3. Ujęcie roszczeń z tytułu niedoborów i szkód uznanych przez osoby odpowiedzialne (pracowników lub członków)	234, 240

1	2
4. Kompensaty niedoborów z nadwyżkami	236
5. Rozliczenie niedoborów i szkód w przypadku nie ustalenia przyczyn ich powstania	761
6. Zgłoszenie niedoborów i szkód do pokrycia przez towarzystwa ubezpieczeniowe	240

**Ewidencja szczegółowa do konta 235**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwić rozliczenie niedoborów i szkód według składników aktywów i osób za nie odpowiedzialnych.

**Konto 235 może wykazywać, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza stan nierozliczonych niedoborów i szkód.

### **KONTO 236 – „ROZLICZENIE NADWYŻEK”**

Konto 236 – „Rozliczenie nadwyżek” służy do ewidencji księgowej i rozliczenia, powstałych w ciągu roku, nadwyżek w składnikach aktywów trwałych i obrotowych.

**Po stronie Dt konta 236 – „Rozliczenie nadwyżek” ujmuje się w szczególności następujące operacje:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeprowadzenie kompensat nadwyżek z niedoborami	235
2. Rozliczenie nadwyżek składników aktywów uznanych za zmniejszające koszty (błędy w ustaleniu rozchodów)	odpowiednie konta zespołu 4 lub konta: 010, 080
3. Rozliczenie nadwyżek składników aktywów nie znajdujących wyjaśnienia	760
4. Rozliczenie wartości ujawnionych nadwyżek środków trwałych:	
a) w przypadku ustalenia przyczyny wynikającej np. z braku rozliczenia budowy	010, 080
b) w przypadku nie ustalenia przyczyny	760

**Po stronie Ct konta 236 – „Rozliczenie nadwyżek” ujmuje się w szczególności następujące operacje:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie stwierdzonych nadwyżek składników aktywów trwałych i obrotowych:	
a) środków trwałych	010
b) środków trwałych w budowie	080
c) materiałów, towarów i produktów	310, 330, 600
d) gotówki w kasie	100, 101

**Ewidencja szczegółowa do konta 236**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać wyodrębnienie nadwyżek według ich tytułów.

**Konto 236 może wykazywać, w ciągu roku obrotowego, saldo Ct** które oznacza wartość ujawnionych lecz nie rozliczonych nadwyżek.

### **KONTO 240 – „POZOSTAŁE ROZRACHUNKI”**

Konto 240 – „Pozostałe rozrachunki” służy do ewidencji księgowej krajowych i zagranicznych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków nie objętych ewidencją księgową na innych kontach rozrachunkowych, w tym do ewidencji księgowej rozrachunków związanych z zakupem i sprzedażą środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, długoterminowych aktywów finansowych, umów leasingowych, udzielonych i otrzymanych pożyczek, rozrachunków z członkami Związku, rozrachunków z tytułu sprzedaży i zakupu wierzytelności, zakupu i sprzedaży oraz emisji aktywów finansowych z tytułu otrzymanych dotacji lub subwencji na finansowanie działalności statutowej.

**Po stronie Dt konta 240 – „Pozostałe rozrachunki” ujmuje się powstanie różnych należności, zwiększenia ich wartości oraz spłaty zobowiązań a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie decyzji w sprawie przyznania dotacji – subwencji otrzymanej na sfinansowanie lub dofinansowanie działalności statutowej	720, 845
2. Zarachowanie sprzedaży papierów wartościowych i innych aktywów finansowych – inwestycji	750

1	2
3. Polecenie przelewów potwierdzone wyciągami bankowymi stanowiące spłaty zobowiązań z tytułu zakupów aktywów trwałych	130, 131, 137, 138
4. Polecenie przelewów z tytułu zakupów papierów wartościowych i innych aktywów finansowych	130, 131, 137, 138
5. Ujęcie przychodów ze sprzedaży wierzytelności w cenie sprzedaży; księgowanie równoległe dotyczące:	750
a) przeniesienia do sprzedaży należności ujętej w księgach rachunkowych: Dt konto 751, Ct konto 200	
b) wyksięgowanie ewentualnego odpisu aktualizującego należności przeniesionej do sprzedaży: Dt konto 250, Ct konto 751 (761)	
6. Ujęcie należnych odszkodowań wynikających z rozliczeń szkód losowych objętych ubezpieczeniem <sup>*)</sup> ;  księgowanie równoległe, w zakresie dotyczącym:	010, 080, 310, 330, 500, 520, 550, 600
a) otrzymanych odszkodowań: Dt konta: 100, 130, 137, Ct konto 240	
b) rozliczonych, w ciągu roku obrotowego, szkód i otrzymanych odszkodowań – odpowiednio: Dt konto 761, Ct konto 760	
c) rozliczonych, w ciągu roku obrotowego, szkód nie związanych z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności – odpowiednio: Dt konto 761, Ct konto 760	
d) nie rozliczonych, na dzień bilansowy, szkód w kwotach przekraczających wysokość odszkodowań, których uzyskanie ocenia się za pewne i ujmuje na dzień bilansowy odpowiednio: Dt konto (761), Ct konto (760)	

<sup>\*)</sup> Należne lecz nie otrzymane odszkodowania (w rozliczeniu kasowym) wynikające ze strat poniesionych w aktywach trwałych, w części nie pokrytej odpisami amortyzacyjnymi i obrotowych – ujmowanych jako koszty uzyskania przychodów, należy do czasu ich wpływu kasowego ujmować po stronie Ct na koncie 845.



1	2
e) rozliczonych, w ciągu roku obrotowego, szkód i otrzymanych odszkodowań – odpowiednio: Dt konto 761, Ct konto 760	
f) rozliczonych, w ciągu roku obrotowego, szkód nie związanych z ogólnym ryzykiem prowadzenia działalności – odpowiednio: Dt konto 761, Ct konto 760	
g) nie rozliczonych, na dzień bilansowy, szkód w kwotach przekraczających wysokość odszkodowań, których uzyskanie ocenia się za pewne i ujmuje na dzień bilansowy odpowiednio: Dt konto (761), Ct konto (760)	
7. Ujęcie należnych z PFRON i Funduszu Pracy zwrotów wynagrodzeń i kosztów ubezpieczeń społecznych pracowników; księgowanie równoległe w zakresie wpływu należnych środków pieniężnych: Dt konto 130, Ct konto 240 (220)	230, 220
8. Ujęcie wpłaconych wadium i kaucji; księgowanie równoległe w zakresie: a) uzyskanych zwrotów: Dt konta 100, 130, Ct konto 240 b) przypadłych wadium i kaucji: Dt konto 761, Ct konto 240	100, 130
9. Ujęcie błędów i pomyłek w wyciągach bankowych;  sprostowanie uprzednio ujętych błędów w wyciągach bankowych: Dt konto 130, 137 i inne, Ct konto 240	130, 137 (i inne konta zespołu 1)
10. Odpisanie zobowiązań przedawnionych i umorzonych	760 (750)
11. Naliczenie należnych Jednostce odsetek ustawowych za zwłokę w regulowaniu należności	750
12. Korekta poniesionych kosztów wynagrodzeń i składek ZUS w wysokości otrzymanej refundacji np. z Funduszu Pracy lub PEFON w przypadkach gdy nie jest znana wysokość refundacji w momencie sporządzania list płac	405, 406
13. Naliczanie należnych Jednostce dywidend (brutto) od spółek	750

1	2
14. Ujęcie zaciągniętych pożyczek oraz odsetek	odpowiednie konto zespołu 1
15. Naliczenie odsetek od udzielonych pożyczek w dniu, w którym zapadł termin ich płatności lub naliczanie odsetek z tytułu udzielonej pożyczki na dzień bilansowy, których termin płatności jeszcze nie zapadł	750
16. Ustalenie dodatnich różnic kursowych przy spłacie zaciągniętej pożyczki w walutach obcych	750 (080)
17. Ustalenie dodatnich różnic kursowych na dzień bilansowy w związku z zaciągniętą pożyczką w walutach obcych	750 (080)
18. Zapłata kartą kredytową	137

**Po stronie Ct konta 240 – „Pozostałe rozrachunki” ujmuje się powstanie zobowiązań z różnych tytułów i zwiększenia ich wartości oraz spłaty należności a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie wpływu środków pieniężnych na rachunek bankowy z tytułu otrzymanej dotacji – subwencji na finansowanie działalności statutowej	odpowiednie konto zespołu 1
2. Ujęcie faktur VAT z tytułu zakupów środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych:	
a) w cenie zakupu netto	010, 020, 080
b) podatek VAT naliczony do odliczenia	221
3. Ujęcie nabycia środka trwałego według umowy leasingu finansowego **):	
a) w wartości będącej podstawą umarzenia (amortyzowania) środka trwałego	010
b) naliczenie odsetek lub opłat dodatkowych	751

\*\*) Ewidencja księgowa z tytułu nabycia środka trwałego wg umowy leasingu finansowego może być, ze względu na potrzeby związane z opodatkowaniem, rozwinięta w księgach pomocniczych na kontach szczegółowych

1	2
4. Zarachowanie zakupów papierów wartościowych i innych aktywów finansowych	140, 030
5. Wpływy należności potwierdzonych wyciągami bankowymi z tytułu sprzedaży papierów wartościowych	130, 137
6. Ujęcie zakupów wierzytelności w cenie zakupu; księgowanie równoległe dotyczące ujęcia różnicy pomiędzy wartością nominalną a ceną zakupu; Dt konta: 200, 240, Ct konto 250	200, 240
7. Ujęcie zobowiązań wobec zakładów ubezpieczeniowych z tytułu składek; księgowanie równoległe w zakresie przekazania składek ubezpieczeniowych: Dt konto 240, Ct konta: 100, 130, 137	410
8. Ujęcie zobowiązań z tytułu dysponowania prawami wieczystego użytkowania gruntów; księgowanie równoległe w zakresie uregulowania zobowiązań: Dt konto 240, Ct konta: 130, 137	404
9. Ujęcie otrzymanej przez Jednostkę pożyczki i naliczonych odsetek; księgowanie równoległe w zakresie spłat rat pożyczki i odsetek: Dt konto 240, Ct konto 130	130, 751, (080)
10. Ujęcie wyemitowanych przez Jednostkę dłużnych papierów wartościowych np. obligacji:	
a) w wartości rzeczywiście uzyskanej,	100, 130
b) w kwocie różnicy pomiędzy wyższą wartością nominalną a niższą sumą otrzymaną,	645
c) w kwocie naliczonych odsetek od dłużnych papierów wartościowych; księgowanie równoległe w zakresie wykupu przez Jednostkę dłuższych papierów wartościowych: Dt konto 240, Ct konta: 100, 130, 137,	751
11. Ujęcie otrzymanych wadiów i kaucji; księgowanie równoległe w zakresie: a) przekazanych zwrotów: Dt konto 240, Ct konta 100, 130, b) przypadłych wadiów i kaucji uprzednio otrzymanych: Dt konto 240, Ct konto 760	100, 130

1	2
12. Ujęcie błędów w wyciągach bankowych; sprostowanie uprzednio ujętych błędów w wyciągach bankowych: Dt konto 240, Ct konta: 130, 137 i inne	130, 137 (i inne konta zespołu 1)
13. Odpisanie należności przedawnionych i umorzonych (gdy nie dokonano ich aktualizacji)	761 (751)
14. Naliczone przez kontrahentów odsetki ustawowe za zwłokę w regulowaniu zobowiązań	751
15. Ujęcie nabytych (otrzymanych) długoterminowych lub krótkoterminowych finansowych aktywów trwałych lub obrotowych	030, 140
16. Wpływ należnej Jednostce dywidendy (netto) ze spółek	100, 130
17. Ujęcie podatku dochodowego zapłaconego przez Spółkę przekazującą dywidendę (PK – polecenie księgowania)	220
18. Zaciągnięcie pożyczki przez Jednostkę lub spłata pożyczki przez pożyczkobiorcę	konta zespołu 1
19. Ujęcie różnicy pomiędzy kwotą udzielonej przez pożyczkodawcę (pożyczki, podlegającej spłacie), a kwotą otrzymaną (z góry opłacone oprocentowanie)	642
20. Naliczenie odsetek od zaciągniętych pożyczek (zarówno na dzień, w którym zapadł termin zapłaty jak i na dzień bilansowy)	751 (080)
21. Ustalenie ujemnych różnic kursowych z tytułu zaciągniętej pożyczki w walutach obcych (zarówno przy spłacie jak i na dzień bilansowy)	751 (080)
22. Ujęcie skutków finansowych udzielonych pożyczek następnie umorzonych, przedawnionych, nieściągalnych w przypadku nie dokonania uprzednio ich aktualizacji	761
23. Potrącenie, w liście płac, pracowników należności osób trzecich i instytucji lub składek związków zawodowych, składek ubezpieczeniowych opłacanych przez pracowników, przelewów na rachunki oszczędnościowo – rozliczeniowe	230
24. Potrącenie rat pożyczek PKZP ujętych na liście wynagrodzeń pracowników	230

1	2
25. Ujęcie na liście płac pracowników należności za usługi zakładowej działalności socjalnej	230

**Ewidencja szczegółowa do konta 240**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić podział ujętych rozrachunków według ich rodzajów, według poszczególnych dłużników i wierzycieli, wyodrębnienie rozrachunków krajowych i zagranicznych oraz umożliwiać zaliczanie danych należności i zobowiązań do krótko lub długoterminowych.

Konto 240 może być wykorzystywane także do ewidencji podatku VAT dotyczącego okresów przyszytych.

**Konto 240 może wykazywać równocześnie dwa salda.** Saldo Dt oznacza stan należności a saldo Ct stan zobowiązań w tej grupie rozrachunków.

### **KONTO 244 – „ROSZCZENIA SPORNE”**

Konto 244 – „Roszczenia sporne” służy do ewidencji księgowej roszczeń spornych, zarówno w stosunku do osób materialnie odpowiedzialnych w Jednostce za niedobory i szkody w rzeczowych i pieniężnych składnikach aktywów jak i w stosunku do podmiotów gospodarczych z tytułu roszczeń z powodu nieprawidłowości w dostawach, robotach lub usługach.

Momentem powstania roszczeń spornych jest skierowanie sprawy na drogę postępowania sądowego a momentem ich wygaśnięcia – w szczególności uprawomocnienie się wyroku (orzeczenia) sądowego i ujęcia jego skutków.

**Po stronie Dt konta 244 – „Roszczenia sporne” ujmuje się powstanie roszczeń spornych i zwiększenie ich wartości a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Skierowanie pozwu z tytułu niedoborów i szkód na drogę postępowania sądowego; ewentualna aktualizacja należności: Dt konto 761, Ct konto 250	235

1	2
<p>2. Skierowanie pozwów w stosunku do odbiorców, dostawców, pracowników lub innych osób na drogę postępowania sądowego;  ewentualna aktualizacja należności (roszczeń):</p> <p>a) Dt konto 761, Ct konto 250 – gdy roszczenie dotyczy operacyjnej działalności statutowej lub gospodarczej oraz realizacji środków trwałych w budowie,</p> <p>b) Dt konto 850, Ct konto 250 – gdy roszczenie dotyczy zakładowej działalności socjalnej,</p> <p>c) Dt konto 771, Ct konto 250 – gdy roszczenie dotyczy powstania strat nadzwyczajnych</p>	<p>200, 201, lub 234,  240, 249</p>
<p>3. Zwiększenie roszczenia o kwotę należnych odsetek ustawowych:</p> <p>a) gdy dokonano aktualizacji należności (roszczenia)</p> <p>b) gdy nie dokonano aktualizacji należności (roszczenia)</p>	<p>250</p> <p>750</p>
<p>4. Zwiększenie kwoty roszczenia o przypisane koszty postępowania sądowego (w przypadku sprawy wygranej w sądzie):</p> <p>a) gdy dokonano aktualizacji należności (roszczenia)</p> <p>b) gdy nie dokonano aktualizacji należności (roszczenia)</p>	<p>250</p> <p>750</p>

**Po stronie Ct konta 244 – „Roszczenia sporne” ujmuje się wygaśnięcie roszczeń spornych (przekształcenie ich w należności) a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie zasądzonych roszczeń z tytułu niedoborów i szkód na rzecz Jednostki od pracowników (według prawomocnego wyroku)	234
2. Ujęcie oddalonych roszczeń przez Sąd w wysokości (według prawomocnego wyroku):	
a) kwot niedoborów lub szkód w wartości netto środków trwałych lub w cenie zakupu pozostałych rzeczowych składników aktywów – odpowiednio	250 (761)
b) różnic pomiędzy kwotami roszczeń a kwotą niedoborów obliczonych jak w punkcie a) – odpowiednio	250 (761)
3. Przeniesienie równowartości zasądzonych roszczeń na rzecz Jednostki w stosunku do odbiorców i dostawców (zapis obejmuje kwotę roszczenia głównego wraz z przypadającymi kosztami postępowania sądowego i odsetkami)	200, 201, 240
4. Oddalenie przez Sąd roszczeń Jednostki w stosunku do odbiorców i dostawców:	
a) dotyczących operacyjnej działalności statutowej i gospodarczej oraz socjalnej, odsetek lub pożyczek gdy uprzednio dokonano aktualizacji należności (roszczeń)	250
b) dotyczących operacyjnej działalności statutowej i gospodarczej oraz socjalnej, odsetek lub pożyczek – gdy nie dokonano uprzednio aktualizacji należności (roszczeń)	761 lub 751 lub 850
c) dotyczących należności powodujących straty nadzwyczajne gdy nie dokonano uprzednio aktualizacji należności (roszczeń)	771

**Ewidencja szczegółowa do konta 244**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać podział roszczeń spornych według poszczególnych dłużników przeciw którym skierowano sprawę na drogę postępowania sądowego.

**Konto 244 może wykazywać saldo Dt**, które oznacza wartość roszczeń spornych na drodze postępowania sądowego.

## KONTO 245 – „ROZRACHUNKI WEWNĘTRZNE”

Konto 245 – „Rozrachunki wewnętrzne” przeznaczone jest do ewidencji księgowej wszelkich rozrachunków i rozliczeń z tytułu przekazywania pomiędzy wewnętrznymi samobilansującymi jednostkami organizacyjnymi Związku lub sprzedaży wewnętrznej składników środków trwałych, materiałów, towarów, produktów i usług oraz występowaniem w związku z tym rozliczeń pieniężnych; rozrachunki te dotyczą także podatków: VAT i dochodowego od osób prawnych pomiędzy Zarządem Głównym Związku a wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi nie uprawnionymi do bezpośrednich rozrachunków publicznoprawnych z tych tytułów\*).

Po stronie Dt konta 245 ujmuje się równowartość przekazanych (sprzedanych wewnątrznie) składników aktywów z jednej samobilansującej jednostki organizacyjnej do drugiej oraz równowartość dokonanych przelewów (wpłat) środków pieniężnych za otrzymane aktywa trwałe i obrotowe.

Po stronie Ct konta 245 ujmuje się równowartość otrzymanych składników aktywów z innej samobilansującej jednostki organizacyjnej (wewnętrznej) oraz równowartość wpływów środków pieniężnych za przekazane uprzednio składniki aktywów trwałych i obrotowych.

**Po stronie Dt konta 245 – „Rozrachunki wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie w Jednostce wewnętrznej decyzji Głównego Związku dotyczącej otrzymania środków z funduszu rezerwowego	803 (720)
2. Przekazanie dla samobilansującej Jednostki wewnętrznej środków funduszu rezerwowego np. środków pieniężnych, środków trwałych, materiałów, towarów handlowych	010, 310, 330

\*) Zasady korespondencji kont księgi głównej, w tym zakresie, ustalono na koncie 224 – „Rozrachunki wewnętrzne podatków”.



1	2
3. Przekazanie innej Jednostce wewnętrznej samobilansującej środków pieniężnych np. za otrzymane składniki majątkowe lub usługi (uregulowanie zobowiązania): a) z kasy b) z rachunku bankowego	100 130, 135

**Po stronie Ct konta 245 – „Rozrachunki wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie decyzji Zarządu Głównego Związku o przyznaniu środków z funduszu rezerwowego dla samobilansującej Jednostki wewnętrznej z funduszu rezerwowego	803 (720)
2. Otrzymanie np. niewykorzystanych środków pieniężnych, środków trwałych, materiałów, towarów handlowych lub usług od Jednostki wewnętrznej samobilansującej	010, 310, 330
3. Otrzymanie środków pieniężnych od wewnętrznej samobilansującej Jednostki np. za wydane materiały, towary lub aktywa trwałe a) do kasy b) na rachunek bankowy	100 130, 135

**W ewidencji szczegółowej do konta 245**, prowadzonej w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), należy wyodrębnić należności i zobowiązania według tytułów rozliczeń z samobilansującymi wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi, z którymi prowadzone są rozliczenia, w tym również z tytułu powstałych różnic w przekazaniu i odbiorze składników aktywów. Ewentualne różnice składników aktywów przekazanych – przejętych należy ujmować na specjalnie wydzielonym w tym celu koncie szczegółowym w ramach konta 245. Dalszy tok rozliczeń na wymienionym koncie zależy od charakteru decyzji co do rozliczenia tych różnic.

**Ewidencję szczegółową do konta 245** należy prowadzić także z wyodrębnieniem w Zarządzie Głównym Związku następujących jednostek:

- Ośrodki Usług Pedagogicznych i Socjalnych,
- Zarządy Okręgu,
- Sanatoria,
- Domy Wypoczynkowe i Nauczycielskie,
- Logostury,
- Zarządy Oddziałów,
- Pozostałe Jednostki Organizacyjne.

**Konto 245 może wykazywać zarówno saldo Dt jak i saldo Ct**, które przy sporządzaniu bilansu zbiorczego Związku znoszą się wzajemnie.

#### **KONTO 246 – „ROZRACHUNKI Z TYTUŁU SKŁADEK CZŁONKOWSKICH”**

Konto 246 – „Rozrachunki z tytułu składek członkowskich” przeznaczone jest do ewidencji księgowej wpływu i podziału składek członkowskich.

Po stronie Dt konta 246 ujmuje się podział składek członkowskich według uchwał ZG ZNP.

Po stronie Ct konta 246 ujmuje się równowartość otrzymanych składek członkowskich od poszczególnych jednostek ZNP.

**Po stronie Dt konta 246 – „Rozrachunki z tytułu składek członkowskich” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Podział składek członkowskich według uchwał ZNP	720

**Po stronie Ct konta 246 – „Rozrachunki z tytułu składek członkowskich” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Wpływ składek członkowskich od poszczególnych jednostek ZNP	130,135

W ewidencji szczegółowej do konta 246, prowadzonej w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), należy wyodrębnić należności i zobowiązania według tytułów rozliczeń z samobilansującymi wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi, z którymi prowadzone są rozliczenia.

#### **KONTO 247 – „POŻYCZKI WEWNĘTRZNE”**

Konto 247 – „Pożyczki wewnętrzne” przeznaczone jest do ewidencji księgowej rozrachunków wewnątrzzakładowych z tytułu udzielenia i otrzymania tzw. „pożyczek wewnętrznych” na podstawie uchwał i porozumień zawieranych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi ZNP.

Po stronie Dt konta 247 ujmuje się udzielenie pożyczki wewnętrznej według uchwał ZG ZNP oraz naliczenie odsetek przez bank, w sytuacji gdy kredyt zaciągnięty przez ZG ZNP finansuje inwestycję w innej jednostce organizacyjnej.

Po stronie Ct konta 247 ujmuje się spłaty należności z tytułu „pożyczek wewnętrznych” przez poszczególne jednostki ZNP.

**Po stronie Dt konta 247 – „Pożyczki wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Udzielenie pożyczek wewnętrznych według uchwał ZG ZNP	130
2. Naliczenie odsetek przez bank z tytułu udzielonego kredytu w sytuacji gdy ZG ZNP zaciągnął, uprzednio kredyt w celu sfinansowania inwestycji w innej jednostce organizacyjnej ZNP.	137

1	2
3. Umorzenie „pożyczki wewnętrznej” przez ZG ZNP (księgowanie w jednostce terenowej)	800, 801

**Po stronie Ct konta 247 – „Pożyczki wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Spłaty należności z tytułu pożyczek wewnętrznych	130
2. Umorzenie „pożyczki wewnętrznej” przez ZG ZNP (księgowanie w w ZG ZNP)	800

W ewidencji szczegółowej do konta 247, prowadzonej w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), należy wyodrębnić należności i zobowiązania według tytułów rozliczeń z samobilansującymi wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi, z którymi prowadzone są rozliczenia.

### **KONTO 248 – „ROZLICZENIA Z TYTUŁU PODATKU VAT”**

Konto 248 – „Rozliczenia z tytułu podatku vat” przeznaczone jest do ewidencji księgowej rozrachunków wewnątrzzakładowych z tytułu podatku VAT.

Po stronie Dt konta 248 ujmuje się nadwyżkę podatku VAT naliczonego nad należnym, do rozliczenia z ZG ZNP.

Po stronie Ct konta 248 zobowiązanie z tytułu podatku VAT powstałe w danej Jednostce organizacyjnej do przekazania na rzecz ZG ZNP.

**Po stronie Dt konta 248 – „Rozliczenia z tytułu podatku vat” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie VAT do rozliczenia z ZG ZNP (nadwyżka podatku naliczonego nad należnym)	223
2. Uregulowanie zobowiązania z tytułu podatku VAT (przelew na rzecz ZG ZNP)	130

1	2
3. Ujęcie w ZG ZNP ogólnego rozliczenia podatku VAT według załącznika z OUPiS	223

**Po stronie Ct konta 248 – „Rozliczenia z tytułu podatku vat” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Naliczenie zobowiązania z tytułu podatku VAT do przekazania na rzecz ZG ZNP	223
2. Ujęcie w ZG ZNP ogólnego rozliczenia podatku VAT według załącznika z OUPiS	223

W ewidencji szczegółowej do konta 248, prowadzonej w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), należy wyodrębnić należności i zobowiązania według tytułów rozliczeń z samobilansującymi wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi, z którymi prowadzone są rozliczenia.

**KONTO 249 – „ROZRACHUNKI Z TYTUŁU POŻYCZEK Z  
Z.F.Ś.S.”**

Konto 249 – „Rozrachunki z tytułu pożyczek z Z.F.Ś.S.” służy do ewidencji księgowej pożyczek udzielonych pracownikom Jednostki z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych (Z.F.Ś.S.) na cele mieszkaniowe.

**Po stronie Dt konta 249 – „Rozrachunki z tytułu pożyczek z Z.F.Ś.S.” ujmuje się w szczególności należności z tytułu udzielonych pożyczek a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wypłaty lub przelewy, na podstawie odpowiednich decyzji, środków pieniężnych z tytułu udzielonych pożyczek z Z.F.Ś.S. przeznaczonych na cele mieszkaniowe; ujęcie ewentualnej refundacji środków pieniężnych: Dt konto 130, Ct konto 149	100, 130, 149
2. Naliczenie odsetek od udzielonych pożyczek	850
3. Ujęcie należności zasądzonych wyrokiem sądowym po uprzednim skierowaniu sprawy do Sądu	244

**Po stronie Ct konta 249 – „Rozrachunki z tytułu pożyczek z Z.F.Ś.S.” ujmuje się w szczególności spłaty przez pracowników uprzednio udzielonych pożyczek mieszkaniowych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Spłaty udzielonych uprzednio, pożyczek z Z.F.Ś.S. przeznaczonych na cele mieszkaniowe; ewentualna refundacja środków: Dt konto 149, Ct konto 130	100, 130, 149
2. Umorzenie pożyczek z Z.F.Ś.S.	850
3. Skierowanie sprawy do Sądu z powodu nie spłacenia pożyczki przez pracownika	244
4. Spłaty ratalne pożyczek potrącane w listach płac	230

**Ewidencja szczegółowa do konta 249**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać ustalenie stanu należności Jednostki z tytułu udzielonych pożyczek mieszkaniowych według poszczególnych pożyczkobiorców.

**Konto 249 powinno wykazywać saldo Dt**, które oznacza stan należności z tytułu udzielonych pracownikom pożyczek z Z.F.Ś.S. na cele mieszkaniowe.

### **KONTO 250 – „ODPISY AKTUALIZACYJNE NALEŻNOŚCI”**

Konto 250 – „Odpisy aktualizacyjne należności” służy do ewidencji księgowej odpisów aktualizujących (zmniejszających) należności Jednostki w kwotach uprawdopodobnionej nieściągalności oraz niekiedy zwiększeń należności np. z tytułu zasądzonych na rzecz Jednostki kosztów postępowania sądowego.

**Po stronie Dt konta 250 – „Odpisy aktualizacyjne należności” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Odpisanie należności wskutek stwierdzenia ich nieściągalności, przedawnienia lub umorzenia	200, 230, 234, 240 <sup>*)</sup>
2. Ujęcie równowartości zasądzonych kosztów postępowania sądowego oraz zwiększeń należności z innych tytułów	760
3. Ujęcie równowartości części lub całości dokonanego uprzednio odpisu aktualizującego należność w przypadku ustania przyczyny powodującej dokonanie odpisu – odpowiednio	760 (750)

<sup>\*)</sup> W przypadku, gdy wartość uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego, ujętego na kontach: Dt 761, Ct 250 nie wystarcza na pokrycie odpisanej, wskutek stwierdzenia nieściągalności, przedawnienia lub umorzenia, należności to brakującą kwotę powinno się ująć na kontach: Dt 761, Ct: 200, 230, 234, 240.

**Po stronie Ct konta 250 – „Odpisy aktualizacyjne należności” ujmuje się odpisy powodujące aktualizację wartości należności a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Dokonanie odpisu aktualizującego wartość należności od dłużników postawionych w stan upadłości lub likwidacji w wysokości należności nie pokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem	761
2. Dokonanie odpisu aktualizującego wartość należności w sytuacji oddalenia przez Sąd wniosku o ogłoszenie upadłości (w przypadku gdy majątek dłużnika nie wystarcza na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego):	
a) w kwocie typowej należności	761
b) w kwocie należności z tytułu sprzedaży papierów wartościowych lub sprzedaży należności	751
3. Dokonanie odpisu aktualizującego wartość należności zalegających lub kwestionowanych przez dłużników w kwotach nie pokrytych gwarancją lub innym zabezpieczeniem – odpowiednio	761 (751)
4. Dokonanie odpisu aktualizującego wartość należności przeterminowanych lub nie przeterminowanych o znacznym stopniu uprawdopodobnienia nieściągalności – w kwotach wiarygodnie oszacowanych – odpowiednio	761 (751)
5. Dokonanie odpisu aktualizującego należności w równowartości kwot podwyższających należności w stosunku do których dokonano uprzednio odpisu aktualizującego – w wartości tych kwot do czasu ich wpływu lub odpisania – odpowiednio	761 (751)

**Ewidencja szczegółowa do konta 250**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie odpisów aktualizujących należności według ich rodzajów oraz poszczególnych dłużników – w powiązaniu z odpowiednimi kontami rozrachunkowymi to jest kontem: 200, 201, 234 i 240.

**Konto 250 powinno, wykazywać saldo Ct** które oznacza korekty aktualizujące (zmniejszające) wartość należności.



## **KONTO 251 – „ROZLICZENIE RÓŻNIC KURSOWYCH”**

Konto 251 – „Rozliczenie różnic kursowych” służy do ewidencji księgowej rozliczenia różnic kursowych od transakcji walutowych i koresponduje odpowiednio z kontami kosztów lub przychodów finansowych. Konto to nie powinno wykazywać salda.

## **KONTA POZABILANSOWE**

### **KONTO 290 – „NALEŻNOŚCI WARUNKOWE”**

Konto 290 służy do ewidencji pozabilansowej wszelkich krajowych i zagranicznych należności warunkowych Jednostki. Na koncie tym ujmuje się w szczególności umorzone, w obowiązującym trybie, należności w stosunku do których nie zapadł jeszcze termin przedawnienia.

Po stronie Dt konta 290 ujmuje się należności warunkowe od momentu ich powstania, aż do chwili ich wygaśnięcia, np. na skutek przedawnienia.

Po stronie Ct konta 290 ujmuje się wygaśnięcie należności warunkowych.

**Ewidencja szczegółowa do konta 290** powinna umożliwiać ustalenie należności warunkowych od poszczególnych kontrahentów, z wyodrębnieniem rodzaju działalności którego dotyczą oraz należności warunkowych krajowych i zagranicznych.

### **KONTO 291 – „ZOBOWIĄZANIA WARUNKOWE”**

Konto 291 służy do ewidencji pozabilansowej wszelkich zobowiązań warunkowych Jednostki w stosunku do kontrahentów krajowych i zagranicznych.

Po stronie Dt konta 291 ujmuje się w szczególności wygaśnięcie zobowiązań warunkowych oraz nie uznanych przez Jednostkę roszczeń skierowanych przez kontrahentów, na drogę postępowania sądowego, np. z tytułu reklamacji lub dochodzonych kar, odszkodowań umownych i odsetek za zwłokę.

Po stronie Ct konta 291 ujmuje się zobowiązania warunkowe od momentu ich powstania, tj. otrzymania pozwu, aż do momentu ich wygaśnięcia, np. do chwili zapłaty kwoty roszczenia przez Jednostkę lub do chwili oddalenia roszczenia przez Sąd.

**Ewidencja szczegółowa do konta 291** powinna umożliwiać ustalenie zobowiązań warunkowych w stosunku do każdego kontrahenta, według rodzajów działalności których dotyczą z podziałem na zobowiązania warunkowe krajowe i zagraniczne.

## **KONTO 292 – „WEKSLE OBCE DYSKONTOWANE LUB INDOSOWANE”**

Konto 292 służy do ewidencji pozabilansowej weksli obcych przekazanych innym kontrahentom – indosowanych lub dyskutowanych w Banku.

Po stronie Dt konta 292 dokonuje się zapisu z tytułu wygaśnięcia zobowiązań z chwilą wykupu weksla.

Po stronie Ct konta 292 dokonuje się zapisu z tytułu przekazania weksla obcego indosowanego lub dyskutowanego – kontrahentowi.

**Ewidencja szczegółowa do konta 292** powinna zapewniać ujęcie każdego weksla odrębnie.

## **KONTO 293 – „WEKSLE GWARANCYJNE”**

Konto 293 służy do ewidencji pozabilansowej weksli gwarancyjnych, wystawionych przez nabywców towarów i usług przy sprzedaży ratalnej. Weksel gwarancyjny znajdujący się w posiadaniu sprzedawcy, stanowi zabezpieczenie należności, które podlegają w szczególności ratalnym spłatom.

Po stronie Dt konta 293 dokonuje się wyksięgowania, uprzednio zaewidencjonowanych wartości weksli gwarancyjnych po całkowitej spłacie wszystkich rat przez nabywców np. towarów lub usług.

Po stronie Ct konta 293 ujmuje się wartość nominalną otrzymanych weksli gwarancyjnych, które pozostają w ewidencji Jednostki do czasu całkowitej spłaty ostatniej raty jej należności do całkowitego spłacenia wszystkich rat przez np. nabywców towarów lub usług.

**Ewidencja szczegółowa do konta 293** powinna uwzględnić imienne ujęcie każdego weksla z uwzględnieniem jego wartości oraz podaniem daty ostatniej spłaty ratalnej.



## **05. EWIDENCJA KSIĘGOWA MATERIAŁÓW I TOWARÓW**

Do ewidencji księgowej materiałów i towarów oraz aktualizacji ich wyceny służą w jednostkach ZNP następujące konta księgi głównej:

- konto 300 – „Rozliczenie zakupu materiałów i towarów i usług”,
- konto 310 – „Materiały w magazynie”,
- konto 311 – „Materiały w magazynie technicznym”,
- konto 330 – „Towary handlowe”,
- konto 340 – „Odpisy aktualizacyjne materiałów oraz odchyłeń od cen ewidencyjnych”,
- konto 343 – „Odpisy aktualizacyjne towarów oraz odchylenie od cen ewidencyjnych”.

Przedmiotowe konta służą w szczególności do ewidencji księgowej zapasów materiałów i towarów oraz ich obrotów z zasady w rzeczywistych cenach ich zakupu (nabycia) a na dzień bilansowy wg rzeczywistych cen ich zakupu (nabycia) netto nie wyższych od cen ich sprzedaży netto możliwych do uzyskania.

Ewidencja księgowa materiałów i towarów powinna być prowadzona:

- 1) w ciągu roku obrotowego, według rzeczywistych cen zakupu (nabycia) netto materiałów, a w przypadkach dostaw z importu według rzeczywistych cen zakupu obejmujących cło, podatek akcyzowy i podatek VAT oraz inne obciążenia na granicy, nie podlegające odliczeniu,
- 2) w ciągu roku obrotowego, według rzeczywistych cen zakupu (nabycia) netto towarów,
- 3) w jednostkach organizacyjnych Związku prowadzących sprzedaż towarów i materiałów w znacznych rozmiarach w cenach ewidencyjnych zbliżonych do:
  - a) cen zakupu netto materiałów,
  - b) cen sprzedaży netto – towarów;
- 4) na dzień bilansowy, według cen zakupu (nabycia) netto materiałów i towarów nie wyższych jednak od cen ich sprzedaży netto możliwych do uzyskania.

Cena zakupu materiałów i towarów obejmuje kwotę należną sprzedającemu, bez naliczonego podatku od towarów i usług (VAT) a w przypadkach importu powiększoną o cło i inne obciążenia wynikające z dowodu odprawy celnej SAD.

Materiały i towary krajowe i z importu mogą być ujmowane w cenach zakupu obejmujących cło i inne obciążenia graniczne lecz bez uwzględnienia w nich kosztów zakupu (kosztów transportu, załadunku, wyładunku itp.) ujmowanych w ciężar kosztów operacyjnych oddzielnie.

Jeżeli koszty zakupu materiałów są nieznaczące, a zapasy utrzymują się z okresu na okres na przybliżonym poziomie, to powinno się zaliczyć je bezpośrednio w ciężar kosztów działalności operacyjnej: statutowej lub gospodarczej Jednostki danego okresu, natomiast jeżeli podlegają znacznym wahaniom, z okresu na okres, to powinno się je rozliczać w czasie, na zasadzie rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Ponieważ w praktyce działalności jednostek organizacyjnych, w ciągu roku obrotowego, ceny zakupu materiałów i towarów jednakowych lub uznanych za jednakowe, są różne, to rozchód materiałów do zużycia i towarów do sprzedaży powinien być dokonywany wg jednej z proponowanych w części C metod wyceny, np. po cenach tych aktywów które najwcześniej zostały przez Jednostkę nabyte – według zasady „pierwsze przyszło – pierwsze wyszło”.

Materiały nabywane w drobnych ilościach lub o niewielkim znaczeniu z punktu widzenia kosztów, przekazywane będą bezpośrednio po zakupie, do zużycia i obciążą koszty operacyjne: działalności statutowej i gospodarczej z pominięciem ewidencji księgowej na koncie 310.

Opakowania do wielokrotnego użytkowania występujące w postaci butelek, skrzynek itd. powinny być po zakupie rozchodowywane do magazynu i ujęte na koncie 310. Wydanie opakowań do materiałów do zużycia lub sprzedaży zalicza się w ciężar kosztów po stronie Dt na koncie 401 „Zużycie materiałów”. Równocześnie wystąpi księgowanie równoległe na koncie pozabilansowym po stronie Dt konto 394 – „Niskocenne przedmioty w użytkowaniu”. Opakowania pozostaną na tym koncie aż do całkowitego ich zużycia kiedy zostaną wyksięgowane na podstawie protokołu fizycznej ich likwidacji. Konto 394 powinno posiadać wyodrębnioną ewidencję szczegółową ilościowo – wartościową, opakowań w cenach ich zakupu wg rodzajów opakowań i osób za nie odpowiedzialnych.

Wydanie opakowań odbiorcom wraz z materiałem czy towarem powinno być ujmowane w fakturze tylko ilościowo. Natomiast zwrot opakowań materiałów czy towarów odnotowany będzie ilościowo na kopii faktury przez odbiorcę. Z tytułu nie zwróconych, przez odbiorcę, opakowań wystawia się na te opakowania faktury VAT ujmując na ich podstawie sprzedaż na koncie 740 – „Przychody ze sprzedaży towarów i materiałów”.

Na ostatni dzień okresu sprawozdawczego należy ustalić stan opakowań metodą spisu z natury, wycenić ich wartość i skorygować koszty działalności

handlowej następującym zapisem: Dt konto 310 lub 330, Ct konto 401, natomiast na pierwszy dzień następnego okresu sprawozdawczego dokonać księgowania odwrotnego.

