

Opis funkcjonowania kont syntetycznych i zasady księgowania operacji gospodarczych

Konta „Zespołu 0” służą do ewidencji:

- środków trwałych oraz ich umorzenia (konta 010, 013, 070, 073),
- wartości niematerialnych i prawnych oraz ich umorzenia (konta 020, 071),
- środków trwałych w budowie (konto 080).

Konto 010 Środki trwałe amortyzowane sukcesywnie

Definicja bilansowa środków trwałych

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 12, 13 i 15 ustawy o rachunkowości do środków trwałych zalicza się aktywa trwałe:

- kontrolowane przez jednostkę,
- o wiarygodnie określonej wartości powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń,
- które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych, o przewidywanym okresie użytkowania powyżej 1 roku,
- kompletne i zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Definicja podatkowa środków trwałych

Zgodnie z art. 16a updog, za środki trwałe uważa się stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania, o przewidywanym okresie użytkowania powyżej 1 roku oraz wykorzystywane na potrzeby prowadzonej działalności:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) obiekty inżynierii wodnej i lądowej, inne przedmioty,
- 4) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych,
- 5) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- 6) składniki majątku wykorzystywane do działalności na podstawie umowy leasingu finansowego.

W przepisach podatkowych nie wymienia się wśród środków trwałych gruntu i prawa wieczystego użytkowania gruntu.

Podatkowej amortyzacji zostały wyłączone zatem:

- grunty i prawo wieczystego użytkowania gruntu,
- dzieła sztuki i eksponaty muzealne,
- składniki majątku, które nie są użytkowane na skutek zaprzestania działalności.

Oznacza to, że nie mogą być one amortyzowane w koszty uzyskania przychodu. Według art. 16d updog podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku (środków trwałych), których wartość początkowa nie przekracza kwoty 3500 zł. Wydatki na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodu w miesiącu oddania ich do użytkowania. Decyzje w tym zakresie podejmuje podatnik.

Ewidencja środków trwałych – zasady przyjęte w Regionalnym Centrum Kultury – Fabryka Emocji

1. Środki trwałe pow. 3500 zł objęte są ewidencją ilościowo-wartościową i amortyzowane są sukcesywnie. Powinny mieć karty inwentarzowe z nazwą obiektu, wartością początkową, opisem parametrów technicznych, stawką amortyzacyjną, miejscem użytkowania oraz nadanym numerem inwentarzowym. Karty takie mogą być prowadzone ręcznie, a przy technice komputerowej – za pomocą programu dla środków trwałych, który umożliwi założenie kartoteki dla każdego środka trwałego i zachowanie kolejności numeracji.

Dla środków trwałych objętych pełną ewidencją ilościowo-wartościową w karto-tekach należy wystawiać

przy przyjęciu dowód OT lub PT, przy przemieszczaniu MT, a przy likwidacji LT.

Środki takie winny być także oznakowane nadanym przez program lub ręcznie numerem inwentarzowym.

Wskazane jest kserowanie dowodów ich zakupu z załączonym dowodem OT i przechowywanie w osobnym segregatorze. Ułatwia to ich kontrolę oraz rozliczenie osób materialnie odpowiedzialnych.

W takim przypadku dowód OT wystawia się w 3 egz., oryginał dołącza się do oryginału faktury w księgach rachunkowych, jedna kopia zostaje załączona do skserowanej faktury zakupu i przechowywana w segregatorze – środki trwałe, druga kopia stanowi egzemplarz aa. u wystawiającego dla zachowania numeracji rocznej kolejności wystawiania dowodu OT.

2. Środki trwałe niskocenne do 3500 zł (odpisywane w koszty zużycia materiałów – analitycznie wyposażenie), **nieamortyzowane** i nieobjęte ewidencją księgową - objęte są tylko ewidencją ilościową u użytkowników. Ich oznakowanie może być uproszczone.

Nie wystawia się przy ich zakupie lub wydaniu z magazynu do użytkowania dowodu OT, wystarczy na dowodzie RW lub na odwrocie faktury – adnotacja użytkownika o wprowadzeniu ich do ewidencji ilościowej.