### **KONTO 300 – „ROZLICZENIE ZAKUPU MATERIAŁÓW I TOWARÓW I USŁUG”**

Konto 300 – „Rozliczenie zakupu materiałów i towarów” służy do ewidencji księgowej rozliczenia zakupu materiałów i towarów i ma za zadanie w szczególności:

- kontrolę prawidłowości i zgodności danych ujętych w fakturach dostawców i dokumentach wewnętrznych, wystawionych na przyjęcie materiałów i towarów,
- ustalenie wartości materiałów i towarów w drodze (nie przyjętych do magazynu materiałów (nie odebranych), na które dana Jednostka otrzymała faktury od dostawców,
- ustalenie dostaw nie fakturowanych, to jest przyjętych materiałów do magazynu i towarów do sklepu (punktu gastronomicznego), na które nie otrzymano jeszcze faktur.

**Po stronie Dt konta 300 – „Rozliczenie zakupu materiałów i towarów i usług” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1 Ujęcie akceptowanych faktur dostawców krajowych materiałów i towarów łącznie z podatkiem VAT naliczonym	201
2 Ujęcie zakupów materiałów i towarów z importu: a) faktur dostawców zagranicznych za wartość dostaw	201
b) cła, podatku akcyzowego, podatku VAT naliczonego (należnego) od dostaw z importu i innych obciążeń wg dowodu SAD	220

1	2
3 Ujęcie faktur korygujących (podwyższających) wartość dostaw	201
4 Przeniesienie, do rozliczenia, odchyleń Ct-owych od cen ewidencyjnych materiałów i towarów - odpowiednio	340, 343
5 Stwierdzenie nadwyżek w dostawach materiałów i towarów	201 (760)
6 Spisanie przedawnionych dostaw nie fakturowanych	760

**Po stronie Ct konta 300 – „Rozliczenie zakupu materiałów i towarów i usług” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1 Przyjęcie materiałów i towarów w cenach ewidencyjnych, do magazynu (materiały z importu łącznie z cłem i podatkami nie podlegającymi odliczeniu):	
a) materiałów w cenach zbliżonych do cen zakupu (nabycia)	310
b) towarów w cenach zbliżonych do cen sprzedaży (obejmujących ceny zakupu netto oraz marżę handlową i podatek VAT należny wstępnie ustalany przy zakupach)	330
2 Przeniesienie do rozliczenia (odliczenia) podatku VAT naliczonego przy zakupach	221
3 Przeniesienie podatku VAT, innych podatków i opłat nie podlegających odliczeniu, wynikających z dokumentu SAD	404
4 Przeniesienie kosztów zakupu nie obciążających wartości zapasów w cenach zakupu	odpowiednie konta zespołu 4

1	2
5 Rozliczenie materiałów wydanych bezpośrednio do zużycia	401
6 Rozliczenie usług obcych wynikających z faktur dostawców krajowych i zagranicznych	403
7 Przeniesienie do rozliczenia odchyleń Dt-owych od cen ewidencyjnych materiałów	340
8 Ujęcie korekt faktur dostawców zmniejszających wartość zakupów	201
9 Ujęcie stwierdzonych niedoborów i szkód dotyczących zakupu materiałów i towarów rozliczonych z:	201
a) dostawcami	
b) przewoźnikiem lub towarzystwem ubezpieczeniowym	201, 240
c) własnymi pracownikami dokonującymi odbioru	234
10 Spisanie przedawnionych dostaw w drodze	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 300**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej, w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, powinna umożliwić rozliczenie zakupów materiałów i towarów i usług według potrzeb VAT oraz z uwzględnieniem ustalenia poszczególnych partii materiałów i towarów w drodze i dostaw nie fakturowanych.

**Konto 300 może wykazywać dwa salda. Saldo Dt wyraża wartość materiałów i towarów w drodze, a saldo Ct – wartość dostaw nie fakturowanych.**

### **KONTO 310 – „MATERIAŁY W MAGAZYNIE”**

Konto 310 – „Materiały w magazynie” służy do ewidencji księgowej materiałów przeznaczonych do zużycia w działalności statutowej lub gospodarczej, stanowiących własność Jednostki, składowanych w magazynach własnych, a także w magazynach innych jednostek.



Konto 310 służy do ewidencji księgowej stanu oraz wszelkich zwiększeń i zmniejszeń zapasów materiałów w rzeczywistych cenach ich zakupu (nabycia), lub w cenach ewidencyjnych.

**Po stronie Dt konta 310 – „Materiały w magazynie” ujmuje się przychody materiałów do magazynu a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Przyjęcie materiałów do magazynu z zakupu w cenie zakupu netto bez podatku VAT) u podatników VAT; ujęcie podatku VAT naliczonego nastąpi po stronie Dt na kontach 221 lub 404	201 (300)
2. Przyjęcie materiałów z własnej produkcji	600
3. Ujęcie pozostałych przychodów materiałów:	
a) z likwidacji środków trwałych	760 (770)
b) zwrotów z realizacji środków trwałych w budowie	080
c) zwrotów z działalności: statutowej lub gospodarczej	odpowiednie konta zespołu 5
d) otrzymanych jako darowizny	760
4. Ujawnienie nadwyżek materiałów stwierdzonych w czasie inwentaryzacji	236
5. Zaprzychodowanie, na koniec okresu sprawozdawczego, wartości materiałów lub opakowań nie zużytych i nie sprzedanych w danym okresie	401

**Po stronie Ct konta 310 – „Materiały w magazynie” ujmuję się rozchody materiałów z magazynu a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Rozchodowanie materiałów:	
a) do zużycia	401
b) do sprzedaży	731
c) na rzecz realizacji środków trwałych w budowie	080
2. Nieodpłatne przekazanie materiałów (darowizny)	761
3. Przekazywanie materiałów (bądź odsprzedanie):	
a) na potrzeby reprezentacji i reklamy	408*)
b) członkom, pracownikom i innym osobom zewnętrznym	100, 234, 240*)
c) dla zakładowej działalności socjalnej	850
d) w formie aportu do Spółki	731
4. Stwierdzenie niedoborów i szkód w zapasach materiałów w magazynach własnych i obcych Zarachowanie w koszty materiałów i opakowań nie zużytych lub nie sprzedanych, na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego, w pierwszym dniu następnego okresu	odpowiednie konta zespołu 2 i 235
5.	401

**Ewidencja szczegółowa (ilościowo – wartościowa) do konta 310**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej, w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, powinna uwzględniać wyodrębnienie materiałów według ich rodzajów oraz osób materialnie za nie odpowiedzialnych i miejsc ich składowania.

**Konto 310 może wykazywać wyłącznie saldo Dt**, które wyraża wartość stanu zapasów materiałów w magazynie w rzeczywistych cenach ich zakupu (nabycia) lub w cenach ewidencyjnych. Saldo to, w celu wykazania wartości materiałów w bilansie, powinno być skorygowane o odpisy aktualizacyjne wartość materiałów z konta 340.

\*) W przypadku wystąpienia podatku VAT należnego, podatek ten ujmowany będzie równolegle Ct konto: 222 oraz Dt odpowiednio konto: 404, 100, 234, 240, 761.

## KONTO 311 – „MATERIAŁY W MAGAZYNIE TECNICZNYM

Zasady funkcjonowania konta 311 są analogiczne jak do konta 310.

## KONTO 330 – „TOWARY HANDLOWE”

Konto 330 – „Towary handlowe” przeznaczone jest do ewidencji księgowej towarów handlowych w hurtowniach i sklepach oraz innych punktach sprzedaży.

Ewidencję księgową towarów, na koncie 330, prowadzi się w rzeczywistych cenach ich zakupu (nabycia) netto (bez VAT) u podatników VAT lub w cenach ewidencyjnych (zawierających wówczas cenę zakupu netto, marżę handlową i VAT należny, wstępnie ustalony przy zakupach).

**Po stronie Dt konta 330 – „Towary handlowe” ujmuje się przychody i zwiększenia wartości towarów handlowych a w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie przychodów towarów z zakupu w rzeczywistych cenach zakupu (nabycia) netto – bez podatku VAT lub w cenach ewidencyjnych; podatek VAT naliczony ujmuje się po stronie Dt kont 221, 404 - odpowiednio	201 (300)
2. Ujęcie przychodów towarów z własnej produkcji wg rzeczywistego kosztu ich wytworzenia	600
3. Stwierdzenie nadwyżek inwentaryzacyjnych towarów	236
4. Otrzymanie darowizn towarów	760
5. Ujęcie zwrotów towarów, uprzednio sprzedanych – przez odbiorców	200
6. Zaprzychodowanie, na koniec okresu sprawozdawczego, wartości towarów lub opakowań nie sprzedanych w danym okresie	731

**Po stronie Ct konta 330 – „Towary handlowe” ujmuje się rozchody towarów i zmniejszenia ich wartości a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozchodowanie towarów do sprzedaży	731
2. Stwierdzenie, podczas inwentaryzacji, niedoborów i szkód towarów	235 (i inne konta zespołu 2)
3. Przekazanie lub sprzedaż towarów wg dowodu księgowego wewnętrznego:	
a) na potrzeby reprezentacji i reklamy	408
b) członkom i pracownikom	100, 234, 240, 406 (761)
c) dla osób fizycznych i prawnych (darowizn)	761
d) na rzecz realizacji środków trwałych w budowie	080
e) dla zakładowej działalności socjalnej	850
4. Wniesienie towarów jako aportu do Spółki	731
5. Zarachowanie, w koszty, towarów i opakowań nie sprzedanych, na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego, w pierwszym dniu następnego okresu	731

**Ewidencja szczegółowa do konta 330**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej, w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, powinna pozwalać na wyodrębnienie towarów hurtowych i detalicznych wg miejsc ich sprzedaży i osób za nie odpowiedzialnych oraz na ustalenie niedoborów lub nadwyżek towarów i możliwości uzgodnienia wartości obrotów i stanów zapasów towarów z ewidencją księgową na koncie księgi głównej.

**Konto 330 może wykazywać wyłącznie saldo Dt**, które oznacza wartość towarów handlowych w hurtowniach i punktach sprzedaży detalicznej – w rzeczywistych cenach ich zakupu (nabycia) netto bez VAT lub w cenach ewidencyjnych.

Wartość księgowa towarów powinna być, na dzień bilansowy, skorygowana o odpisy aktualizujące ich wartość z konta 343.

## **KONTO 340 – „ODPISY AKTUALIZACYJNE MATERIAŁÓW ORAZ ODCHYLENIA OD CEN EWIDENCYJNYCH”**

Konto 340 – „Odpisy aktualizacyjne materiałów oraz odchylenia od cen ewidencyjnych” służy do ewidencji księgowej i rozliczenia skutków odpisów aktualizacyjnych materiałów wskutek trwałej utraty ich wartości i na dzień bilansowy oraz skutków ewentualnych decyzji o przywróceniu uprzednio utraconej wartości, a także niekiedy odchyłeń.

Jednostka stosująca ceny ewidencyjne ustala na podstawie odrębnej decyzji kierownika jednostki wzór i zasadę obliczania odchyłeń.

**Po stronie Dt konta 340 – „Odpisy aktualizacyjne materiałów oraz odchylenia od cen ewidencyjnych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wyksięgowanie, części lub całości, skutków aktualizacji wartości materiałów:	
a) nie znajdujących się już w zapasie	760
b) znajdujących się w zapasie gdy ustała przyczyna trwałej utraty ich wartości	760
2. Ujęcie odchyłeń Dt-owych od cen ewidencyjnych materiałów	300
3. Rozliczenie odchyłeń CT-owych od cen ewidencyjnych – materiałów	401, 731

**Po stronie Ct konta 340 – „Odpisy aktualizacyjne materiałów oraz odchylenia od cen ewidencyjnych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie odpisów aktualizujących wartość materiałów wskutek trwałej utraty ich wartości oraz na dzień bilansowy – odpowiednio	761 (701, 721, 731)
2. Ujęcie odchyłeń Ct-owych od cen ewidencyjnych materiałów	300
3. Rozliczenie odchyłeń Dt-owych od cen ewidencyjnych materiałów	401, 731

**Ewidencja szczegółowa do konta 340**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie odpisów aktualizacyjnych wartości materiałów w powiązaniu z ich grupami asortymentowymi lub rodzajami.

**Konto 340 powinno wykazywać, w zasadzie, saldo Ct** które oznacza skutki aktualizacji wyceny materiałów. Saldo to koryguje wartość materiałów, ujętą na koncie 310, do wykazania w bilansie na koniec roku obrotowego i inny dzień bilansowy.

### **KONTO 343 – „ODPISY AKTUALIZACYJNE TOWARÓW I ODCHYLENIA OD CEN EWIDENCYJNYCH”**

Konto 343 – „Odpisy aktualizacyjne towarów i odchylenia od cen ewidencyjnych” służy do ewidencji księgowej odpisów aktualizujących wartość towarów i ich rozliczenia oraz niekiedy odchyłeń.

Jednostka stosująca ceny ewidencyjne ustala na podstawie odrębnej decyzji kierownika jednostki wzór i zasadę obliczania odchyłeń.

**Po stronie Dt konta 343 – „Odpisy aktualizacyjne towarów i odchylenia od cen ewidencyjnych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Wyksięgowanie, części lub całości, skutków aktualizacji wyceny towarów:	
a) nie znajdujących się już w zapasie	760
b) znajdujących się w zapasie, gdy ustala przyczyna trwałej utraty ich wartości	760
2. Ujęcie skutków obniżenia wartości towarów z tytułu np. spadku ich cen	330
3. Rozliczenie odchyłeń Ct-owych od cen ewidencyjnych towarów	731

Po stronie Ct konta 343 – „Odpisy aktualizacyjne towarów i odchylenia od cen ewidencyjnych” ujmuje się w szczególności:

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie odpisów aktualizujących wartość towarów wskutek trwałej utraty ich wartości oraz na dzień bilansowy – odpowiednio	761, 731
2. Ujęcie skutków podwyższenia wartości towarów z tytułu np. wzrostu ich cen rynkowych	330
3. Ujęcie odchyleń Ct-owych od cen ewidencyjnych towarów	300

**Ewidencja szczegółowa do konta 343**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej, w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, powinna zapewniać wyodrębnienie skutków aktualizacji wartości towarów według ich rodzajów lub grup asortymentowych, według sklepów i innych punktów sprzedaży towarów z uwzględnieniem osób za nie odpowiedzialnych.

**Konto 343 powinno wykazywać w zasadzie saldo Ct** które oznacza korektę wartości towarów ujętych na koncie 330 do wykazania w bilansie, na koniec roku obrotowego i inny dzień bilansowy.

## KONTA POZABILANSOWE

### KONTO 390 – „ZAPASY OBCE”

Konto 390 służy do ewidencji pozabilansowej materiałów i towarów stanowiących zapasy obce.

Na koncie tym ujmuje się rzeczowe składniki aktywów obrotowych przyjęte jako depozyt, dostawy materiałów i towarów postawione przez Jednostkę do dyspozycji dostawców, zapasy przyjęte do przetworzenia, itp.

Po stronie Dt konta 390 ujmuje się przyjęcia obcych materiałów lub towarów do magazynu, a po stronie Ct wydania materiałów lub towarów właścicielom (odpowiednio pod datą ich wydania).

Wartość zapasów obcych ustala się na podstawie ich cen rynkowych, a w przypadku braku danych – szacunkowo.

**Ewidencja szczegółowa, ilościowo – wartościowa, do konta 390**, powinna pozwalać na wyodrębnienie zapasów obcych według ich rodzajów oraz właścicieli.



## 6. EWIDENCJA KSIĘGOWA KOSZTÓW WEDŁUG RODZAJÓW I ICH ROZLICZENIE

Do ewidencji księgowej kosztów według rodzajów i ich rozliczenia służą w jednostkach ZNP następujące konta księgi głównej:

- konto 400 – „Amortyzacja”,
- konto 401 – „Zużycie materiałów”,
- konto 402 – „Zużycie energii”,
- konto 403 – „Usługi obce”,
- konto 404 – „Podatki i opłaty w tym podatek akcyzowy”,
- konto 405 – „Wynagrodzenia”,
- konto 406 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia”,
- konto 407 – „Podróże służbowe”,
- konto 408 – „Koszty reprezentacji i reklamy”,
- konto 409 – „Pozostałe koszty statutowe”,
- konto 410 – „Inne koszty”,
- konto 490 – „Rozliczenie kosztów”.

Konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” przeznaczone są do ewidencji księgowej kosztów prostych, w układzie rodzajowym, za które uważa się wszelkie poniesione w danym okresie sprawozdawczym koszty, nie dające się rozłożyć na prostsze elementy składowe, niezależnie od tego czy dotyczą kosztów bieżących, czy przyszłych okresów sprawozdawczych.

Przeciwieństwem kosztów prostych są koszty złożone, składające się z wielu elementów kosztów prostych np. własne usługi warsztatowe czy transportowe, świadczone na rzecz określonych innych rodzajów działalności operacyjnej.

Poniesione przez Jednostkę koszty proste powinny być ujmowane, w ewidencji szczegółowej, prowadzonej w pomocniczych księgach rachunkowych, w formie np. rejestrów (zestawień). Ujmowanie kosztów na właściwych kontach księgi głównej powinno się opierać na dokumentach wskazujących miejsce i cel ich poniesienia. Jeżeli będzie to miało istotne dla Jednostki znaczenie, podział na poszczególne rodzaje kosztów powinien być odpowiednio rozszerzany w zależności od potrzeb wynikających z zakresu i rozmiarów prowadzonej działalności statutowej i gospodarczej. Służyć do tego powinny pomocnicze księgi rachunkowe.

Ustalony natomiast w niniejszym zakładowym planie kont wykaz kont księgi głównej, służący do ewidencji księgowej kosztów według rodzajów, ogranicza liczbę kont zespołu 4 do pozycji niezbędnych do sporządzenia i wy-

kazania danych o kosztach układu rodzajowego w „dodatkowych informacjach i objaśnieniach” stanowiących odrębną część sprawozdania finansowego Jednostki.

Na kontach zespołu 4 nie ujmuje się kosztów odnoszących się do środków trwałych w budowie oraz kosztów pokrywanych bezpośrednio z funduszków specjalnych, w oparciu o odrębne przepisy, a także wartości sprzedanych towarów i materiałów w cenie ich zakupu (nabycia), kosztów finansowych, pozostałych kosztów operacyjnych i strat nadzwyczajnych – ujmowanych bezpośrednio na kontach zespołu 7.

Ewidencja szczegółowa, prowadzona do kont zespołu 4, powinna umożliwiać także ustalenie wysokości kosztów nie uznawanych, przez przepisy podatkowe, za koszty uzyskania przychodów, zaliczanych natomiast do kosztów operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej przez przepisy ustawy o rachunkowości.

Ustalenia niniejszego zakładowego planu kont ustalają ewidencję księgową kosztów operacyjnych według układu rodzajowego oraz równoległe według układu kalkulacyjnego. W konsekwencji takiego rozwiązania, rachunek zysków i strat powinien być sporządzany według wariantu kalkulacyjnego, natomiast przedstawienie kosztów operacyjnych według rodzajów miało będzie miejsce w dodatkowych informacjach i objaśnieniach (w czwartej części sprawozdania finansowego).

Niezbędne jest stosowanie, przy przyjęciu przez Jednostkę kalkulacyjnego rachunku zysków i strat, konta 490 – „Rozliczenie kosztów”, do przeniesienia kosztów rodzajowych (na bieżąco) na odpowiednie konta zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” oraz na konta zespołu 6 – „Produkty i rozliczenia międzyokresowe kosztów” kosztów nie podlegających zaliczaniu do kosztów danego okresu sprawozdawczego – miesiąca np. kosztów niektórych większych remontów ujętych na kontach w zespole 4, podlegających następnie rozliczeniu w czasie przez ich przeniesienie na stronę Dt odpowiedniego konta w zespole 6 w korespondencji ze stroną Ct konta 490 – „Rozliczenie kosztów” i innych kosztów operacyjnych podlegających rozliczaniu w czasie. Konto 490 powinno też służyć do tworzenia rezerw na koszty przyszłych okresów.

Zebrane, na kontach 400 do 410, koszty według rodzajów podlegają, w końcu roku obrotowego, w ustalonym wariantcie ich rozliczenia, przeniesieniu z poszczególnych kont zespołu 4, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów”.

### **KONTO 400 – „AMORTYZACJA”**

Konto 400 – „Amortyzacja” służy do ewidencji księgowej kosztów amortyzacji planowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w tym także ulepszeń w obcych środkach trwałych.

Naliczanie amortyzacji od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w oparciu o plan amortyzacyjny, opracowany na podstawie obowiązujących przepisów, określających zasady i stawki ich amortyzacji, uwzględniający zarówno postanowienia ustawy o rachunkowości jak i przepisów podatkowych w zakresie amortyzacji podatkowej; kosztami amortyzacji obciąża się zarówno operacyjną działalność: statutową jak i gospodarczą danej Jednostki.

Zasady naliczania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych scharakteryzowano przy omawianiu zasad ewidencji księgowej aktywów trwałych.

Na koncie 400 nie ujmuje się dodatkowych – tak zwanych nieplanowych – odpisów amortyzacyjnych i odpisów aktualizacyjnych; obciążają one odpowiednio konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”, a także amortyzacji praw wieczystego użytkowania gruntów ujmowanej na koncie 761.

**Po stronie Dt konta 400 – „Amortyzacja” ujmuje się naliczenia planowych odpisów amortyzacyjnych a w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Naliczenie planowych odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od:	
a) środków trwałych	070
b) ulepszeń w obcych środkach trwałych	070
c) wartości niematerialnych i prawnych	075

**Po stronie Ct konta 400 – „Amortyzacja” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie sumy kosztów amortyzacji planowanej, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 400**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna ujmować koszty amortyzacji planowej w następującym np. podziale:

- Amortyzacja środków trwałych,
- Amortyzacja ulepszeń w obcych środkach trwałych,

- Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych,
- Amortyzacja przedmiotów leasingu.

z wewnętrznym wyodrębnieniem kosztów amortyzacji planowej operacyjnej działalności statutowej i gospodarczej oraz obciążających koszty ogólnozakładowe (ogólnoadministracyjne) Jednostki, a także kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Konto 400** wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt które oznacza poniesione koszty amortyzacji planowanej od początku roku. Saldo to przenosi się, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów”.

### **KONTO 401 – „ZUŻYCIE MATERIAŁÓW”**

Konto 401 – „Zużycie materiałów” służy do ewidencji księgowej kosztów zużycia materiałów pobranych bezpośrednio z magazynu, jak również oddanych do zużycia bezpośrednio po ich zakupie (nie podlegających magazynowaniu) w/g rodzajów prowadzonej działalności.

**Po stronie Dt konta 401 – „Zużycie materiałów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie kosztów zużycia materiałów: a) pobranych z magazynu materiałów b) ujętych bezpośrednio z zakupu	310 (340), 100, 101, 201, 234
2. Dokonanie korekt zwiększających koszty zużycia materiałów	310 (340), 201, 234
3. Rozliczenie niedoborów materiałów uznanych za obciążające działalność operacyjną: statutową lub gospodarczą	235

**Po stronie Ct konta 401 – „Zużycie materiałów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie zwrotów materiałów i odpadów użytkowych do magazynu	310 (340)
2. Rozliczenie nadwyżek materiałów zmniejszających koszty	236
3. Przeniesienie sumy kosztów zużycia materiałów, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego lub na inny dzień bilansowy	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 401**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić koszty zużycia materiałów według ich rodzajów lub grup oraz przedmiotów o okresie użytkowania krótszym lub dłuższym jak 1 rok ale niskowartościowych, nie kwalifikowanych do środków trwałych w zależności od potrzeb kontroli tego rodzaju kosztów oraz z wyodrębnieniem w nich kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów, a także z wewnętrznym podziałem kosztów zużycia materiałów w operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej (w/g jej rodzajów) oraz na cele ogólnozakładowe (ogólnoadministracyjne) Jednostki.

**Konto 401 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza koszty zużycia materiałów od początku roku. Saldo to przenosi się, na koniec roku obrotowego i na inny dzień bilansowy, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów”, w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

### **KONTO 402 – „ZUŻYCIE ENERGII”**

Konto 402 – „Zużycie energii” służy do ewidencji księgowej kosztów zużycia, na potrzeby operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej Jednostki, energii i jej nośników (energii elektrycznej, ciepłej, wodnej oraz paliw).

**Po stronie Dt konta 402 – „Zużycie energii” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie kosztów zużycia energii oraz jej nośników	100, 101, 201

1	2
2. Dokonanie korekt zwiększających koszty zużycia energii oraz jej nośników	201
3. Rozliczenie niedoborów i szkód w zużyciu energii i jej nośnikach	235

**Po stronie Ct konta 402 – „Zużycie energii” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozliczenie stwierdzonych nadwyżek w nośnikach energii	236
2. Przeniesienie sumy kosztów zużycia energii i jej nośników, na koniec roku obrotowego, w związku z ustaleniem wyniku finansowego lub na inny dzień bilansowy	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 402**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić koszty zużycia energii według jej rodzajów z wykazaniem w nich kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

Ewidencja szczegółowa do konta 402 powinna wyodrębnić następujące koszty zużycia energii:

- Zużycie energii elektrycznej,
- Zużycie energii cieplnej (wody i gazu),
- Zużycie paliw,
- Zużycie pozostałe,

z podziałem kosztów zużycia energii w operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej oraz na cele ogólnozakładowe (ogólnoadministracyjne) Jednostki.

**Konto 402 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza koszty zużycia energii od początku roku. Saldo to przenosi się, na koniec roku obrotowego i na inny dzień bilansowy, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów”, w związku z ustaleniem wyniku finansowego.

## KONTO 403 – „USŁUGI OBCE”

Konto 403 – „Usługi obce” służy do ewidencji księgowej wszelkich kosztów usług obcych wyodrębnionych, według ich podziału rodzajowego, w ewidencji szczegółowej stosownie do potrzeb kontroli kosztów działalności: statutowej i gospodarczej Jednostki.

Do kosztów usług obcych podlegających ewidencji księgowej na koncie 403, zalicza się w szczególności usługi:

- 1) najmu (dzierżawy) obiektów na cele działalności: statutowej oraz działalności gospodarczej: produkcyjne, usługowe, handlowe oraz na potrzeby administracyjno – biurowe w tym z tytułu leasingu operacyjnego;
- 2) remontowe dotyczące w szczególności remontów, napraw i konserwacji środków trwałych; na koncie tym nie ujmuje się kosztów remontów dotyczących usuwania skutków wypadków losowych, pokrywanych przez towarzystwa ubezpieczeniowe; różnice nie pokryte wysokością odszkodowań powinny być przenoszone z konta 240 na konto 761 ;
- 3) łączności (pocztowe, telefoniczne, telegraficzne, faxowe);
- 4) transportowe jak opłaty za przewóz ładunków różnymi środkami transportu, opłaty za spedycję, załadunek, rozładunek i składowanie, opłaty za wynajęcie środków transportu, sprzętu ładunkowego itp.; na koncie tym nie ujmuje się opłat stanowiących świadczenia na rzecz pracowników – ujmowanych na koncie 406, usług transportowych zaliczanych do kosztów podróży służbowych ujmowanych na koncie 407, a także opłat o charakterze sankcyjnym, np. za przetrzymywanie pod rozładunkiem środków transportowych – zaliczanych do pozostałych kosztów operacyjnych, ujmowanych na koncie 761;
- 5) dozoru mienia wykonywanego przez obce Jednostki;
- 6) sprzątnia (pomieszczeń produkcyjnych, usługowych i biurowych);
- 7) konsultacyjne np. w sprawach organizacji handlu, systemu zarządzania, finansów, rachunkowości, badania sprawozdań finansowych;
- 8) serwisowe dotyczące np. sprzętu elektrotechnicznego;
- 9) pozostałe usługi obce, do których zalicza się w szczególności usługi:
  - a) informatyczne,
  - b) wydawnicze, reklamy, informacji handlowej, badań, ekspertyz i ogłoszeń,
  - c) biurowe w zakresie szkolenia i podwyższania kwalifikacji, archiwowania dokumentów itp.,
  - d) kulturalne, turystyczne,
  - e) pralnicze i usuwania nieczystości,

- f) komunalne z wyjątkiem opłat za zużycie wody, energii i gazu,
- g) opłat za bankowe czynności manipulacyjne (dokonanie przelewu, książeczki czekowe itp.).

Po stronie Ct konta 403 ujmuje się zmniejszenia kosztów usług obcych z tytułu np. przypisania do zwrotu lub wpłat za szkolenia, za prywatne rozmowy telefoniczne itp. oraz przeniesienie kosztów usług obcych, na koniec roku obrotowego, na wynik finansowy.

**Po stronie Dt konta 403 – „Usługi obce” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie kosztów różnych usług obcych i zwiększeń ich wartości	100, 101, 130, 201, 234, 240

**Po stronie Ct konta 403 – „Usługi obce” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Zmniejszenia kosztów usług obcych z tytułu np. przypisania częściowej odpłatności lub wpłat pracowników i innych osób za wykorzystane usługi oraz korekt zmniejszających ich wartość	100, 101, 130, 201, 234, 240
2. Przeniesienie sumy kosztów usług obcych, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego lub na inny dzień bilansowy	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 403**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie kosztów usług obcych według ich rodzajów to jest:

- Usługi najmu (dzierżawy) w tym leasingu operacyjnego,
- Usługi obróbki obcej,
- Usługi transportowe,
- Usługi remontowe,
- Usługi pocztowo-telekomunikacyjne,
- Usługi biurowe,
- Usługi doradczo-konsultacyjne,
- Usługi bankowe,



- Usługi ochrony mienia i osób,
- Pozostałe usługi obce,

z podziałem wewnętrznych na koszty operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej oraz koszty ogólnozakładowe (ogólnoadministracyjne) Jednostki, z uwzględnieniem kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Konto 403 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza poniesione koszty usług obcych od początku roku. Saldo to przenosi się, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

### **KONTO 404 – „PODATKI I OPŁATY W TYM PODATEK AKCYZOWY”**

Konto 404 – „Podatki i opłaty w tym podatek akcyzowy” służy do ewidencji księgowej podatków i opłat o charakterze kosztowym.

Do podatków i opłat ewidencjonowanych na koncie 404 zalicza się w szczególności:

- podatek od nieruchomości,
- podatek od środków transportowych,
- VAT naliczony nie podlegający odliczeniu od podatku należnego,
- VAT należny od usług z importu oraz zużycia materiałów na cele reprezentacji i reklamy,
- podatek akcyzowy naliczany przy sprzedaży,
- opłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych,
- opłaty od czynności cywilnoprawnych,
- opłaty skarbowe,
- inne opłaty jak opłaty terenowe, sądowe i notarialne za wykorzystanie praw wieczystego użytkowania gruntów itd.

Nie ujmuje się na koncie 404 podatków i opłat nie odnoszących się do operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej np. obciążających zakładową działalność socjalną lub nabycie bądź wytworzenie środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, a także podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych oraz podatków i opłat stanowiących cenę zakupu materiału, towaru lub usługi z importu (cła, podatku akcyzowego, podatku VAT nie podlegającego odliczeniu oraz innych obciążeń wynikających z dowodu SAD zaliczanych do ceny zakupu materiału, towaru czy usługi z importu).

**Po stronie Dt konta 404 – „Podatki i opłaty w tym podatek akcyzowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Naliczenie lub zapłacenie podatków i opłat o charakterze kosztowym oraz ich zwiększenia	100, 130, 137, 220, 222, 223, 240

**Po stronie Ct konta 404 – „Podatki i opłaty w tym podatek akcyzowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Zmniejszenia naliczeń lub ujęcie zwrotów kwot podatków i opłat kosztowych	100, 130, 137, 220, 222, 223, 240
2. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, sumy kosztów z tytułu podatków i opłat w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 404**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie kosztów z tytułu poszczególnych podatków i opłat, w następującym zakresie:

- Podatek od nieruchomości,
- Podatek od środków transportu,
- Podatek VAT naliczony nie podlegający zwrotowi ani odliczeniu od podatku należnego,
- Podatek VAT należny od usług z importu oraz od świadczeń na własne potrzeby (głównie na rzecz reprezentacji i reklamy),
- Podatek akcyzowy naliczany przy sprzedaży,
- Opłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych,
- Opłaty od czynności cywilnoprawnych,
- Opłaty skarbowe,

- Opłaty sądowe, notarialne,
- Opłaty z tytułu korzystania z praw wieczystego użytkowania gruntów,
- Pozostałe podatki i opłaty publicznoprawne,

z podziałem wewnętrznym kosztów z tytułu podatków obciążających operacyjną działalność: statutową i gospodarczą oraz koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki, z uwzględnieniem kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Konto 404 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza poniesione, od początku roku, koszty z tytułu podatków i opłat. Saldo to przenosi się, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

### **KONTO 405 – „WYNAGRODZENIA”**

Konto 405 – „Wynagrodzenia” służy do ewidencji księgowej kosztów wynagrodzeń pieniężnych oraz w naturze bądź ich ekwiwalentów zaliczanych, zgodnie z obowiązującymi przepisami, do wynagrodzeń z tytułu umów o pracę i umów cywilno-prawnych, wypłacanych pracownikom i innym osobom fizycznym.

**Po stronie Dt konta 405 – „Wynagrodzenia” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Naliczenie w koszty wynagrodzeń, według zatwierdzonych list płac lub poszczególnych umów cywilnoprawnych i wystawionych na ich podstawie rachunków, kwot wynagrodzeń brutto	230

**Po stronie Ct konta 405 – „Wynagrodzenia” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie sumy kosztów wynagrodzeń, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 405**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać podział kosztów wynagrodzeń według potrzeb wewnętrznych Jednostki dla celów rozliczeń z Budżetem podatku dochodowego od osób fizycznych oraz składek na ubezpieczenie społeczne, a także według rodzajów i stosowanych form wynagrodzeń za pracę i poszczególnych składników wynagrodzeń.

Z punktu widzenia klasyfikacji kosztów wynagrodzeń powinno się wyodrębnić w ramach konta 405, następujące formy wynagrodzeń:

- Wynagrodzenia z umów o pracę,
- Wynagrodzenia z umów cywilno-prawych,
- Zasiłki chorobowe zaliczane do wynagrodzeń,
- Pozostałe wynagrodzenia,

z dalszym podziałem na koszty wynagrodzeń obciążające operacyjną działalność: statutową i gospodarczą oraz koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki, z uwzględnieniem kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Saldo Dt konta 405 oznacza**, w ciągu roku obrotowego, wartość poniesionych kosztów wynagrodzeń od początku roku. Saldo to przenosi się, w końcu roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów”, w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

## **KONTO 406 – „UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE I INNE ŚWIADCZENIA”**

Konto 406 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” służy do ewidencji księgowej kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników np. z tytułu: składek na fundusz pracy oraz fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych a także naliczonych, w ciężar kosztów, odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych przeznaczony na finansowanie świadczeń dla pracowników oraz np. kosztów szkoleń pracowników ewentualnie innych świadczeń na ich rzecz wynikających z porozumień zakładowych, układów zbiorowych lub odrębnych przepisów.

**Po stronie Dt konta 406 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Naliczenie składek i odpisów z tytułu ubezpieczenia społecznego oraz na fundusz pracy i fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych obciążających pracodawcę w zakresie dotyczącym pracowników	220
2. Odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych lub na wypłaty urlopowe	850
3. Świadczenia rzeczowe i ekwiwalenty dla pracowników	100, 310, 201, 234, 240
4. Ujęcie kosztów opłat Jednostki za udział w szkoleniach pracowników	100, 201, 234

**Po stronie Ct konta 406 – „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie sumy kosztów ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 406**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie kosztów ubezpieczeń społecznych pracowników ponoszonych przez Jednostkę i innych świadczeń w następującym np. zakresie:

- Składki z tytułu ubezpieczeń społecznych, odpisy na fundusz pracy oraz fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych pracowników, obciążające pracodawcę,
- Składki ZUS i inne odpisy od umów cywilnoprawnych, obciążających pracodawcę,
- Odpisy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych lub wypłaty urlopowe,
- Koszty dopłat do szkoleń pracowników,

- Pozostałe świadczenia na rzecz pracowników,

z podziałem wewnętrznym kosztów świadczeń obciążających operacyjną działalność statutową i gospodarczą oraz koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki, z uwzględnieniem kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Saldo Dt konta 406, występujące w ciągu roku obrotowego, oznacza koszty świadczeń na rzecz pracowników poniesione od początku roku. Saldo to przenosi się, w końcu roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenia kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.**

### **KONTO 407 – „PODRÓŻE SŁUŻBOWE”**

Konto 407 – „Podróże służbowe” służy do ewidencji księgowej kosztów podróży służbowych krajowych i zagranicznych, obciążających koszty operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej oraz koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki w związku z podróżami służbowymi pracowników i działaczy Związku.

Po stronie Dt konta 407 ujmuje się, na podstawie przedstawionych rachunków i załączonych do nich innych dokumentów, poniesione koszty z tytułu odbytych podróży służbowych.

Po stronie Ct konta 407 ujmuje się przeniesienie kosztów podróży służbowych, na koniec roku obrotowego, w związku z ustaleniem wyniku finansowego.

**Po stronie Dt konta 407 – „Podróże służbowe” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie poniesionych kosztów podróży służbowych, krajowych i zagranicznych, w oparciu o przedstawione rachunki załączone do nich dokumenty	100, 101, 234, 240

**Po stronie Ct konta 407 – „Podróże służbowe” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie kosztów podróży służbowych, poniesionych od początku roku, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 407**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać wyodrębnienie kosztów podróży służbowych operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej oraz obciążających koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki, a także wyodrębniać następujące rodzaje tych kosztów:

- Koszty podróży krajowych,
- Koszty podróży zagranicznych,
- Koszty używania prywatnych samochodów osobowych do celów służbowych – w podróżach krajowych,

z uwzględnieniem wyodrębnienia kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Saldo Dt konta 407 oznacza, w ciągu roku obrotowego**, sumę poniesionych kosztów podróży służbowych od początku roku i podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenia kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

#### **KONTO 408 – „KOSZTY REPREZENTACJI I REKLAMY”**

Konto 408 – „Koszty reprezentacji i reklamy” służy do ewidencji księgowej kosztów reprezentacji i reklamy obciążającej koszty operacyjnej działalności: statutowej, gospodarczej i ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki.

Po stronie Dt konta 408 ujmuje się, na podstawie odpowiednich dowodów księgowych, poniesione koszty reprezentacji i reklamy.

Po stronie Ct konta 408 ujmuje się przeniesienie kosztów reprezentacji i reklamy, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

**Po stronie Dt konta 408 – „Koszty reprezentacji i reklamy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie poniesionych kosztów reprezentacji i reklamy – na podstawie faktur VAT, i innych dokumentów	100, 201, 240

**Po stronie Ct konta 408 – „Koszty reprezentacji i reklamy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie kosztów reprezentacji i reklamy, poniesionych od początku roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 408**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać wyodrębnienie kosztów reprezentacji operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej Jednostki, zaliczanych w układzie kalkulacyjnym (konto 550) w całości do kosztów ogólnozakładowych w tym ogólnoadministracyjnych działalności statutowej. Konto 408 powinno zapewniać wyodrębnienie kosztów reklamy i reprezentacji oddzielnie.

**Saldo Dt konta 408 oznacza** sumę poniesionych, w ciągu roku obrotowego, kosztów reprezentacji i podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenia kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

### **KONTO 409 – „POZOSTAŁE KOSZTY STATUTOWE”**

Konto 409 – „Pozostałe koszty statutowe” służy do ewidencji księgowej pozostałych kosztów statutowych obciążających koszty operacyjnej działalności Jednostki, nie ujętych na innych kontach kosztów rodzajowych.



Po stronie Dt konta 409 ujmuje się poniesione pozostałe koszty, na podstawie odpowiednich dowodów księgowych,.

Po stronie Ct konta 409 ujmuje się przeniesienie kosztów, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

**Po stronie Dt konta 409 – „Pozostałe koszty statutowe” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie poniesionych kosztów na podstawie faktur VAT, i innych dokumentów.	100, 201, 240

**Po stronie Ct konta 409 – „Pozostałe koszty statutowe” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie pozostałych kosztów statutowych, poniesionych od początku roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego.	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 409**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać wyodrębnienie pozostałych kosztów operacyjnej działalności statutowej Jednostki.

**Saldo Dt konta 409** oznacza sumę poniesionych, w ciągu roku obrotowego, pozostałych kosztów statutowych i podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenia kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

## **KONTO 410 – „INNE KOSZTY”**

Konto 410 – „Inne koszty” przeznaczone jest do ewidencji księgowej pozostałych kosztów – operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej Jednostki według ich rodzajów, które nie zostały ujęte na kontach od 400 do 409 a w szczególności kosztów:

– ubezpieczeń majątkowych i osobowych,

- ryczałtów za używanie, do celów służbowych, prywatnych samochodów osobowych w jazdach lokalnych,
- składki na rzecz organizacji do których Jednostka należy,
- wypłat na rzecz osób fizycznych nie zaliczane do wynagrodzeń, jak np. wypłat za wynalazki, wzory, prawa autorskie,
- ekwiwalentów za używanie, przez pracowników, własnej odzieży, narzędzi i środków czystości,
- pozostałych, ponoszonych na rzecz Jednostki.

**Po stronie Dt konta 410 – „Inne koszty” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie składek z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych	240 (100, 130)
2. Opłacenie składek na rzecz organizacji do których Jednostka należy i innych opłat	100, 130, 234, 240
3. Wypłaty należnych pracownikom ekwiwalentów	100, 130
4. Wypłaty pozostałe należne pracownikom i innym osobom np. za wynalazki, wzory i prawa autorskie nie zaliczane do wynagrodzeń	100, 130, 234, 240
5. Wypłaty ryczałtów za używanie prywatnych pojazdów samochodowych do celów służbowych w jazdach lokalnych	100, 130

**Po stronie Ct konta 410 – „Pozostałe koszty” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Zmniejszenia pozostałych kosztów z różnych powodów	100, 234, 240
2. Przeniesienie sumy poniesionych kosztów od początku roku, na koniec roku obrotowego, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	490

**Ewidencja szczegółowa do konta 410**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie pozostałych kosztów w następującym zakresie:

- Ubezpieczenia majątkowe,
- Składki na rzecz organizacji do których Jednostka należy,
- Koszty wypłat ekwiwalentów należnych pracownikom,
- Ryczałty za używanie prywatnych samochodów osobowych do celów służbowych w jazdach lokalnych,
- Pozostałe koszty,

z podziałem wewnętrznym pozostałych kosztów na koszty obciążające operacyjną działalność: statutową i gospodarczą oraz koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) Jednostki, z uwzględnieniem wyodrębnienia kosztów nie stanowiących kosztów uzyskania przychodów.

**Konto 410 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza sumę poniesionych pozostałych kosztów zaliczanych do operacyjnych od początku roku. Saldo to podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na stronę Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów” w związku z ustalaniem wyniku finansowego.

### **KONTO 490 – „ROZLICZENIE KOSZTÓW”**

Funkcja konta 490 – „Rozliczenie kosztów”, w przyjętym wariantcie ewidencji księgowej i rozliczenia kosztów w tym zakładowym planie kont służy, na bieżąco, do przenoszenia kosztów z kont zespołu 4 na odpowiednie konta zespołów 5 i 6, w zależności od tego czy dotyczą one danego okresu sprawozdawczego (miesiąca) czy przyszłych okresów sprawozdawczych. W końcu roku obrotowego przenoszone są na stronę Dt tego konta ogólne sumy kosztów rodzajowych z poszczególnych kont zespołu 4.

**Po stronie Dt konta 490 – „Rozliczenie kosztów” ujmuje się, na koniec roku obrotowego lub na inny dzień bilansowy, w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, kosztów wg rodzajów w związku z ustalaniem wyniku finansowego to jest kosztów:	
a) amortyzacji	400
b) zużycia materiałów	401
c) zużycie energii	402
d) usług obcych	403
e) podatków i opłat w tym podatku akcyzowego	404
f) wynagrodzeń	405
g) ubezpieczeń społecznych i pozostałych świadczeń na rzecz pracowników	406
h) podróży służbowych	407
i) reprezentacji i reklamy	408
j) pozostałych kosztów statutowych	409
k) innych kosztów	410

**Po stronie Ct konta 490 – „Rozliczenie kosztów” ujmuje się, w ciągu roku obrotowego, w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie, poniesionych w okresie sprawozdawczym, kosztów prostych na miejsca ich powstawania:	
a) w działalności gospodarczej	500, 510
b) w działalności statutowej	520, 525
c) w działalności ogólnozakładowej w tym (ogólnoadministracyjnej)	550
d) zaliczanych do kosztów przyszłych okresów podlegających rozliczeniu w czasie	640
e) podlegających pokryciu z uprzednio utworzonych rezerw na koszty przyszłych okresów	641

**Ewidencja szczegółowa do konta 490 jest zbędna.**

**Konto 490 nie powinno wykazywać salda na koniec roku obrotowego.** Ewentualnie saldo, po zamknięciu kont zespołu 4 w korespondencji z tym kontem, pozostające na koniec roku obrotowego na koncie 490, podlega analizie i ewentualnemu przeniesieniu na konto 860 – „Wynik finansowy”, lecz nie powinno się to zdarzyć w tym wariantcie ewidencji księgowej i rozliczenia kosztów operacyjnych – operacyjnej działalności: statutowej i gospodarczej oraz kosztów ogólnozakładowych (w tym ogólnoadministracyjnych) Jednostki.

## **7. EWIDENCJA KSIĘGOWA KOSZTÓW WEDŁUG TYPÓW DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ I GOSPODARCZEJ ORAZ ICH ROZLICZENIE**

Do ewidencji księgowej kosztów według typów działalności statutowej i gospodarczej Związku i jego jednostek organizacyjnych oraz ich rozliczenia służą następujące konta zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”:

- konto 500 – „Koszty operacyjne działalności gospodarczej”,
- konto 510 – „Koszty wydziałowe działalności gospodarczej”,
- konto 520 – „Koszty operacyjne działalności statutowej”,
- konto 525 – „Koszty projektów finansowanych z dotacji”,
- konto 550 – „Koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)”,
- konto 580 – „Rozliczenie kosztów działalności”.

Konta zespołu „4” i „5” prowadzone są z zachowaniem czystości obrotów.

Konta zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” służą do ewidencji księgowej kosztów, w zasadzie, według rzeczywistych miejsc ich powstawania co pozwala na:

- 1) ujęcie kosztów operacyjnych według rodzajów działalności statutowej i gospodarczej Jednostki na kontach: 500, 510, 520, 525, 550 i 580,
- 2) zebranie a następnie rozliczenie kosztów wykonania usług długotrwałych, w tym budowlanych, których wykonanie wynika z umów o stosunkowo długim okresie ich realizacji – np. przez dwa lub więcej okresy sprawozdawcze (albo lata obrotowe) z założeniem, że na wynik finansowy kolejnych okresów sprawozdawczych i ewentualnie lat obrotowych wpływają przychody i współmierne im koszty z tytułu częściowego wykonania usług długotrwałych w tym budowlanych (konto 580),
- 3) bieżącą ewidencję księgową produktów bez sporządzania wyprzedzającej kalkulacji ich kosztów.

Nie ujmuje się natomiast na kontach zespołu 5 następujących rodzajów kosztów:

- 1) wartości sprzedanych towarów i materiałów w cenach ich zakupu (nabycia) ujmowanych bezpośrednio na koncie 731,
- 2) kosztów finansowych ujmowanych na koncie 751,
- 3) pozostałych kosztów operacyjnych ujmowanych na koncie 761,
- 4) kosztów realizacji, w tym nie podlegającego odliczeniu VAT naliczonego, obciążających bezpośrednio środki trwałe w budowie lub środki trwałe (konta: 080 i 010 odpowiednio),

- 5) kosztów zakładowej działalności socjalnej oraz pokrywanych z pozostałych funduszy specjalnych ujmowanych na kontach: 850, 851 – 859 odpowiednio.

Konta zespołu 5 stosuje się w danej Jednostce ze względu na prowadzenie tam równoległe działalności statutowej i gospodarczej, w tym usług długotrwałych oraz działalności handlowej – wymagających ich wyodrębnienia, kalkulacji kosztów wytworzenia i cen oraz rozliczenia.

Po stronie Dt kont zespołu 5 ujmuje się w szczególności:

- 1) przeniesienie kosztów według ich rodzajów z kont zespołu 4 na odpowiednie konta zespołu 5 dotyczących zarówno działalności statutowej jak i gospodarczej jeżeli dotyczą danego okresu sprawozdawczego w korespondencji z kontem 490,
- 2) wartość wydanych do produkcji półproduktów w korespondencji z kontami 600 (620),
- 3) tworzenie rezerw na koszty przyszłych okresów odnoszących się do działalności statutowej i gospodarczej, w korespondencji z kontem 641,
- 4) koszty świadczeń wzajemnych w korespondencji z innymi kontami zespołu 5.

Po stronie Ct kont zespołu 5 ujmuje się w szczególności:

- 1) przeniesienie rzeczywistego kosztu wytworzenia wyprodukowanych lub sprzedanych produktów (usług) w korespondencji z kontami: 580, 600 lub 701 w zależności od sposobu rozliczenia produkcji oraz jej zmagazynowania czy też sprzedania wyrobów wprost z produkcji,
- 2) przeniesienie kosztów wykonania bieżących przedsięwzięć działalności statutowej w korespondencji z kontem 721<sup>\*)</sup>,
- 3) przeniesienie kosztu wytworzenia półproduktów do magazynu w korespondencji z kontem 600,
- 4) ujęcie kosztu wykonania (wytworzenia), na dzień bilansowy, częściowo wykonanych lecz nie zakończonych usług długotrwałych, w tym budowlanych poniesionego od dnia bilansowego (po odjęciu kosztu wytworzenia, który wpłynął na wynik finansowy w poprzednich okresach sprawozdawczych), w korespondencji z kontem 580 lub 701 – odpowiednio,
- 5) ujęcie kosztu wykonania (wytworzenia) usług długotrwałych nie zakończonych w tym budowlanych, których pokrycie przez zamawiającego nie jest prawdopodobne np. usuwania usterek, wykonywania poprawek lub dodatkowych prac nie objętych umową w korespondencji z kontem 701,

---

<sup>\*)</sup> Niektóre jednostki nie przenoszą w praktyce kosztów własnych rozliczonych przedsięwzięć działalności statutowej na konta zespołu 7 lecz bezpośrednio na konto 860 – „Wynik finansowy”.

- 6) przeniesienie rzeczywistego kosztu wytworzenia (wykonania) zakończonych sukcesem prac rozwojowych nie ujmowanego, w okresie realizacji tych prac, na koncie 640 – w korespondencji z kontem 020,
- 7) ujęcie kosztów sprzedaży, kwalifikowanych do kosztu własnego sprzedaży produktów (usług) lub wartości sprzedanych materiałów i towarów, w korespondencji – odpowiednio z kontami: 701 i 731,
- 8) ujęcie kosztów ogólnozakładowych w tym ogólnoadministracyjnych kwalifikowanych częściowo do kosztu własnego sprzedanych produktów, usług lub kosztów wykonania przedsięwzięć działalności statutowej w korespondencji odpowiednio z kontami: 701 lub 721,
- 9) kosztów zaniechanej produkcji lub innej działalności operacyjnej także statutowej oraz nieuzasadnionych kosztów pośrednich, w korespondencji z kontem 761.

Konta 500, 510 i 520 mogą wykazać, na koniec roku obrotowego, salda Dt które oznaczają koszty nie zakończonej produkcji (usług), nie zakończonych przedsięwzięć operacyjnej działalności statutowej na dzień bilansowy. Natomiast konta 525 i 550 wykazują narastające salda od początku do końca roku obrotowego, podlegające przeniesieniu, na dzień bilansowy, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 500 – „KOSZTY DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ”**

Konto 500 – „Koszty działalności gospodarczej” służy do ewidencji księgowej kosztów wytworzenia produktów gotowych i półproduktów, kosztów wykonania usług, w tym długotrwałych i kosztów działalności handlowej oraz kosztów wydziałowych a także ich rozliczenia.

**Po stronie Dt konta 500 – „Koszty działalności gospodarczej” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie z kont zespołu 4 kosztów bezpośrednich działalności produkcyjnej, usługowej, handlowej	490
2. Ujęcie wartości wydanych do produkcji i działalności usługowej – na ich potrzeby – półproduktów i produktów	600 (620)
3. Ujęcie kosztów świadczeń wewnętrznych innych rodzajów działalności operacyjnej	500
4. Utworzenie rezerw na koszty przyszłych okresów działalności produkcyjnej, usługowej, handlowej	641



1	2
5. Zaliczenie kosztów, podlegających rozliczaniu w czasie, w koszty danego okresu sprawozdawczego	640
6. Ujęcie rozliczanych kosztów wydziałowych, dotyczących danego okresu sprawozdawczego – w koszty poszczególnych rodzajów działalności gospodarczej	
7. Ujęcie narzutu kosztów ogólnozakładowych, o charakterze zmiennym, w koszty wytworzenia produktów, usług i towarów	510 550

**Po stronie Ct konta 500 – „Koszty działalności gospodarczej” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie rozliczonych kosztów wydziałowych poszczególnych rodzajów działalności	510
2. Przeniesienie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów lub półproduktów (usług):	
a) produktów i półproduktów przekazanych do magazynu	600
b) usług wykonanych lecz nie sprzedanych	600
c) sprzedanych bezpośrednio z produkcji produktów lub usług	701
d) wytworzonych (wykonanych) na rzecz środków trwałych w budowie	080
3. Przeniesienie kosztów wytworzenia (wykonania) usług sprzedanych	701
4. Ujęcie korekt kosztów produkcji (lub działalności usługowej albo handlowej) o koszty nieuzasadnione lub koszty działalności zaniechanej	761
5. Zarachowanie, na dzień bilansowy, kosztów wytworzenia częściowo wykonanych usług długotrwałych (nie zakończonych) w tym budowlanych, poniesionych od dnia zawarcia umowy o ich wykonanie do dnia bilansowego (po odliczeniu kosztów ich wykonania które rozliczono na wynik finansowy w poprzednich okresach sprawozdawczych)	580

1	2
6. Przeniesienie kosztów wytworzenia usług długotrwałych wykonanych lecz w całości nie zakończonych w tym budowlanych np. pozaumownych, poprawkowych – których nie pokryje zamawiający	701
7. Przeniesienie straty (nadwyżki kosztów nad przychodami) wynikającej z umowy o usługi długotrwałe w tym budowlane:	
a) jeżeli utworzono rezerwę na ten cel	641
b) jeżeli rezerwy nie utworzono lub nie jest wystarczająco wysoka	701
8. Zwroty nie wykorzystanych, w działalności gospodarczej, materiałów – do magazynu	310
9. Ujęcie stwierdzonych niedoborów i szkód w produkcji do rozliczenia – odpowiednio	234, 235, 240, 761
10. Przeniesienie, na dzień bilansowy, kosztów działalności handlowej	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 500**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać ustalenie rzeczywistych kosztów wytworzenia poszczególnych rodzajów działalności gospodarczej: produkcyjnej, usługowej, handlowej z wyodrębnieniem poszczególnych produktów i usług oraz z wydzieleniem w ich strukturze (według pozycji kalkulacyjnych) kosztów: bezpośrednich, wydziałowych i ewentualnie narzutu części kosztów ogólnozakładowych (podlegających zakwalifikowaniu do kosztów wytworzenia), według miejsc ich powstawania.

**Saldo Dt konta 500 oznacza, na koniec okresu sprawozdawczego** i roku obrotowego, wartość produkcji nie zakończonej działalności produkcyjnej i usługowej wycenionej w Jednostce według rzeczywistych poniesionych kosztów.

## **KONTO 510 – „KOSZTY WYDZIAŁOWE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ”**

Konto 510 – „Koszty wydziałowe działalności gospodarczej” służy do ewidencji księgowej kosztów wspólnych ośrodków i innych jednostek organizacyjnych prowadzących działalność produkcyjną, usługową i handlową, określanych kosztami wydziałowymi, do których zalicza się w szczególności koszty:

- 1) amortyzacji aktywów trwałych,
- 2) zużycia materiałów pomocniczych nie zaliczanych bezpośrednio do poszczególnych zleceń,
- 3) zużycia energii,
- 4) usług obcych nie zaliczanych do kosztów bezpośrednich poszczególnych zleceń,
- 5) wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników kierownictwa ośrodka, prowadzącego działalność gospodarczą,
- 6) pozostałe o charakterze kosztów wydziałowych.

**Po stronie Dt konta 510 – „Koszty wydziałowe działalności gospodarczej” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie kosztów z kont zespołu 4, stanowiących koszty wspólne ośrodków i innych jednostek prowadzących działalność gospodarczą	490
2. Zaliczenie odpisów kosztów podlegających rozliczaniu w czasie w koszty danego okresu sprawozdawczego	640
3. Utworzenie rezerwy na koszty przyszłych okresów	641
4. Rozliczenie niedoborów i szkód obciążających koszty wspólne działalności gospodarczej	235

**Po stronie Ct konta 510 – „Koszty wydziałowe działalności gospodarczej” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Zwroty materiałów nie wykorzystanych w działalności gospodarczej do magazynu	310
2. Przeniesienie, w wyniku rozliczenia, kosztów wspólnych działalności gospodarczej w celu ustalenia rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów (usług) – odpowiednio oraz kosztów działalności handlowej	500

**Ewidencja szczegółowa do konta 510**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej, powinna pozwalać na ustalenie kwot narzutów kosztów wydziałowych, według poszczególnych zleceń produkcyjnych (usługowych), z wewnętrznym wyodrębnieniem poszczególnych rodzajów kosztów w ich strukturze oraz na wyodrębnienie kosztów obciążających działalność handlową.

**Saldo Dt konta 510**, występujące w ciągu okresu sprawozdawczego, powinno być przeniesione, na koniec okresu, po uprzednim rozliczeniu kosztów wydziałowych, według przyjętego klucza narzutu w stosunku do kosztów bezpośrednich na konto 500.

### **KONTO 520 – „KOSZTY DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ”**

Konto 520 – „Koszty działalności statutowej” służy do ewidencji księgowej kosztów operacyjnej działalności statutowej Związku i jego Jednostek organizacyjnych.

Po stronie Dt konta 520 ujmuje się koszty różnych przedsięwzięć działalności statutowej (bez kosztów ogólnoadministracyjnych), a po stronie Ct ich przeniesienie, na dzień rozliczenia, danego przedsięwzięcia.

**Po stronie Dt konta 520 – „Koszty działalności statutowej” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie kosztów dotyczących przedsięwzięć operacyjnej działalności statutowej z kont zespołu 4 (400 – 410)	490
2. Ujęcie wartości, wydanych działalności statutowej, produktów	600 (620)
3. Ujęcie świadczeń wewnętrznych działalności gospodarczej na rzecz działalności statutowej	500
4. Utworzenie rezerwy na koszty przyszłych okresów działalności statutowej	641
5. Zaliczenie kosztów podlegających rozliczaniu w czasie w koszty danego okresu	640
6. Ujęcie kosztów ogólnoadministracyjnych, o charakterze zmiennym, zakwalifikowanych do kosztów operacyjnej działalności statutowej	550

**Po stronie Ct konta 520 – „Koszty działalności statutowej” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie poniesionych kosztów operacyjnej działalności statutowej, na dzień rozliczenia przedsięwzięcia, w celu ustalenia kosztu własnego jego wykonania	711 <sup>*)</sup>
2. Ujęcie korekty kosztów operacyjnej działalności statutowej o koszty nieuzasadnione lub działalności zaniechanej	761

<sup>\*)</sup> Ewentualne przeniesienie, na koniec roku obrotowego, bezpośrednio na konto 860 – „Wy-nik finansowy” gdyby przyjęto takie rozwiązanie.

**Ewidencja szczegółowa do konta 520**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna być prowadzona stosownie do potrzeb operacyjnej działalności statutowej, wynikających z realizowanych przedsięwzięć w tej działalności oraz uwzględnić wewnętrzny układ rodzajowy kosztów.

**Konto 520 nie musi wykazywać salda na koniec roku obrotowego**, a całość zgromadzonych tu kosztów podlega przeniesieniu na konto 721<sup>\*)</sup> – „Koszty własne operacyjnej działalności statutowej”, chyba, że system finansowania nie dopuszcza przeniesienia na to konto, na koniec roku obrotowego, kosztów przedsięwzięć w toku ich realizacji.

### **KONTO 525 – „KOSZTY PROJEKTÓW FINANSOWANYCH Z DOTACJI”**

Po stronie Dt konta 525 – „Koszty projektów finansowanych z dotacji” ujmuje się koszty różnych przedsięwzięć działalności statutowej (bez kosztów ogólnoadministracyjnych), a po stronie Ct ich przeniesienie, na dzień rozliczenia danego przedsięwzięcia, w celu ustalenia całkowitych kosztów własnych tej działalności.

**Po stronie Dt konta 525 – „Koszty projektów finansowanych z dotacji” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie kosztów dotyczących przedsięwzięć z kont zespołu 4 (400 – 410)	490
2. Ujęcie wartości, wydanych produktów	600 (620)
3. Ujęcie świadczeń wewnętrznych działalności gospodarczej na rzecz działalności statutowej	500
4. Utworzenie rezerw na koszty przyszłych okresów sprawozdawczych działalności statutowej nieodpłatnej	644
5. Zaliczenie kosztów działalności statutowej podlegających rozliczaniu w czasie w koszty danego okresu sprawozdawczego	640
6. Ujęcie kosztów ogólnozakładowych, kwalifikujących się do kosztów operacyjnych działalności statutowej	550

**Po stronie Ct konta 525 – „Koszty projektów finansowanych z dotacji” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie poniesionych kosztów operacyjnej działalności statutowej, na dzień bilansowy	860
2. Ujęcie korekty kosztów operacyjnej działalności statutowej o koszty nieuzasadnione lub działalności zaniechanej	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 525**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna być prowadzona stosownie do potrzeb bieżącej działalności, wynikających z realizowanych przedsięwzięć (projektów, programów) oraz uwzględniać wewnętrzny układ rodzajowy kosztów wymagany umowami lub zleceniami dotyczącymi realizacji poszczególnych przedsięwzięć (programów, projektów).

### **KONTO 550 – „KOSZTY OGÓLNOZAKŁADOWE (W TYM OGÓLNOADMINISTRACYJNE)”**

Konto 550 – „Koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)” służy do ewidencji księgowej kosztów o charakterze ogólnym, związanych z kierowaniem całokształtem działalności statutowej i gospodarczej Związku (Jednostki).

**Po stronie Dt konta 550 – „Koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie kosztów rodzajowych o charakterze ogólnozakładowym (w tym ogólnoadministracyjnych) z odpowiednich kont zespołu 4	490
2. Przeniesienie odpisów kosztów podlegających rozliczaniu w czasie – dotyczących danego okresu sprawozdawczego (miesiąca)	640
3. Przeniesienie świadczeń wewnętrznych operacyjnej działalności gospodarczej (produkcyjnej, usługowej, handlowej) oraz ewentualnie działalności statutowej	500, 520, 600 (620)

**Po stronie Ct konta 550 – „Koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie narzutu kosztów ogólnozakładowych (w tym ogólnoadministracyjnych) o charakterze zmiennym w koszt wytworzenia produktów, usług, towarów i materiałów lub w koszty realizacji przedsięwzięć działalności statutowej, statutowej pożytku publicznego (odpłatnej i nieodpłatnej) w zakresie wymaganym ustawowo – odpowiednio	500, 520
2. Przeniesienie kosztów ogólnozakładowych o charakterze stałym (w tym ogólnoadministracyjnych), na dzień bilansowy, w związku z ustalaniem wyniku finansowego	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 550**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie kosztów ogólnozakładowych (w tym ogólnoadministracyjnych) według ich rodzajów; koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne) o charakterze stałym przenoszone, na dzień bilansowy, na wynik finansowy, powinny podlegać podziałowi na dotyczące działalności statutowej i gospodarczej.

**Saldo Dt konta 550** podlega przeniesieniu, najpóźniej na dzień bilansowy, na konto 860 – „Wynik finansowy”, natomiast na koniec okresów sprawozdawczych (miesiące), koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne), o charakterze zmiennym podlegają comiesięcznemu przenoszeniu odpowiednim narzutem na konta 500 i 520 w związku z potrzebą ustalenia kosztów wytworzenia (wykonania) poszczególnych rodzajów działalności statutowej i gospodarczej.

### **KONTO 580 – „ROZLICZENIE KOSZTÓW DZIAŁALNOŚCI”**

Konto 580 – „Rozliczenie kosztów działalności” służy do ewidencji księgowej rozliczenia kosztów operacyjnych działalności gospodarczej w następujących przypadkach:

- 1) realizacji umów o usługi długoterwale, w tym budowlane w celu ustalenia, na dzień bilansowy, przychodów z wykonania tych usług, proporcjonalnie



- do stopnia ich zaawansowania jeżeli stopień ten oraz przewidywane całkowite koszty wykonania usługi, za cały czas jej realizacji, można ustalić w wiarygodny sposób,
- 2) zamiaru kontrolowania, w sposób księgowy, rzeczywistych kosztów wytworzenia poszczególnych produktów lub ich grup,
  - 3) nie prowadzenia na bieżąco lub w ogóle kalkulacji kosztów poszczególnych produktów przy stosowaniu ewidencji ilościowo – wartościowej produktów,
  - 4) ustalania kosztów wytworzenia całych grup produktów przy stosowaniu ewidencji księgowej ilościowo – wartościowej według asortymentów produktów.

**Po stronie Dt konta 580 – „Rozliczenie kosztów działalności” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie rzeczywistego kosztu wytworzenia produktów i usług	500
2. Ujęcie rzeczywiście poniesionych kosztów wykonania długotrwałej usługi, w tym budowlanej w związku z ustalaniem przychodów z tytułu częściowego jej wykonania na dzień bilansowy	500
3. Ujęcie różnicy pomiędzy niższymi rzeczywiście poniesionymi kosztami długotrwałej usługi, w tym budowlanej a wyższymi zarachowanymi w przypadku wiarygodnego pomiaru stopnia jej wykonania	641

**Po stronie Ct konta 580 – „Rozliczenie kosztów działalności” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie (rozchodowanie) wartości produktów w rzeczywistym koszcie ich wytworzenia	
a) do magazynu produktów	600
b) bezpośrednio do sprzedaży (głównie usług)	701
c) do magazynów materiałów lub towarów – odpowiednio	310, 330

1	2
<p>2. Przeniesienie, w przypadku ustalania na dzień bilansowy przychodów z tytułu częściowego wykonania, w istotnym zakresie, nie zakończonej usługi długotrwałej w tym budowlanej:</p> <p>a) zarachowanych kosztów, jeżeli pomiar wykonania usługi jest wiarygodny, proporcjonalnie do stopnia zaawansowania wykonywania usługi, jeżeli stopień ten oraz przewidywane całkowite koszty wykonania usługi za cały czas jej realizacji można ustalić w wiarygodny sposób, po odjęciu kosztów obciążających wynik finansowy w poprzednich okresach</p> <p>b) ogółu rzeczywiście poniesionych kosztów, w okresie sprawozdawczym, jeżeli pomiar wykonania usługi nie jest wiarygodny</p> <p>3. Ujęcie różnicy pomiędzy wyższymi rzeczywiście poniesionymi kosztami usługi długotrwałej, w tym budowlanej a niższymi zarachowanymi kosztami, w przypadku ustalenia wiarygodnego stopnia jej wykonania</p>	<p>701</p> <p>701</p> <p>640</p>

**Ewidencja szczegółowa do konta 580** nie musi być prowadzona w przypadkach wykonywania przez daną Jednostkę typowej działalności produkcyjnej stosunkowo mało zróżnicowanej.

W przypadku natomiast wykonywania wielorodzajowej działalności produkcyjnej i realizacji umów o usługi długotrwałe, w tym budowlane, ewidencja szczegółowa jest niezbędna i ma za zadanie umożliwienie rozliczenia poszczególnych rodzajów produkcji oraz ustalenie różnic pomiędzy rzeczywistymi a zarachowanymi kosztami wykonania poszczególnych części realizowanych lecz nie zakończonych usług długotrwałych, w tym budowlanych.

**Konto 580 nie powinno, z zasady, wykazywać salda na koniec okresu sprawozdawczego i roku obrotowego**, w przypadku stosowania go wyłącznie do ewidencji księgowej rozliczania (za pomocą tego konta) także kosztów usług długotrwałych, w tym budowlanych (częściowo wykonanych) gdy pomiar stopnia ich wykonania jest wiarygodny; konto to może wykazać, na koniec okresu sprawozdawczego a także roku obrotowego, saldo Dt lub Ct, które jeżeli nie są przenoszone odpowiednio na stronę Dt konta 640 lub stronę Ct konta 641; podlegają i tak wykazaniu w bilansie danej Jednostki jako czynne lub bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów operacyjnych.



## **8. EWIDENCJA KSIĘGOWA PRODUKTÓW I ROZLICZEŃ MIĘDZYOKRESOWYCH**

Do ewidencji księgowej produktów i rozliczeń międzyokresowych kosztów służą w Związku i jednostkach organizacyjnych następujące konta zespołu 6 – „Produkty i rozliczenia międzyokresowe kosztów”:

- konto 600 – „Produkty gotowe i półprodukty”,
- konto 620 – „Odpisy aktualizacyjne produktów”,
- konto 640 – „Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych”,
- konto 641 – „Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów operacyjnych”,
- konto 642 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów finansowych”,
- konto 670 – „Inwentarz żywy”.

Przedmiotowe konta służą w szczególności do ewidencji księgowej:

- produktów wytwarzanych przez daną Jednostkę (konta: 600 i 620),
- odpisów aktualizujących wartość stanów zapasów produktów głównie na dzień bilansowy (konto: 620),
- kosztów operacyjnych podlegających rozliczaniu w czasie (konta: 640 i 641),
- kosztów i przychodów finansowych rozliczanych w czasie (konto: 642),
- inwentarza żywego zaliczanego do aktywów obrotowych (konto 670).

### **KONTO 600 – „PRODUKTY GOTOWE I PÓLPRODUKTY”**

Konto 600 – „Produkty gotowe i półprodukty” służy do ewidencji księgowej zapasów produktów gotowych w rzeczywistych kosztach ich wytworzenia<sup>\*)</sup>, przechowywanych we własnych i obcych magazynach – wyprodukowanych lecz nie przekazanych odbiorcom lub do własnych sklepów, w Jednostce prowadzącej ich ewidencję ilościowo – wartościową a także wytworzonych lecz nie sprzedanych, do końca okresu sprawozdawczego lub roku obrotowego, usług.

---

<sup>\*)</sup> Jeżeli ewidencja księgowa produktów prowadzona jest w rzeczywistym koszcie wytworzenia to można zaniechać bieżącej ewidencji księgowej na koncie 600 ustalając, w danej Jednostce organizacyjnej Jednostki, spisem z natury stan zapasów na koniec okresów sprawozdawczych i dokonując korekty kosztów wytworzenia z tytułu produktów nie sprzedanych, głównie dla celów podatkowych.

Konto 600 ujmuje ponadto wartość produktów rozchodowanych, z Jednostki lecz nie sprzedanych: przekazanych w komis, wysłanych za granicę bez informacji o jej przekroczeniu.

**Po stronie Dt konta 600 – „Produkty gotowe i półprodukty” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przyjęcie produktów gotowych i półproduktów w rzeczywistym koszcie ich wytworzenia z rozliczenia produkcji	580 (500)
2. Zwroty produktów gotowych sprzedanych (przez odbiorców)	701
3. Ujawnione, podczas inwentaryzacji, nadwyżki produktów w magazynie	236

**Po stronie Ct konta 600 – „Produkty gotowe i półprodukty” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozchód produktów do sprzedaży	701
2. Wydanie produktów na cele reprezentacji i reklamy; księgowanie równoległe w zakresie VAT należnego: Dt konto: 550, Ct konto 222	550
3. Wydanie półproduktów do dalszej produkcji lub w celu napraw produktów wadliwych	500
4. Wydanie produktów na rzecz środków trwałych w budowie	080
5. Przekazanie produktów do własnych sklepów (dla działalności handlowej)	330
6. Wniesienie produktów w formie aportu do Spółki	701
7. Przekazanie produktów w formie darowizny	761
8. Stwierdzenie, podczas inwentaryzacji, niedoborów produktów w magazynie do rozliczenia	235

**Ewidencja szczegółowa do konta 600**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej – ilościowo – wartościowa (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie produktów goto-

wych i półproduktów według ich rodzajów i grup oraz umożliwić ustalenie stanu ich zapasów według miejsc składowania i osób za nie odpowiedzialnych.

**Saldo Dt konta 600** wyraża wartość stanu zapasów produktów gotowych i półproduktów w rzeczywistym koszcie wytworzenia.

### **KONTO 620 – „ODPISY AKTUALIZACYJNE PRODUKTÓW”**

Konto 620 – „Odpisy aktualizacyjne produktów” służy do ewidencji księgowej odpisów aktualizujących wartość zapasów produktów i półproduktów oraz produkcji nie zakończonej w przypadku jej utraty.

**Po stronie Dt konta 620 – „Odpisy aktualizacyjne produktów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Odpisanie części lub całości różnic z uprzedniej aktualizacji wyceny produktów i półproduktów:	
a) znajdujących się w magazynie, w razie ustania przyczyny wskutek której dokonano aktualizacji	760
b) nie znajdujących się w magazynie	760

**Po stronie Ct konta 620 – „Odpisy aktualizacyjne produktów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Dokonanie odpisów aktualizujących wartość zapasów produktów i półproduktów oraz produkcji nie zakończonej (w przypadku jej utraty) wskutek trwałej utraty przez nie wartości lub wskutek wyceny, na dzień bilansowy, według cen sprzedaży netto możliwych do uzyskania stanowiących niższą wartość od kosztu wytworzenia – w zależności od powodów aktualizacji – odpowiednio	701 (761)

**Ewidencja szczegółowa do konta 620**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać wyodrębnienie odpisów aktualizujących według poszczególnych rodzajów zapasów produktów i półproduktów oraz ich grup.

**Konto 620 może wykazywać saldo Ct.** Saldo konta 620 koryguje wartość produktów i półproduktów oraz ewentualnie produkcji nie zakończonej, ewidencjonowanych w rzeczywistym koszcie ich wytworzenia na koncie 600 – do wykazania w bilansie.

### **KONTO 640 – „ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE CZYNNNE KOSZTÓW OPERACYJNYCH”**

Konto 640 – „Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych” służy do ewidencji księgowej rozliczanych w czasie kosztów operacyjnych to jest, do ujmowania kosztów poniesionych z góry a następnie rozliczania ich w ciężar okresów sprawozdawczych których dotyczą.

Koszty podlegające rozliczaniu w czasie, ujmowane wstępnie na kontach zespołu 4, przenoszone są następnie do rozliczenia na konto 640 – za pomocą konta 490, skąd trafiają na właściwe miejsca kosztów działalności: statutowej i gospodarczej, w odpowiednich okresach sprawozdawczych.

Podstawowym kryterium, kwalifikującym określone koszty do rozliczenia w czasie, jest ich wpływ na poziom kosztów i uzyskanie współmierności z przychodami.

Rozliczanie w czasie nawet znacznych kosztów, nie jest wskazane jeżeli występują one cyklicznie, w zbliżonej wysokości, we wszystkich okresach sprawozdawczych.

Przy kwalifikowaniu do rozliczeń międzyokresowych kosztów operacyjnych, których okres odpisywania nie jest jednoznacznie określony, powinno się uwzględniać zasadę istotności i ostrożnej wyceny i nie wydłużać nadmiernie okresu rozliczenia, aby nie spowodować nieuzasadnionego aktywowania kosztów.

Jeżeli natomiast np. koszty najmu lub dzierżawy dotyczą pewnego okresu czasu, to pełne rozliczenie kosztów powinno odpowiadać temu okresowi.

**Po stronie Dt konta 640 – „Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie kosztów (wydatków) poniesionych w okresie sprawozdawczym, zakwalifikowanych do rozliczeń międzyokresowych czynnych kosztów operacyjnych np. kosztów remontów, kosztów prac rozwojowych, odpisu dokonanego z góry na Z.F.Ś.S., kosztów ubezpieczeń poniesionych z góry itd.	490

1	2
2. Ujęcie, ustalonej na dzień bilansowy, nadwyżki rzeczywiście poniesionych kosztów wytworzenia wynikających z umów o usługi długotrwałe nie zakończonych, w tym budowlanych, nad kosztami tych usług zarachowanymi na wynik finansowy	580
3. Przeniesienie różnicy pomiędzy zarachowanymi a rzeczywiście poniesionymi kosztami wytworzenia usług długotrwałych, w tym budowlanych, zakończonych w danym okresie sprawozdawczym	701

**Po stronie Ct konta 640 – „Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów operacyjnych” ujmuję się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Zaliczanie kosztów podlegających rozliczaniu w czasie (wydatków poniesionych w okresie poprzednim) do kosztów danego okresu	500, 510, 520, 550
2. Przeniesienie kosztów, zakończonych powodzeniem, prac rozwojowych	020
3. Przeniesienie różnicy pomiędzy zarachowanymi a rzeczywiście poniesionymi kosztami wytworzenia usług długotrwałych w tym budowlanych, zakończonych w danym okresie sprawozdawczym	701

**Ewidencja szczegółowa do konta 640**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna uwzględniać podział na tytuły czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów operacyjnych oraz właściwie odzwierciedlać sposób i okres rozliczenia każdego rodzaju (tytułu) aktywowanych uprzednio kosztów.

W ewidencji szczegółowej do konta 640 mogą być wyodrębnione następujące np. tytuły rozliczeń międzyokresowych kosztów operacyjnych:

- „Koszty remontów obiektów”,
- „Koszty ubezpieczeń majątkowych”,
- „Koszty czynszów i dzierżaw rozliczanych w czasie”,
- „Odpisy na Z.F.Ś.S”,
- „Pozostałe koszty rozliczane w czasie”,

z uwzględnieniem kosztów działalności statutowej i gospodarczej Jednostki.



**Konto 640 może wykazać wyłącznie saldo po stronie Dt**, które oznacza stan aktywowanych lecz jeszcze nie rozliczonych kosztów operacyjnych dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych.

### **KONTO 641 – „ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE BIERNE KOSZTÓW OPERACYJNYCH”**

Konto 641 – „Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów operacyjnych” służy do ewidencji księgowej kosztów operacyjnych przypadających na bieżący okres sprawozdawczy (miesiąc) lecz jeszcze nie poniesionych – nie stanowiących zobowiązania. Koszty te dotyczyć mogą ściśle określonych świadczeń wykonanych na rzecz Jednostki, jak również kosztów prawdopodobnych, których kwota bądź data poniesienia nie są jeszcze znane, ale powstanie zobowiązania jest niewątpliwe. Odnosi się to w szczególności do świadczeń z tytułu rękojmi i gwarancji.

Świadczenia zaliczane do biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów operacyjnych i zasady określania ich wysokości powinny być uzasadnione ryzykiem gospodarczym i zwyczajami handlowymi.

Czas i sposób ich rozliczania powinien być uzasadniony charakterem rozliczanych kosztów z zachowaniem zasady współmierności kosztów do przychodów.

Decyzje o utworzeniu rezerwy na koszty przyszłych okresów podejmuje każdorazowo Kierownik Jednostki, uwzględniając ich wpływ na wynik finansowy z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny.

**Po stronie Dt konta 641 – „Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów operacyjnych” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Pokrycie, w okresie sprawozdawczym, kosztów na które utworzono uprzednio rezerwę (rozwiązanie utworzonej uprzednio rezerwy na przewidywane koszty) – do rozliczenia	490
2. Odpisanie różnic pomiędzy zarachowanymi a rzeczywiście poniesionymi kosztami wytworzenia usług długotrwałych w tym budowlanych, zakończonych w danym okresie sprawozdawczym	701

Po stronie Ct konta 641 – „Rozliczenia międzyokresowe bierne kosztów operacyjnych” ujmuje się w szczególności:

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Zarachowanie kosztów ściśle określonych świadczeń wykonanych na rzecz Jednostki lecz nie stanowiących jeszcze zobowiązania – w koszty odpowiednich rodzajów działalności operacyjnej	500, 510, 520, 550
2. Ujęcie kosztów prawdopodobnych, związanych ze sprzedanymi, w okresie sprawozdawczym, produktami których kwota lub data powstania nie są jeszcze znane (napraw gwarancyjnych, napraw lub robót z tytułu rękojmi za produkty długotrwałego uzyskania)	701
3. Utworzenie rezerwy na przewidywaną stratę związaną z niewykonaniem nie zakończonej ostatecznie usługi długotrwałej, w tym budowlanej	701
4. Ujęcie, ustalonej na dzień bilansowy, nadwyżki (wpływających na wynik finansowy) zarachowanych kosztów wytworzenia usług długotrwałych nie zakończonych, w tym budowlanych, nad rzeczywiście poniesionymi kosztami wytworzenia tych usług	580

**Ewidencja szczegółowa do konta 641**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zawierać wyodrębnienie poszczególnych tytułów rezerw tworzonych na koszty przyszłych okresów i udokumentowanie ich rozwiązania (rozliczenia).