Ustalanie wartości początkowej środka trwałego

Na wartość początkową środka trwałego składa się cena zakupu netto, powiększona o podatek VAT niepodlegający odliczeniu, koszty montażu, transportu, przesyłki, ubezpieczenia, podatki (cło, akcyza), różnice kursowe ujemne naliczone do dnia oddania środka trwałego do użytkowania, koszty kredytu (opłaty i prowizje) otrzymanego na zakup oraz odsetki od kredytu do dnia oddania środka trwałego do użytkowania, a także inne koszty bezpośrednio związane z nabyciem.

Wzrost wartości początkowej środków trwałych następuje wskutek:

- 1) zakupu w kraju,
- 2) rozliczenia środków trwałych w budowie (przyjęcia z inwestycji),
- 3) zakupu z Unii Europejskiej (WNT),
- 4) zakupu z importu,
- 5) nieodpłatnego otrzymania, darowizny,
- 6) przyjęcia w leasing operacyjny,
- 7) przyjęcia w leasing finansowy,
- 8) ujawnienia w wyniku inwentaryzacji,
- 9) urzędowego przeszacowania wartości,
- 10) modernizacji środków trwałych.

Ewidencja szczegółowa prowadzona na księgach pomocniczych do konta 010 powinna umożliwić:

- 1) ustalenie wartości początkowej poszczególnych środków trwałych oraz ich zwiększeń lub zmniejszeń,
- 2) ustalenie osób lub komórek odpowiedzialnych za środki trwałe, miejsce ich użytkowania,
- 3) należyte obliczenie amortyzacji (umorzenia), dla każdego obiektu, wg nadanej stawki amortyzacyjnej i wybranej metody.

Konto 010 „Środki trwałe” wykazuje saldo Wn oznaczające wartość brutto wykorzystywanych przez instytucję w działalności środków trwałych.

Typowe zapisy strony Wn konta 010 „Środki trwałe amortyzowane sukcesywnie”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Przyjęcie do użytkowania środków trwałych: a) powstałych w wyniku budowy, modernizacji (inwestycji) b) z zakupu z pominięciem konta 080 „Środki trwałe w budowie” wartość netto + VAT niepodlegający odliczeniu	080 208 lub 308

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
2.	Środki trwałe otrzymane nieodpłatnie od organizatora, Skarbu Państwa lub jako darowizna	846 lub 800 ²
3.	Zakup WNT z UE	
	a) wartość wg faktury	208
	b) VAT należny z faktury wewnętrznej niepodlegający w części odliczeniu	222
	c) różnice kursowe do dnia odbioru środka trwałego	208
4.	Zakup z importu (spoza UE):	
	a) wartość wg faktury kontrahenta zagranicznego	208
	b) cło, akcyza i podatek VAT w części niepodlegającej odliczeniu	220, 222
		801
5.	Wzrost wartości na skutek urzędowego przeszacowania	260
6.	Ujawnionych w wyniku inwentaryzacji nadwyżek	Właściwe konto zespołu 4
7.	Korekta wartości początkowej środka trwałego o koszty np. zakupu, opłat skarbowych czy notarialnych zaksięgowanych na kontach kosztów w roku sprawozdawczym Równoległy zapis techniczny: storno czerwone na kontach zespołu 4	
8.	Przeniesienie lub włączenie do środka trwałego części peryferyjnej lub składowej z innego likwidowanego częściowo środka trwałego	010

Typowe zapisy strony Ma konta 010 „Środki trwałe amortyzowane sukcesywnie”

Lp.	Treść operacji	Konto przeciwstawne
1.	Dotychczasowe umorzenie wycofanych z użytkowania środków trwałych	070
2.	Wartość netto środków trwałych wycofanych na skutek:	
	a) sprzedaży	761
	b) likwidacji – złomowania, utylizacji	761
	c) likwidacji na skutek zdarzeń losowych – kradzieży, zalania, pożaru itp.	771
3.	Wartość netto nieodpłatnie przekazanych środków trwałych na podstawie decyzji Skarbu Państwa, organizatora	800
4.	Wartość netto środka trwałego przekazanego w drodze darowizny	761
5.	Stwierdzenia niedoboru	260
6.	Urzędowe przeszacowania środków trwałych	801

Środki trwałe ujmowane są w bilansie w poz. A.II.1. „Środki trwałe” w wartości początkowej pomniejszonej o umorzenie, czyli wg wartości netto.

Konto 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Służy do ewidencji wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych nadających się do gospodarczego wykorzystania o przewidywanym okresie użytkowania

dłuższym niż 1 rok, które będą wykorzystywane w instytucji kultury na potrzeby związane z jej działalnością.