**Saldo Ct konta 641** wykazuje stan rezerw działalności operacyjnej nie rozwiązanych (nie rozliczonych) w koszty przyszłych okresów sprawozdawczych działalności: statutowej i gospodarczej Jednostki.

### **KONTO 642 – „ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE KOSZTÓW I PRZYCHODÓW FINANSOWYCH”**

Konto 642 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów finansowych” służy do ewidencji księgowej rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów finansowych które, w zakresie wynikającym z postanowień ustawy o rachunkowości, podlegają rozliczaniu w czasie.

Konto 642 funkcjonuje w analogiczny sposób jak konta czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów operacyjnych lecz bez korespon-

dencji z kontami zespołu 4, ale w korespondencji z kontami zespołów 1 i 2 oraz 7.

**Po stronie Dt konta 642 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów finansowych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Zapłalenie z góry lub w okresie sprawozdawczym odsetek i prowizji, podlegających rozliczeniu w czasie od: a) kredytów bankowych	130, 131, 137, 138
b) pożyczek	240 (130)
2. Zapłalenie kosztów gwarancji bankowych dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych	130, 131, 137, 138
3. Ujęcie różnic pomiędzy wartością nominalną wyemitowanych przez Jednostkę obligacji, a otrzymaną wpłatą za obligacje	240
4. Naliczenie, na dzień bilansowy od lokat i udzielonych pożyczek, odsetek które nie stały się jeszcze należnością	750
5. Zaliczenie, otrzymanych lub zarachowanych uprzednio z góry odsetek, do przychodów finansowych danego okresu sprawozdawczego	750

**Po stronie Ct konta 642 – „Rozliczenia międzyokresowe kosztów i przychodów finansowych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Dokonanie odpisów, w ciężar kosztów finansowych, poszczególnych okresów sprawozdawczych (miesiące), zapłaconych uprzednio z góry odsetek i prowizji od kredytów i pożyczek	751
2. Ujęcie, w ciężar kosztów finansowych, przypadających w okresie sprawozdawczym (miesiącu) rat i kosztów za otrzymanie gwarancji bankowych	751
3. Odpisanie, w ciężar kosztów finansowych, danego okresu sprawozdawczego (miesiąca) kosztów odsetek od wyemitowanych przez Jednostkę obligacji	751
4. Ujęcie otrzymanych z góry odsetek lub zarachowanie odsetek które stały się należnością	130, 131, 240

**Ewidencja szczegółowa do konta 642**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić poszczególne tytuły rozliczeń międzyokresowych kosztów i przychodów finansowych oraz sposoby ich rozliczania w koszty lub przychody finansowe danego okresu sprawozdawczego (miesiąca) działalności: statutowej lub gospodarczej.

**Saldo Dt lub Ct konta 642 oznacza** odpowiednio stan aktywowanych kosztów finansowych do rozliczenia w ciężar kosztów finansowych przyszłych okresów sprawozdawczych (miesiący) lub przychodów finansowych, zarachowanych albo pobranych z góry, do zaliczenia do przychodów finansowych odpowiednich okresów sprawozdawczych.

### **KONTO 670 – „INWENTARZ ŻYWY”**

Konto 670 – „Inwentarz żywy” służy do ewidencji księgowej inwentarza żywego: zwierząt w odchowcie, zwierząt w tuczu i opasie oraz innych drobnych zwierząt, w tym także służących do pilnowania mienia (psów) oraz ochrony towarów w magazynach, sklepach, hurtowniach przed gryzoniami (kotów) w wartości poniesionych kosztów zakupu.

Po stronie Dt konta 670 ujmuje się przychody zwierząt z zakupu, a po stronie Ct rozliczenie kosztów zakupu zwierząt w okresach ich użytkowania w koszty danego rodzaju działalności statutowej i gospodarczej albo przeniesienie ich wartości na odpowiednie konto w związku z ich sprzedażą, zaginięciem, uśpieniem itd.

**Po stronie Dt konta 670 – „Inwentarz żywy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie zakupów inwentarza żywego np. psów, kotów	100, 201, 234, 240

**Po stronie Ct konta 670 – „Inwentarz żywy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
<b>1</b>	<b>2</b>
1. Odpisanie kosztów użytkowania zwierząt np. psów, kotów	410, 080
2. Odpisanie wartości zwierząt:	
a) sprzedanych lub wydanych (wydanie odbiorcy)	701, 721, 731
b) zaginionych	235
c) uśpionych	761

**Ewidencja szczegółowa do konta 670**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na identyfikację ilości i wartości zwierząt wg ich rodzajów, w powiązaniu z osobami za nie odpowiedzialnymi.

**Saldo Dt konta 670 oznacza** aktualną wartość księgową zwierząt w użytkowaniu, na dzień bilansowy, z uwzględnieniem zasady ostrożnej wyceny.

## **9. EWIDENCJA KSIĘGOWA PRZYCHODÓW DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ I GOSPODARCZEJ ORAZ KOSZTÓW ICH OSIĄGNIĘCIA**

Do ewidencji księkowej przychodów działalności statutowej i gospodarczej oraz kosztów ich osiągnięcia służą w Związku i jednostkach organizacyjnych następujące konta księgi głównej:

- konto 700 – „Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług”,
- konto 701 – „Koszty własne sprzedanych produktów i usług”,
- konto 720 – „Przychody działalności statutowej”,
- konto 721 – „Koszty własne działalności statutowej”,
- konto 730 – „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów”,
- konto 731 – „Wartość sprzedanych towarów i materiałów”,
- konto 750 – „Przychody finansowe”,
- konto 751 – „Koszty finansowe”,
- konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne”,
- konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”,
- konto 790 – Przychody wewnętrzne,
- konto 791 – Koszty wewnętrzne.

Przychody operacyjnej działalności statutowej oraz przychody netto ze sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów a także z odsprzedaży innych składników aktywów ujmuje się po stronie Ct odpowiednich kont zespołu 7 służących do ewidencji księkowej przychodów (konta: 700, 720, 730 i 760) w cenach sprzedaży netto (bez VAT) – w zakresie przychodów działalności gospodarczej.

Za moment sprzedaży w rozrachunkach z odbiorcami krajowymi i krajami UE<sup>\*)</sup> uważa się datę wykonania świadczenia, zgodnie z umową kupna – sprzedaży (według daty wysyłki, odbioru, dostawy), a przy sprzedaży gotówkowej – datę zainkasowania gotówki od klientów bądź zapłaty czekiem lub kartą kredytową; natomiast za moment sprzedaży eksportowej uważa się datę przewiezienia produktów i towarów przez granicę potwierdzoną przez graniczny Urząd Celny.

Sprzedaż rzeczowych składników aktywów trwałych i obrotowych oraz usług podlega udokumentowaniu fakturami VAT natomiast sprzedaż detaliczna – wydrukami kas z pamięcią fiskalną lub zestawieniami utargów w przypadkach braku kas. Sprzedaż na eksport dokumentowana jest dowodami SAD i fakturami handlowymi oraz fakturami VAT dla potrzeb rozliczenia te – go podatku.

---

<sup>\*)</sup> Moment sprzedaży (dostawy) ustalają przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług VAT z późniejszymi zmianami.

Do przychodów ze sprzedaży nie zalicza się i nie ujmuje na kontach sprzedaży:

- świadczeń wewnętrznych na rzecz innych rodzajów działalności,
- wykonanych, we własnym zakresie i przekazanych na rzecz własnych środków trwałych w budowie: produktów, usług towarów i materiałów,
- przekazania materiałów lub towarów z jednego magazynu do drugiego,
- przekazania rzeczowych składników aktywów oraz świadczonych usług na potrzeby reprezentacji i reklamy,
- darowizn lub przekazania materiałów lub innych rzeczowych składników aktywów oraz świadczonych usług na potrzeby podatnika o których mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług VAT,
- wykazanych w fakturach VAT należności za wydatki wyłożone za odbiorcę np. wyłożonych wydatków na ubezpieczenia i inne opłaty nie stanowiące ceny sprzedaży (rozlicza się je na kontach rozrachunkowych z odbiorcami),
- VAT należnego wykazanego w fakturach VAT,
- przychodów z tytułu ich tylko pobierania bądź pobierania i fakturowania przed wykonaniem dostaw i usług kwalifikowanych jako zaliczki czy przedpłaty.

Oprócz przychodów ze sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów oraz aktywów trwałych na kontach zespołu 7 ujmuje się, wpływające na wynik finansowy danej Jednostki, przychody:

- z działalności statutowej,
- finansowe,
- pozostałe przychody operacyjne i
- przychody wewnętrzne.

Do kosztów osiągnięcia przychodów ujętych na kontach zespołu 7, wpływających na wynik finansowy danej Jednostki, zalicza się w szczególności:

- całość poniesionych lub zarachowanych, w okresie sprawozdawczym, kosztów wykonania bieżących zadań działalności statutowej Jednostki,
- całość poniesionych lub zarachowanych, w okresie sprawozdawczym, kosztów wytworzenia produktów, wykonania (świadczenia) usług,
- wartość w cenach zakupu (nabycia) odsprzedanych materiałów,
- wartość w cenach zakupu (nabycia) sprzedanych towarów,
- poniesione w okresie sprawozdawczym koszty finansowe,
- poniesione w okresie sprawozdawczym pozostałe koszty operacyjne, w tym wartość netto sprzedanych aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz poniesione w okresie sprawozdawczym pozostałe przychody i koszty operacyjne powstałe w wyniku zdarzeń losowych.

Uzyskane przychody netto – bez VAT, ujmowane na kontach służących do ewidencji księgowej sprzedaży, ulegają obniżeniu o udzielone upusty, rabaty, bonifikaty – produktów, usług, towarów i materiałów a także o korekty błędów w zakresie wartości netto w fakturach VAT wystawionych wcześniej i poprawionych fakturami VAT korygującymi.

### **KONTO 700 – „PRZYCHODY NETTO ZE SPRZEDAŻY PRODUKTÓW I USŁUG”**

Konto 700 – „Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług” przeznaczone jest do ewidencji księgowej przychodów netto ze sprzedaży produktów i usług w tym usług długotrwałych także budowlanych, w cenach sprzedaży netto (bez VAT) na rzecz odbiorców zewnętrznych (krajowych i zagranicznych).

**Po stronie Dt konta 700 – „Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Zmniejszenia przychodów netto ze sprzedaży produktów i usług, w wyniku uznania reklamacji odbiorców oraz udzielonych dodatkowo, upustów lub rabatów	100, 200, 234
2. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, przychodów netto ze sprzedaży produktów i usług na wynik finansowy	860

**Po stronie Ct konta 700 – „Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie przychodów netto ze sprzedaży produktów i usług według faktur VAT; księgowanie uzupełniające w zakresie VAT należnego: Dt konta zespołu 1 i 2, Ct konto 222	100, 200, 234
2. Ujęcie korekt zwiększających przychody netto ze sprzedaży produktów i usług, akceptowanych przez odbiorców	200, 234



1	2
3. Przeniesienie, do przychodów danego okresu sprawozdawczego, przychodów uprzednio zafakturowanych na podstawie przedpłat lub memoriałowo ujętych jako przychody podlegające rozliczaniu w czasie	845 <sup>*)</sup>
4. Wniesienie produktów, w formie aportu, do Spółki w wartości wynikającej z umowy Spółki	030
5. Naliczenie, na dzień bilansowy, nie ujętych w fakturach VAT, przychodów netto z tytułu częściowego wykonania usług długotrwałych, w tym budowlanych po odjęciu zarachowanych, w poprzednich okresach sprawozdawczych, przychodów, na wynik finansowy ustalonych w wysokości:	
a) części ceny umownej usługi proporcjonalnie do stopnia jej zaawansowania – jeżeli stopień ten jak i przewidywane całkowite koszty jej wykonania za cały czas jej realizacji, można ustalić w wiarygodny sposób	845
b) kosztów poniesionych na wykonanie usługi, w okresie sprawozdawczym, nie wyższych od sumy kosztów których pokrycie w przyszłości przez zamawiającego jest prawdopodobne – jeżeli pomiar stopnia wykonania usługi nie jest wiarygodny	845
6. Ujęcie przychodu stanowiącego różnicę pomiędzy kwotą wynikającą z faktury końcowej usługi długotrwałej a niższą od niej sumą kwot z faktur przejściowych, korygując wstępnie zarachowane przychody z tego tytułu	200

**Ewidencja szczegółowa do konta 700**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębniać przychody netto ze sprzedaży produktów i usług:

- 1) na rzecz odbiorców krajowych, krajów UE i zagranicznych,
- 2) według stawek VAT oraz przychody ze sprzedaży zwolnionej z tego podatku i nie objętej ustawą o VAT,
- 3) według rodzajów wykonywanych produktów i usług,

---

<sup>\*)</sup> Przeniesienie w podobny sposób przychodów netto ze sprzedaży produktów i usług na eksport, ujętych wstępnie na koncie 845 po stronie Ct a po otrzymaniu dowodu SAD podlegających księgowaniu: Dt konto 845, Ct konto 700.

oraz umożliwiać rozliczenie przychodów netto ze sprzedaży usług długotrwałych, w tym budowlanych z podziałem na nie zakończone i zakończone ostatecznie.

**Saldo Ct konta 700** wykazuje, w ciągu roku obrotowego, wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów i usług od początku roku i podlega, na koniec roku obrotowego, przeniesieniu na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 701 – „KOSZTY WŁASNE SPRZEDANYCH PRODUKTÓW I USŁUG”**

Konto 701 – „Koszty własne sprzedanych produktów i usług” przeznaczone jest do ewidencji księgowej kosztów wytworzenia wykonanych i sprzedanych produktów i usług, na rzecz odbiorców krajowych, krajów UE i zagranicznych, w tym kosztów zmiennych ogólnozakładowych w części zwiększającej koszty własne wytworzenia sprzedanych produktów i usług, w tym usług długotrwałych także budowlanych.

**Po stronie Dt konta 701 – „Koszty własne sprzedanych produktów i usług” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie rzeczywistego kosztu wytworzenia wydanych do sprzedaży:	
a) produktów z magazynu	600
b) produktów bezpośrednio z produkcji lub usług	500 (580)
2. Ujęcie korekt zwiększających koszty wytworzenia sprzedanych produktów i usług	500
3. Ujęcie wartości produktów lub usług, wnoszonych jako aport do Spółki w kosztach ich wytworzenia	500,600 (620)
4. Ujęcie kosztów wytworzenia usług długotrwałych w tym budowlanych, odpowiadających zarachowanym na dzień bilansowy, przychodom, poniesionych od dnia zawarcia umowy do końca okresu sprawozdawczego, po odjęciu kosztów wytworzenia, które wpłynęły na wyniki finansowe poprzednich okresów sprawozdawczych odpowiednio	580 (500)
5. Ujęcie kosztów wytworzenia usług długotrwałych, w tym budowlanych, nie zakończonych na dzień bilan-	

1	2
sowy, których pokrycie nie jest prawdopodobne przez zamawiającego np. poprawkowych lub pozaumownych	500
6. Naliczenie przewidywanej straty z wykonania usługi długotrwałej w tym budowlanej, nie zakończonej na dzień bilansowy	641
7. Rozliczanie nadwyżki, rzeczywiście poniesionych kosztów wytworzenia usług długotrwałych w tym budowlanych nad kosztami zarachowanymi, w przypadku gdy pomiar stopnia ich wykonania, z chwilą zakończenia usługi, stał się wiarygodny	640

**Po stronie Ct konta 701 – „Koszty własne sprzedanych produktów i usług” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Dokonanie korekt zmniejszających koszty wytworzenia sprzedanych produktów i usług – odpowiednio	500, 580, 600
2. Rozliczenie nadwyżki kosztów zarachowanych usług długotrwałych, w tym budowlanych nad rzeczywistymi kosztami ich wytworzenia w przypadku gdy pomiar stopnia ich wykonania, z chwilą zakończenia usługi, jest wiarygodny	641
3. Przeniesienie kosztów własnych sprzedanych produktów i usług w tym usług długotrwałych, także budowlanych, na końcu roku obrotowego, na wynik finansowy	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 701**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna być stosowana w analogicznym zakresie jak do konta 700 – „Przychody netto ze sprzedaży produktów i usług” z pominięciem ewidencji prowadzonej tam dla potrzeb VAT.

**Saldo Dt konta 701** wykazuje, w ciągu roku obrotowego, koszty własne wytworzenia sprzedanych produktów i usług w tym usług długotrwałych,

także budowlanych, od początku roku, które podlegają przeniesieniu, w końcu roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

## **KONTO 720 – „PRZYCHODY DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ”**

Konto 720 – „Przychody działalności statutowej” służy do ewidencji księgowej przychodów operacyjnej działalności statutowej Związku i danej Jednostki.

Przychodami działalności statutowej, są otrzymane składki, środki pieniężne i inne aktywa finansowe ze źródeł określonych odrębnymi przepisami prawa i statutem, otrzymane składniki aktywów a także kwoty należne ze sprzedaży składników aktywów oraz przychody finansowe, dotacje i subwencje.

Do przychodów operacyjnej działalności statutowej, nie zalicza się przychodów z działalności gospodarczej ujmowanych na kontach 700 i 730 oraz:

- przychodów finansowych (ujmowanych na koncie 750),
- pozostałych przychodów operacyjnych (ujmowanych na koncie 760) , odnoszących się do działalności statutowej i gospodarczej tam wyodrębnionych.

Po stronie Ct kont 720 ujmuje się przychody operacyjnej działalności statutowej i ich zwiększenia, a po stronie Dt zmniejszenia tych przychodów oraz przeniesienie ich, na dzień bilansowy, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

**Po stronie Dt konta 720 – „Przychody działalności statutowej” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie korekt zmniejszających przychody operacyjnej działalności statutowej	100, 130, 240
2. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, przychodów operacyjnej działalności statutowej na wynik finansowy	860

**Po stronie Ct konta 720 – „Przychody działalności statutowej” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Otrzymane składki, środki pieniężne dotacje i inne składniki aktywów na finansowanie lub wspomaganie rzeczowe operacyjnej działalności statutowej.	100, 130, 240, 310

**Ewidencja szczegółowa do konta 720**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać ustalenie przychodów operacyjnej działalności statutowej według ich rodzajów, zabezpieczając dane do analizy i kontroli tej działalności statutowej w następującym zakresie:

- Składki członkowskie,
- Dotacje i subwencje dla działalności statutowej,
- Darowizny,
- Pozostałe przychody operacyjnej działalności statutowej.

**Saldo Ct konta 720**, występujące w ciągu roku podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 721 – „KOSZTY WŁASNE DZIAŁALNOŚCI STATUTOWEJ”**

Konto 721 – „Koszty własne działalności statutowej” służy do ewidencji księgowej kosztów własnych operacyjnych przedsięwzięć działalności statutowej. Na koncie tym ujmuje się koszty bezpośrednie przedsięwzięć tej działalności statutowej z ewentualnym narzutem kosztów wspólnych np. kilku przedsięwzięć operacyjnej działalności statutowej realizowanych równolegle oraz części kosztów ogólnoadministracyjnych działalności statutowej o charakterze zmiennym.

Nie ujmuje się na koncie 721:

- kosztów ogólnoadministracyjnych tej działalności statutowej o charakterze stałym ujmowanych na koncie 550,
- kosztów finansowych tej działalności statutowej o charakterze ogólnym ujmowanych na koncie 751,
- pozostałych kosztów operacyjnych tej działalności statutowej ujmowanych na koncie 761.

Po stronie Dt konta 721 ujmuje się przeniesienie kosztów poszczególnych przedsięwzięć działalności statutowej z konta 520, na dzień ich zakończenia i rozliczenia, a po stronie Ct przeniesienie na koniec roku obrotowego, kosztów własnych operacyjnej działalności statutowej na konto 860 – „Wynik finansowy”.

**Po stronie Dt konta 721 – „Koszty własne działalności statutowej” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie kosztów zrealizowanych przedsięwzięć, operacyjnej działalności statutowej, na dzień ich zakończenia i rozliczenia	520

**Po stronie Ct konta 721 – „Koszty własne działalności statutowej” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie kosztu własnego operacyjnej działalności statutowej, na dzień bilansowy – na wynik finansowy	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 721**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać ustalenie kosztów własnych operacyjnej działalności statutowej według zrealizowanych i rozliczonych przedsięwzięć tej działalności w analogicznym zakresie jak do konta 720 – „Przychody działalności statutowej”.

**Saldo Dt konta 721**, występujące w ciągu roku, podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 730 – „PRZYCHODY NETTO ZE SPRZEDAŻY TOWARÓW I MATERIAŁÓW”**

Konto 730 – „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” służy do ewidencji księgowej przychodów netto ze sprzedaży towarów i odsprzedaży materiałów, w hurtowniach i sklepach, w cenach sprzedaży netto – bez VAT należnego, w oparciu o wystawiane faktury VAT, wydruki kas z pamię-

cią fiskalną lub zestawienia utargów sporządzane w sklepach i innych placówkach sprzedaży detalicznej za gotówkę, dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej i nie żądających faktur. Podatek VAT należny ujmowany jest równolegle na koncie 222 – „Rozliczenie VAT należnego” a kwota wynikająca z dowodów księgowych – brutto stanowi należność od odbiorcy.

**Po stronie Dt konta 730 – „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie wszelkich zmniejszeń przychodów netto ze sprzedaży towarów i materiałów a w szczególności z tytułu uznanych reklamacji odbiorców oraz udzielonych dodatkowo upustów, rabatów, bonifikat	100, 200, 234, 240
2. Przeniesienie przychodów netto ze sprzedaży towarów i materiałów, na koniec roku obrotowego, na wynik finansowy	860

**Po stronie Ct konta 730 – „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie, według faktur VAT bądź wydruków kas z pamięcią fiskalną <sup>*)</sup> , przychodów netto ze sprzedaży towarów i materiałów (w cenach sprzedaży netto bez podatku VAT)	100, 200, 234, 240
2. Ujęcie korekt zwiększających przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów np. z tytułu dopłat	100, 200, 234, 240

<sup>\*)</sup> Jednostki prowadzące sprzedaż towarów, nie posiadające kas z pamięcią fiskalną ujmują przychody ze sprzedaży towarów wg zestawień utargów w wartości brutto z VAT: Dt konto 100, Ct konto 730 oraz dokonują korekty o VAT należny ustalony rachunkiem w 100 - tu: Dt konto 730, Ct konto 222.

1	2
3. Ujęcie wartości towarów w kwocie wnoszonego aportu, wynikającej z umowy Spółki, której dana Jednostka (Związek) staje się udziałowcem	030

**Ewidencja szczegółowa do konta 730**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów:

- krajowej, wewnątrzunijnej i zagranicznej,
- według rodzajów towarów lub grup asortymentowych,
- według miejsc wykonywania sprzedaży,
- według stawek podatku VAT oraz sprzedaży zwolnionej z tego podatku i nie objętej ustawą.

**Saldo Ct konta 730 oznacza**, w ciągu roku obrotowego, wartość przychodów netto ze sprzedaży towarów i materiałów, od początku roku obrotowego i podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 731 – „WARTOŚĆ SPRZEDANYCH TOWARÓW I MATERIAŁÓW”**

Konto – 731 „Wartość sprzedanych towarów i materiałów” służy do ewidencji księgowej wartości sprzedanych towarów handlowych i materiałów w cenach ich zakupu (nabycia) jeżeli uwzględni się korygowanie tych cen o skutki finansowe aktualizacji ich wyceny.

**Po stronie Dt konta 731 – „Wartość sprzedanych towarów i materiałów” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie wartości sprzedanych towarów i materiałów, w momencie wydania ich odbiorcy, w cenach ich zakupu (nabycia)	330, 310
2. Ujęcie wartości ewidencyjnej towarów i materiałów rozchodowanych do wniesienia jako aport do Spółki	330
3. Ujęcie wartości rozchodowanych do sprzedaży opakowań	330
4. Zarachowanie ewentualnych kosztów zakupu, sprzedaży i części kosztów ogólnozakładowych – odpowiednio	640, 550



1	2
5. Ujęcie odchyleń Dt-owych od cen ewidencyjnych materiałów rozchodowanych do sprzedaży lub wniesienia jako aport do Spółki	340

**Po stronie Ct konta 731 – „Wartości sprzedanych towarów i materiałów” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie zwrotów towarów i materiałów w związku z reklamacjami odbiorców oraz zmniejszeń ich wartości	330, 310
2. Ujęcie odpisów aktualizujących wartość towarów i materiałów i odchyleń Ct-owych od cen ewidencyjnych sprzedanych lub wniesionych jako aporty do Spółki	343, 340
3. Przeniesienie, na dzień bilansowy, ewentualnych kosztów zakupu, sprzedaży i kosztów ogólnozakładowych dotyczących towarów i materiałów – na wynik finansowy	860
4. Przeniesienie wartości sprzedanych towarów w cenach ich zakupu (nabycia), na koniec roku obrotowego, na wynik finansowy	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 731**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna być wykonywana w analogicznym zakresie jak do konta 730 – „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów” z wyłączeniem prowadzonej tam ewidencji dla potrzeb VAT i pozwalać na ustalenie wartości sprzedanych towarów i materiałów w cenach zakupu (nabycia) według przyjętych przekrojów klasyfikacyjnych towarów i materiałów sprzedanych.

**Saldo Dt konta 731 oznacza**, w ciągu roku obrotowego, wartość sprzedanych towarów i materiałów w cenach ich zakupu (nabycia) bez VAT, od początku roku, lub ich wartość uwzględniającą skutki finansowe aktualizacji ich wyceny. Saldo to podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 750 – „PRZYCHODY FINANSOWE”**

Konto 750 – „Przychody finansowe” służy do ewidencji księgowej przychodów z operacji finansowych (należnych i zrealizowanych) nie związanych bezpośrednio z działalnością statutową i gospodarczą danej Jednostki.

**Po stronie Dt konta 750 – „Przychody finansowe” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie korekt zmniejszających przychody finansowe z tytułu należnych odsetek	200, 240
2. Ujęcie korekt powodujących zmniejszenie pozostałych przychodów finansowych	100, 130, 200, 234, 240
3. Dokonanie korekt zmniejszających przychody finansowe, posiadających cechy błędów podstawowych, odniesionych na wyniki finansowe lat poprzednich	820
4. Przeniesienie przychodów finansowych, na koniec roku obrotowego, na wynik finansowy	860

**Po stronie Ct konta 750 – „Przychody finansowe” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie kwot należnych lub otrzymanych z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych – dywidend)	130, 240
2. Dokonanie zamiany przyznanej dywidendy na podwyższenie kapitału zakładowego w Spółce	030
3. Ujęcie otrzymanych lub należnych odsetek od udzielonych pożyczek	100, 130, 131, 137, 138, 240
4. Ujęcie otrzymanych odsetek od środków pieniężnych ulokowanych na rachunkach bankowych	130, 131, 132
5. Ujęcie otrzymanych odsetek od obligacji, weksli i innych krótkoterminowych aktywów finansowych	130
6. Ujęcie otrzymanych lub należnych odsetek od należności nie zapłaconych w terminie	130, 131, 200, 240
7. Zarachowanie przychodów finansowych, które nie stały się jeszcze należnością	645
8. Zarachowanie otrzymanych odsetek, ujętych uprzednio jako przychody podlegające rozliczaniu w czasie	845

1	2
9. Ujęcie kwot należnych ze sprzedaży udziałów, akcji i innych papierów wartościowych	100, 101, 130, 131, 137, 138, 140, 240
10. Ujęcie przychodów ze sprzedaży innych aktywów finansowych	100, 101, 130, 131, 140, 200, 240
11. Ujęcie, wniesionych w formie aportu do Spółki, aktywów pieniężnych	030
12. Zmniejszenie odpisów aktualizujących ceny nabycia długoterminowych aktywów finansowych (papierów wartościowych) wskutek całkowitego lub częściowego ustania przyczyn trwałej utraty ich wartości	079
13. Ujęcie zwiększenia wartości udziałów w kapitale zakładowym Spółki, w której Jednostka jest udziałowcem – z funduszu zasobowego, po potrąceniu podatku dochodowego; księgowanie równoległe: Dt konto 801, Ct konto 130	030
14. Ujęcie zwrotu wniesionych uprzednio dopłat do kapitału Spółki z o.o. w której Jednostka jest udziałowcem	130, 240
15. Ujęcie dodatnich różnic kursowych <sup>*)</sup> , ustalonych na dzień wygaśnięcia należności i roszczeń oraz zobowiązań	odpowiednie konta zespołu 2
16. Ujęcie dodatnich różnic kursowych <sup>*)</sup> , ustalonych na dzień bilansowy, od środków pieniężnych, udziałów oraz papierów wartościowych wyrażonych w walutach obcych	odpowiednie konta zespołu 1
17. Ujęcie kwot wzrostu wartości krótkoterminowych aktywów finansowych wycenionych w wartości rynkowej	140 (150)

**Ewidencja szczegółowa do konta 750**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać wyodrębnienie przychodów finansowych według poszczególnych ich rodzajów bądź według pozycji, które wykazywane są w rocznych sprawozdaniach finansowych z uwzględnieniem wykorzystania danych do opodatkowania a także podziału przychodów finansowych, jeżeli to możliwe na przychody działalności statutowej i gospodarczej.

---

<sup>\*)</sup> Jeżeli nie zmniejszają kosztów operacyjnych lub kosztów środków trwałych w budowie.

Dane liczbowe z ewidencji szczegółowej powinny umożliwiać wykazanie w rachunku zysków i strat, na koniec roku obrotowego, zysku a nie obrotów na sprzedaży aktywów finansowych oraz nadwyżki dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi.

**Konto 750 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, wyłącznie saldo Ct** wyrażające wartość uzyskanych przychodów finansowych od początku roku. Saldo to podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 751 – „KOSZTY FINANSOWE”**

Konto 751 – „Koszty finansowe” służy do ewidencji księgowej kosztów operacji finansowych nie związanych bezpośrednio z działalnością statutową i gospodarczą Jednostki.

**Po stronie Dt konta 751 – „Koszty finansowe” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozchody do sprzedaży udziałów i akcji oraz innych długoterminowych i krótkoterminowych aktywów finansowych (z uwzględnieniem odpisów aktualizujących ich wartość)	030, 140
2. Pobranie lub naliczenie odsetek i prowizji od kredytów i pożyczek otrzymanych z wyłączeniem odnoszących się do środków trwałych w budowie oraz bezpośrednio do operacyjnej działalności statutowej lub gospodarczej Jednostki	130, 131, 642
3. Ujęcie naliczonych lub zapłaconych odsetek za zwłokę w regulowaniu zobowiązań	130, 131 i konta zespołu 2
4. Ujęcie dyskonta przy sprzedaży weksli i czeków oraz innych papierów wartościowych	odpowiednie konta zespołu 1 i 2
5. Ujęcie odpisów z aktualizacji wyceny aktywów finansowych	079, 140 (150)
6. Ujęcie odsetek i opłat dodatkowych (zarachowanie) z tytułu leasingu finansowego	240

1	2
7. Ujęcie odsetek i dyskonta od wyemitowanych przez Jednostkę obligacji	konta zespołu 1 i konto 642
8. Ujęcie ujemnych różnic kursowych – odpowiednio	konta zespołu 1 i 2 oraz konto 845
9. Ujęcie strat z likwidacji Spółki, w której dana Jednostka była udziałowcem	030
10. Przeniesienie wartości ewidencyjnej aktywów finansowych (także wierzytelności) wniesionych przez Jednostkę jako aport do Spółki	odpowiednie konta zespołu 1 i 2
11. Ujęcie należnych lub uiszczonych przez Jednostkę dopłat wnoszonych jako udziałowca	130, 240
12. Ujęcie skutków obniżenia wartości krótkoterminowych aktywów finansowych wycenionych w wartości rynkowej lub w cenie nabycia jeżeli jest wyższa od wartości rynkowej tych aktywów	140
13. Ujęcie kosztów finansowych, rozliczanych w czasie, w części przypadającej na bieżący okres sprawozdawczy	642
14. Utworzenie rezerwy na ryzyko finansowe: przewidywane, prawdopodobne lub pewne straty z tytułu udzielonych poręczeń, gwarancji i innych zabezpieczeń	840

**Po stronie Ct konta 751 – „Koszty finansowe” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie wszelkich korekt zmniejszających koszty finansowe – odpowiednio	w szczególności odpowiednie konta służące do korespondencji z kontem 751 po stronie Dt
2. Ujęcie korekt kosztów finansowych, odniesionych w poprzednich latach na wynik finansowy – posiadających cechy błędów podstawowych	820

1	2
3. Przeniesienie kosztów finansowych, na koniec roku obrotowego, na wynik finansowy	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 751**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewniać co najmniej dane niezbędne do sporządzenia rachunku zysków i strat, to jest podział kosztów finansowych według wymogów sprawozdania finansowego a także na koszty finansowe związane pośrednio z działalnością statutową i gospodarczą Jednostki.

W rachunku zysków i strat wykazuje się zamiast obrotów tylko stratę na sprzedaży aktywów finansowych oraz nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi.

**Konto 751 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Dt** które oznacza sumę poniesionych kosztów finansowych, od początku roku, podlegających przeniesieniu, na dzień bilansowy, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 760 – „POZOSTAŁE PRZYCHODY OPERACYJNE”**

Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne” służy do ewidencji księgowej pozostałych przychodów operacyjnych wynikających z operacji związanych tylko pośrednio ze zwykłą działalnością operacyjną, kwalifikujących się, zgodnie z postanowieniami art. 3, ust. 1, pkt. 32 ustawy o rachunkowości, do pozostałych przychodów operacyjnych nie związanych bezpośrednio z działalnością statutową i działalnością gospodarczą Jednostki. Konto to służy również do ujęcia skutków zdarzeń o charakterze losowym

**Po stronie Dt konta 760 – „Pozostałe przychody operacyjne” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie korekt zmniejszających pozostałe przychody operacyjne, w tym zmniejszeń otrzymanych lub przyznanych dotacji, subwencji i dopłat oraz pozostałych przychodów operacyjnych – odpowiednio	w szczególności konta służące do korespondencji z kontem 760 po str. Ct
2. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, uzyskanych w ciągu roku obrotowego, pozostałych przychodów operacyjnych na wynik finansowy	860

**Po stronie Ct konta 760 – „Pozostałe przychody operacyjne” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie przychodów, uzyskanych, w ciągu roku obrotowego, ze sprzedaży i likwidacji środków trwałych, środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych, z wyłączeniem przychodów spowodowanych zdarzeniami nie mieszczącymi się w granicach ogólnego ryzyka gospodarczego	240, 310
2. Ujęcie przychodów za sprzedaży nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowiących inwestycje	240
3. Ujęcie przychodów z najmu lub dzierżawy środków trwałych w jednostkach których przedmiotem działalności nie jest najem	240
4. Wniesienie, jako aportu do Spółki, środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie w wartości wynikającej z umowy Spółki	030
5. Otrzymanie dotacji, subwencji i dopłat (oprócz dotacji na nabycie aktywów trwałych, darowizn oraz składników aktywów trwałych podlegających amortyzacji)	010, 020, 220, 240
6. Ujęcie odpisów części dotacji, subwencji i dopłat równoległe do amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	845
7. Ujęcie wartości pozyskanego złomu i innych odpadów uzyskanych z zaniechanej działalności operacyjnej	310
8. Dokonywanie odpisów ujemnej wartości firmy	845
9. Dokonanie przeniesienia, części lub całości, dokonanego uprzednio odpisu aktualizującego wartość należności po ustaniu przyczyny ich dokonania	250
10. Rozwiązanie, części lub całości, uprzednio utworzonej rezerwy na przyszłe zobowiązania wobec ustania przyczyn jej utworzenia	840
11. Odpisanie przedawnionych i umorzonych zobowiązań	201, 230, 240
12. Wyksięgowanie części lub całości uprzednio dokonanych odpisów aktualizujących zapasy:	

1	2
a) nie znajdujących się już w magazynach co wynika z ustaleń przeprowadzonych na dzień bilansowy	340, 343, 620
b) znajdujących się w magazynach (wskutek ustania przyczyn uprzednich ich aktualizacji)	340, 343, 620
13. Dokonanie korekty odpisów aktualizujących środki trwałe <sup>*)</sup> , środki trwałe w budowie, wartości niematerialne i prawne oraz nieruchomości i wartości niematerialne i prawne stanowiące inwestycje wskutek ustania przyczyny trwałej utraty ich wartości	070, 075, 080
14. Pokrycie kosztów działalności socjalnej:	
a) w przypadku bieżącego ujmowania ich w ciężar kosztów operacyjnych zamiast bezpośrednio na koncie 850	850
b) stanowiących dofinansowanie z Z.F.Ś.S. kosztów utrzymania obiektów socjalnych oraz kosztów utrzymania obiektów służących rehabilitacji	850
15. Ujęcie różnic z aktualizacji wyceny rozchodowanych, do likwidacji lub sprzedaży, środków trwałych w przypadkach gdy różnice te, według odrębnych przepisów, nie zwiększają funduszu z aktualizacji wyceny środków trwałych	070
1 Ujęcie otrzymanych lub przyznanych odszkodowań za 6. straty losowe od towarzystw ubezpieczeniowych – odpowiednio	130, 240, 845

**Ewidencja szczegółowa do konta 760**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębniać istotne dla Jednostki pozycje, których udział w pozostałych przychodach operacyjnych oraz częstotliwość występowania, wymagają szczególnej kontroli i analizy a w szczególności:

- przychody z tytułu sprzedaży i likwidacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
  - przychody, w równowartości odpisów aktualizujących wycenę aktywów nie finansowych,
  - przychody z tytułu dotacji, subwencji i dopłat,
- przychody powstałe w wyniku zdarzeń o charakterze losowym,

<sup>\*)</sup> W zakresie dotyczącym środków trwałych aktualizacji dokonuje się tylko w części przewyższającej uprzednie odpisy aktualizujące odnoszone na fundusz z aktualizacji wyceny (konto 802).



– inne pozostałe przychody operacyjne,  
z podziałem na pozostałe przychody operacyjne związane pośrednio z działalnością statutową oraz gospodarczą Jednostki.

W rachunku zysków i strat wykazuje się, na koniec roku obrotowego, tylko zysk ze zbycia niefinansowych składników aktywów trwałych zamiast wynikających stąd obrotów po stronie kosztów i przychodów.

**Konto 760 wykazuje, w ciągu roku obrotowego, saldo Ct** które oznacza wartość uzyskanych pozostałych przychodów operacyjnych, od początku roku obrotowego i podlega przeniesieniu, na dzień bilansowy, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 761 – „POZOSTAŁE KOSZTY OPERACYJNE”**

Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne” służy do ewidencji księgowej pozostałych kosztów operacyjnych określonych przepisami art. 3, ust. 1, pkt 32 ustawy o rachunkowości, nie kwalifikujących się bezpośrednio ani do kosztów działalności operacyjnej ani też do kosztów finansowych – związanych tylko pośrednio z działalnością operacyjną: statutową i gospodarczą Jednostki. Konto to służy również do ujęcia skutków zdarzeń o charakterze losowym.

**Po stronie Dt konta 761 – „Pozostałe koszty operacyjne” ujmuje się w szczególności następujące rodzaje kosztów:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie wartości ewidencyjnej sprzedanych lub zlikwidowanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, w tym obiektów socjalnych i lokali mieszkalnych oraz inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne z wyłączeniem, spowodowanych zdarzeniami – nie mieszczącymi się w granicach ogólnego ryzyka gospodarczego	010, 020, 030
2. Ujęcie wartości ewidencyjnej sprzedanych lub zaniechanych, w realizacji, środków trwałych w budowie – z wyjątkiem spowodowanych zdarzeniami nie mieszczącymi się w granicach ryzyka gospodarczego	080
3. Ujęcie amortyzacji środków trwałych, w tym w budowie przekazanych w najem lub dzierżawę – u leasingodawcy oraz ujęcie umorzenia prawa wieczystego użytkowania gruntów	070
4. Ujęcie amortyzacji inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne	079

1	2
5. Ujęcie wartości ewidencyjnej środków trwałych w tym w budowie – wniesionych przez Jednostkę jako aport do Spółki	010, 020, 080
6. Naliczenie nieplanowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne z tytułu trwałej utraty ich wartości: a) środków trwałych nie objętych uprzednią aktualizacją albo od nadwyżki ponad kwotę uprzedniej aktualizacji b) wartości niematerialnych i prawnych c) środków trwałych w budowie d) inwestycji w nieruchomości i wartości niematerialne i prawne	070 075 080 079
7. Dokonanie odpisów z tytułu aktualizacji wyceny zapasów rzeczowych składników aktywów obrotowych wskutek utraty ich wartości lub na dzień bilansowy do niższej ceny sprzedaży netto: a) od ceny nabycia materiałów i towarów b) od kosztów wytworzenia produktów i półproduktów i ewentualnie produkcji w toku	340, 343 620
8. Odpisanie kosztów zaniechanej lub nie podjętej produkcji (usług), przedsięwzięć działalności statutowej	500, 520, 640
9. Dokonanie odpisów aktualizujących należności	250
10. Odpisanie przedawnionych, umorzonych i nieściągalnych należności nie obciążających uprzednich odpisów aktualizujących ich wartość	200, 230, 234, 240
11. Odpisanie części lub całości należności w wyniku postępowania upadłościowego, układowego i naprawczego, bankowego postępowania ugodowego gdy negatywne dla wierzyciela skutki tych postępowań mieszczą się w ogólnym ryzyku prowadzenia działalności gospodarczej	200, 240
12. Utworzenie rezerw na pewne lub prawdopodobne straty	840
13. Zarachowanie bądź zapłacenie kar, grzywien, odszkodowań	100, 130, 200, 201, 230, 240
14. Ujęcie kosztów postępowania spornego	100, 130
15. Przekazanie darowizn aktywów rzeczowych i praw majątkowych	010, 020, 080, 310, 330, 600

1	2
16. Ujęcie kosztów utrzymania obiektów socjalnych i rehabilitacyjnych	850
17. Zarachowanie kosztów działalności socjalnej i bytowej, ujmowanych na bieżąco, w koszty działalności operacyjnej	500, 520
18. Ujęcie szkód spowodowanych zdarzeniami losowymi, niezależnymi od Jednostki (pożarem, powodzią, innymi wypadkami)	010, 080, 310 (340), 330 (343), 500, 520, 600 (620)

**Po stronie Ct konta 761 – „Pozostałe koszty operacyjne” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie korekt zmniejszających pozostałe koszty operacyjne	w szczególności konta służące do korespondencji z kontem 761 po stronie Dt
2. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, pozostałych kosztów operacyjnych na wynik finansowy	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 761**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić istotne dla Jednostki pozycje pozostałych kosztów operacyjnych których udział w kosztach wymaga szczególnej analizy i kontroli z podziałem wewnętrznym na pozostałe koszty operacyjne związane pośrednio z działalnością statutową i gospodarczą Jednostki.

Ewidencja ta powinna uwzględniać potrzebę wykazania straty ze zbycia niefinansowych składników aktywów trwałych zamiast obrotów wynikających z tego tytułu – w rachunku zysków i strat.

**Saldo Dt konta 761 oznacza**, w ciągu roku obrotowego, wartość pozostałych kosztów operacyjnych, od początku roku i podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

## KONTO 790 – „PRZYCHODY WEWNĘTRZNE”

Konto 790 – „Przychody wewnętrzne” służy do ewidencji księgowej przychodów działalności poszczególnych jednostek organizacyjnych ZNP uzyskiwanych od innych jednostek organizacyjnych, w ramach jednej osoby prawnej – ZNP.

Po stronie Ct konta 790 ujmuje się przychody działalności i ich zwiększenia, a po stronie Dt zmniejszenia tych przychodów oraz przeniesienie ich, na dzień bilansowy, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

**Po stronie Dt konta 790 – „Przychody wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie korekt zmniejszających przychody wewnętrzne	100, 130, 245
2. Przeniesienie, na koniec roku obrotowego, przychodów wewnętrznych na wynik finansowy	860

**Po stronie Ct konta 790 – „Przychody wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Otrzymane, uzyskane przychody wewnętrzne.	100, 130, 245 310

**Ewidencja szczegółowa do konta 790**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać ustalenie przychodów działalności według ich rodzajów, zabezpieczając dane do analizy i kontroli tej działalności w zakresie określonym w instrukcji w sprawie ujednoczenia ewidencji księgowej obrotów wewnętrznych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi ZNP.

**Saldo Ct konta 790**, występujące w ciągu roku podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

### **KONTO 791 – „KOSZTY WEWNĘTRZNE”**

Konto 791 – „Koszty wewnętrzne” służy do ewidencji kosztów ponoszonych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi w ramach ZNP.

Po stronie Dt konta 791 ujmuje się koszty poszczególnych przedsięwzięć działalności ZNP ponoszone na rzecz innych jednostek organizacyjnych działających w ramach ZNP, a po stronie Ct przeniesienie na koniec roku obrotowego, kosztów wewnętrznych na konto 860 – „Wynik finansowy”.

**Po stronie Dt konta 791– „Koszty wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie kosztów wewnętrznych	245

**Po stronie Ct konta 791 – „Koszty wewnętrzne” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie kosztów wewnętrznych – na wynik finansowy	860

**Ewidencja szczegółowa do konta 791**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna umożliwiać ustalenie kosztów wewnętrznych w analogicznym zakresie jak do konta 790 – „Przychody wewnętrzne”.

**Saldo Dt konta 791**, występujące w ciągu roku, podlega przeniesieniu, na koniec roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

## **10. EWIDENCJA KSIĘGOWA FUNDUSZÓW WŁASNYCH, REZERW, FUNDUSZÓW SPECJALNYCH ORAZ WYNIKU FINANSOWEGO**

Do ewidencji księkowej funduszy własnych, funduszy specjalnych, rezerw oraz ustalania i rozliczania wyniku finansowego Związku i danej Jednostki organizacyjnej służą następujące konta księgi głównej:

- konto 800 – „Fundusz statutowy”,
- konto 801 – „Fundusz zasobowy”,
- konto 802 – „Fundusz z aktualizacji wyceny”,
- konto 803 – „Fundusz rezerwowy”,
- konto 820 – „Rozliczenie wyniku finansowego”,
- konto 840 – „Rezerwy”,
- konto 845 – „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,
- konto 850 – „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”,
- konto 851 – 859 – „Pozostałe fundusze specjalne”,
- konto 860 – „Wynik finansowy”,
- konto 870 – „Podatek dochodowy od osób prawnych”.

Konta zespołu 8 – „Fundusze własne, rezerwy, fundusze specjalne i wynik finansowy” przeznaczone są do ewidencji księkowej:

- funduszy własnych (konta: 800, 801, 802 i 803),
- funduszy specjalnych (konta: 850 – 859),
- rezerw (konto 840),
- rozliczeń międzyokresowych przychodów (konto 845),
- ustalania i rozliczania wyniku finansowego netto (konta: 870, 860 i 820).

### **KONTO 800 – „FUNDUSZ STATUTOWY”**

Konto 800 – „Fundusz statutowy” przeznaczone jest do ewidencji księkowej stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń funduszu statutowego, który jest funduszem podstawowym, tworzonym na podstawie przepisów prawa i zgodnie z postanowieniami statutu oraz przeznaczony jest na finansowanie działalności statutowej Związku.

Po stronie Ct konta 800 ujmuje się utworzenie i zwiększenia funduszu statutowego, a po stronie Dt jego zmniejszenia.

**Po stronie Dt konta 800 – „Fundusz statutowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie, celem pokrycia, straty bilansowej (nadwyżki kosztów nad przychodami), za poprzedni rok obrotowy.	820
2. Przeznaczenie, części funduszu, na pokrycie straty bilansowej działalności gospodarczej po wykorzystaniu funduszu zasobowego na ten cel	820
3. Przeznaczenie części funduszu statutowego na utworzenie lub zwiększenie funduszu rezerwowego, celem udzielenia pomocy finansowej np. wewnętrznym jednostkom samobilansującym, prowadzącym działalność statutową	803
4. Zmniejszenie funduszu z tytułu przeniesienia ujemnej różnicy z aktualizacji wyceny środków trwałych służących działalności statutowej – w momencie ich sprzedaży, likwidacji lub przekazania jako darowizny	802
5. Umorzenie „pożyczki wewnętrznej” przez ZG ZNP (księgowanie w ZG ZNP)	247

**Po stronie Ct konta 800 – „Fundusz statutowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Tworzenie funduszu według źródeł jego tworzenia określonych aktualnie obowiązującymi przepisami i statutem	100, 130, 220, 240
2. Przeznaczenie części lub całości zysku bilansowego (nadwyżki przychodów nad kosztami) na działalność statutową.	820

1	2
3. Zwiększenie funduszu z tytułu dodatniej różnicy, w wartości netto, z aktualizacji wyceny środków trwałych służących działalności statutowej, w momencie ich sprzedaży, likwidacji lub przekazania jako darowizny	802
4. Umorzenie pożyczki wewnętrznej przez ZG ZNP (księgowanie w jednostce terenowej).	247

**Ewidencja szczegółowa do konta 800**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić tytułów tworzenia funduszu statutowego i jego zwiększeń w następującym zakresie:

- Odpisy z zysku (nadwyżki przychodów nad kosztami) na działalność statutową,
- Skutki, dodatnie i ujemne, uprzedniej aktualizacji wyceny środków trwałych sprzedanych lub zlikwidowanych.
- Pozostałe

**Saldo Ct konta 800 oznacza**, w ciągu roku obrotowego i na dzień bilansowy, wartość stanu funduszu statutowego Związku (Jednostki).

### **KONTO 801 – „FUNDUSZ ZASOBOWY”**

Konto 801 – „Fundusz zasobowy” służy do ewidencji księgowej funduszu zasobowego stanowiącego własne źródło finansowania działalności gospodarczej Jednostki.

Po stronie Dt konta 801 ujmuje się zmniejszenia funduszu głównie z tytułu:

- wykorzystania funduszu na pokrycie straty bilansowej działalności gospodarczej,
- ujemnych różnic wartości netto, powstałych w wyniku aktualizacji wyceny, środków trwałych służących działalności gospodarczej – w momencie ich sprzedaży, likwidacji lub przekazania jako darowizny,
- przeznaczenie funduszu zasobowego na utworzenie lub zwiększenie funduszu rezerwowego.

Po stronie Ct konta 801 ujmuje się zwiększenia funduszu zasobowego, głównie z tytułu:

- przeznaczenia na fundusz części nadwyżki przychodów nad kosztami lub zysku bilansowego netto Jednostki, z uwzględnieniem opodatkowania części wyniku finansowego, wskutek jego podziału,



- dodatnich różnic wartości netto powstałych w wyniku aktualizacji wyceny środków trwałych służących działalności gospodarczej – w momencie ich sprzedaży, likwidacji, przekazania jako darowizny,
- pozostałych zwiększeń funduszu.

**Po stronie Dt konta 801 – „Fundusz zasobowy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Wykorzystanie funduszu zasobowego na pokrycie straty bilansowej związanej z działalnością gospodarczą	820
2. Przeznaczenie części funduszu zasobowego na utworzenie funduszu rezerwowego w celu np. udzielenia pomocy wewnętrznym jednostkom samobilansującym – prowadzącym działalność gospodarczą	803
3. Zmniejszenie funduszu z tytułu przeniesienia ujemnej różnicy z aktualizacji wyceny środków trwałych służących działalności gospodarczej – w momencie ich sprzedaży, likwidacji lub przekazania jako darowizny	802

**Po stronie Ct konta 801 – „Fundusz zasobowy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Przeznaczenie nadwyżki przychodów nad kosztami (zysku bilansowego netto działalności gospodarczej Jednostki) na zwiększenie funduszu (po równoczesnym opodatkowaniu w tej części wyniku finansowego)	820
2. Przeniesienie dodatniej różnicy wartości netto z aktualizacji wyceny środków trwałych w momencie ich sprzedaży, likwidacji lub przekazania jako darowizny	802
3. Umorzenie „pożyczki wewnętrznej” przez ZG ZNP (księgowanie w jednostce terenowej)	247

**Ewidencja szczegółowa do konta 801**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębnić źródła tworzenia i kierunków wykorzystania funduszu w następującym zakresie:

- Odpisy z nadwyżki przychodów nad kosztami (z zysku bilansowego) na fundusz,
- Skutki dodatnie uprzednich aktualizacji wyceny środków trwałych sprzedanych lub zlikwidowanych,
- Skutki ujemne uprzednich aktualizacji wyceny środków trwałych sprzedanych lub zlikwidowanych,
- Wykorzystanie funduszu na pokrycie nadwyżki kosztów nad przychodami (straty bilansowej działalności gospodarczej).

**Konto 801 wykazuje, w ciągu roku i na koniec roku obrotowego, saldo Ct** które oznacza wartość stanu funduszu zasobowego Związku (Jednostki).

### **KONTO 802 – „FUNDUSZ Z AKTUALIZACJI WYCENY”**

Konto 802 – „Fundusz z aktualizacji wyceny” przeznaczone jest do ewidencji księgowej:

- skutków aktualizacji wyceny środków trwałych w wartości różnicy netto powstałej wskutek aktualizacji przeprowadzonej według odrębnych przepisów; skutki aktualizacji wyceny powodują korektę funduszu z tytułu rozchodowania środków trwałych, uprzednio aktualizowanych, do sprzedaży, wnie-sienia jako aportu do Spółki lub likwidacji,
- odpisów aktualizujących wartość środków trwałych wskutek trwałej utraty ich wartości do wysokości wartości wynikającej z uprzedniej aktualizacji ich wyceny in plus, na podstawie odrębnych przepisów,
- dodatnich i ujemnych odpisów aktualizacyjnych długoterminowych aktywów finansowych – inwestycji,
- odpisania różnic z tytułu obniżenia cen nabycia długoterminowych aktywów finansowych do cen rynkowych jeżeli ewidencja księgowa prowadzona jest w tych cenach.

**Po stronie Dt konta 802 – „Fundusz z aktualizacji wyceny” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto Przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie ujemnej różnicy z aktualizacji wyceny wartości początkowej środków trwałych	010
2. Ujęcie skutków aktualizacji wyceny środków trwałych w zakresie dotyczącym aktualizacji (zwiększenia) dotychczasowego ich umorzenia	070

1	2
3. Przeniesienie dodatniej różnicy z aktualizacji wyceny środków trwałych, uprzednio aktualizowanych, rozchodowanych do sprzedaży, wniesienia jako aport do Spółki lub likwidacji Ct konto 760, jeżeli wynika to z odrębnych przepisów	konta: 800, 801 odpowiednio
4. Ujęcie odpisów aktualizujących wartość początkową środków trwałych utraconą wskutek zmiany technologii produkcji, wycofania z użytkowania, likwidacji – do wysokości wartości wynikającej z uprzedniej aktualizacji	070
5. Ujęcie kwoty obniżenia wartości długoterminowych aktywów finansowych – inwestycji uprzednio aktualizowanych in plus – wycenionych na dzień bilansowy po średnim kursie giełdowym lub NBP – do wysokości odpisów odniesionych uprzednio na fundusz z aktualizacji	079
6. Ujęcie różnic z tytułu uprzedniego podwyższenia długoterminowych aktywów finansowych do cen rynkowych – w sytuacji ich sprzedaży, w celu doprowadzenia ich wartości do cen nabycia	079

**Po stronie Ct konta 802 – „Fundusz z aktualizacji wyceny” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie dodatniej różnicy z aktualizacji wyceny wartości początkowej środków trwałych	010
2. Ujęcie skutków aktualizacji środków trwałych w zakresie dotyczącym aktualizacji (zmniejszenia) dotychczasowego ich umorzenia	070
3. Ujęcie kwoty wzrostu wartości długoterminowych aktywów finansowych – inwestycji, wycenianych w cenach rynkowych, także tych których wartość uprzednio obniżono – w części powyżej kwoty przeniesionej uprzednio w koszty finansowe	079

1	2
4. Przeniesienie, ewentualnej ujemnej różnicy z aktualizacji wyceny środków trwałych uprzednio aktualizowanych, rozchodowanych do sprzedaży, wniesienia jako raport do Spółki lub do likwidacji – Dt konto 761 jeżeli wynika to z odrębnych przepisów	konta: 800, 801 odpowiednio

Ewidencja szczegółowa do konta 802, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić ustalenie stanu funduszu z aktualizacji wyceny środków trwałych z wyodrębnieniem działalności statutowej i gospodarczej oraz jego zwiększeń i zmniejszeń według rodzajów powyższych działalności i tytułów.

**Konto 802 wykazuje saldo Ct**, które oznacza wartość funduszu z aktualizacji wyceny środków trwałych.

### **KONTO 803 – „FUNDUSZ REZERWOWY”**

Konto 803 – „Fundusz rezerwowy” służy do ewidencji księgowej stanu i zmian funduszu rezerwowego tworzonego i wykorzystywanego na różne cele związane z działalnością statutową i gospodarczą ZNP.

Po stronie Dt konta 803 ujmuje się wykorzystanie funduszu rezerwowego zgodnie z jego przeznaczeniem.

Po stronie Ct konta 803 ujmuje się tworzenie i zwiększenie wartości funduszu rezerwowego.

**Po stronie Dt konta 803 – „Fundusz rezerwowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie decyzji Zarządu Związku o przyznaniu środków z funduszu rezerwowego na finansowanie: celów działalności statutowej i gospodarczej wyodrębnionych jednostek organizacyjnych samobilansujących, zasilanych z funduszu	)  245 <sup>*)</sup>
2. Zmniejszenie funduszu rezerwowego z części wyniku finansowego odpowiadającej wykorzystaniu funduszu rezerwowego zgodnie z jego przeznaczeniem	820

**Po stronie Ct konta 803 – „Fundusz rezerwowy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Dokonanie odpisów i przeniesienie części funduszu statutowego lub (i) zasobowego na utworzenie lub zwiększenie funduszu rezerwowego	800, 801
2. Utworzenie funduszu rezerwowego z zysku	820

**Ewidencja szczegółowa do konta 803**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna wyodrębniać poszczególne pozostałe fundusze rezerwowe jeżeli utworzone były na odrębne cele oraz źródła ich tworzenia i kierunki wykorzystania.

**Konto 803 wykazuje saldo po stronie Ct**, które oznacza wartość funduszu rezerwowego (pozostałych funduszy rezerwowych).

### **KONTO 820 – „ROZLICZENIE WYNIKU FINANSOWEGO”**

Konto 820 – „Rozliczenie wyniku finansowego” służy do ewidencji księgowej rozliczenia wyniku finansowego brutto (netto) Związku za poprzedni rok obrotowy lub lata poprzednie.

Na koncie 820 ujmuje się, na dzień zatwierdzenia sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy, przeniesienie wyniku finansowego netto Związku – nadwyżki przychodów nad kosztami lub kosztów nad przychodami (zysku lub straty netto) z konta 860 – „Wynik finansowy”, gdzie został ustalony – do rozliczenia.

Równocześnie na koncie tym ujmuje się:

- po stronie Dt, w korespondencji z innymi kontami, podział i przeniesienie zysku bilansowego brutto (netto) – nadwyżki bilansowej przychodów nad kosztami,
- po stronie Ct, w korespondencji z odpowiednimi kontami, pokrycie straty bilansowej brutto (netto) – nadwyżki kosztów nad przychodami.

W przypadku nie dokonania podziału zysku bilansowego lub nie pokrycia straty bilansowej, za poprzedni rok obrotowy lub lata poprzednie – wynik finansowy brutto (netto) pozostaje do rozliczenia na tym koncie.

**Po stronie Dt konta 820 – „Rozliczenie wyniku finansowego” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto Przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie straty bilansowej brutto (netto) – nadwyżki kosztów działalności nad przychodami, za poprzedni rok obrotowy do pokrycia (rozliczenia)	860
2. Przeznaczenie, uchwałą Zarządu Głównego Związku, zysku bilansowego brutto (netto) – nadwyżki przychodów nad kosztami, za poprzedni rok obrotowy na następujące cele:	
a) podwyższenie funduszu statutowego	800
b) utworzenie lub zwiększenie funduszu zasobowego (po równoczesnym opodatkowaniu)	801
c) podwyższenie funduszu rezerwowego	803
3. Ujęcie skutków finansowych błędów podstawowych, popełnionych w latach poprzednich, powodujących zmniejszenie zysku bilansowego lub zwiększenie straty bilansowej za lata poprzednie – do rozliczenia z funduszem własnym w/g wybranych zapisów	220, 250, 600, 640, 641 840

**Po stronie Ct konta 820 – „Rozliczenie wyniku finansowego” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie zysku bilansowego brutto (netto) – nadwyżki przychodów nad kosztami, za poprzedni rok obrotowy, do rozliczenia	860
2. Dokonanie pokrycia straty bilansowej brutto (netto) – nadwyżki kosztów działalności nad przychodami za poprzedni rok obrotowy:	
a) z funduszu statutowego	800
b) z funduszu zasobowego	801
c) z funduszu rezerwowego	803
3. Ujęcie skutków finansowych błędów podstawowych, popełnionych w latach poprzednich, powodujących zwiększenie zysku bilansowego lub zmniejszenie straty bilansowej za lata poprzednie – do rozliczenia z funduszem własnym w/g wybranych zapisów	220, 250, 600, 640, 641, 840

**Ewidencja szczegółowa do konta 820, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), jest zbędna ze względu na jednorazowy charakter powyższych operacji.**

**Konto 820 może wykazywać saldo:**

- Dt, które oznacza nie pokrytą (e) stratę (y) bilansową (e) brutto (netto) – nadwyżkę kosztów nad przychodami za poprzedni (e) rok (lata) obrotowy(e) lub saldo
- Ct, które oznacza nie podzielony (e) zysk (i) – nadwyżkę przychodów nad kosztami za poprzedni (e) rok (lata) obrotowy (e).

### **KONTO 840 – „REZERWY”**

Konto 840 – „Rezerwy” służy do ewidencji księgowej rezerw tworzonych w szczególności na:

- straty pewne i prawdopodobne,
- przyszłe, dające się wiarygodnie oszacować zobowiązania powodowane restrukturyzacją.

**Po stronie Dt konta 840 – „Rezerwy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Rozwiązanie niewykorzystanej rezerwy wskutek ustania przyczyny z powodu której ją utworzono	760, 750, 770
2. Zmniejszenie uprzednio utworzonych rezerw w związku z powstaniem zobowiązań na które je utworzono	201, 230, 240

**Po stronie Ct konta 840 – „Rezerwy” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Utworzenie rezerw na pewne lub prawdopodobne przyszłe zobowiązania spowodowane głównie stratami z transakcji w toku ich realizacji, w szczególności z tytułu udzielonych gwarancji lub poręczeń spłaty kredytów i pożyczek albo skutków finansowych toczącego się postępowania sądowego – których kwoty da się wiarygodnie oszacować – odpowiednio	761, 751, 771

1	2
2. Utworzenie rezerwy na przyszłe zobowiązania spowodowane restrukturyzacją w oparciu o plan restrukturyzacji pozwalający na wiarygodne oszacowanie przyszłych zobowiązań	761 (771)

**Ewidencja szczegółowa do konta 840**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie poszczególnych tytułów rezerw oraz sposobu ich tworzenia i rozwiązania (wykorzystania).

**Konto 840 wykazuje saldo Ct**, które oznacza wartość utworzonych, nie rozwiązanych dotychczas rezerw.

### **KONTO 845 – „ROZLICZENIA MIĘDZYOKRESOWE PRZYCHODÓW”**

Konto 845 – „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” służy do ewidencji księgowej rozliczeń międzyokresowych przychodów podlegających rozliczaniu w czasie.

**Po stronie Dt konta 845 – „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Przeniesienie otrzymanych uprzednio z góry przedpłat lub należności na przychody bieżącego okresu sprawozdawczego	700, 720, 730, 750, 760, 770
2. Przeniesienie, do rozliczenia, podatku VAT należnego wynikającego z faktur wystawionych na otrzymane zaliczki lub przedpłaty	222
3. Dokonywanie bieżących odpisów, w okresach sprawozdawczych, ujemnej wartości firmy	760
4. Odpisanie umorzonych zobowiązań po wykonaniu postanowień postępowania układowego, ugodowego (naprawczego), ugody z bankiem	760 (770)
5. Przeniesienie kwot stanowiących równowartość odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i kosztów prac rozwojowych sfinansowanych z dotacji, subwencji, dopłat i refundacji, ujętych uprzednio po stronie Ct konta 845	760



1	2
6. Przeniesienie kwot stanowiących równowartość odpisów amortyzacyjnych od otrzymanych nieodpłatnie środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie	760
7. Ujęcie, ustalonych na dzień bilansowy, przychodów z tytułu częściowego wykonania usług długotrwałych w tym budowlanych	700
8. Ujęcie, przychodów z tytułu rozliczenia projektów długotrwałych działalności statutowej	720

**Po stronie Ct konta 845 – „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto przeciwstawne</b>
1	2
1. Ujęcie przychodów podlegających rozliczaniu w czasie z tytułu uzyskanych wpłat za świadczenia, które zostaną wykonane w przyszłych okresach sprawozdawczych	100, 101, 130, 131
2. Ujęcie faktur VAT wystawionych z tytułu otrzymanych zaliczek, zadatków i przedpłat, na poczet przyszłych dostaw i usług lub faktur handlowych wystawianych odbiorcom zagranicznym za dostawy, które nie przekroczyły granicy	200, 230, 240
3. Zarachowanie należnych kar umownych, kwot podwyższających należności oraz roszczeń objętych odpisami aktualizującymi należności	200, 230, 240, 244, 250
4. Ujęcie, przewidzianych do umorzenia, zobowiązań do czasu uznania postanowień postępowania: układowego, naprawczego lub ugodowego za zakończone	201, 240
5. Ujęcie, nie rozliczonej, ujemnej wartości firmy	odpowiednie konta zespołu: 0, 3, 5 i 6
6. Ujęcie dotacji i subwencji w tym dopłat i refundacji środków własnych do realizacji środków trwałych w budowie oraz kosztów prac rozwojowych – jeżeli według odrębnych przepisów nie zwiększają wartości funduszu statutowego Związku – odpowiednio	130, 220, 240, 149

1	2
7. Otrzymanie nieodpłatne w tym darowizny środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych w budowie	010, 020, 080

**Ewidencja szczegółowa do konta 845**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej, (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna stwarzać możliwość wyodrębnienia poszczególnych tytułów rozliczeń międzyokresowych przychodów zapewniając prawidłowe ich zaliczanie do odpowiednich okresów sprawozdawczych.

**Saldo Ct konta 845** wyraża wartość przychodów Związku (Jednostki) podlegających rozliczeniom w czasie.

### **KONTO 850 – „ZAKŁADOWY FUNDUSZ ŚWIADCZEŃ SOCJALNYCH”**

Konto 850 – „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” służy do ewidencji księgowej operacji związanych z tworzeniem i wykorzystaniem zakładowego funduszu świadczeń socjalnych Związku (Jednostki); zasady tworzenia i wykorzystania zakładowego funduszu świadczeń socjalnych reguluje odrębna ustawa<sup>\*)</sup> oraz zakładowy regulamin tworzenia i wykorzystania Z.F.Ś.S.

**Po stronie Dt konta 850 – „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych” ujemuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie faktur za usługi obce obciążające bezpośrednio Z.F.Ś.S. (w wartości netto – bez VAT lub z VAT – w zależności od rodzaju zakupu)	240
2. Wypłaty świadczeń i zapomóg – bezzwrotnych pracownikom	100, 130, 149
3. Umorzenie pożyczek mieszkaniowych	249
4. Przeznaczenie środków funduszu na budowę lub zakupu środków trwałych	845
5. Pokrycie kosztów utrzymania własnych obiektów socjalnych lub rehabilitacyjnych	760

<sup>\*)</sup> Ustawa z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. nr 43 z późniejszymi zmianami).

**Po stronie Ct konta 850 – „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto przeciwstawne
1	2
1. Ujęcie odpisów na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych obciążających operacyjną działalność statutową i gospodarczą	406
2. Otrzymanie darowizn od osób fizycznych lub prawnych na Z.F.Ś.S.	100, 130, 149
3. Ujęcie wpłat lub obciążeń z tytułu częściowej lub pełnej odpłatności za świadczenia zakładowej działalności socjalnej:	
a) pracowników (według faktur VAT)	100, 234
b) innych osób fizycznych lub prawnych (według faktur VAT)	100, 240
4. Ustalenie i przeniesienie przychodów ze sprzedaży środków trwałych służących działalności socjalnej Związku (Jednostki)	761
5. Oprocentowanie pożyczek mieszkaniowych z Z.F. Ś.S.	249
6. Naliczenie przez bank odsetek od środków na rachunku bankowym Z.F.Ś.S.	149

**Ewidencja szczegółowa do konta 850**, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna zapewnić ustalenie źródeł tworzenia i kierunków wykorzystania Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych; w związku z nie zmniejszaniem funduszu z tytułu udzielonych pożyczek mieszkaniowych ewidencja szczegółowa do konta 249 – „Rozrachunki z tytułu pożyczek z Z.F.Ś.S.” stanowi uzupełnienie ewidencji szczegółowej do konta 850.

**Saldo Ct konta 850 oznacza** wartość aktualnego stanu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych Związku (Jednostki).

### **KONTA 851 – 859 – „POZOSTAŁE FUNDUSZE SPECJALNE”**

Konta 851 – 859 – „Pozostałe fundusze specjalne” służą do ewidencji księgowej pozostałych funduszy specjalnych Związku tworzonych uprzednio w szczególności ze środków działalności statutowej Związku oraz przeznaczonych na finansowanie zadań specjalnych tej działalności.

Po stronie Dt kont 851 – 859 ujmuje się wykorzystanie funduszków specjalnych na finansowanie i realizowanie z nich zadań specjalnych.

Po stronie Ct kont 851 – 859 ujmuje się tworzenie funduszków specjalnych.

Fundusze specjalne mogą być tworzone wyłącznie na podstawie przepisów prawa powszechnego. Zasady ich tworzenia i wykorzystania i związane z nimi księgowania wynikać mogą wyłącznie z postanowień przepisów odrębnych, ale powszechnie obowiązujących. Władze jednostki organizacyjnej nie powinny tworzyć funduszków specjalnych na podstawie wyłącznie własnych uchwał.

### **KONTO 860 – „WYNIK FINANSOWY”**

Konto 860 – „Wynik finansowy” przeznaczone jest do ustalenia, metodą księgową, wyniku finansowego brutto (netto). W tym celu powinno się dokonać, na koniec roku obrotowego lub na inny dzień bilansowy, odpowiednich księgowania w tym zakresie.

W sytuacji sporządzania kalkulacyjnego rachunku zysków i strat przyjętego przez Jednostkę, wystąpią następujące księgowania po stronie Dt i Ct konta 860 związane z ustaleniem i przeniesieniem, do rozliczenia, wyniku bilansowego netto za rok obrotowy.

**Po stronie Dt konta 860 – „Wynik finansowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto Przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie, na dzień bilansowy, kosztu własnego sprzedanych:	
a) produktów i usług	701
b) kosztów handlowych	500
2. Przeniesienie, na dzień bilansowy, kosztów operacyjnej działalności statutowej – rozliczonej	721 (520, 525)
3. Przeniesienie, na dzień bilansowy, wartości sprzedanych towarów i materiałów w cenach zakupu (nabycia)	731
4. Przeniesienie, na dzień bilansowy, kosztów ogólnoadministracyjnych o charakterze kosztów stałych w tym ogólnoadministracyjnych (działalności statutowej), nie rozliczonych, w koszty własne sprzedanych produktów, usług i koszty działalności handlowej oraz w koszty operacyjnej działalności statutowej	550

1	2
5. Przeniesienie na dzień bilansowy, kosztów finansowych związanych pośrednio z działalnością statutową i gospodarczą	751
6. Przeniesienie, na dzień bilansowy, pozostałych kosztów operacyjnych związanych pośrednio z działalnością statutową i gospodarczą	761
7. Przeniesienie naliczonego, w ciągu roku obrotowego, podatku dochodowego od osób prawnych	870
8. Przeniesienie, pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego Związku, zysku bilansowego brutto (netto) – nadwyżki przychodów nad kosztami za poprzedni rok obrotowy – do rozliczenia – po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i wyniku bilansowego Związku	820

**Po stronie Ct konta 860 – „Wynik finansowy” ujmuje się w szczególności:**

<b>Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych</b>	<b>Konto Przeciwstawne</b>
1	2
1. Przeniesienie, na dzień bilansowy, przychodów ze sprzedaży produktów i usług	700
2. Przeniesienie, na dzień bilansowy, przychodów operacyjnej działalności statutowej	720
3. Przeniesienie, na dzień bilansowy, przychodów ze sprzedaży towarów i materiałów	730
4. Przeniesienie, na dzień bilansowy, przychodów finansowych związanych pośrednio z działalnością statutową i gospodarczą	750
5. Przeniesienie, na dzień bilansowy, pozostałych przychodów operacyjnych związanych pośrednio z działalnością statutową i gospodarczą	760
6. Przeniesienie, pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego, straty bilansowej brutto (netto) – nadwyżki kosztów nad przychodami działalności statutowej, za poprzedni rok obrotowy do pokrycia, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego i wyniku finansowego bilansowego Związku	820

**Ewidencja szczegółowa do konta 860 jest zbędna ze względu na jednorazowe ustalanie i rozliczanie wyniku finansowego za dany rok obrotowy.**

**Saldo konta 860 wykazuje, na dzień bilansowy, łączny wynik finansowy – bilansowy brutto – netto działalności statutowej i gospodarczej Związku za dany rok obrotowy. Saldo Dt oznacza stratę bilansową brutto (netto) – nadwyżkę kosztów nad przychodami, a saldo Ct oznacza zysk bilansowy brutto (netto) – nadwyżkę przychodów nad kosztami.**

### **KONTO 870 – „PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB PRAWNYCH”**

Konto 870 – „Podatek dochodowy od osób prawnych” służy do ewidencji księgowej deklarowanych miesięcznych zaliczek oraz rocznego rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych Związku (Jednostki) jeżeli podatek ten zostanie naliczony.

**Po stronie Dt konta 870 – „Podatek dochodowy od osób prawnych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Naliczenie podatku dochodowego według okresów sprawozdawczych i rozliczenia końcowego w/g deklaracji	220 (224)

**Po stronie Ct konta 870 – „Podatek dochodowy od osób prawnych” ujmuje się w szczególności:**

Wyszczególnienie i treść zdarzeń (operacji) gospodarczych	Konto Przeciwstawne
1	2
1. Zmniejszenie naliczeń podatku dochodowego z tytułu korekt naliczeń lub umorzeń	220 (224)

**Ewidencja szczegółowa do konta 870, prowadzona w pomocniczej księdze rachunkowej (w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową), powinna pozwalać na wyodrębnienie podatku dochodowego od osób prawnych według poszczególnych naliczeń.**

**Saldo Dt konta 870 oznacza**, w ciągu roku obrotowego, ewentualną kwotę naliczonego podatku dochodowego od osób prawnych i podlega przeniesieniu, pod datą ostatniego dnia roku obrotowego, na konto 860 – „Wynik finansowy”.

## II. W Y K A Z

### KSIĄG RACHUNKOWYCH (ZBIORÓW TWORZĄCYCH KSIĘGI RACHUNKOWE NA KOMPUTEROWYCH NOŚNIKACH DANYCH

Na podstawie postanowień art. 10, ust. 1, pkt 3b) oraz art. 13 i 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości ustala się niniejszym, dla Związku i wszystkich jednostek organizacyjnych, wykaz ksiąg rachunkowych (zbiorów tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych), które powinny być prowadzone w szczególności w sposób zgodny z postanowieniami art. 11, 12, 14, 15, 16, 18 i 19 ustawy.

**A. Dziennik i konta księgi głównej** powinny być prowadzone według poszczególnych rejestrów (zbiorów) tworzących ewidencję syntetyczną z wyodrębnieniem tematów podlegających ewidencji księgowej przy użyciu komputerów, ujmowanych równocześnie w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe.

Poszczególne zbiory (tematycznie prowadzone rejestry) powinny spełniać, wymagane postanowieniami ustawy o rachunkowości – warunki (cechy) odnoszące się zarówno do dziennika jak i księgi głównej. Program komputerowy, stosowany w Związku i jednostkach organizacyjnych, powinien zabezpieczać powiązanie poszczególnych rejestrów (zbiorów tworzących księgi rachunkowe) w jedną całość odzwierciedlającą dziennik i księgę główną. Ewidencja księgowa na kontach księgi głównej powinna, we wszystkich przypadkach, spełniać wymogi zasady podwójnego księgowania.

Poszczególne rejestry (zbiory tworzące księgi rachunkowe) powinny być prowadzone chronologicznie i systematycznie zarówno w tradycyjnej formie jak i przy użyciu komputerów.

Dziennik i księga główna, zestawione zbiorczo, powinny spełniać wymogi postanowień ustawy o rachunkowości w sprawie obowiązku chronologicznego i systematycznego prowadzenia ewidencji księgowej przy zastosowaniu odpowiedniej techniki jej prowadzenia oraz sumowania operacji gospodarczych, w ciągu okresu sprawozdawczego i na koniec tego okresu – przez zestawienie dzienników i ksiąg głównych – częściowych w jedną całość, odzwierciedlającą obroty i salda za ostatni okres sprawozdawczy (miesiąc) oraz od po-



czątku roku obrotowego, z uwzględnieniem sald początkowych (z bilansu otwarcia).

**B. Księgi pomocnicze (zbiory tworzące pomocnicze księgi rachunkowe – ewidencję szczegółową prowadzoną na komputerowych nośnikach danych) powinny być prowadzone w następującym zakresie.**

**1. Ewidencja szczegółowa środków trwałych** powinna być prowadzona do konta **010 – „Środki trwale”** w powiązaniu z odpisami umorzeniowymi (amortyzacyjnymi) i aktualizacyjnymi, ujmowanymi na koncie **070 – „Umorzenia środków trwałych”**:

- a) w tradycyjnych księgach inwentarzowych zakładanych na okres wieloletni, prowadzonych w miejscach eksploatacji środków trwałych (odpowiednich komórkach organizacyjnych),
- b) według zbiorów tworzących pomocnicze księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych, prowadzonych na bieżąco, spełniających wymogi imiennych kart służących do ewidencji poszczególnych środków trwałych o wartości jednostkowej – początkowej pojedynczych obiektów powyżej 1.000,00 zł,
- c) według zbiorów tworzących pomocnicze księgi rachunkowe, prowadzonych na bieżąco w sposób zbiorczy, w odniesieniu do składników aktywów takich samych, o wartości początkowej poszczególnych składników do 1.000,00 zł włącznie..

**2. Ewidencja szczegółowa wartości niematerialnych i prawnych** powinna być prowadzona do konta **020 – „Wartości niematerialne i prawne”** w analogiczny sposób jak do środków trwałych w zakresie ustalonym w pkt. B. 1 a) i b) niniejszego wykazu w powiązaniu z odpisami umorzeniowymi (amortyzacyjnymi) i aktualizującymi ujmowanymi na koncie **075 – „Umorzenia wartości niematerialnych i prawnych”**.

**3. Ewidencja szczegółowa długoterminowych aktywów finansowych (inwestycji)** powinna być prowadzona do konta **030 – „Długoterminowe aktywa finansowe (inwestycje)”** w sposób analogiczny jak środków trwałych (z pominięciem, nie występujących, odpisów amortyzacyjnych – umorzeniowych) z wyjątkiem amortyzacji (umorzeń) inwestycji w nieruchomości i prawa majątkowe w zakresie ustalonym w pkt. B. 1. a), b) niniejszego wykazu lecz w powiązaniu z odpisami aktualizującymi długoterminowe aktywa fi-

nansowe ewidencjonowanymi na koncie **079 – „Odpisy aktualizacyjne i umorzeniowe długoterminowych aktywów finansowych”**.