Występują dwie definicje wartości niematerialnych i prawnych:

- pierwsza zdefiniowana w ustawie o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 14), tzw. bilansowa;
- druga ujęta w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, tzw. podatkowa.

Definicja bilansowa wartości niematerialnych i prawnych

Według art. 3 ust. 1 pkt 14 wartości niematerialne i prawne to nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie użytkowania powyżej 1 roku, przeznaczone na potrzeby jednostki.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się w szczególności:

- autorskie prawa majątkowe i prawa pokrewne,
- licencje, koncesje,
- prawa do wynalazków, prawa do patentów, prawa do znaków towarowych,
- prawa do wzorów użytkowych i zdobniczych,
- know-how,
- nabytą wartość firmy,
- koszty zakończonych prac rozwojowych.

Definicja podatkowa wartości niematerialnych

Na podstawie art. 16b ust. 1 updog wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi amortyzacji są nabyte i nadające się do gospodarczego wykorzystania:

- spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego i użytkowego,
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje,
- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych,
- know-how,
- wartość firmy, jeśli powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania,
- prace rozwojowe pod warunkiem ich gospodarczego wykorzystania,
- leasing, jeśli amortyzacji dokonuje korzystający.

Jest to zamknięty katalog. Nie są w nim wymienione koncesje.

Definicja bilansowa zawarta w ustawie o rachunkowości jest wykorzystywana przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (bilansu oraz rachunku zysku i strat). Natomiast definicja podatkowa określa zasady naliczania amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych dla potrzeb ustalenia rachunku kosztów dla wyniku podatkowego.

Zgodnie z updog (art. 16c–16m) amortyzacji podlegają nabyte i nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania następujące wartości niematerialne i prawne:

- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe;
- licencje (zgodnie z postanowieniami art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się jedynie nabyte prawa do licencji, nie zaś miesięczne opłaty licencyjne);
- prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych;
- wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej, tzw. know-how.

Do wartości niematerialnych i prawnych zaliczane są również – niezależnie od przewidywanego okresu używania – koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, które mogą być wykorzystane na potrzeby działalności instytucji.

Nie dokonuje się odpisów amortyzacji podatkowej od wartości początkowej następujących wartości niematerialnych i prawnych:

- nabytego (lub otrzymanego w formie aportu) prawa wieczystego użytkowania gruntów;
- nieużywanych składników wartości niematerialnych i prawnych na skutek zaprzestania działalności, której służyły (w tym przypadku nie podlegają one amortyzacji od miesiąca, w którym zaprzestano tej działalności).

Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw. Jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjo- biorcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych (w tym licencji) nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

Ustalona dla celów podatkowych wartość początkowa praw autorskich lub licencji (sublicencji) obejmuje również koszty montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych.

Na koncie tym można nie ujmować wartości niematerialnych i prawnych o cenie nabycia nieprzekraczającej 3 500 zł, które na podstawie decyzji kierownika instytucji kultury podlegają wyłącznie ewidencji ilościowej. Wartości te traktowane są jako usługi informatyczne i ich wartość księguje się w momencie wydania do użytkowania – w pełnej wysokości w koszty konto 420 „Usługi obce” – analitycznie usługi informatyczne.

Zgodnie z art. 31 u.st. 1 uor i art. 16g ust. 13 updog wartości niematerialne i prawne nie podlegają ulepszeniu.

Modyfikacja programu komputerowego zwiększająca jego sprawność oraz wartość użytkową może być przeprowadzona jedynie przez autora programu. Wartość prawa do nowego programu będzie obejmowała sumę pierwszej wersji programu oraz cenę jej modyfikacji.

W konsekwencji powstanie nowa wersja autorskiego programu komputerowego, która będzie w instytucji kultury nową wartością niematerialną i prawną o nowej wartości początkowej.

Wydatki poniesione na aktualizację programu komputerowego polegające m.in. na przystosowaniu go do nowych przepisów prawnych, tzw. upgrady należy księgować bezpośrednio w koszty konto 420 „Usługi obce” – analitycznie usługi informatyczne.

Na stronie Wn konta 020 księguje się przede wszystkim wartości niematerialne i prawne nabyte w drodze zakupu (konto przeciwstawne 208 lub 300) lub z tytułu daru, nieodpłatnego otrzymania od organizatora – PT.