- 4. Ewidencja szczegółowa środków trwałych w budowie** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową do konta **080 – „Środki trwałe w budowie”** z wyodrębnieniem poszczególnych zadań – przedsięwzięć budowlanych oraz z podziałem kosztów budów według ich rodzajów i równolegle na koszty:
  - a) bezpośrednio związane z daną budową środka trwałego,
  - b) wspólne środków trwałych w budowie.
- 5. Ewidencja pozabilansowa – szczegółowa składników środków trwałych na kontach: 090, 091, 092, 094** powinna być prowadzona w miarę potrzeb. w odniesieniu do dzierzawionych i innych obcych środków trwałych według poszczególnych tytułów (obiektów) i ich wartości początkowej.
- 6. Ewidencja szczegółowa środków pieniężnych w kasie do konta 100 – „Kasa” i konta 101 – „Kasa walut obcych”** powinna być prowadzona w raportach kasowych przy użyciu komputera; sposób prowadzenia raportów kasowych od strony merytorycznej powinien być podobny do tradycyjnej formy tego zbioru tworzącego pomocniczą księgę rachunkową.
- 7. Ewidencja szczegółowa środków pieniężnych na rachunkach rozliczeniowych do konta 130 – „Rachunek rozliczeniowy” i konta 131 – „Rachunki w walutach obcych”** powinna być prowadzona w zbiorach spełniających cechy pomocniczych ksiąg rachunkowych według poszczególnych rachunków bankowych oraz walut obcych.
- 8. Ewidencja szczegółowa do konta 132 – „Rachunki lokat bankowych”** powinna być prowadzona w zbiorach spełniających cechy pomocniczych ksiąg rachunkowych według poszczególnych lokat terminowych na danym rachunku bankowym.
- 9. Ewidencja szczegółowa do konta 140 – „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inwestycje”** powinna być prowadzona w zbiorze spełniającym cechy pomocniczej księgi rachunkowej według poszczególnych rodzajów tych aktywów.

- 10. Ewidencja szczegółowa do konta 145 – „Środki pieniężne w drodze”** powinna być prowadzona w zbiorze spełniającym cechy pomocniczej księgi rachunkowej według poszczególnych operacji oraz kas i rachunków bankowych.
- 11. Ewidencja szczegółowa rozrachunków z odbiorcami i dostawcami oraz pozostałych rozrachunków** (do kont: **200, 201, i 240**) powinna być prowadzona w zbiorach zawierających cechy pomocniczych ksiąg rachunkowych do poszczególnych kont księgi głównej według ustalonych odbiorców i dostawców, z uwzględnieniem obrotów i sald na imiennych kontach szczegółowych; w odniesieniu do dostawców zagranicznych obowiązuje, w ewidencji szczegółowej, wykazanie obrotów i sald w złotych polskich i równoległe w walutach obcych.
- 12. Ewidencja szczegółowa do konta 220 – „Rozrachunki publiczno-prawne”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową z podziałem na konta szczegółowe poszczególnych urzędów skarbowych, urzędów terenowych, instytucji publiczno – prawnych, GUC i ZUS, oraz z uwzględnieniem obrotów i sald na imiennych kontach szczegółowych według poszczególnych tytułów rozliczeń (podatków, opłat, obciążeń i świadczeń).
- 13. Rejestry zakupu stanowią pomocnicze księgi rachunkowe i ewidencję szczegółową do konta 221 – „Rozliczenie VAT naliczonego”;** rejestry te powinny spełniać wymagania postanowień ustawy o VAT.
- 14. Rejestry sprzedaży stanowią pomocnicze księgi rachunkowe i ewidencję szczegółową do konta 222 – „Rozliczenie VAT należnego” oraz kont służących do ewidencji księgowej sprzedaży i odsprzedaży to jest kont: 700, 730 i 760.**
- 15. Ewidencja szczegółowa do konta 224 – „Rozrachunki wewnętrzne podatków”**, prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, powinna ujmować rozliczenia wyodrębnionych jednostek organizacyjnych za poszczególne miesiące z ZG Związku – podatnikiem VAT, w zakresie rozliczeń podatku VAT..
- 16. Imienne karty wynagrodzeń pracowników powinny stanowić zbiór tworzący pomocniczą księgę rachunkową do konta 230 – „Rozrachunki z**

**pracownikami z tytułu wynagrodzeń**”; imienne karty wynagrodzeń pracowników, stanowiące ich konta szczegółowe, powinny być prowadzone według składników wynagrodzeń istotnych co do celu ich obliczenia oraz ustalania świadczeń z tytułu ubezpieczeń społecznych i podatku dochodowego od osób fizycznych.

- 17. Ewidencja szczegółowa do konta 234 – „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, pozwalającym na wyodrębnienie wszelkich rozliczeń z pracownikami poza rozliczeniami z tytułu wynagrodzeń oraz równocześnie według tytułów tych rozrachunków.
- 18. Ewidencja szczegółowa do konta 235 – „Rozliczenie niedoborów i szkód”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową pozwalającą na ujęcie poszczególnych niedoborów i szkód według ich rodzajów oraz osób odpowiedzialnych za powierzone im składniki aktywów.
- 19. Ewidencja szczegółowa do konta 236 – „Rozliczenie nadwyżek”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową pozwalającą na ujęcie poszczególnych nadwyżek według ich rodzajów.
- 20. Ewidencja szczegółowa do konta 244 – „Roszczenia sporne”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową pozwalającą na wyodrębnienie poszczególnych roszczeń spornych według podmiotów i tytułów.
- 21. Ewidencja szczegółowa do konta 245 – „Rozrachunki wewnętrzne”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową z wyodrębnieniem tych rozrachunków według ich tytułów oraz wyodrębnionych jednostek samobilansujących lub działających na zasadach rozrachunku wewnętrznego okręgów, oddziałów, ośrodków i innych jednostek organizacyjnych.
- 22. Ewidencja szczegółowa do konta 249 – „Rozrachunki z tytułu pożyczek z Z.F.Ś.S.”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową, pozwalającym na wyodrębnienie poszczególnych po-

zyczek udzielonych, według pożyczkobiorców z uwzględnieniem terminów zapłaty.

- 23. Ewidencja szczegółowa do konta 250 – „Odpisy aktualizacyjne rozrachunków”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową według dokonywanych odpisów aktualizujących poszczególne rodzaje należności.
- 24. Ewidencja szczegółowa do konta 310 – „Materiały”, konta 311 Materiały w magazynie technicznym i konta 330 – „Towary”** powinna być prowadzona w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe, ilościowo – wartościowe ujmujących materiały i towary w rzeczywistych cenach zakupu (nabycia) poszczególnych rodzajów materiałów i towarów oraz według miejsc ich składowania, z wyodrębnieniem przychodów, rozchodów i stanów zapasów. Natomiast ewidencja szczegółowa do kont: **340 i 343** powinna ujmować odpisy aktualizujące materiały i towary, według rodzajów tych zapasów oraz ich rozliczenia według rozchodów skutków finansowych aktualizacji wyceny tych zapasów.
- 25. Ewidencja szczegółowa kosztów według ich rodzajów do następujących kont księgi głównej: 400, 401, 402, 403, 404, 405 406, 407, 408, 409 i 410** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową kosztów rodzajowych, z dalszym wewnętrznym ich podziałem na szczegółowe rodzaje kosztów niezbędnym do podejmowania decyzji gospodarczych i finansowych oraz do sporządzania sprawozdań finansowych i rozliczeń podatkowych.
- 26. Ewidencja szczegółowa do ujmowania kosztów według typów działalności – na następujących kontach księgi głównej: 500, 510, 520, 525, 550 i 580** powinna być prowadzona w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe do poszczególnych kont księgi głównej w przekrojach kosztów niezbędnych do kalkulacji kosztów wytworzenia produktów i usług oraz przedsięwzięć działalności statutowej, przydatnych do podejmowania decyzji związanych z zarządzaniem kosztami według miejsc ich powstawania, w szczególności ewidencja szczegółowa do konta 525 powinna być prowadzona z uwzględnieniem wymogów poszczególnych

dotacji z dopasowaniem ewidencji szczegółowej do budżetu danego projektu.

- 27. Ewidencja szczegółowa produktów do konta 600 – „Produkty”** powinna być prowadzona w zbiorze tworzącym pomocniczą księgę rachunkową według rodzajów produktów w rzeczywistych kosztach ich wytworzenia. Natomiast ewidencja szczegółowa do konta **620** powinna ujmować odpisy aktualizujące wartość produktów według rodzajów tych zapasów oraz ich rozliczenie według rozchodów – stanowiących skutki finansowe aktualizacji wyceny produktów.
- 28. Ewidencja szczegółowa do kont: 640, 641 i 642** powinna być prowadzona w zbiorach tworzących pomocnicze księgi rachunkowe do poszczególnych kont z wyodrębnieniem wewnętrznym tytułów rozliczeń międzyokresowych kosztów czynnych bądź biernych oraz pozostałych rozliczeń międzyokresowych ujmowanych na danym koncie.
- 29. Rejestry sprzedaży produktów i usług, tworzące pomocnicze księgi rachunkowe do konta 700 oraz konta 222,** powinny być prowadzone według wymogów przepisów dotyczących VAT, to jest według ustalonej tam struktury sprzedaży, miejsc jej wykonywania i stawek podatku VAT z równoczesnym podziałem na sprzedaż krajową, dostawy do krajów UE i eksport.
- 30. Rejestry sprzedaży towarów i materiałów, tworzące pomocnicze księgi rachunkowe do kont 731 i 222,** powinny być prowadzone według wymogów przepisów o VAT, to jest według ustalonych w tych przepisach: struktury sprzedaży, miejsc jej wykonywania i stawek podatku VAT z równoczesnym podziałem na sprzedaż krajową, dostawy do krajów UE i eksport.
- 31. Rejestr, tworzący pomocniczą księgę rachunkową do konta 750 – „Przychody finansowe”,** powinien być prowadzony według rodzajów przychodów finansowych.
- 32. Rejestr, tworzący pomocniczą księgę rachunkową do konta 751 – „Koszty finansowe”,** powinien być prowadzony według rodzajów kosztów finansowych.
- 33. Rejestr, tworzący pomocniczą księgę rachunkową do konta 760 – „Pozostałe przychody operacyjne” i konta 222,** powinien być prowadzony

według podziału na rodzaje tych przychodów z uwzględnieniem wymogów przepisów ustawy VAT.

- 34. Rejestr, tworzący pomocniczą księgę rachunkową do konta 761 – „Pozostałe koszty operacyjne”,** powinien być prowadzony według rodzajów tych kosztów.
- 35. Ewidencja szczegółowa do konta 840 – „Rezerwy”** powinna stanowić zbiór spełniający wymogi pomocniczej księgi rachunkowej, zapewniający identyfikację rezerw według ich klasyfikacji ustawowej oraz tytułów ich tworzenia i sposobów rozwiązania.
- 36. Ewidencja szczegółowa do konta 845 – „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”,** powinna stanowić zbiór spełniający wymogi pomocniczej księgi rachunkowej, zapewniający identyfikację rozliczeń międzyokresowych przychodów według ich klasyfikacji ustawowej oraz tytułów ich powstania i sposobów rozliczania.
- 37. Ewidencja szczegółowa do konta 850 – „Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych”** powinna stanowić zbiór spełniający wymogi pomocniczej księgi rachunkowej, zapewniający ewidencje księgową funduszu według źródeł jego tworzenia i kierunków wykorzystania.

**C. Wykaz aktywów i pasywów – inwentarz,** powinien być sporządzany według zasad i terminów ustalonych postanowieniami ustawy o rachunkowości (rozdziału 2 i 3 ustawy); zgodnie z postanowieniami art. 19 ustawy o rachunkowości rolę inwentarza, w jednostkach kontynuujących działalność gospodarczą, prowadzących rachunkowość według ustawy, spełnia, na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienie sald kont ksiąg pomocniczych; zestawienie to powinno być uzupełnione inwentarzem, w zakresie sporządzanym metodami inwentaryzacji w danym roku obrotowym, na dzień bilansowy

**D. Zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych, do poszczególnych kont księgi głównej,** powinny być sporządzane zgodnie z postanowieniami art. 18 ustawy o rachunkowości.

### III. CHARAKTERYSTYKA SYSTEMU PRZETWARZANIA DANYCH (wzór)

1. Wykaz programów komputerowych dopuszczonych do stosowania w systemie przetwarzania danych .....  
(nazwa jednostki organizacyjnej)

Dopuszcza się do stosowania w Jednostce z dniem ..... 2016... roku:

- 1) program finansowo – księgowy .....: – **Finanse i Księgowość** dla Windows<sup>TM</sup> wersja ..... nabyty od Firmy ..... jako program podstawowy służący do prowadzenia ksiąg rachunkowych (zbiorów tworzących księgi rachunkowe) Jednostki,
- 2) program .....: „**Place**” dla Windows<sup>TM</sup> wersja ..... nabyty od Firmy ..... jako program służący do prowadzenia ewidencji szczegółowej rozrachunków z tytułu wynagrodzeń z pracownikami oraz rozrachunków publicznoprawnych związanych z wynagrodzeniami,
- 3) program .....: „**Środki Trwale**” dla Windows<sup>TM</sup> wersja ..... nabyty od Firmy ..... jako program służący do prowadzenia ewidencji szczegółowej środków trwałych oraz ich amortyzacji (umorzenia) i aktualizacji wartości,
- 4) program .....: „**Gospodarka Magazynowa**” dla Windows<sup>TM</sup> wersja ..... nabyty od Firmy ..... jako program służący do prowadzenia ewidencji szczegółowej materiałów, towarów i produktów w magazynach,
- 5) program .....: „**Sprzedaż**” dla Windows<sup>TM</sup> wersja ..... nabyty od Firmy ..... jako program służący do prowadzenia ewidencji szczegółowej sprzedaży produktów i usług oraz towarów a także rozrachunków z odbiorcami,
- 6) program .....: „**Kasy fiskalne**” dla Windows<sup>TM</sup> wersja ..... nabyty od Firmy ..... jako program służący do prowadzenia ewidencji szczegółowej sprzedaży za pośrednictwem kas rejestrujących z pamięcią fiskalną.



## 2. Wykaz zbiorów tworzących księgi rachunkowe na nośnikach czytelnym dla komputera

Ogólne zasady działania programu ..... i lokalizację zbiorów tworzących księgi rachunkowe ustala się następująco.  
(podać nazwę)

Zbiory danych tworzące księgi rachunkowe Jednostki znajdują się w serwerze o nr seryjnym ..... oraz na dyskietkach w Biurze Zarządu (Dyrekcji).

Program działa w oparciu o system operacyjny WINDOWS NT zainstalowany na serwerze o numerze seryjnym ..... i wykorzystuje jego zbiory danych niezbędne do prawidłowego funkcjonowania.

Szczegółową lokalizację i wykaz zbiorów programu ..... oraz zbiorów tworzących księgi rachunkowe Zarząd (Dyrekcja) Jednostki ustala w następujący sposób.

### Wykaz zbiorów danych odpowiedzialnych za prawidłowe funkcjonowanie programu .....:

Dysk\katalog\podkatalog	Nazwa zbioru	Funkcja	Powiązania
C:\PROGRAM .....	*.* exe .....	plik wykonywalny (uruchamia program)	.....
C:\ROGRAM\SZBLON	*.*sb	pliki w których znajdują się szablony modułów (kartotek, zestawień, sprawozdań finansowych itp.) do wykorzystania	.....

**Wykaz zbiorów tworzących  
księgi rachunkowe ..... Jednostki:**

<b>Dysk\katalog\podkatalog</b>	<b>Nazwa zbioru</b>	<b>Funkcja</b>	<b>Powiązania</b>
C:\PROGRAM .....	*.* fk .....	plik umożliwiający dostęp do danych Jednostki	.....
C:\PROGRAM\FIRMA	pliki o rozszerze - niu „dat” tworzone sukcesyw - nie przez program	dane ogólne	wielostopniowe powiązania według specyfikacji technicznej w instrukcji obsługi programu

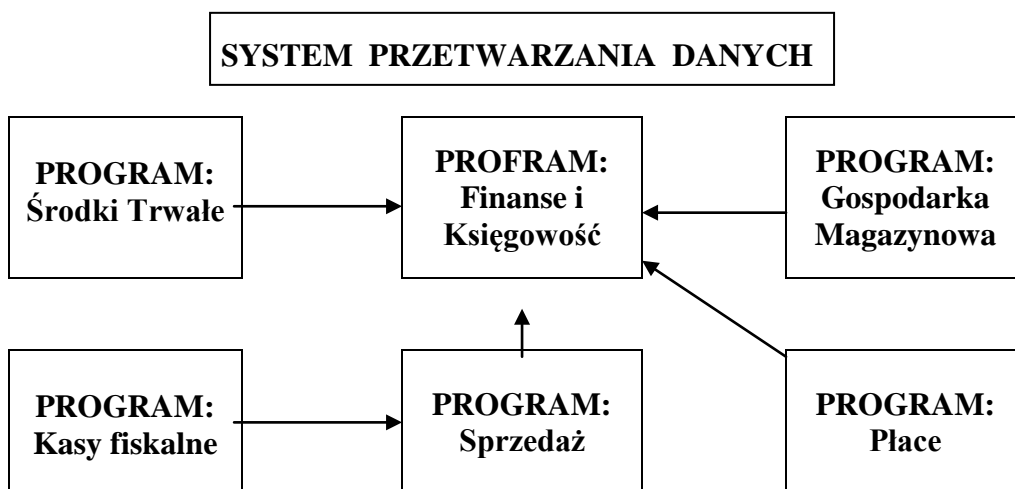
**Wykaz zbiorów danych tworzących  
archiwum ..... Jednostki:**

<b>Lokalizacja</b>	<b>Nazwa zbioru</b>	<b>Funkcja</b>	<b>Powiązania</b>
D:\ARCHIWUM	pliki *.*.zip	pliki zawierające dane ..... (nazwa Jednostki) skompresowane programem pakującym ZIP	.....

### 3. Opis systemu przetwarzania danych

System przetwarzania danych tworzą programy wymienione w wykazie programów komputerowych dopuszczonych do stosowania (w p - kcie 1).

Ustala się wzajemne powiązania oraz kierunki przepływu danych pomiędzy poszczególnymi modułami systemu przetwarzania danych według następującego schematu.



### 4. Charakterystyka programów przetwarzania danych

#### Ogólna charakterystyka i funkcje programu (modułu)

#### „FINANSE I KSIĘGOWOŚĆ”

Moduł Finanse i Księgowość stanowi główną część systemu przetwarzania danych. W module tym prowadzone są:

- 1) dziennik oraz księga główna, które służą do chronologicznego i systematycznego ujęcia wszystkich zdarzeń i operacji gospodarczych, jakie wystąpiły w danym okresie sprawozdawczym,
- 2) następujące pomocnicze księgi rachunkowe:
  - a) rozrachunki z odbiorcami i dostawcami według kontrahentów,
  - b) ewidencja szczegółowa transakcji w walutach obcych,
  - c) rozrachunki publicznoprawne,
  - d) ewidencja szczegółowa kosztów operacyjnych według ich rodzajów oraz miejsca ich powstania

e) ewidencja szczegółowa kosztów operacyjnych według ich rodzajów oraz miejsc ich powstawania.

Główną część programu Finanse i Księgowość stanowi zakładowy plan kont dostosowany do wymogów przyjętego w zakładowych zasadach (polityce) rachunkowości wykazu ksiąg rachunkowych, dostosowany do ustalonych tu zasad prowadzenia ewidencji szczegółowej do poszczególnych kont księgi głównej wymagającej takiej ewidencji.

### **Otwieranie i zamykanie ksiąg rachunkowych.**

Bilans otwarcia roku obrotowego generowany jest automatycznie na podstawie bilansu zamknięcia roku poprzedniego zapewniając możliwość kontrowania, przez operatora programu, poprawności wykonania tej czynności.

Program „Finanse i Księgowość” umożliwia zamknięcie ksiąg rachunkowych zgodnie z postanowieniami art. 12, ust. 5 ustawy o rachunkowości, które polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe i tak powinien być wykorzystywany.

### **Komputerowe wydruki danych**

Komputerowe wydruki danych powinny spełniać wymagania określone w art. 13 ust. 2-6 ustawy o rachunkowości a w szczególności:

- 1) powinny być trwale oznaczone nazwą skróconą Jednostki, której dotyczą, oraz zrozumiałą nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej,
- 2) powinny być wyraźnie oznaczone, co do roku obrotowego, co do miesiąca i co do daty sporządzenia,
- 3) powinny posiadać automatycznie numerowane strony z oznaczeniem pierwszej i ostatniej (koniec wydruku) oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w miesiącach i w roku obrotowym,
- 4) powinny być oznaczone nazwą programu przetwarzania danych.

Wszystkie dowody księgowe, przenoszone za pośrednictwem urządzeń łączności, powinny być oznaczane, przez ich zakwalifikowanie do ujęcia w księgach rachunkowych, w sposób automatyczny wcześniej zdefiniowany i zgodny z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.

Transmisja danych powinna następować, po ich sprawdzeniu przez osobę odpowiedzialną i być możliwą tylko i wyłącznie po podaniu hasła „unikalnego”, znanego jedynie osobie odpowiedzialnej, przez co następuje jej identyfikacja.

### **Przenoszenie zbiorów danych tworzących pomocnicze księgi rachunkowe do podstawowego systemu FK**

Zapisy księgowe pochodzące z modułów – zbiorów, tworzących pomocnicze księgi rachunkowe – ewidencję szczegółową, powinny być wprowadzane do modułu głównego „Finanse i Księgowość” automatycznie za pośrednictwem urządzeń łączności. Zapisy te powinny spełniać warunki określone w art. 20, ust. 5 ustawy o rachunkowości, w szczególności z następujących powodów:

- 1) zapewnienia ich trwałej i czytelnej postaci,
- 2) umożliwienia stwierdzenia źródła ich pochodzenia,
- 3) zapewnienia możliwości sprawdzenia poprawności przetworzenia określonych danych,
- 4) zapewnienia ochrony danych źródłowych w miejscu ich wprowadzania na zasadach określonych w zakładowych przepisach dotyczących ochrony danych.

### **PROGRAM POMOCNICZY – „ŚRODKI TRWAŁE”**

Program pomocniczy (moduł) „środki trwałe” służy do ewidencji szczegółowej składników rzeczowych aktywów trwałych. Na podstawie uprzednio wprowadzonych lub zmodyfikowanych danych dotyczących środków trwałych, w momencie ich przyjęcia do użytkowania, program powinien automatycznie generować dane liczbowe dotyczące:

- a) naliczania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) i aktualizacyjnych z uwzględnieniem zarówno przepisów ustawy o rachunkowości jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,
- b) aktualizowania wartości początkowej środków trwałych i dokonywanych od nich odpisów umorzeniowych (aktualizacyjnych) w/g odrębnych przepisów.

Na koniec każdego miesiąca, na komendę operatora, program powinien generować polecenie księgowania dotyczące naliczenia odpisów amortyzacyj-

nych (umorzeniowych) i aktualizacyjnych, które powinno być, za pośrednictwem urzędów łączności, transmitowane do modułu „Finanse i Księgowość” gdzie podlega ujęciu zbiorczo na odpowiednich kontach księgi głównej: Dt konto 400 – „Amortyzacja” i Ct konto 070 – „Umorzenia i odpisy aktualizacyjne środków trwałych”.

### **PROGRAM POMOCNICZY – „GOSPODARKA MAGAZYNOWA”**

Program pomocniczy (moduł) „Gospodarka Magazynowa” służy do ewidencji szczegółowej (ilościowej i wartościowej) materiałów, towarów i produktów według poszczególnych magazynów. W module tym wystawiane są, przez osoby uprawnione, dokumenty przyjęcia materiałów i tworów od dostawców np. dowody PZ oraz dowody przyjęcia produktów z produkcji do magazynu jak również dowody wydania materiałów, towarów i produktów z magazynu np. dowody Wz i Rw. Ewidencja szczegółowa materiałów i towarów prowadzona jest w rzeczywistych cenach nabycia (zakupu), a produktów w rzeczywistym koszcie wytworzenia w zależności od ustaleń w zakładowym planie kont. Rozchód materiałów, towarów i produktów wyceniany jest automatycznie na podstawie jednej z przyjętych zasad: fifo, lifo, średniej ważonej, rzeczywistej ceny nabycia, ustalonych w zakładowym planie kont.

Wszystkie dane wynikające z dokumentów (dowodów księgowych), ujęte w module „Gospodarka Magazynowa” na polecenie operatora programu, powinny być przenoszone automatycznie, za pośrednictwem urzędów łączności, do modułu „Finanse i Księgowość” i ujmowane zbiorczo na odpowiednich kontach zespołu 3, 6 i 7 według zasad określonych w zakładowym planie kont.

### **PROGRAM POMOCNICZY „PŁACE”**

Program pomocniczy (moduł) „Płace” służy do ewidencji szczegółowej rozrachunków z pracownikami z tytułu wynagrodzeń oraz do ewidencji rozrachunków z tytułu ubezpieczeń społecznych i podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ewidencja szczegółowa rozrachunków z pracownikami z tytułu wynagrodzeń powinna być prowadzona w tym programie w postaci imiennych kart wynagrodzeń. Na podstawie danych charakteryzujących każdego pracownika, w programie „Płace” powinna być automatycznie generowana lista płac oraz na-

liczone zobowiązania wobec ZUS i Urzędu Skarbowego z tytułu składek ZUS oraz podatku dochodowego od osób fizycznych.

Oprócz danych identyfikujących pracownika, niezbędnych do powyższych rozrachunków, każdy pracownik powinien być określony cechą pozwalającą na precyzyjne ustalenie miejsca jego pracy. Na podstawie tej cechy koszty wynagrodzeń i przypisane im koszty świadczeń na rzecz pracowników powinny być, na podstawie automatycznie tworzonego rozdzielnika, automatycznie przenoszone do modułu „Finanse i Księgowość” na konta zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie” oraz równoległe na konta zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie” i ewentualnie na odpowiednie konta zespołu 6 – „Produkty i rozliczenia międzyokresowe”.

W programie „Płace” powinna być prowadzona ewidencja szczegółowa dla potrzeb rozrachunków z ZUS oraz dla potrzeb rozliczeń z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych.

Program „Płace” powinien ściśle współpracować z programem „Płatnik – Teletransmisja”, przez co deklaracje rozliczeniowe z ZUS będą automatycznie, za pośrednictwem urzędów łączności, przekazywane do ZUS.

Wszystkie dokumenty wystawione w module „Płace” powinny być przenoszone automatycznie, za pośrednictwem urzędów łączności, do modułu „Finanse i Księgowość” i ujmowane zbiorczo na odpowiednich kontach zespołu 2,4, i 6 według zasad ustalonych w zakładowym planie kont.

## **PROGRAM POMOCNICZY – „SPRZEDAŻ”**

W programie (module) pomocniczym „Sprzedaż” powinna być prowadzona ewidencja szczegółowa przychodów ze sprzedaży według poszczególnych asortymentów (rodzajów) produktów, usług, towarów i materiałów oraz według ich odbiorców, według miejsc jej wykonywania oraz stawek podatku VAT a także sprzedaży zwolnionej lub nie objętej tym podatkiem.

W programie powinny być wystawiane faktury VAT sprzedaży, automatycznie, za pośrednictwem urzędów łączności a następnie przenoszone do modułu „Finanse i Księgowość” oraz ujmowane zbiorczo na odpowiednich kontach zespołu 2 i 7 według zasad określonych w zakładowym planie kont.

## **PROGRAM POMOCNICZY – „KASY FISKALNE”**

W programie pomocniczym (module) „Kasy Fiskalne” powinna być prowadzona ewidencja szczegółowa przychodów ze sprzedaży dokonywanej za pomocą kas rejestrujących z pamięcią fiskalną. Na podstawie danych z każdego punktu kasowego, na koniec każdego dnia, powinien być generowany raport ze sprzedaży fiskalnej z podziałem na sprzedaż gotówkową oraz za pomocą kart płatniczych, który, za pośrednictwem urządzeń łączności, podlega przeniesieniu do modułu „Sprzedaż” skąd trafia do modułu „Finanse i Księgowość” gdzie powinien być ujmowany na odpowiednich kontach zespołu 1, 2 i 7 według zasad określonych w zakładowym planie kont.

Szczegółowe opisy działania każdego z powyższych programów stanowiących system przetwarzania danych zawarte są w odpowiednich instrukcjach obsługi, które podlegają zabezpieczeniu i starannemu przechowywaniu w biurze Zarządu (Dyrekcji) Jednostki.

### **5. Zasady ochrony danych i ich zbiorów generowane z komputerowych programów przetwarzania**

Przetwarzane dane w systemie ..... podlegają szczególnej ochronie ze względu na możliwość:

- 1) całkowitej utraty danych,
- 2) częściowej utraty danych,
- 3) uszkodzenia danych podczas przetwarzania,
- 4) celowego wprowadzenia błędnych danych przez osoby nieuprawnione,
- 5) wejścia w posiadanie danych przez osoby nieuprawnione.

Mając na względzie powyższe zagrożenia ustala się co następuje:

- 1) wprowadza się bezwzględny obowiązek sporządzania zapasowych kopii danych przy pomocy, znajdującego się w pakiecie, oprogramowania.....  
..... programu archiwizującego na płytach CD lub zewnętrznych dyskach twardej oraz równolegle na odrębnej partycji dysku twardego komputera stacjonarnego,
- 2) wprowadza się obowiązek sporządzania kopii zapasowej co należy wykonywać przy każdorazowym wprowadzaniu danych do komputera,
- 3) wprowadza się obowiązek sporządzenia kopii zapasowej co spoczywa na operatorze który jako ostatni w danym dniu pracował z systemem; odpowie-



- działność za prawidłową realizację tego obowiązku spoczywa na osobie odpowiedzialnej w Jednostce za prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- 4) nośniki zawierające zarchiwizowane dane muszą być przechowywane, do czasu ponownego wykorzystania, pod zamknięciem; wskazane jest przechowywanie ich w innym pomieszczeniu niż znajduje się komputer zawierający dane,
  - 5) nośniki zawierające dane zarchiwizowane, w ostatnim dniu roboczym tygodnia, mogą zostać powtórnie wykorzystane nie wcześniej niż po zakończeniu miesiąca; dyskietki te przechowuje się bezwzględnie pod zamknięciem w innym pomieszczeniu niż znajduje się komputer zawierający dane,
  - 6) nośniki zawierające dane zarchiwizowane, w dniu zamknięcia kolejnego miesiąca i sporządzenia wydruków, o których mowa w art. 14, ust. 4 ustawy o rachunkowości, powinny być przechowywane, co najmniej do dnia ostatecznego zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy; dyskietki te przechowuje się bezwzględnie pod zamknięciem w innym pomieszczeniu niż znajduje się komputer zawierający dane; w miarę możliwości należy je przechowywać w odpowiednio zabezpieczonym miejscu poza siedzibą Jednostki a przynajmniej w oddalonym pomieszczeniu,
  - 7) do nośników instalacyjnych programu oraz ich kopii zapasowych stosują się odpowiednio postanowienia punktu 6.

Wprowadza się następujące zasady ochrony danych przed możliwością całkowitej lub częściowej ich utraty, w wyniku różnych zdarzeń, a w szczególności:

- 1) od kradzieży sprzętu komputerowego; pomieszczenie w którym znajduje się komputer zawierający chronione dane musi być zamykane w okresie, gdy nie przebywa w nim żaden z pracowników oraz odpowiednio zabezpieczone przed możliwością włamania,
- 2) od całkowitego zniszczenia sprzętu komputerowego w wyniku pożaru, zalania lub innych zdarzeń losowych; przechowywanie zapasowych kopii danych i programu instalacyjnego powinno być, zgodne z wyżej ustalonymi zasadami; obowiązuje też zapewnienie nadzoru nad pomieszczeniami Jednostki poza godzinami pracy,
- 3) od uszkodzenia sprzętu komputerowego spowodowanego niewłaściwymi parametrami zasilania z sieci energetycznej; wymagane jest zapewnienie właściwego stanu instalacji zasilającej, stosowanie wyłącznie instalacji z uzie-

- mieniem oraz zasilaczy awaryjnych tak zwanych UPS lub co najmniej urządzeń zapewniających eliminację przepięć występujących w sieci energetycznej,
- 4) od świadomego usunięcia danych z twardego dysku; obowiązuje maksymalne ograniczenie dostępu do komputera zawierającego dane księgowo a także bezwzględny zakaz pozostawiania włączonego komputera (lub terminalu) w sieci bez opieki lub możliwości uruchomienia programu oraz dokonywania w nim jakiegokolwiek operacji z klawiatury bez podania hasła,
  - 5) od przypadkowego usunięcia danych przez użytkownika; obowiązuje szczególna uwaga przy wykonywaniu operacji usuwających zbiory (kasowanie, formatowanie),
  - 6) od przypadkowego usunięcia lub modyfikacji danych w wyniku działania innego programu (wirusa); obowiązuje bezwzględny zakaz wykorzystywania komputera do odtwarzania danych i uruchamiania programów z jakiegokolwiek nośników nie poddanych uprzednio sprawdzeniu programem antywirusowym i bezpośrednich połączeń z rozległymi sieciami.

Ochrona danych przed uszkodzeniem w trakcie przetwarzania powinna być zapewniona przez stosowanie przetestowanego uprzednio sprzętu i właściwych parametrów zasilania.

Ochrona danych przed celowym ich zniekształceniem przez osoby niepowołane polega na przestrzeganiu powyższych ustaleń zawartych w punkcie 4 - tym oraz zdefiniowaniu dla każdego użytkownika programu księgowego jego identyfikatora i hasła. W przypadku użytkownika komputera w sieci lokalnej, administrator sieci obowiązany jest dodatkowo ograniczyć dostęp do katalogów z programem księgowym wyłącznie do użytkowników uprawnionych.

Ochrona przed wejściem w posiadanie danych przez osoby nieuprawnione polega na:

- 1) przestrzeganiu postanowień dotyczących fizycznego ograniczenia dostępności sprzętu,
- 2) przestrzeganiu postanowień dotyczących zabezpieczeń programowych (definicji użytkowników haseł, przestrzegania zachowania poufności haseł),
- 3) ograniczeniu do niezbędnego minimum możliwości zdalnej pracy (spoza siedziby Jednostki na komputerze zawierającym dane księgowo,

4) bezwzględny przestrzeganiu zasad przechowywania kopii archiwalnych.

Zapewnienie prawidłowych zasad systemu bezpieczeństwa danych polega na:

- 1) wyznaczeniu jednego administratora odpowiedzialnego za nadawanie określonych uprawnień pozostałym operatorom programu,
- 2) posiadaniu przez wszystkich użytkowników programu identyfikatora elektronicznego i hasła umożliwiającymi rozpoznanie zapisów dokonywanych przez te osoby.

Wyznaczenie administratorów sieci oraz dopuszczenie innych osób do danych księgowych, w systemie oprogramowania, a także do kontrolowania przestrzegania, przez te osoby, postanowień ustalonych w tej części przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, należy do obowiązków kierownika Jednostki (Prezesa Zarządu – Dyrektora), lub z jego upoważnienia, do Głównego Księgowego.

## **E. SYSTEM OCHRONY DANYCH I ICH ZBIORÓW**

### **1. Ochrona danych dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych**

Dokumentacja dotycząca organizacji, rachunkowości i wprowadzenia jej do stosowania oraz samego prowadzenia rachunkowości, to jest:

- 1) dokumentacja przyjętych zasad (polityki) rachunkowości Związku (Jednostki),
- 2) dowody księgowe,
- 3) księgi rachunkowe (zbiory tworzące księgi rachunkowe na komputerowych
- 4) dokumenty inwentaryzacyjne,
- 5) sprawozdania finansowe i sprawozdania z działalności,

podlega przechowywaniu w Związku (Jednostce) w należyty, z góry ustalony, sposób oraz ochronie przed niedozwolonymi zmianami, uszkodzeniem, zniszczeniem a także nieupoważnionym rozpowszechnieniem.

Prowadząc księgi rachunkowe, przy użyciu komputerów, system ochrony danych powinien polegać w szczególności na:

- 1) stosowaniu odpornych na zagrożenia nośników danych oraz środków ich zewnętrznej ochrony,
- 2) systematycznym tworzeniu rezerwowych kopii zbiorów danych zarejestrowanych na nośnikach komputerowych z uwzględnieniem zapewnienia trwałości zapisów przez okres nie krótszy jak wymagany do przechowywania ksiąg rachunkowych,
- 3) zapewnieniu ochrony programów komputerowych i danych informatycznego systemu rachunkowości, na zasadzie stosowania właściwych rozwiązań organizacyjnych i programowych stanowiących ochronę przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem.

Księgi rachunkowe mogą mieć formę zbiorów utrwalonych na komputerowych nośnikach danych pod warunkiem przestrzegania powyższych zasad ich ochrony jeżeli są, podobnie jak prowadzone w formie tradycyjnej:

- 1) trwale oznaczone nazwą Jednostki, nazwą danego rodzaju księgi (zbioru) oraz nazwą programu przetwarzania,
- 2) wyraźnie oznaczone jakiego roku obrotowego i okresów sprawozdawczych dotyczą oraz datami ich sporządzania,
- 3) starannie przechowywane w z góry ustalonej kolejności.

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputerów za równoważne z nimi należy uznać informatyczne zasoby rachunkowości zorganizowane w formie oddzielnych zbiorów danych, baz danych lub ich wyodrębnionych części bez względu na miejsce powstania i przechowywania. Umożliwia to posiadanie przez Związek (Jednostkę) oprogramowania pozwalającego na uzyskanie czytelnych informacji dotyczących zapisów w księgach rachunkowych poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na inny nośnik danych o co Związek (Jednostka) powinna zadbać.

W przypadku gdy system ochrony zbiorów danych ksiąg rachunkowych na nośnikach komputerowych nie spełnia w pełni warunków ich ochrony, to zapisy dokonane na komputerowych nośnikach danych powinny być wydrukowane najpóźniej na koniec roku obrotowego.

Przeniesienie i przechowywanie zapisów ksiąg rachunkowych na inny nośnik danych dopuszcza się pod warunkiem zapewnienia możliwości ich odtworzenia w formie wydruków.

## **2. Przechowywanie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych**

Dowody księgowe i dokumenty inwentaryzacyjne należy przechowywać w biurach: Zarządu Głównego ZNP i odpowiednio Okręgu, Oddziału, Ośrodka lub innej Jednostce organizacyjnej w formie oryginałów w porządku z góry ustalonym i dostosowanym do sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych z podziałem na okresy sprawozdawcze i lata obrotowe, w formie ułatwiającej łatwe ich odszukanie.

W podobny sposób należy przechowywać, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy:

- 1) dokumentację przyjętych zasad (politykę) rachunkowości,
- 2) księgi rachunkowe (zbiory tworzące księgi rachunkowe),
- 3) sprawozdania finansowe i sprawozdania z działalności.

Zbiory roczne dowodów księgowych i dokumentów inwentaryzacyjnych należy oznaczyć ich nazwami rodzajów oraz symbolami lat i numerami w zbiorach.

Treść dowodów księgowych, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, za dany rok obrotowy, może być przeniesiona na komputerowe nośniki danych, pozwalające właściwie zachować, w trwałej postaci, zawartość dowodów księgowych z wyłączeniem dokumentów dotyczących:

- 1) przeniesienia praw majątkowych do nieruchomości,
- 2) znaczących umów,
- 3) dokumentów dotyczących powierzenia odpowiedzialności za aktywa Związku (Jednostki),
- 4) list płac,
- 5) innych wyjątkowo ważnych dokumentów.

Warunkiem przeniesienia treści dowodów księgowych na komputerowe nośniki danych, w celu przechowywania ich w tej formie, jest posiadanie urządzeń umożliwiających ich odtworzenie w formie wydruków.

### **3. Czas przechowywania dokumentacji z zakresu rachunkowości**

Sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z działalności podlegają przechowywaniu w nieskończoność.