Na stronie Ma konta 020 księguje się przede wszystkim rozchód tych wartości w związku ze sprzedażą, przekazaniem nieodpłatnym lub likwidacją.

Typowe zapisy strony Wn konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zakup oprogramowania, licencji innych praw autorskich razem z VAT-em niepodlegającym odliczeniu, opłatami, kosztami wdrożenia i szkolenia na podstawie OT	208 lub 300
2.	Wartości niematerialne i prawne przyjęte na stan po zakończeniu realizacji zadania na podstawie OT	080
3.	Wartości niematerialne i prawne przyjęte nieodpłatnie na stan na podstawie PT lub inne nieodpłatne otrzymanie, np. darowizna	846

Typowe zapisy strony Ma konta 020 „Wartości niematerialne i prawne”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Likwidacja niewykorzystywanych w działalności wartości niematerialnych i prawnych – LT umorzonych całkowicie	071
2.	Wartość netto zlikwidowanych lub sprzedawanych wartości niematerialnych i prawnych (część nieumorzona)	761 lub 771
3.	Wartość netto przekazywanych nieodpłatnie wartości niematerialnych i prawnych na podstawie decyzji organizatora	846

Ewidencja analityczna do konta 020 powinna umożliwić wyodrębnienie poszczególnych tytułów wartości niematerialnych i prawnych.

Saldo końcowe konta 020 – strona Wn oznacza wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych na koniec roku.

W bilansie konto 020 występuje w poz. A.I. „Wartości niematerialne i prawne” po uwzględnieniu amortyzacji, tj. wg wartości netto.

Umorzenie aktywów trwałych

Konta 07 – umorzenie aktywów trwałych służą do ewidencji odpisów umorzeniowych zmniejszających wartość początkową aktywów trwałych (planowych i nieplanowych), a także umorzeń wynikających z aktualizacji.

Konto 070 „Umorzenie środków trwałych”

Służy do ewidencji umorzenia środków trwałych ewidencjonowanych na koncie 010.

Zakres, metody i stawki amortyzacji (umorzenia) środków trwałych określają odrębnie przepisy uor (art. 31 ust. 2, art. 32) oraz updog (art. 16a–16l).

Amortyzacja bilansowa

Na podstawie art. 32 uor odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych drogą planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnić należy okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego, na który ma wpływ:

- 1) liczba zmian, na których pracuje,
- 2) tempo postępu techniczno-ekonomicznego,
- 3) wydajność środka trwałego mierzona np. liczbą godzin jego pracy lub ilością świadczonych usług,

- 4) prawne lub inne ograniczenia czasu używania,
- 5) przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości powinno się okresowo weryfikować poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacyjnych.

Jeśli instytucja chce obniżyć stawki podane w załączniku do updop, to zmiany może dokonać, począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji po raz pierwszy, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku kalendarzowego (podatkowego).

Powodem do obniżenia stawki może być np. przewidywane dłuższe użytkowanie wskutek mniejszego wykorzystania niż określone przez producenta, mniejsze wykorzystanie środka z uwagi na ograniczenie działalności itp. Ustalone obniżone stawki wraz z uzasadnieniem zatwierdza kierownik instytucji w planie amortyzacji rocznej.

Gdy ustaną okoliczności uzasadniające obniżenie stawki, to w następnym roku (latach) będzie je można z powrotem zwiększyć.

Amortyzacja podatkowa

Z art. 16i ust. 5 updop wynika, że można obniżyć stawkę bez ograniczeń od 1 stycznia 2003 roku (a zatem nawet powyżej 50%, co nie było możliwe do końca 2002 roku). Zgodnie z art. 16i ust. 2 updop można także podwyższać stawki amortyzacyjne.

Z przepisu art. 16i ust. 5 nie wynika jednak możliwość przywracania obniżonych stawek do ustalonych poprzednio. Wypowiedziało się w tej sprawie Ministerstwo Finansów („Rzeczpospolita” z 17 czerwca 2004 r.), które stwierdziło, że **zmiana stawki (zmniejszenie lub zwiększenie) może nastąpić od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Podatnik ma zatem możliwość stosowania różnych stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych na każdy rok podatkowy, z tym zastrzeżeniem, że stawki te nie mogą być wyższe od stawek określonych w załączniku do updop, tj. w wykazie stawek amortyzacyjnych.**

Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od środków trwałych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego nie- doboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości środka trwałego. Jeśli przed pełnym zamortyzowaniem środka trwałego nastąpiła jego sprzedaż, kasacja lub stwierdzono niedobór tego składnika – odpisów amortyzacyjnych dokonuje się wyłącznie do końca tego miesiąca, w którym miało miejsce jedno z tych zdarzeń.