Pozostałą dokumentację z zakresu rachunkowości należy przechowywać w Związku (Jednostce), co najmniej:

- 1) dokumentację przyjętych zasad (politykę) rachunkowości przez 5 lat od daty upływu jej stosowania,
- 2) księgi rachunkowe przez 5 lat po upływie roku obrotowego, którego dotyczą,
- 3) imienne karty wynagrodzeń i pozostałe dokumenty dotyczące wynagrodzeń i ubezpieczeń społecznych przez okres 50 lat po roku obrotowym którego dotyczą,
- 4) dowody księgowe dotyczące wieloletnich realizacji środków trwałych w budowie, pożyczek, kredytów, umów handlowych, roszczeń dochodzonych w

- postępowaniu cywilnym, karnym lub podatkowym – przez 5 lat po roku obrotowym w którym przedmiotowe operacje gospodarcze, transakcje lub postępowania zostały ostatecznie odpowiednio: rozliczone, spłacone, zakończone lub przedawnione,
- 5) dokumenty dotyczące rękojmi i reklamacji – przez 1 rok po upływie terminu rękojmi lub rozliczeniu reklamacji,
  - 6) dokumenty inwentaryzacyjne – po upływie 5 lat po roku obrotowym którego dotyczą,
  - 7) dowody księgowe ze sprzedaży detalicznej towarów i usług – przez okres do zatwierdzenia sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy, nie wcześniej jednak jak do czasu rozliczenia pracowników którym powierzono aktywa do sprzedaży; ze względów podatkowych należałoby przechowywać te dowody księgowe przez okres 5 lat po roku obrotowym którego dotyczą,
  - 8) pozostałe dowody księgowe i dokumenty – przez 5 lat po roku obrotowym którego dotyczą.

#### **4. Udostępnienie danych i dokumentów**

Udostępnienie danych, dowodów księgowych, sprawozdań finansowych i innych dokumentów z zakresu rachunkowości albo ich części może mieć miejsce:

- 1) w siedzibie Związku (Jednostki) do wglądu; wymaga jednak zgody Prezesa Zarządu Głównego lub upoważnionej przez niego osoby (Prezesa/Dyrektora Z-du Okręgu, Oddziału, Ośrodka albo innej upoważnionej osoby),
- 2) poza siedzibą Zarządu Głównego Związku, Okręgu, Oddziału, Ośrodka, wymaga pisemnej zgody Prezesa Zarządu Głównego Związku, Prezesa/Dyrektora Z-du Okręgu, Oddziału, Ośrodka oraz pozostawienia pisemnego pokwitowania zawierającego spis wydanych dokumentów,

z wyjątkiem sytuacji wynikających z odrębnych przepisów (gdzie dostęp może być całkowicie zakazany).

#### **5. Zabezpieczenie dokumentacji po zaprzestaniu działalności Związku (Jednostki)**

W przypadku gdy Związek (Jednostka) Okręg, Oddział, Ośrodek, zakończy swoją działalność w wyniku np. połączenia się z inną jednostką,

przekształci się w inną formę prawną, zbiory dokumentów – należy przekazać, we właściwej pisemnej formie, jednostce kontynuującej działalność – z zachowaniem obowiązujących tu zasad i okresów przechowywania i zabezpieczenia.

W przypadku gdyby doszło do likwidacji Związku (Jednostki) dokumentację przejmie do przechowywania wyznaczona osoba lub Jednostka. O miejscu przechowywania dokumentacji poinformuje pisemnie Sąd Rejestrowy – KRS i Urząd Skarbowy – Likwidator Związku (Jednostki) lub Syndyk Masy Upadłościowej.





**Załącznik Nr 4**  
do uchwały Prezydium  
Zarządu Głównego ZNP  
z dnia 11.01.2016.....

## **F. WZÓR WŁASNY SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

### **I. SPRAWOZDANIE FINANSOWE JEDNOSTEK PROWADZĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ STATUTOWĄ, STATUTOWĄ I GOSPODARCZĄ RÓWNOCZEŚNIE LUB GOSPODARCZĄ**

#### **SPRAWOZDANIE FINANSOWE**

.....  
(nazwa i siedziba

.....  
jednostki organizacyjnej)

**za rok obrotowy .....**

#### **I. WPROWADZENIE DO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

**1. Przedmiotem podstawowej działalności Jednostki w roku obrotowym było:**

1) .....

.....

2) .....

.....

3) .....

.....

**2. Jednostka zarejestrowana jest w Sądzie Rejonowym .....**  
Wydział Gospodarczy KRAJOWEGO REJESTRU SĄDOWEGO w Re-  
jestrze ..... pod numerem KRS .....

- 3. Przedmiotowe sprawozdanie finansowe obejmuje rok obrotowy od .....** do ..... (ewentualnie inny okres - podać).
- 4. Sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne .....**  
 .....  
 (podać ilość lub nazwy jednostek samobilansujących albo pominąć tą informację jeżeli nie dotyczy jednostki)
- 5. Sprawozdanie finansowe sporządzone zostało przy założeniu możliwości dalszej kontynuacji działalności** (jeżeli jest inaczej podać, że sporządzono je przy założeniu zagrożenia możliwości dalszej kontynuacji spowodowanego – uzasadnić.....  
 .....).
- 6. Sprawozdanie finansowe sporządzone zostało, za rok obrotowy, w którym nastąpiło przyłączenie .....**  
 (nazwa i siedziba jednostki przyłączonej)  
 (jeżeli nie było połączenia w roku obrotowym, pomijamy ten temat).
- 7. Sprawozdanie finansowe sporządzone zostało na podstawie ksiąg rachunkowych prowadzonych, w roku obrotowym, zgodnie z dokumentacją przyjętych zasad (polityką) rachunkowości ustaloną i wprowadzoną do stosowania postanowieniami uchwały Prezydium Zarządu z dnia ..... roku, wprowadzającej do stosowania z dniem ..... roku:**
- 1) zasady ustalania roku obrotowego i okresów sprawozdawczych,
  - 2) zakładowe zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
  - 3) zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym zakładowy plan kont,
  - 4) system ochrony danych i ich zbiorów,
  - 5) własny wzór sprawozdania finansowego z kalkulacyjnym rachunkiem zysków i strat,
- w sposób zgodny w szczególności z postanowieniami art. 4, 10 i 50 oraz rozdziałów 2, 4 i 8 ustawy o rachunkowości.  
 Zakładowe zasady, metody i wzory wybrano spośród możliwych do stosowania zasad, metod i wzorów dopuszczonych ustawą o rachunkowości i wprowadzono je do stosowania na okres wieloletni.
- 8. Wykazane w bilansie, na koniec roku obrotowego, aktywa i pasywa (pomijając te które wykazano w wartości nominalnej) wyceniono nastę-**

**pującymi metodami wyceny wynikającymi z przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:**

- 1) wartości niematerialne i prawne w: .....
- 2) środki trwałe w: .....
- 3) środki trwałe w budowie w: .....
- 4) inwestycje długoterminowe w: .....
- 5) zapasy materiałów w: .....
- 6) zapasy towarów w: .....
- 7) zapasy produktów w: .....
- 8) produkcję nie zakończoną w: .....
- 9) należności w: .....
- 10) inwestycje krótkoterminowe w: .....
- 11) fundusze własne w: .....
- 12) zobowiązania w: .....

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZES/DYREKTOR**  
**jednostki organizacyjnej ZNP**

.....  
(imię, nazwisko i podpis  
osoby sporządzającej)

.....  
(imię, nazwisko, podpis)

(pieczęć firmowa)



## II. BILANS

**A K T Y W A**

w zł i gr.

Wyszczególnienie aktywów	Stan aktywów na:	
	początek roku obrotowego	koniec roku obrotowego
1	2	3
<b>A. Aktywa trwałe</b>		
<b>I. Wartości niematerialne i prawne</b>		
1. Koszty zakończonych prac rozwojowych		
2. Wartość firmy		
3. Inne wartości niematerialne i prawne		
4. Zaliczki na wartości niematerialne i prawne		
<b>II. Rzeczowe aktywa trwałe</b>		
1. Środki trwałe		
a) grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntu)		
b) budynki, lokale, obiekty inżynierii lądowej		
c) urządzenia techniczne i maszyny		
d) środki transportu		
e) inne środki trwałe		
2. Środki trwałe w budowie		
3. Zaliczki na środki trwałe w budowie		
<b>III. Należności długoterminowe</b>		
1. Należności od jednostek powiązanych		
2. Należności od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
3. Należności od pozostałych jednostek		
<b>IV. Inwestycje długoterminowe</b>		
1. Nieruchomości		
2. Wartości niematerialne i prawne		

3. Długoterminowe aktywa finansowe		
a) w jednostkach powiązanych		
• udziały lub akcje		
1	2	3
• inne papiery wartościowe		
• pożyczki udzielone		
• inne długoterminowe aktywa finansowe		
b) w pozostałych jednostkach, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
• udziały i akcje		
• inne papiery wartościowe		
• pożyczki udzielone		
• inne długoterminowe aktywa finansowe		
c) w pozostałych jednostkach		
• udziały i akcje		
• inne papiery wartościowe		
• pożyczki udzielone		
• inne długoterminowe aktywa finansowe		
4. Inne inwestycje długoterminowe		
<b>V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe</b>		
1. Rozliczenia działalności operacyjnej		
2. Inne rozliczenia międzyokresowe		
<b>B. Aktywa obrotowe</b>		
<b>I. Zapasy</b>		
1. Materiały		

2. Półprodukty i produkty w toku		
3. Produkty gotowe		
4. Towary		
5. Zaliczki na poczet dostaw		
<b>II. Należności krótkoterminowe</b>		
1. Należności od jednostek powiązanych		
a) z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty		
• do 12-tu miesięcy		
• powyżej 12-tu miesięcy		
b) inne należności		
2. Należności od pozostałych jednostek, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
a) z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty		
• do 12-tu miesięcy		
• powyżej 12-tu miesięcy		
b) inne należności		
3. Należności od pozostałych jednostek		
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
a) z tytułu dostaw i usług o okresie spłaty		
• do 12-tu miesięcy		
• powyżej 12-tu miesięcy		
b) z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych, zdrowotnych i innych świadczeń		
c) inne należności		
d) należności dochodzone na drodze sądowej		
<b>III. Inwestycje krótkoterminowe</b>		
1. Krótkoterminowe aktywa finansowe		
a) w jednostkach powiązanych		



<ul style="list-style-type: none"> <li>● udziały lub akcje</li> <li>● inne papiery wartościowe</li> <li>● pożyczki udzielone</li> <li>● inne krótkoterminowe aktywa finansowe</li> </ul>		
b) w pozostałych jednostkach		
<ul style="list-style-type: none"> <li>● udziały i akcje</li> <li>● inne papiery wartościowe</li> <li>● pożyczki udzielone</li> <li>● inne krótkoterminowe aktywa finansowe</li> </ul>		
c) środki pieniężne i inne aktywa pieniężne		
<ul style="list-style-type: none"> <li>● środki pieniężne w kasie i na rachunkach bankowych</li> <li>● inne środki pieniężne</li> <li>● inne aktywa pieniężne</li> </ul>		
2. Inne inwestycje krótkoterminowe		
<b>IV. Rozliczenia międzyokresowe kosztów</b>		
<b>C. Należne wpłaty na kapitał (fundusz) podstawowy</b>		
<b>D. Udziały (akcje) własne</b>		
<b>S u m a   b i l a n s o w a</b>		

**P A S Y W A**

**w z i g r.**

1	2	3
<b>A. Fundusz własny</b>		
<b>I. (Fundusz) statutowy</b>		
<b>II. Fundusz zasobowy</b>		
<b>III. Fundusz z aktualizacji wyceny</b>		

<b>IV. Fundusz rezerwow</b>		
<b>V. Zysk (Strata) lat ubiegłych</b>		
<b>VI. Zysk (Strata) netto za rok obrotowy</b>		
<b>VII. Odpisy z zysku w ciągu roku (wielkość ujemna)</b>		
<b>B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania</b>		
<b>I. Rezerwy na zobowiązania</b>		
1. Rezerwy na przyszłe straty i zobowiązania		
2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne		
a) długoterminowa		
b) krótkoterminowa		
3. Pozostałe rezerwy		
a) długoterminowe		
b) krótkoterminowe		
<b>II. Zobowiązania długoterminowe</b>		
1. Zobowiązania wobec jednostek powiązanych		
2. Zobowiązania wobec jednostek pozostałych, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
3. Zobowiązania wobec pozostałych jednostek		
a) kredyty i pożyczki		
b) zobowiązania z tytułu dłużnych papierów wartościowych		

	1	2	3
c) inne zobowiązania finansowe			
d) zobowiązania wekslowe			
e) inne (pozostałe)			

<b>III. Zobowiązania krótkoterminowe</b>		
1. Zobowiązania wobec jednostek powiązanych		
a) zobowiązania z tytułu dostaw i usług w okresie wykonalności		
● do 12-tu miesięcy		
● powyżej 12-tu miesięcy		
b) inne zobowiązania		
2. Zobowiązania wobec jednostek pozostałych, w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
a) zobowiązania z tytułu dostaw i usług w okresie wykonalności		
● do 12-tu miesięcy		
● powyżej 12-tu miesięcy		
b) inne zobowiązania		
3. Zobowiązania krótkoterminowe wobec pozostałych jednostek		
a) kredyty i pożyczki		
b) zobowiązania z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych		
c) inne zobowiązania finansowe		
d) zobowiązania z tytułu dostaw i usług w okresie wymagalności		
● do 12-tu miesięcy		
● powyżej 12-tu miesięcy		
e) zaliczki otrzymane na poczet dostaw		
f) zobowiązania wekslowe		
g) zobowiązania z tytułu podatków, ceł ubezpieczeń i innych świadczeń		
h) zobowiązania z tytułu wynagrodzeń		
i) inne zobowiązania		
<b>4. Fundusze specjalne</b>		
a) Z.F.Ś.S		

b) pozostałe fundusze specjalne		
<b>IV. Rozliczenia międzyokresowe</b>		
1. Ujemna wartość firmy		
2. Inne rozliczenia międzyokresowe		
1	2	3
a) długoterminowe		
b) krótkoterminowe		
<b>Suma bilansowa</b>		

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZES/DYREKTOR**  
**jednostki organizacyjnej ZNP**

.....  
(imię, nazwisko i podpis  
osoby sporządzającej)

.....  
(imię, nazwisko – podpis)

(pieczęć firmowa)

**III. RACHUNEK ZYSKÓW I STRAT  
(wariant kalkulacyjny)**

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Kwoty za rok:	
	poprzedni	obrotowy
1	2	3
<b>A. Przychody działalności statutowej</b>		
<b>I. Składki brutto określone statutem</b>		
<b>II. Inne przychody określone statutem</b>		
<b>B. Koszty realizacji zadań statutowych</b>		
<b>C. Wynik finansowy działalności statutowej (wielkość dodatnia lub ujemna) (A-B)</b>		
<b>D. Przychody netto ze sprzedaży produktów, usług, towarów i materiałów</b>		
• w tym od jednostek powiązanych		
<b>I. Przychody netto ze sprzedaży produktów</b>		
<b>II. Przychody ze sprzedaży usług</b>		
<b>III. Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów</b>		
<b>E. Koszty sprzedanych produktów, usług, towarów i materiałów</b>		
• w tym jednostkom powiązanym		
<b>I. Koszt wytworzenia sprzedanych produktów</b>		
<b>II. Koszt wytworzenia sprzedanych usług</b>		
<b>III. Wartość sprzedanych towarów i materiałów</b>		
<b>F. Zysk (Strata) brutto na sprzedaży (D-E)</b>		
<b>G. Koszty sprzedaży</b>		
<b>H. Koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)</b>		
z tego:		
1) amortyzacja		
2) zużycie materiałów		
3) zużycie energii		
4) usługi obce		
5) podatki i opłaty		

<b>6) wynagrodzenia</b>		
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
7) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		
8) podróże służbowe		
9) koszty reprezentacji i reklamy		
10) koszty reklamy		
11) pozostałe koszty		
<b>I. Zysk (Strata) na działalności statutowej i gospodarczej (C+D-E-H)</b>		
<b>J. Pozostałe przychody operacyjne</b>		
<b>I. Zysk z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych</b>		
<b>II. Dotacje</b>		
<b>III. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</b>		
<b>IV. Inne pozostałe przychody operacyjne</b>		
<b>K. Pozostałe koszty operacyjne</b>		
<b>I. Strata z tytułu rozchodu niefinansowych aktywów trwałych</b>		
<b>II. Aktualizacja wartości aktywów niefinansowych</b>		
<b>III. Inne pozostałe koszty operacyjne</b>		
<b>L. Zysk (Strata) na działalności operacyjnej (I+J-K)</b>		

<b>Ł. Przychody finansowe</b>		
<b>I. Dywidendy i udziały w zyskach</b>		
<b>a) od jednostek powiązanych, w tym:</b>		
- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
<b>b) od jednostek pozostałych, w tym:</b>		
- w których jednostka posiada zaangażowanie w kapitale		
<b>II. Odsetki</b>		
• w tym od jednostek powiązanych		
<b>III. Zysk z tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym</b>		
• w tym od jednostek powiązanych		
<b>IV. Aktualizacja wartości inwestycji</b>		
<b>V. Inne</b>		
<b>M. Koszty finansowe</b>		
<b>I. Odsetki</b>		
• w tym od jednostek powiązanych		
<b>II. Strata tytułu rozchodu aktywów finansowych, w tym</b>		
• w tym od jednostek powiązanych		
<b>III. Aktualizacja wartości inwestycji</b>		
<b>IV. Inne</b>		

	1	2	3
<b>N. Zysk (Strata) z działalności statutowej i gospodarczej (L+Ł-M)</b>			
<b>O. Zysk (Strata) brutto</b>			
<b>P. Podatek dochodowy</b>			
<b>R. Zysk (Strata) netto (O-P)</b>			

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZES/DYREKTOR**  
**jednostki organizacyjnej ZNP**

.....

(imię, nazwisko – podpis)

.....  
(imię, nazwisko i podpis osoby  
sporządzającej)

(pieczęć firmowa)





## SPRAWOZDANIE FINANSOWE

.....  
(nazwa i siedziba)

**za rok obrotowy .....**

### I. WPROWADZENIE DO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

**1. Przedmiotem podstawowej działalności Jednostki w roku obrotowym było:**

- 1) .....
- 2) .....
- 3) .....

**2. Jednostka zarejestrowana jest** w Sądzie Rejonowym ..... Wydział Gospodarczy KRAJOWEGO REJESTRU SĄDOWEGO w Rejestrze ..... pod numerem KRS .....

**3. Przedmiotowe sprawozdanie finansowe obejmuje** rok obrotowy od ..... do ..... (ewentualnie inny okres - podać) .....

**4. Sprawozdanie finansowe zawiera dane łączne** .....  
.....  
(podać ilość lub nazwy jednostek samobilansujących sporządzający sprawozdanie lub pominąć tą informację jeżeli nie dotyczy Jednostki)

**5. Sprawozdanie finansowe sporządzone zostało przy założeniu możliwości dalszej kontynuacji działalności** (jeżeli jest inaczej podać, że sporządzono je przy założeniu zagrożenia możliwości dalszej kontynuacji spowodowanego – uzasadnić) .....  
.....).

**6. Sprawozdanie finansowe sporządzone zostało na podstawie** ksiąg rachunkowych prowadzonych, w roku obrotowym, zgodnie z dokumentacją przyjętych zasad (polityką) rachunkowości ustaloną i wprowadzoną do stosowania postanowieniami uchwały Prezydium Zarządu Głównego ZNP z dnia ..... roku, wprowadzającej z dniem ..... roku:

- 1) zasady ustalania roku obrotowego i okresów sprawozdawczych,
- 2) zakładowe zasady wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- 3) zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym:

- a) zakładowy plan kont,
  - b) wykaz ksiąg rachunkowych,
  - c) przykładową dokumentację systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera;
- 4) system ochrony danych i ich zbiorów,
- 5) własny wzór sprawozdania finansowego z kalkulacyjnym rachunkiem zysków i strat, w sposób zgodny w szczególności z postanowieniami art. 4, 10 i 50 oraz rozdziałów 2, 4 i 8 ustawy o rachunkowości.

Zakładowe zasady, metody i wzory wybrano spośród możliwych do stosowania zasad, metod i wzorów dopuszczonych ustawą o rachunkowości z uwzględnieniem specyfiki i warunków działania Jednostki oraz wprowadzono je do stosowania na okres wieloletni.

**7. Wykazane w bilansie, na koniec roku obrotowego, aktywa i pasywa (pomijając te które wykazano w wartości nominalnej) wyceniono następującymi metodami wyceny wynikającymi z przyjętych zasad (polityki) rachunkowości:**

- 1) wartości niematerialne i prawne w:
- 2) środki trwałe w:
- 3) środki trwałe w budowie w:
- 4) inwestycje długoterminowe w:
- 5) zapasy materiałów w: cenach zakupu
- 6) zapasy towarów w: cenach zakupu
- 7) zapasy produktów w:
- 8) produkcję (usługi, przedsięwzięcia) niezakończone w:
- 9) należności w: kwotach wymagających zapłaty/bez odsetek/
- 10) inwestycje krótkoterminowe w:
- 11) fundusze własne w:
- 12) zobowiązania w kwotach wymagających zapłaty

**8. Wynik finansowy ustalono w wariantcie kalkulacyjnym.**

**9. Dla potrzeb przeliczenia pozycji walutowych zastosowano kursy:**

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZES/DYREKTOR**  
**Jednostki organizacyjnej ZNP**

.....  
(imię, nazwisko – podpis)

.....  
(imię, nazwisko i podpis osoby  
sporządzającej)

(pieczęć firmowa)



## V. ZESTAWIENIE ZMIAN W FUNDUSZU WŁASNYM

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Zmiany w składnikach funduszu własnego w roku	
	poprzednim	obrotowym
1	2	3
<b>I. Fundusz własny na początek okresu-roku obrotowego (BO)</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• korekty funduszu z tytułu błędów podstawowych</li> </ul>		
<b>I.a. Fundusz własny na początek okresu (BO) po korektach</b>		
<b>1. Fundusz statutowy na początek okresu</b>		
1.1. Zmiany funduszu statutowego		
a) zwiększenia z tytułu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• .....</li> <li>• .....</li> </ul>		
b) zmniejszenia z tytułu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• .....</li> <li>• .....</li> </ul>		
<b>1.2. Fundusz statutowy na koniec okresu</b>		
<b>2. Fundusz zasobowy na początek okresu</b>		
2.1. Zmiany funduszu zasobowego		
a) zwiększenia z tytułu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• z podziału zysku</li> <li>• z innych tytułów</li> </ul>		
b) zmniejszenia z tytułu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• pokrycia straty bilansowej</li> <li>• z innych tytułów</li> </ul>		
<b>2.2. Stan funduszu zasobowego na koniec okresu</b>		
<b>3. Fundusz z aktualizacji wyceny na początek o-kresu</b>		
3.1. Zmiany funduszu aktualizacji wyceny		
a) zwiększenia z tytułu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• .....</li> <li>• .....</li> </ul>		

b) zmniejszenia z tytułu:		
• zbycia środków trwałych		
• .....		
<b>3.2. Fundusz z aktualizacji wyceny na koniec okresu</b>		
<b>4. Fundusz rezerwy na początek okresu</b>		
4.1. Zmiany funduszu rezerwowego		
a) zwiększenia z tytułu:		
• .....		
• .....		
b) zmniejszenia z tytułu:		
• .....		
• .....		
<b>4.2. Fundusze rezerwy na koniec okresu</b>		
<b>5. Zysk (Strata) z lat poprzednich na początek okresu</b>		
<b>5.1. Zysk z lat poprzednich na początek okresu</b>		
• korekty błędów podstawowych		
<b>5.2. Zysk z lat poprzednich na początek okresu po korektach</b>		
a) zwiększenia z tytułu:		
• podziału zysku z lat poprzednich		
• .....		
b) zmniejszenia z tytułu:		
• .....		
<b>5.5. Zysk z lat poprzednich na koniec okresu</b>		
<b>5.6. Strata z lat poprzednich na początek okresu</b>		
• korekty błędów podstawowych		
<b>5.5. Strata z lat poprzednich na początek okresu po korektach</b>		
a) zwiększenia z tytułu:		
• przeniesienia straty z lat poprzednich do pokrycia		

<ul style="list-style-type: none"> <li>• .....</li> </ul>		
b) zmniejszenia z tytułu:		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• .....</li> </ul>		
<b>5.6. Strata z lat poprzednich na koniec okresu</b>		
<b>5.7. Zysk (strata) z lat poprzednich na koniec okresu</b>		
<b>6. Wynik finansowy netto</b>		
a) zysk netto		
b) strata netto		
c) odpisy z zysku		
<b>II. Fundusz własny na koniec okresu – roku obrotowego (B Z)</b>		
<b>III. Fundusz własny po uwzględnieniu proponowanego podziału zysku (pokrycia straty) bilansowego(ej) za rok obrotowy</b>		

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZESA/DYREKTOR**  
**jednostki organizacyjnej ZNP**

.....  
(imię, nazwisko i podpis osoby sporządzającej)

.....  
(imię i nazwisko – podpis)

(pieczęć firmowa)

## VI. RACHUNEK PRZEPIŃYWÓW PIENIĘŻNYCH

(metoda pośrednia)

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Za rok:	
	poprzedni:	obrotowy:
1	2	3
<b>A. Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej:</b>		
<b>I. Zysk (Strata) netto</b>		
<b>II. Korekty razem:</b>		
1. Amortyzacja		
2. Zyski/Straty z tytułu różnic kursowych		
3. Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)		
4. Zysk (Strata) z działalności inwestycyjnej		
5. Zmiana stanu rezerw		
6. Zmiana stanu zapasów		
7. Zmiana stanu należności		
8. Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych (z wyjątkiem pożyczek i kredytów)		
9. Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych		
10. Inne korekty		
<b>III. Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej (+/- II)</b>		
<b>B. Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej:</b>		
<b>I. Wpływy</b>		
1. Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych		
2. Zbycie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne		
3. Wpływy aktywów finansowych, w tym:		
a) z jednostek powiązanych		
b) pozostałych jednostek:		
• zbycie aktywów finansowych		

1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> <li>• otrzymane dywidendy i udziały w zyskach</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• otrzymane spłaty pożyczek długoterminowych</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• odsetki otrzymane</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• inne wpływy z aktywów finansowych</li> </ul>		
4. Inne wpływy inwestycyjne		
<b>II. Wydatki</b>		
1. Nabycie wartości niematerialnych i prawnych i rzeczowych aktywów trwałych		
2. Dokonanie inwestycji w nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne		
3. Wydatki na aktywa finansowe, w tym:		
a) w jednostkach powiązanych		
b) w pozostałych jednostkach		
• nabycie aktywów finansowych		
• udzielenie pożyczek długoterminowych		
4. Inne wydatki inwestycyjne		
<b>III. Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej (I-II)</b>		
<b>C. Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej:</b>		
<b>I. Wpływy</b>		
1. Wpływy netto z wydawania udziałów (emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału		
2. Kredyty i pożyczki (otrzymane)		
3. Emisja dłużnych papierów wartościowych		
4. Inne wpływy finansowe		
<b>II. Wydatki</b>		
1. Nabycie udziałów (akcji) własnych		
2. Dywidendy i inne wypłaty na rzecz		



właścicieli		
3. Inne niż wypłaty na rzecz właścicieli wydatki z podziału zysku		

1	2	3
4. Spłaty kredytów i pożyczek		
5. Wykup dłużnych papierów wartościowych		
6. Wydatki z tytułu innych zobowiązań finansowych		
7. Płatności z umów leasingu finansowego		
8. Odsetki (zapłacone)		
9. Inne wydatki finansowe		
<b>III. Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej (I-II)</b>		
<b>D. Przepływy pieniężne netto razem (A.III ± B.III ± C.III)</b>		
<b>E. Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych</b>		
• w tym zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych		
<b>F. Środki pieniężne na początek okresu</b>		
<b>G. Środki pieniężne na koniec okresu (F ± D)</b>		
• w tym o ograniczonej możliwości dysponowania		

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZES/DYREKTOR**  
**jednostki organizacyjnej ZNP**

.....  
(imię, nazwisko i podpis osoby sporządzającej)

.....  
(imię i nazwisko – podpis)

(pieczęć firmowa)



## IV. DODATKOWE INFORMACJE I OBJAŚNIENIA

### I.

1. Zmiany w ciągu roku obrotowego wartości środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz długoterminowych inwestycji:

a) środki trwałe – wartość początkowa:

w zł i gr.

Wyszczególnienie wg pozycji bilansowych	Wartość początkowa na początek roku obrotowego	Zwiększenia z tytułu: - nabycia - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Zmniejszenia z tytułu: - sprzedaży - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Stan na koniec roku obrotowego wartości początkowej
<b>Środki trwałe razem:</b>				
z tego:				
1) Gr.0 grunty				
2) Gr.1 budynki.				
3) Gr.4,5,6 urządz. tech i masz				
4) Gr.7 środki transportu				
5) Gr.8 inne środki trwałe				

b) umorzenia środków trwałych :

w zł i gr.

Wyszczególnienie wg pozycji bilansowych (środków trwałych)	Dotychczasowe umorzenie na początek roku obrotowego	Zwiększenia z tytułu: - umorzeń - aktualizacji - przemieszczenia - innych	Zmniejszenia z tytułu: - sprzedaży - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Stan na koniec roku obrotowego
<b>Umorzenie środków trwałych razem:</b>				
1) Gr.0 grunty				
2) Gr.1 budynki				
3) Gr.4,5,6 urządz. tech i maszyny				
4) Gr.7 środki transportu				
5) Gr.8 inne środki trwałe				

## c) środki trwałe w budowie:

w zł i gr.

Wyszczególnienie wg pozycji bilansowych	Wartość początkowa na początek roku obrotowego	Zwiększenia z tytułu: - nabycia - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Zmniejszenia z tytułu: - sprzedaży - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Stan na koniec roku obrotowego wartości początkowej
Środki trwałe w budowie				
z tego:				
1				

## d) wartości niematerialne i prawne - wartość początkowa :

w zł gr.

Wyszczególnienie wg pozycji bilansowych	Wartość początkowa na początek roku obrotowego	Zwiększenia z tytułu: - nabycia - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Zmniejszenia z tytułu: - sprzedaży - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Stan na koniec roku obrotowego wartości początkowej
Wartości niematerialne i prawne razem:				
z tego:				
1).				
2)				
3)				
4)				
5)				

## e) umorzenia wartości niematerialnych i prawnych:

w zł i gr.

Wyszczególnienie wg pozycji bilansowych	Dotychczasowe umorzenia na początek roku obrotowego	Zwiększenia z tytułu: - nabycia - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Zmniejszenia z tytułu: - sprzedaży - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Stan na koniec roku obrotowego umorzeń dotychczasowo - wych
Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych razem:				
z tego:				
1)				
2)				
3)				
4)				
5)				

f) długoterminowe inwestycje  
w zł i gr.

Wyszczególnienie wg pozycji bilansowych	Wartość na początek roku obrotowego	Zwiększenia z tytułu: - nabycia - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Zmniejszenia z tytułu: - sprzedaży - aktualizacji - przemieszczenia - inne	Stan na koniec roku obrotowego
Długoterminowe aktywa finansowe (inwestycje) razem:				
z tego:				
1)				
2)				
3)				
4)				
5)				

2. Kwoty dokonanych w trakcie roku obrotowego odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych odrębnie dla długoterminowych aktywów niefinansowych oraz długoterminowych aktywów finansowych

.....

3. Kwota kosztów zakończonych prac rozwojowych oraz kwota wartości firmy, a także wyjaśnienie okresu ich odpisywania,.....

4. Wartość praw wieczystego użytkowania gruntów brutto ; .....

5. Liczba oraz wartość posiadanych papierów wartościowych lub praw, w tym świadectw udziałowych, zamiennych dłużnych papierów wartościowych, warrantów i opcji, ze wskazaniem praw, jakie przyznają .....

6. Wartość początkowa nie amortyzowanych (nie umarzanych) środków trwałych, używanych na podstawie umów:

	a) na początek roku	b) na koniec roku
a) najmu	..... zł	..... zł
b) dzierżawy	..... zł	..... zł
c) innych umów (leasingu)	..... zł	..... zł
<b>d) razem</b>	<u>..... zł</u>	<u>..... zł</u>

7. Struktura funduszu statutowego Jednostki:

stan na 31.12. ....r. w zł i gr.

Wyszczególnienie źródeł pochodzenia – tworzenia funduszu	Kwota
<b>Wartość funduszu statutowego razem</b>	
z tego z tytułu: 1) 2) 3) 4) 5) 6) 7) 8) 9) 10)	

**8. Dane o źródłach zwiększenia i sposobie wykorzystania funduszu statutowego w roku obrotowym:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Kwota
<b>1. Stan funduszu na początek roku:</b>	
<b>2. Zwiększenia funduszu w ciągu roku</b>	
z tego z tytułu:	
1)	
2)	
3)	
4)	
5)	
<b>3. Zmniejszenia funduszu w ciągu roku</b>	
z tego z tytułu:	
1)	
2)	
3)	
4)	
5)	
<b>4. Stan funduszu na koniec roku:</b>	

**9. Informacje o funduszach zasobowych i rezerwowych:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie funduszy	Stan na początek roku	Zwiększenia w ciągu roku	Zmniejszenia w ciągu roku	Stan na koniec roku
1. zasobowy				
2. rezerwy z akt. wyceny				
3.				

**10. Tendencje zmian w przychodach i kosztach oraz w stanie składników aktywów i źródłach ich finansowania działalności statutowej (syntetycznie opisowo z ewentualnym podaniem odpowiednich wskaźników):**

.....

.....

.....

.....

**11. Struktura zrealizowanych przychodów działalności statutowej wg ich źródeł, w tym wymaganych statutem:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Przychody za rok:			
	poprzedni		obrotowy	
	kwota	% w strukturze	kwota	% w strukturze
<b>Przychody działalności statutowej razem</b>		100		100
z tego:				
1) przychody działalności statutowej – typowe (składki)				
2) inne przychody statutowe				
w tym:				
a) dotacje (od kogo)				
b) subwencje (od kogo)				
3) pozostałe przychody (operacyjne) działalności statutowej				
4) przychody finansowe działalności statutowej				

**12. Struktura kosztów działalności statutowej określonych statutem oraz kosztów ogólnoadministracyjnych:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Koszty za rok:			
	poprzedni		obrotowy	
	kwota	% w struk - turze	kwota	% w struk - turze
<b>Koszty razem</b>		100		100
z tego:				
<b>1. Koszty realizacji poszczególnych zadań statutowych</b>				
z tego:				
1)				
2)				
3)				
4)				
5)				
6)				
7)				
8)				
9)				

10)				
<b>2. Koszty ogólnoadministracyjne</b>				
z tego:				
1)				
2)				
3)				
4)				
5)				
6)				
7)				
8)				
9)				
10)				
11)				
<b>3. Pozostałe koszty (operacyjne) działalności statutowej</b>				
<b>4. Koszty finansowe działalności statutowej</b>				



**13. Propozycje podziału zysku bilansowego netto (nadwyżki przychodów nad kosztami) za rok obrotowy lub pokrycia straty bilansowej (nadwyżki kosztów nad przychodami):**

- a) propozycja podziału zysku bilansowego netto:** \_\_\_\_\_ zł
- a) na zwiększenie funduszu statutowego ..... zł
- b) na zwiększenie funduszu zasobowego ..... zł
- b) propozycje pokrycia straty bilansowej netto z lat poprzednich:**
- \_\_\_\_\_ zł
- a) z ..... zł
- b) z ..... zł

**14. Informacje o stanie rezerw:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie rezerw	Wartość na początek roku	Zwiększenia	Zmniejszenia: - rozwiąza - nie - wykorzy - stanie	Wartość na koniec roku
<b>Rezerwy razem:</b>				
z tego rezerwy:				
1) na świadczenia emerytalne i podobne:				
• długoterminowe				
• krótkoterminowe				
2) na pewne lub w dużym stopniu prawdopodobne przyszłe zobowiązania:				
• długoterminowe				
• krótkoterminowe				
3) pozostałe:				
• długoterminowe				
• krótkoterminowe				

**15. Informacje o odpisach aktualizacyjnych należności:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie odpisów	Wartość na początek roku	Zwięk - szenia	Zmniej - szenia:	Wartość na koniec roku
<b>Odpisy aktualizacyjne należności – razem:</b>				
z tego odpisy aktualizacyjne:				

1) należności od dłużników postawio – nych w stan likwidacji lub upadłości				
2) należności od dłużników w przypad – ku oddalenia wniosku o ogłoszenie – upadłości gdy majątek dłużnika nie – wystarcza na ich spłatę				
3) należności kwestionowane przez dłu – żników				
4) należności w równowartości kwot je – podwyższających co do których u – przednio dokonano odpisów aktuali – zacyjnych				
5) należności przeterminowane lub nie – o znacznym stopniu nieściągalno – ści				

**16. Podział zobowiązań długoterminowych według pozycji bilansu o pozostałym do dnia bilansowego, przewidywanym umową, o okresie spłaty:**

.....  
(krótkie wprowadzenie opisowe)  
.....  
.....  
.....

**17. Wykaz istotnych pozycji czynnych i biernych rozliczeń międzyokresowych:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie	Stan (wartość) na :	
	początek roku	koniec roku
<b>1. Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów działalności operacyjnej i kosztów finansowych:</b>		
z tego z tytułu:		
1)		
2)		
3)		
<b>2. Bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów działalności operacyjnej i kosztów finansowych:</b>		
z tego z tytułu:		
1)		
2)		
3)		
<b>3. Przychody podlegające rozliczaniu w czasie:</b>		

z tego z tytułu:		
1)		
2)		
<b>4. Inne czynne i bierne rozliczenia międzyokresowe:</b>		
a) długoterminowe <b>pow. 12 mc-y</b>		
b) krótkoterminowe <b>do 12 m-cy</b>		

**18. Wykaz zobowiązań zabezpieczonych na majątku Jednostki (ze wskazaniem rodzaju):**

w zł i gr.

Wyszczególnienie zobowiązań według ich rodzajów	Forma zabezpieczenia	Stan (wartość) na:	
		początek roku	koniec roku
<b>Zobowiązania razem:</b>			
z tego zobowiązania według ich rodzajów i rodzajów działalności której dotyczą:			
1)			
2)			
3)			

**17. Wykaz zobowiązań warunkowych ( w tym udzielonych przez Jednostkę gwarancji i poręczeń także wekslowych):**

w zł i gr.

Rodzaj zobowiązań, gwarancji, poręczeń	Stan (wartość) na:	
	początek roku	koniec roku
<b>Zobowiązania warunkowe ogółem:</b>		
z tego z tytułu oraz wg rodzaju działalności której dotyczą:		
1)		
2)		
3)		
4)		
5)		

**18. w przypadku gdy składnik aktywów lub pasywów jest wykazywany w więcej niż jednej pozycji bilansu, jego powiązanie między tymi pozycjami; dotyczy to w szczególności podziału należności i zobowiązań na część długoterminową i krótkoterminową**

.....  
**19. W przypadku gdy składniki aktywów niebędące instrumentami finansowymi są wyceniane według wartości godziwej:**

a) istotne założenia przyjęte do ustalenia wartości godziwej, w przypadku gdy dane przyjęte do ustalenia tej wartości nie pochodzą z aktywnego rynku,

b) dla każdej kategorii składnika aktywów niebędącego instrumentem finansowym - wartość godziwą wykazaną w bilansie, jak również odpowiednio skutki przeszacowania zaliczone do przychodów lub kosztów finansowych lub odniesione na kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny w okresie sprawozdawczym,

c) tabelę zmian w kapitale (funduszu) z aktualizacji wyceny obejmującą stan kapitału (funduszu) na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz jego zwiększenia i zmniejszenia w ciągu roku obrotowego

.....

**II.**

**1. Struktura rzeczowa i terytorialna (kraj, eksport) przychodów netto ze sprzedaży produktów, usług i towarów:**

w zł i gr.

Przychody netto ze sprzedaży (bez VAT):	z tego:	
	sprzedaż krajowa	sprzedaż na eksport (i do UE)
<b>Razem przychody ze sprzedaży netto:</b>		
z tego:		
1) produktów		
z tego:		
•		
•		
• usług		
z tego:		
•		
•		
3) towarów i materiałów		
z tego:		
•		
•		
4) Sprzedaż pozostała		
•		

**2. Wysokość i wyjaśnienie przyczyn odpisów aktualizacyjnych środków trwałych:**

1) wysokość odpisów aktualizacyjnych środków trwałych \_\_\_\_\_ zł

z tego:

a) ..... zł

b) ..... zł

c) ..... zł

2) odpisów aktualizacyjnych dokonano odpowiednio z następujących powodów:

a) .....

b) .....

c) .....

**3. Wysokość odpisów aktualizacyjnych wartość zapasów razem: \_\_\_\_\_ zł**

z tego z tytułu:

1) ..... zł

2) ..... zł

3) ..... zł

4) ..... zł

**Informacja o przychodach, kosztach i wynikach działalności zaniechanej w roku obrotowym lub przewidzianej do zaniechania w roku następnym:**

w zł i gr.