W przypadku ujawnienia środka trwałego, tzn. gdy nie był uprzednio ujęty w ewidencji księgowej, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym został ujawniony i wprowadzony do ksiąg (nie można zatem naliczać amortyzacji za okresy ubiegłe).

Na dzień przyjęcia środka trwałego do używania instytucja kultury zobowiązana jest ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez instytucję kultury okresowo weryfikowana (tylko na początku roku), powodując odpowiednią korektę odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w następnych latach obrotowych.

W przypadku zmiany technologii produkcji, przeznaczenia do likwidacji, wycofania z

używania lub innych przyczyn powodujących trwałą utratę wartości środka trwałego, instytucja kultury dokonuje – w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych – odpowiedniego odpisu aktualizującego jego wartość.

Nie dokonuje się umorzenia (amortyzacji) od środków trwałych:

- 1) w pełni umorzonych,
- 2) gruntów,
- 3) obcych dzierżawionych, przejętych w leasing w zależności od postanowień umowy i zasad przyjętych w ZPK,
- 4) postawionych w stan likwidacji, sprzedanych lub których niedobór stwierdzono,
- 5) dzieł sztuki,
- 6) eksponatów muzealnych.

Odpisów umorzeniowych (amortyzacyjnych) dokonuje się od:

- 1) budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie,
- 2) środków trwałych otrzymanych do nieodpłatnego użytkowania od Skarbu Państwa albo jednostek samorządu terytorialnego,
- 3) inwestycji w obcych środkach trwałych,
- 4) przejętych w leasing finansowy lub operacyjny, jeśli umowa spełnia przynajmniej jeden warunek określony w art. 3 ust. 4 uor.

Amortyzacja w Regionalnym Centrum Kultury – Fabryka Emocji dokonywana jest metodą liniową.

Metoda liniowa ma charakter podstawowy i jest najczęściej stosowana. Polega na tym, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od ustalonej wartości początkowej poszczególnych środków trwałych, w równych ratach miesięcznych. Podatnicy mogą także dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, z uwzględnieniem art. 16i updop. Podstawą tych odpisów winny być stawki określone w planie amortyzacji zatwierdzonym przez kierownika jednostki lub stawki procentowe określone w wykazie stawek amortyzacyjnych załączonym do updop. Amortyzacja jest dokonywana w okresach kwartalnych wg stawek procentowych określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych załączonym do updop. Amortyzacja następuje – rozpoczyna się w miesiącu następującym po miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania.

Na stronie Wn konta 070 ujmuje się przede wszystkim:

- dotychczasowe umorzenie likwidowanych, sprzedawanych lub stanowiących niedobór środków trwałych,
- urzędowe zmniejszenie wartości umorzenia w związku z obniżeniem wartości początkowej środków trwałych,
- korekty zmniejszające uprzednio naliczone umorzenia tylko za dany rok.

Na stronie Ma konta 070 księguje się przede wszystkim:

- naliczone umorzenie planowe środków trwałych (w tym obcych środków trwałych) będących na stanie konta 010,
- urzędowe zwiększenie wartości umorzenia w związku z aktualizacją wartości środków trwałych, ewidencjonowanych na koncie 010,
- nieplanowy odpis amortyzacyjny z tytułu postawienia środka trwałego w stan likwidacji lub przeznaczenia go do sprzedaży,
- korekty zwiększające (tylko za dany rok) uprzednio naliczone umorzenie.

Konto 070 może wykazywać saldo Ma, które oznacza wartość dotychczasowego umorzenia środków trwałych ujętych na koncie 010.

Do konta 070 prowadzi się szczegółową ewidencję wartościową z podziałem na umorzenie dotyczące poszczególnych grup rodzajowych środków trwałych wyszczególnionych w sprawozdawczości.

Ewidencję analityczną do konta 070 stanowią tabele amortyzacyjne służące do naliczania umorzenia i amortyzacji poszczególnych środków trwałych ujmowanych na koncie 010.

Typowe zapisy strony Wn konta 070 „Umorzenie środków trwałych”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Umorzenie środków trwałych postawionych w stan likwidacji, zlikwidowanych, sprzedanych, nieodpłatnie przekazanych lub gdy stwierdzono ich niedobór	010

Typowe zapisy strony Ma konta 070 „Umorzenie środków trwałych”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Planowe umorzenie środków trwałych	400
2.	Nieplanowe odpisy amortyzacyjne środków trwałych z tytułu postawienia w stan likwidacji, fizycznej likwidacji lub złomowania, sprzedaży	761
3.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia środków trwałych nieodpłatnie przekazanych na podstawie decyzji kompetentnego organu	010
4.	Wzrost umorzenia wskutek urzędowego przeszacowania wartości środków trwałych	801

W bilansie konto 070 nie występuje, gdyż pomniejsza wartość początkową środków trwałych.

Konto 071 „Umorzenie WNIP”

Jest przeznaczony do ewidencji umorzenia wartości niematerialnych i prawnych, które są ujmowane na koncie 020.

Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) wartości niematerialnych i prawnych regulują odrębnie uor (art. 33) oraz updop (art. 16c–16m). Definicję bilansową i podatkową umorzenia zawarto w opisie do konta 020.

Wartości niematerialne i prawne mogą być umarzane (amortyzowane) przez instytucje kultury tymi samymi metodami jak środki trwałe.

Do wartości niematerialnych i prawnych stosuje się indywidualne stawki amortyzacyjne ustalone przez podatnika (instytucję kultury) w planie amortyzacji.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z updop nie może być krótszy niż:

- dla licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz dla praw autorskich – 24 miesiące;
- dla licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące (jeżeli okres używania praw wynikający z umowy jest krótszy niż 24 miesiące, podatnicy mogą przyjąć okres amortyzacji wynikający z umowy);
- w przypadku poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 36 miesięcy;
- dla pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.

Podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych stanowi aktualny plan amortyzacji instytucji kultury, który zawiera stawki procentowe i kwoty rocznych odpisów amortyzacyjnych wartości ujętych na koncie 020.

Odpisy amortyzacyjne wartości niematerialnych i prawnych dokonywane są metodą liniową w równej wysokości w okresach kwartalnych wg

stawek procentowych określonych w wykazie stawek amortyzacyjnych załączonym do updog. Amortyzacja następuje – rozpoczyna się w miesiącu następującym po miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie wysokości umorzenia z ich wartością brutto.

Stawki amortyzacyjne (umorzeniowe) wartości niematerialnych i prawnych winny być okresowo weryfikowane (art. 32 ust. 3 uor), przy czym jest to możliwe na początku każdego roku obrotowego. Nie jest możliwe korygowanie amortyzacji za lata ubiegłe.

Po stronie **Wn konta 071** ujmuje się równowartość naliczonego umorzenia dotyczącego rozchodowanych wartości niematerialnych i prawnych z tytułu: likwidacji, sprzedaży nieodpłatnego przekazania (konto przeciwstawne 020).

Po stronie **Ma konta 071** księguje się naliczone bieżące umorzenie wartości niematerialnych i prawnych według planów odpisów amortyzacyjnych (konto przeciwstawne 400 lub 800) oraz urzędowe zwiększenie wartości umorzenia w związku z aktualizacją wartości niematerialnych i prawnych, ewidencjonowanych na koncie 020 (konto przeciwstawne 801).

Konto 071 może wykazywać saldo Ma, które oznacza wysokość dotychczasowego umorzenia wartości niematerialnych i prawnych ujmowanych na koncie 020 i zmniejsza wartość początkową tych wartości niematerialnych i prawnych w bilansie.

Typowe zapisy strony Wn konta 071 „Umorzenie WNiP”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia wartości niematerialnych i prawnych w związku z ich likwidacją, sprzedażą lub nieodpłatnym przekazaniem, a także w przypadku stwierdzenia niedoboru	020

Typowe zapisy strony Ma konta 071 „Umorzenie WNiP”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Planowe umorzenie wartości niematerialnych i prawnych	400
	Nieplanowe odpisy amortyzacyjne środków trwałych z tytułu postawienia w stan likwidacji, fizycznej likwidacji lub sprzedaży	761
2.		
3.	Wyksięgowanie dotychczasowego umorzenia wartości niematerialnych i prawnych nieodpłatnie przekazanych na podstawie decyzji kompetentnego organu	020
4.	Wzrost umorzenia wskutek urzędowego przeszacowania wartości środków trwałych	801

W bilansie konto 071 nie występuje, gdyż pomniejsza wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych.