Rodzaje działalności zaniechanej lub przewidzianej do zaniechania	Przychody	Koszty	Wynik finansowy: - brutto - netto
1.			
2.			
3.			
4.			

**5. Rozliczenie głównych pozycji różniących podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych od wyniku finansowego brutto (zysku lub straty brutto):**

	<p>z tego:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) przychody operacyjnej działalności statutowej</li> <li>2) przychody operacyjnej działalności gospodarczej</li> <li>3) pozostałe przychody operacyjne</li> <li>4) przychody finansowe (przed kompensatami)</li> <li>5) zyski nadzwyczajne</li> </ol>
<b>2.</b>	<b>Korekty przychodów – ogółem</b>
	<p>z tego np:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) korekty przychodów o przychody podatkowe lat poprzednich (-)</li> <li>2) korekty przychodów bieżącego roku dotyczące przychodów po – datkowych lat następnych (+)</li> <li>3) dywidendy otrzymane (-)</li> <li>4) różnice kursowe bilansowe (+, -)</li> <li>5) skutki finansowe wyceny bilansowej inwestycji (+, -)</li> <li>6) równowartość amortyzacji środków trwałych sfinansowanych z dotacji (-)</li> <li>7) przychody równowartość amortyzacji prawa wieczystego użytkowania gruntów</li> <li>8) przychody wewnętrzne</li> <li>9) pozostałe korekty (+, -)</li> </ol>
<b>3.</b>	<b>Przychody podatkowe po korektach (1 ± 2)</b>
<b>4.</b>	<b>Koszty księgowe – ogółem</b>
	<p>z tego:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) koszty operacyjnej działalności statutowej</li> <li>2) koszty operacyjne działalności gospodarczej</li> <li>3) koszty sprzedaży</li> <li>4) koszty ogólnozakładowe (w tym ogólnoadministracyjne)</li> <li>5) pozostałe koszty operacyjne</li> <li>6) koszty finansowe (przed kompensatami)</li> <li>7) straty nadzwyczajne</li> </ol>
<b>5.</b>	<b>Korekty kosztów – ogółem</b>
	<p>z tego np:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) amortyzacja środków trwałych sfinansowanych z dotacji (-)</li> <li>2) odsetki budżetowe zapłacone (-)</li> <li>3) aktualizacja wyceny inwestycji (+, -)</li> <li>4) odpisy aktualizujące należności (-)</li> <li>5) utworzenie rezerwy (-)</li> <li>6) naliczone lecz nie wypłacone wynagrodzenia za rok obrotowy (-)</li> <li>7) wypłacone wynagrodzenia za rok poprzedni (+)</li> <li>8) naliczone lecz nie uregulowane składki ZUS za rok obrotowy (-)</li> <li>9) zapłacone składki ZUS pracodawcy za rok poprzedni (+)</li> <li>10) składka na rzecz organizacji do której przynależność nie jest obowiązkowa (-)</li> <li>11) koszty reprezentacji</li> <li>12) PFRON</li> <li>13) amortyzacja prawa wieczystego użytkowania gruntów</li> <li>14) koszty wewnętrzne</li> </ol>

15) pozostałe koszty nie stanowiące kosztów uzyskania przychodów
<b>Koszty pokryte z dotacji i innych środków o których mowa w art. 16, ust 1, p - kt 58 ustawy o pdop (-)</b>
<b>Koszty podatkowe razem (poz. 4 ± 5 - 6)</b>
<b>Dochód podatkowy (poz. 3 – 7)</b>
<b>Dochód wolny od podatku</b>
z tego na podstawie np. postanowień: 1) art. 17, ust. 1 p-kt 4 ustawy o pdop 2) art. 17, ust. 1 p-kt 23 i 40 ustawy o pdop
<b>Dochód do opodatkowania (niezgodny z celami statutowymi)</b>
z tego np: 1) odsetki budżetowe 2) wpłaty na PFRON 3) dochód ze sp. akcyjowej 4) kary, mandaty, grzywny 5) koszty reprezentacji nie statutowej 6) należności trwale spisane 6) pozostałe
<b>Podatek dochodowy od osób prawnych (poz. 10 x 19%)</b>

6. Informacja o kosztach rodzajowych, w tym o kosztach wytworzenia produktów i usług na własne potrzeby (dotyczy jednostek sporządzających wariant kalkulacyjny rachunku zysków i strat):

w zł i gr.

Wyszczególnienie kosztów	Koszty wg rodzajów za rok:	
	poprzedni	obrotowy
<b>Razem koszty:</b>		
z tego:		
<b>1) koszty operacyjne wg rodzajów:</b>		
a) amortyzacja		
b) zużycie materiałów		
c) zużycie energii		
d) usługi obce		
e) podatki i opłaty		
f) wynagrodzenia		
g) ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w tym emerytalnych		
h) podróże służbowe		
i) koszty reprezentacji		

j) koszty reklamy		
k) pozostałe koszty rodzajowe		
<b>2) koszty wytworzenia produktów i usług na własne potrzeby</b>		

7. Koszty wytworzenia środków trwałych w budowie (środków trwałych na własne potrzeby): \_\_\_\_\_ zł

8. W niektórych pozycjach bilansu oraz rachunku zysków i strat przyjęto następujące kursy walut obcych do wyceny:

.....  
 (podać których poz. dotyczą oraz w/g jakich kursów dokonano wyceny)  
 .....  
 .....  
 .....

w tym odsetki oraz skapitalizowane różnice kursowe od zobowiązań z tytułu realizowanych budow.....zł

9. Poniesione, w roku obrotowym, i planowane na rok następny nakłady na niefinansowe aktywa trwale:

Wyszczególnienie	Nakłady:	
	poniesione	planowane
<b>Nakłady na nie finansowe aktywa trwale – razem</b>		
• w tym na ochronę środowiska		

10. Kwota i charakter poszczególnych pozycji przychodów lub kosztów o nadzwyczajnej wartości lub które wystąpiły incydentalnie .....

11. Podatek dochodowy od wyniku na operacjach nadzwyczajnych: \_\_\_\_\_ zł

(należy wyjaśnić opisowo lub liczbowo podatek dochodowy ustalony z różnicy pomiędzy zyskami i stratami nadzwyczajnymi, uwzględniając przy wyliczeniach, że część strat nadzwyczajnych nie stanowi np. kosztów uzyskania przychodów).



.....  
.....  
.....

## 12. Informacje o:

A. Charakterze i celu gospodarczym zawartych przez jednostkę umów nieuwzględnionych w bilansie w zakresie niezbędnym do oceny ich wpływu na sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki.....

B. Istotnych transakcjach (wraz z ich kwotami) zawartych przez jednostkę na innych warunkach niż rynkowe ze stronami powiązаныmi .....

C. Wynagrodzeniu biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wypłaconym lub należnym za rok obrotowy odrębnie za:

- a) obowiązkowe badanie rocznego sprawozdania finansowego
- b) inne usługi poświadczające
- c) usługi doradztwa podatkowego

### III.

**Objaśnienie struktury środków pieniężnych do sprawozdania z przepływu środków pieniężnych (w zł):**

**Wyszczególnienie**

**Stan na:**  
**początek roku      koniec roku**

Środki pieniężne i inne krótkoterminowe aktywa finansowe – razem

z tego:

1) środki pieniężne w kasie(ach)

2) środki pieniężne na rachunkach bankowych

3) inne środki pieniężne

4) inne aktywa pieniężne

Objaśnienie opisowe: .....

.....  
.....  
.....  
.....

### IV.

1. Informacja o przeciętnym zatrudnieniu w grupach zawodowych<sup>\*)</sup> :

TABELA do konsultacji z P. Przemysławem Karwowskim (dane do GUS)

**Średnioroczna ilość osób pracujących na etat w jednostce za:**

1) rok poprzedni:

2) rok obrotowy :

2. Wynagrodzenia łączne członków Zarządu i innych organów statutowych Związku:

Wyszczególnienie	w zł i gr. W r o k u :	
	poprzednim	obrotowym
<b>Wynagrodzenia łącznie</b>		
z tego wypłacone :		
1) członkom Zarządu		
2) członkom innych organów statutowych		

3. Pożyczki i podobne świadczenia udzielone członkom Zarządu i innych organów statutowych Związku:

Wyszczególnienie	w zł i gr. W r o k u :	
	poprzednim	obrotowym
<b>Udzielone pożyczki łącznie</b>		
z tego:		
1) członkom Zarządu:		
a) .....na.....%		
b) .....na.....%		
c) .....na.....%		
2) członkom innych organów:		
a) .....na.....%		
b) .....na.....%		
c) .....na.....%		

V.

1. Informacje o znaczących zdarzeniach dotyczących lat poprzednich ujętych w sprawozdaniu finansowym za rok obrotowy:

Wyszczególnienie zdarzeń	Kwota	w zł i gr.
		Uwzględniono w:

<sup>\*)</sup> Wykorzystać do opracowania tabeli klasyfikację pracowników wg grup zawodowych Ministerstwa Pracy, Płac i Spraw Socjalnych lub GUS.

		<b>bilansie *)</b>	<b>rachunku zysków i strat *)</b>

**2. Informacje o znaczących zdarzeniach jakie wystąpiły po dniu bilansowym nie uwzględnionych w bilansie oraz rachunku zysków i strat:**

Wyszczególnienie zdarzeń	Kwota	w zł i gr.	
		Nie uwzględniono w :	
		bilansie *)	rachunku zysków i strat *)

**3. Zmiany zasad (polityki) rachunkowości w tym metod wyceny oraz sposobu sporządzania sprawozdania finansowego wywierające istotny wpływ na sytuację majątkową, finansową, wynik finansowy oraz zmiany w funduszu własnym:**

Wyszczególnienie zmian	Przyczyny zmian	w zł i gr.	
		Kwota wpływu zmian na wynik finansowy, aktywa lub fundusz własny w roku	
		poprzednim	obrotowym
1.			
2.			
3.			

**Charakterystyka opisowa dokonanych, w stosunku do poprzedniego roku obrotowego, zmian sposobu sporządzania sprawozdania finansowego i wpływ wywołanych tym skutków finansowych na sytuację majątkową i finansową wynik finansowy oraz rentowność działalności Jednostki:**

\*) podać poz. sprawozdania (np. A.I.3)

\*) podać poz. sprawozdania (np. A.I.3)

.....  
.....  
.....

**4. Informacje liczbowe zapewniające porównywalność danych sprawozdania finansowego za rok poprzedzający, ze sprawozdaniem za rok obrotowy:**

.....  
.....

**VI.**

**1. Informacja o wspólnych przedsięwzięciach (nie podlegających konsolidacji w sprawozdaniach finansowych):**

1) nazwa i zakres działalności wynikającej ze wspólnego przedsięwzięcia:

.....

2) udział %-owy podmiotów realizujących wspólne przedsięwzięcie:

a) ..... %,

b) ..... %,

3) wspólnie kontrolowane rzeczowe składniki aktywów trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

a) środki trwałe ..... zł,

b) wartości niematerialne i prawne ..... zł,

(podać ponadto w jakich częściach są kontrolowane przez podmioty uczestniczące we wspólnym przedsięwzięciu),

4) kwota zobowiązań dotyczących wspólnego przedsięwzięcia (w tym z tytułu zakupu używanych rzeczowych aktywów trwałych): ..... zł,

5) kwota zobowiązań wspólnie zaciągniętych przez uczestników wspólnego przedsięwzięcia: ..... zł,

6) uzyskane ze wspólnego przedsięwzięcia:

a) przychody ..... zł,

b) koszty ..... zł,

7) kwoty zobowiązań warunkowych i inwestycyjnych dotyczących wspólnego przedsięwzięcia: ..... zł,

z tego:

- a) zobowiązania warunkowe ..... zł,
- b) zobowiązania inwestycyjne ..... zł.
- 8) uzasadnienie opisowe wspólnego przedsięwzięcia .....
- .....
- .....
- .....

**2. Informacje o transakcjach Związku Jednostki ze spółkami powiązanymi:**

w zł i gr.

Wyszczególnienie transakcji i ich przedmiot	Nazwa spółki	Kwoty transakcji za rok:	
		poprzedni	obrotowy

**3. Wykaz spółek w których Związek posiada co najmniej 20 % udziałów w kapitale lub w ogólnej liczbie głosów w organie statutowym stanowiącym Spółki:**

w % – ach

Nazwa i siedziba Spółki	% udziałów	Udział %-owy w:	
		zarządzaniu	zysku (stracie)
1.			
2.			
3.			
4.			

**VII.**

**1. Wyrażenie niepewności możliwości dalszego kontynuowania działalności Jednostki (jeżeli niepewność występuje) oraz jej charakterystyka:**

.....  
.....  
.....

**2. Wskazanie korekt dokonanych w sprawozdaniu finansowym w związku z wystąpieniem niepewności dalszej kontynuacji działalności:**

.....  
.....  
.....

**3. Wskazanie podejmowanych lub planowanych działań w celu wyeliminowania niepewności dalszej kontynuacji działalności:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

**VIII.**

**Informacje dodatkowe i końcowe mające istotny wpływ na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej i wyniku finansowego Jednostki:**

.....  
.....  
.....  
.....

.....  
(miejsce i data sporządzenia)

**PREZES/DYREKTOR  
Jednostki organizacyjnej ZNP**

.....  
(imię, nazwisko – podpis)

.....  
(imię, nazwisko i podpis osoby sporządzającej)

(pieczęć firmowa)

# **G. INSTRUKCJA**

## **Głównego Księgowego Zarządu Głównego Związku Nauczycielstwa Polskiego**

### **w sprawie ujednoczenia ewidencji księgowej niektórych istotnych zdarzeń i operacji gospodarczych**

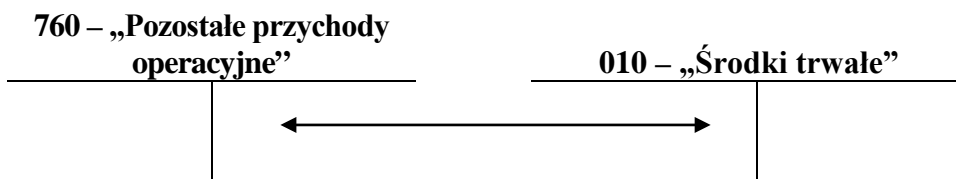
-----

Na podstawie postanowień § 6, ust. 1 i 2 uchwały Prezydium Zarządu Głównego Związku Nauczycielstwa Polskiego ..... w sprawie ustalenia dokumentacji przyjętych zasad (polityki) rachunkowości w ZNP ustala się zasady ewidencji księgowej niektórych szczególnych operacji i zdarzeń gospodarczych nie ujętych dotychczas w księgach rachunkowych lub wymagających ujednoczenia we wszystkich jednostkach organizacyjnych Związku.

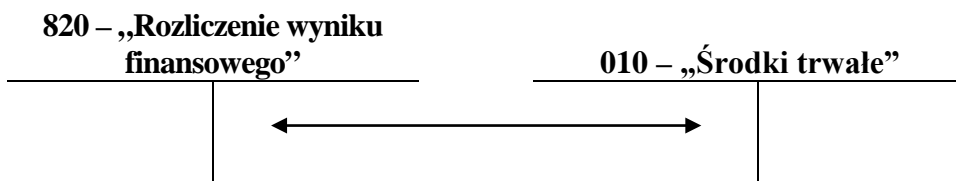
#### **1. Ujęcie, w księgach rachunkowych, operacji ujawnienia i wprowadzenia do ewidencji księgowej gruntów własnych oraz praw wieczystego użytkowania gruntów:**

Przed wprowadzeniem ujawnionych gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów konieczna jest ich inwentaryzacja, szczegółowa identyfikacja oraz wycena. Dla potrzeb umarzania praw wieczystego użytkowania gruntów niezbędne jest określenie dla każdego z nich liczby lat pozostałych do zakończenia okresu ich użytkowania.

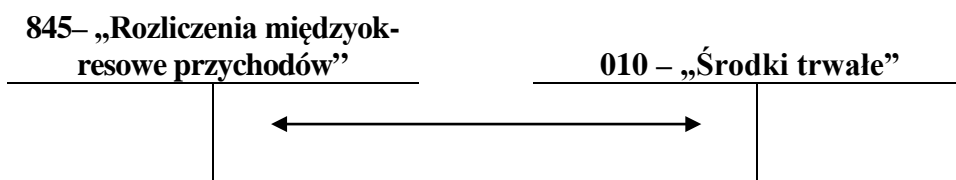
- 1) ujęcie w księgach rachunkowych operacji ujawnienia gruntu własnego np. przez zasiedzenie:



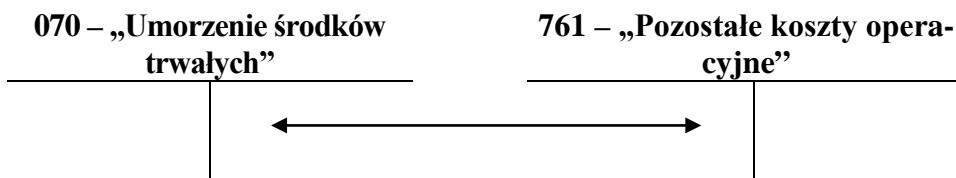
- 2) ujęcie, w księgach rachunkowych operacji ujawnienia gruntu własnego będące np. skutkiem błędu podstawowego:



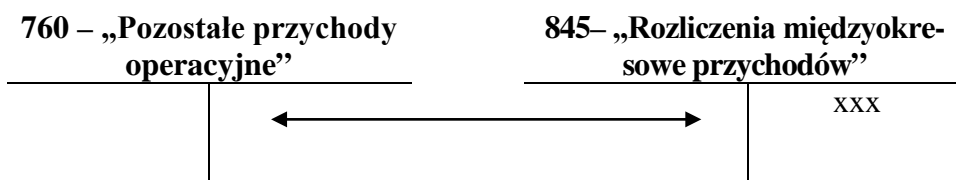
3) ujęcie, w księgach rachunkowych, operacji ujawnienia prawa wieczystego użytkowania gruntów, bez względu na przyczynę:



4) ujęcie, w księgach rachunkowych, operacji dotychczasowego umorzenia prawa wieczystego użytkowania gruntów:

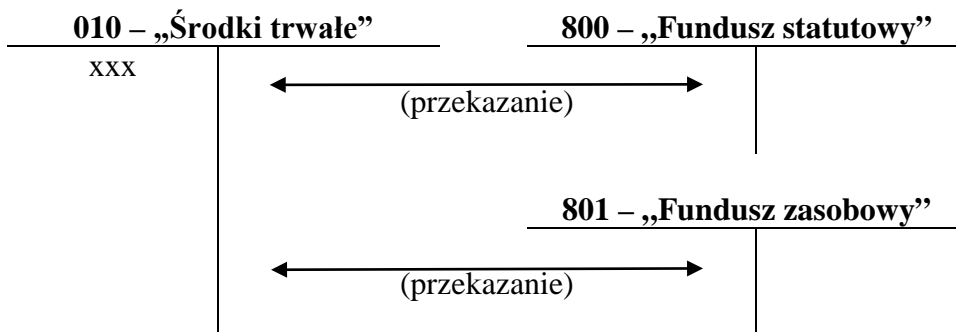


4a) księgowanie równoległe:



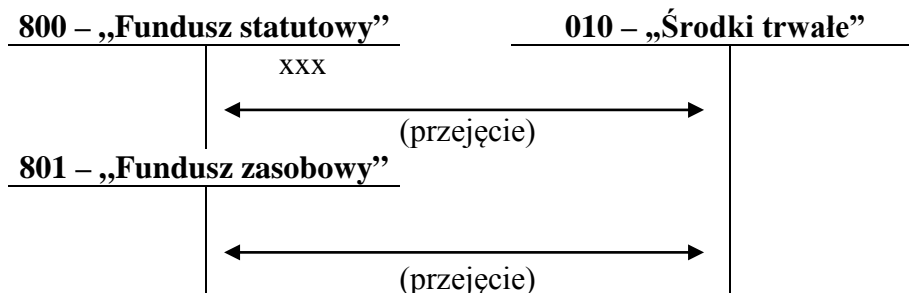
## 2. Ujęcie, na podstawie uchwały Prezydium Zarządu Głównego ZNP, przekazania (przejęcia) gruntów własnych, w księgach rachunkowych:

1) w Zarządzie Głównym ZNP:



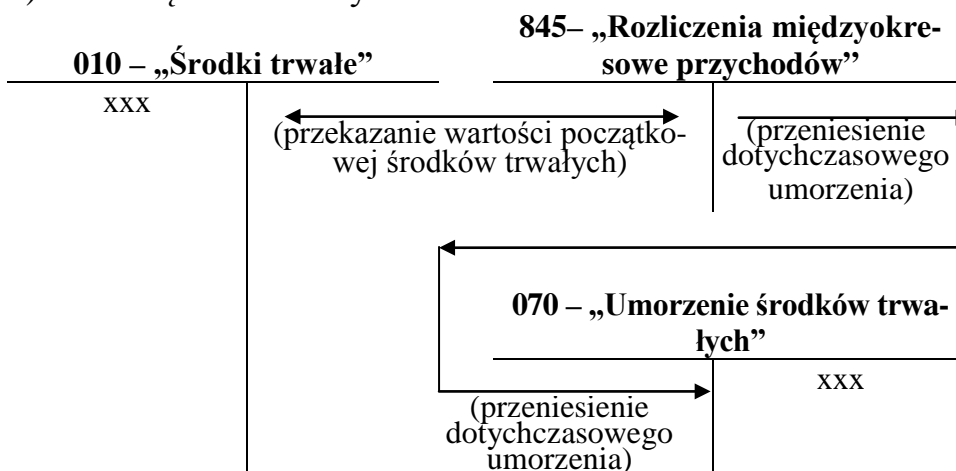


2) w jednostkach organizacyjnych samobilansujących: Okręgach, Oddziałach, Ośrodkach ZNP:

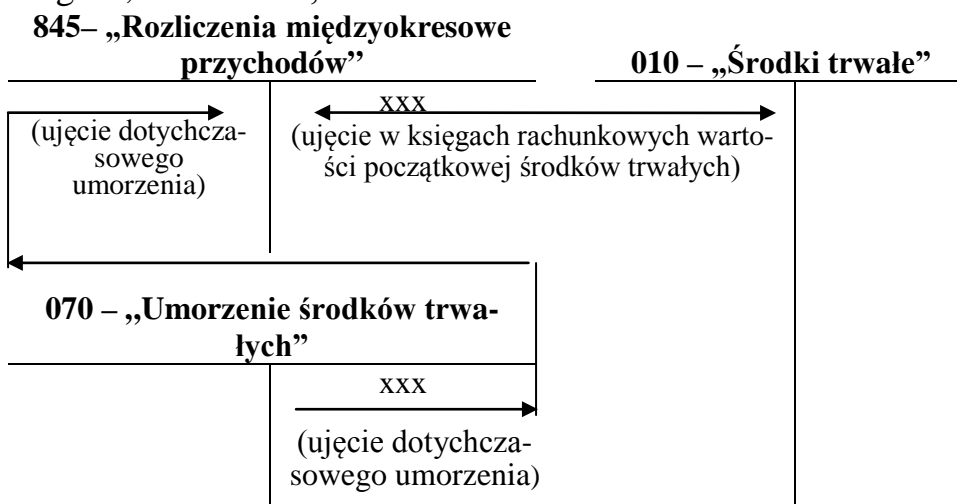


3. Ujęcie, na podstawie uchwały Prezydium Zarządu Głównego ZNP, przekazania (przejęcia) praw wieczystego użytkowania gruntów w księgach rachunkowych:

1) w Zarządzie Głównym ZNP:

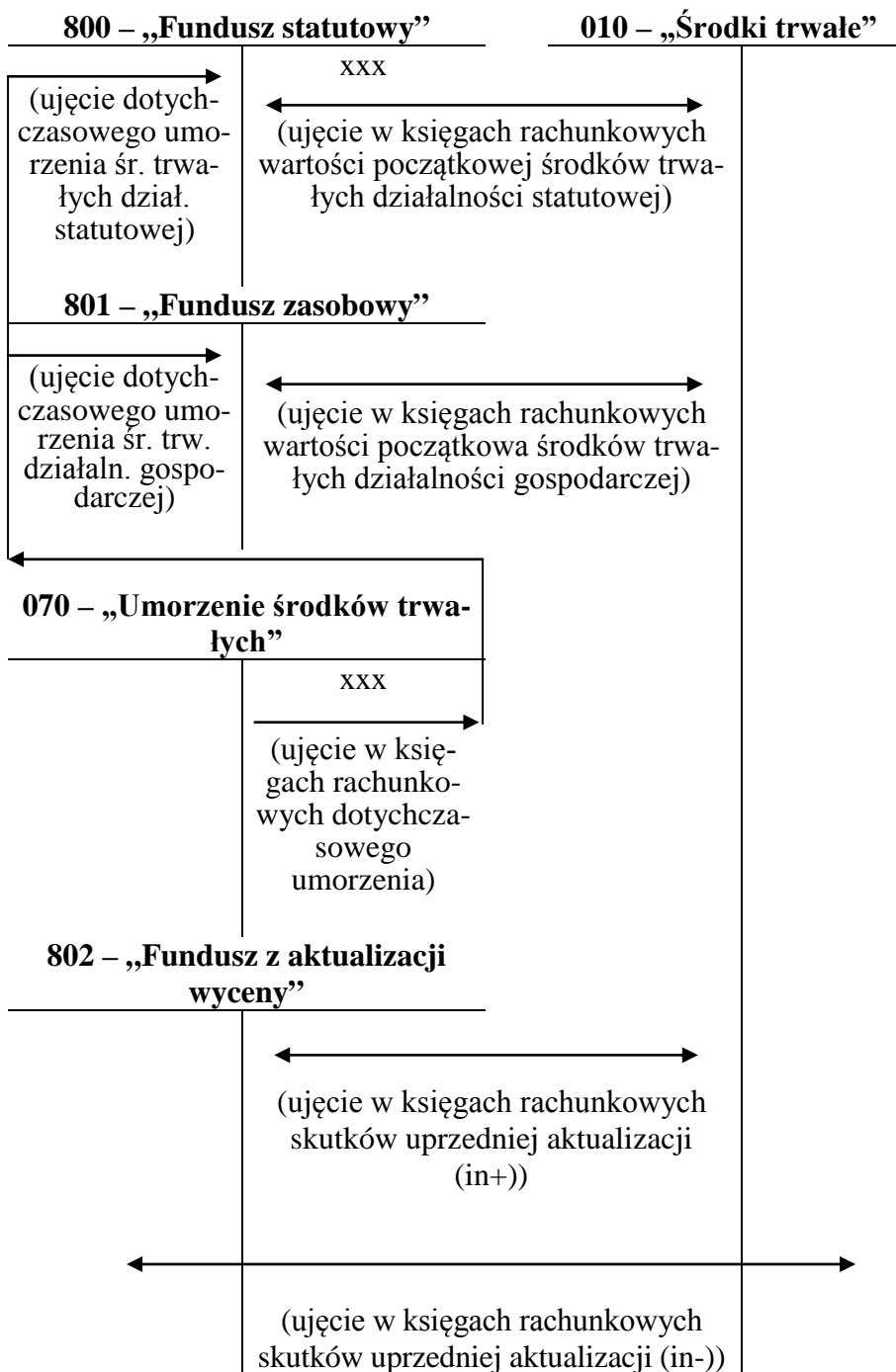


2) w jednostkach organizacyjnych samobilansujących: Okręgach, Oddziałach, Ośrodkach ZNP:



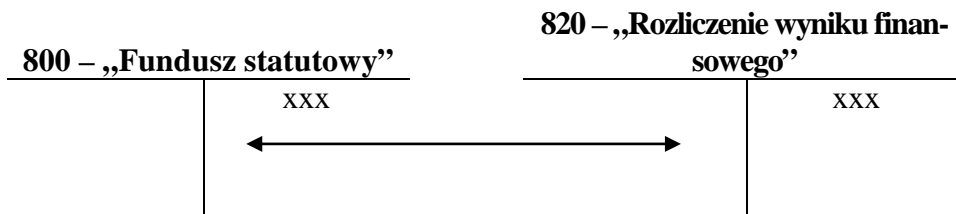


b) w jednostkach organizacyjnych samobilansujących Okręgach, Oddziałach, Ośrodkach ZNP:

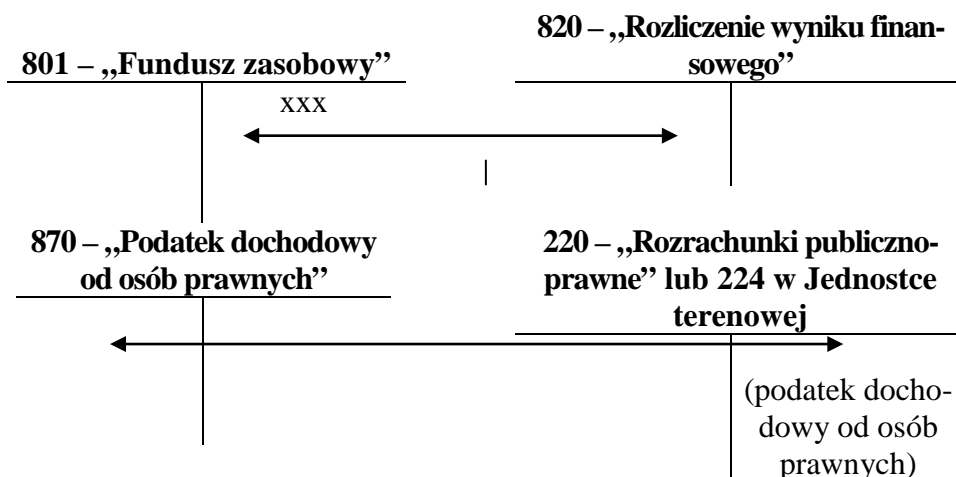


**5. Przeznaczenie, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego, uchwałą Zarządu Głównego ZNP, nadwyżki przychodów nad kosztami (zysku bilansowego brutto/netto Związku na:**

1) fundusz statutowy:

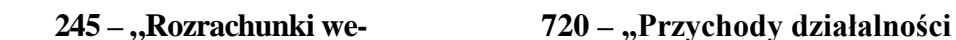


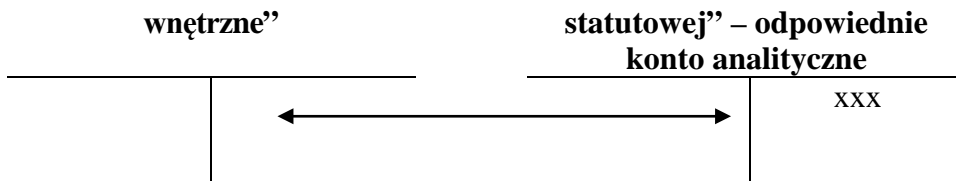
2) fundusz zasobowy:



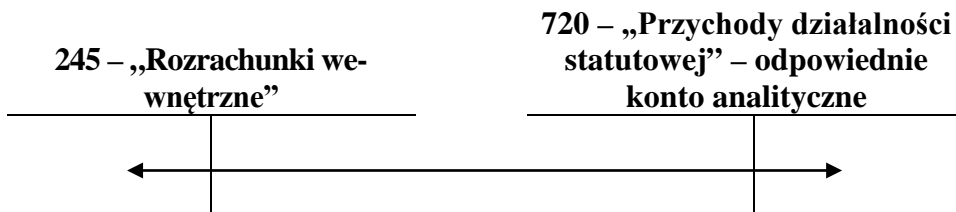
**6. Ujęcie, w księgach rachunkowych, na podstawie uchwały Prezydium Zarządu Głównego ZNP w sprawie udzielenia pomocy finansowej Okręgowi, Oddziałowi innej jednostce organizacyjnej – kwoty przeznaczonej na dofinansowanie remontów, budów, ulepszeń lub zakupów środków trwałych oraz na dofinansowanie statutowej działalności operacyjnej - w zakresie remontu, zakup sprzętu i.t.d.:**

1) w księgach rachunkowych Zarządu Głównego ZNP:



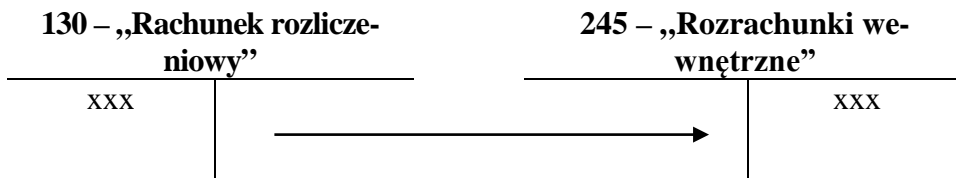


2) w księgach rachunkowych Okręgu, Oddziału, itp:

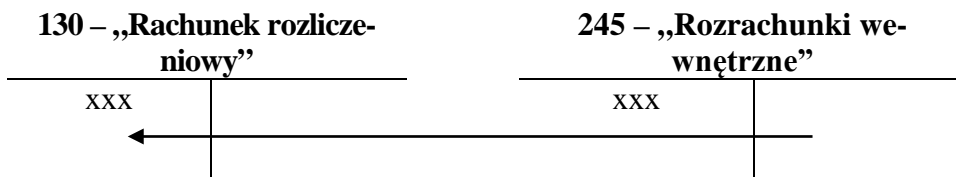


**7. Ujęcie, w księgach rachunkowych, polecenia przelewu środków pieniężnych, dokonanego przez Biuro Zarządu Głównego ZNP, w celu wykonania uchwały Prezydium Zarządu Głównego ZNP o której mowa w operacji 6:**

1) w księgach rachunkowych ZG ZNP:

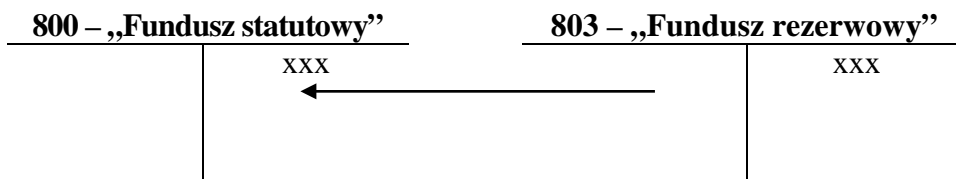


2) w księgach rachunkowych Okręgu, Oddziału, Ośrodka:

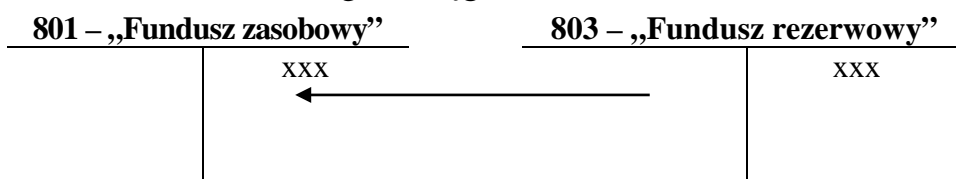


**9. Przeniesienie, poleceniem księgowania – PK w Okręgu, Oddziale, Ośrodku – równowartości wykorzystanych i rozliczonych środków finansowych, przeznaczonych uprzednio na sfinansowanie lub dofinansowanie: budów, ulepszeń i zakupów środków trwałych lub remontów i innych kosztów działalności operacyjnej, na zwiększenie – w zależności od kierunku wykorzystania (przeznaczenia):**

1) funduszu statutowego Okręgu, Oddziału, Ośrodka:



2) funduszu zasobowego Okręgu, Oddziału, Ośrodka:

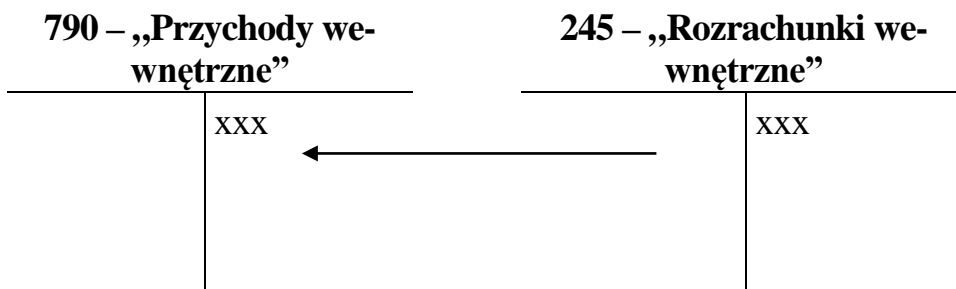


W przypadku stwierdzenia funkcjonowania jeszcze, w jednostkach organizacyjnych ZNP, „Funduszy w środkach trwałych lub obrotowych”, należy ich równowartość przenieść, likwidując te fundusze zapisami księgowymi po stronie Dt (Wn) na zwiększenie:

- 1) funduszu statutowego jeżeli środki trwałe lub obrotowe służą działalności statutowej – po stronie Ct (Ma),
- 2) funduszu zasobowego jeżeli środki trwałe lub obrotowe służą działalności gospodarczej – po stronie Ct (Ma).

#### **10. Ujęcie, w księgach rachunkowych, operacji sprzedaży i zakupów wewnętrznych występujących pomiędzy jednostkami samobilansującymi ZNP:**

- 1) ujęcie not księgowych – obciążeniowych z tytułu sprzedaży wewnętrznej na rzecz Jednostki wchodzącej w skład ZNP, w Jednostce dokonującej sprzedaży:

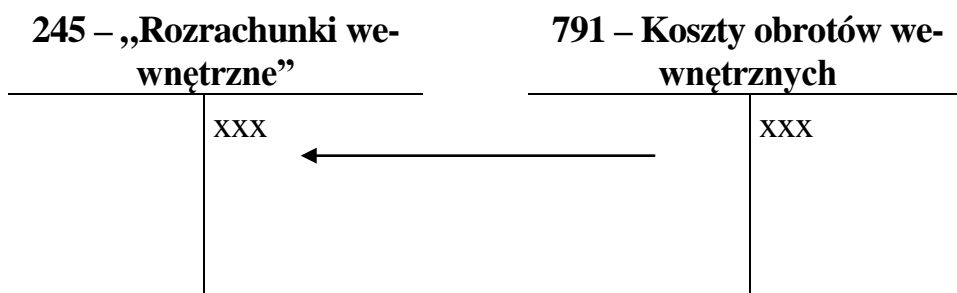


Ewidencja szczegółowa do konta 790 powinna być prowadzona według następującego układu rodzajowego przychodów:

- 01 – przychody działalności gospodarczej,
- 02 – przychody realizacji zadań statutowych,
- 03 – przychody ze sprzedaży towarów i materiałów,
- 04 – pozostałe przychody operacyjne,
  - 01 – działalności statutowej,
  - 02 – działalności gospodarczej,
- 05 – przychody finansowe,
- 06 – zyski nadzwyczajne.

Dalsze uszczegółowienie, analityczne przychodów powinno być wprowadzane według potrzeb każdej jednostki, ale z zachowaniem schematu kosztów określonych w zakładowym planie kont ZNP, które wypełnia potrzeby sprawozdawcze.

- 2) ujęcie not księgowych obciążeniowych z tytułu zakupów wewnętrznych od Jednostki wchodzącej w skład ZNP, w Jednostce dokonującej zakupu:



Ewidencja szczegółowa do konta 791 powinna być prowadzona według następującego układu rodzajowego kosztów:

- 01 – koszty działalności gospodarczej,
- 02 – koszty realizacji zadań statutowych,
- 03 – wartość sprzedanych towarów i materiałów,
- 04 – koszty ogólnozakładowe z następującym wyodrębnieniem:

- 01 – amortyzacja,
- 02 – zużycie materiałów,
- 03 – zużycie energii,
- 04 – usługi obce,
- 05 – podatki i opłaty,
- 06 – wynagrodzenia,
- 07 – ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia,
- 08 – podróże służbowe,
- 09 – koszty reprezentacji i reklamy,
- 10 – pozostałe koszty,
- 11 – koszty inne,
- 05 – pozostałe koszty operacyjne,
  - 01 – działalności statutowej,
  - 02 – działalności gospodarczej,
- 06 – koszty finansowe,

Dalsze uszczegółowienie, analityczne kosztów powinno być wprowadzane według potrzeb każdej jednostki, ale z zachowaniem schematu kosztów określonych w zakładowym planie kont ZNP, który wypełnia potrzeby sprawozdawcze.

Wprowadza się postanowieniami niniejszej instrukcji obowiązek potwierdzania obrotów wewnętrznych pomiędzy jednostkami samobilansującymi wchodzącymi w skład ZNP celem ich wyeliminowania przy sporządzeniu łącznego sprawozdania finansowego.