Konto 080 „Środki trwałe w budowie”

Służy do ewidencji i rozliczenia kosztów budowy środka trwałego nowego, modernizacji lub ulepszenia istniejącego środka trwałego lub obcego wykonane najczęściej systemem zleconym. Konto to także służy do rozliczenia tych kosztów na uzyskane efekty. Na koncie tym księguje się również wartość nabytych maszyn i urządzeń wymagających montażu (do czasu oddania ich do eksploatacji po zamontowaniu), za pośrednictwem

tego konta księgowany jest również zakup gotowych środków trwałych.

Zgodnie z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie obejmuje ogół dotyczących ich kosztów, poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania.

Do kosztów środków trwałych w budowie zalicza się w szczególności:

- 1) koszty opracowania założeń techniczno-ekonomicznych, projektu technicznego lub wartość zakupionej dokumentacji typowej (powtarzalnej) wraz z kosztami związanymi z jej przystosowaniem,
- 2) koszty poniesione na wykonanie ekspertyz i studiów oraz prac geodezyjnych i badań geologicznych,
- 3) koszty wyburzenia i likwidacji starych obiektów, jeżeli ich likwidacja wiąże się bezpośrednio z budową nowego środka trwałego,
- 4) koszty podróży służbowych związanych z przygotowaniem i realizacją budowy środków trwałych,
- 5) wartość wycenionej dokumentacji otrzymanej nieodpłatnie od innych jednostek lub osób fizycznych,
- 6) wartość robót budowlano-montażowych wykonanych i odebranych (odbiór potwierdzony protokołem odbioru robót wykonanych obcymi siłami, jak i własnymi), w wielkości wynikającej z faktur i innych dokumentów potwierdzających ich wykonanie,
- 7) wartość zamontowanych maszyn i urządzeń w realizowanym obiekcie na trwałe z nim związanych,
- 8) wartość zamontowanych maszyn i urządzeń zużytych do wykonania robót budowlano-montażowych i wykończeniowych realizowanej budowy środków trwałych,
- 9) koszty zakupu przedmiotów stanowiących wyposażenie obiektu w budowie,
- 10) wartość robót instalacyjnych i infrastruktury związanej z realizacją i funkcjonowaniem budowanego obiektu,
- 11) zakup robót już rozpoczętych, nabytych przez jednostkę z przeznaczeniem kontynuowania budowy na własne potrzeby,
- 12) wartość nieodpłatnie otrzymanych materiałów, maszyn, urządzeń i innych rzeczy zużytych do budowy środków trwałych,
- 13) wynagrodzenie za pełnienie nadzoru autorskiego i innego (np. budowlanego),
- 14) inne koszty bezpośrednio i pośrednio związane z budową środków trwałych, poniesione w okresie trwania budowy – do momentu ich przekazania do eksploatacji, tj. koszty ubezpieczenia od ognia i innych zdarzeń losowych, różnice kursowe itp.,
- 15) koszty produkcji próbnej wykonanej przed przekazaniem zbudowanego obiektu do używania, niezbędnej dla sprawdzenia prawidłowego funkcjonowania,
- 16) niepodlegający odliczeniu za czas trwania budowy podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy związany z zakupami materiałów i urządzeń na rzecz realizowanej budowy,
- 17) odsetki i prowizje od kredytów i pożyczek zaciągniętych przez jednostkę na sfinansowanie części lub całości kosztów budowy – do momentu przekazania obiektu do używania,
- 18) koszty założenia zieleni w okresie trwania budowy (po przekazaniu obiektu do używania zaliczane do kosztów działalności operacyjnej).

Do kosztów środków trwałych w budowie nie zalicza się:

- 1) kosztów obsługi zobowiązań w związku z realizowaną budową (odsetek, prowizji i różnic kursowych) poniesionych po zakończeniu budowy i przekazaniu budowanego obiektu do używania, które – zgodnie z art. 42 ust. 3 uor stanowią koszty finansowe księgowane na koncie 751,

2) kar i odszkodowań związanych z realizowaną budową, które – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. g uor zalicza się do pozostałych kosztów operacyjnych – Wn konto 761, z wyjątkiem odszkodowań dla osób fizycznych i prawnych z tytułu wyłączenia należących do nich gruntów zajętych pod budowę,

3) kosztów ogólnego zarządu, które nie pozostają w bezpośrednim związku z realizowaną budową.

Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie zmniejsza się o:

1) wartość odzyskanych podczas budowy materiałów (odpadów) oraz powstałych podczas produkcji próbnej produktów, przyjętych z budowy do magazynu jednostki,

2) równowartość niedoborów rzeczowych stwierdzonych na podstawie spisu z natury w okresie trwania budowy,

3) równowartość szkód spowodowanych zdarzeniami losowymi w trakcie budowy, przed jej zakończeniem i przekazaniem obiektów do użytkowania.

Typowe zapisy strony Wn konta 080 „Środki trwałe w budowie”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Poniesione koszty dotyczące wytworzenia środka trwałego, tj. zakupy	208, 300
2.	Koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem maszyn i urządzeń, tj. transport, montaż, odbiór itp.	208, 300
3.	Wartość materiałów zużytych na cele budowy środków trwałych	208, 300, 310
4.	Postawienie środka trwałego w stan likwidacji wskutek realizacji budowy – wartość nieumorzona (netto)	010
5.	Koszty podróży służbowych związanych z zakupem usług lub materiałów na cele budowy środków trwałych	234
6.	Wynagrodzenia inspektora nadzoru – bezosobowe lub osobowe wraz ze składkami ZUS obciążającymi pracodawcę	230, 229
7.	Ujemne różnice kursowe w trakcie realizacji budowy	208, 131
8.	Koszty pobranych z magazynu materiałów do budowy i ewentualne odchylenia	310, 320
9.	Koszty pobranych na budowę kredytów, pożyczek w trakcie realizacji (np. odsetki bankowe, prowizje, koszt hipoteki i ubezpieczeń)	134, 131

Typowe zapisy strony Ma konta 080 „Środki trwałe w budowie”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wartość przyjętych do eksploatacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych	010, 020
2.	Wartość przyjętych środków trwałych amortyzowanych jednorazowo i ewidencjonowanych na koncie 013, równoległy zapis Wn 400 / Ma 073	013
3.	Wartość tzw. pierwszego wyposażenia, które zgodnie z ZPK jest obejmowane jedynie ewidencją ilościową – pozabilansowo	411
4.	Wartość odzysków przyjętych do magazynu lub sprzedanych	310, 760
5.	Niedobory i szkody dotyczące budowy	260
6.	Wynagrodzenia inspektora nadzoru – bezosobowe lub osobowe wraz ze składkami ZUS obciążającymi pracodawcę	230, 229
7.	Dodatnie różnice kursowe w trakcie realizacji budowy	208, 131

Saldo Wn konta 080 „Środki trwale w budowie” wykazuje się w bilansie w części A.II. Aktywów poz. 2. „Środki trwale w budowie”.

Konta zespołu 1 służą do ewidencji:

- środków pieniężnych w walucie polskiej przechowywanych w kasie instytucji kultury (konta 100, 101),
- środków pieniężnych lokowanych na rachunkach bankowych (konta 131, 132, 133),
- innych środków pieniężnych i środków pieniężnych w drodze (konto 140),

Wycena środków pieniężnych

W ciągu roku i na dzień bilansowy środki pieniężne w walucie polskiej wykazuje się w wartości nominalnej. W przypadku środków zgromadzonych na rachunkach bankowych wartość nominalna obejmuje doliczone lub potrącone przez bank odsetki.

Konto 100 „Środki pieniężne w kasie”

Służy do ewidencji gotówki w krajowych znakach pieniężnych znajdujących się w kasie instytucji kultury.

Wszystkie przychody i rozchody gotówki w kasie ujmowane są na bieżąco w codziennych raportach kasowych. Instytucja kultury może dokonywać wypłat zarówno ze środków podjętych na określony cel z rachunku bankowego, jak też z wpływów bieżących.

Instytucja winna prowadzić odrębnie kasy wg osób materialnie odpowiedzialnych w celu umożliwienia bieżącej kontroli raportów kasowych oraz wg walut i rodzaju działalności. Odrębnie prowadzi się kasę dla środków ZFŚS.

Na stronie Wn konta 100 księguje się wszystkie wpłaty gotówki do kasy, a na stronie Ma konta 100 księguje się wszystkie rozchody środków pieniężnych w gotówce, w korespondencji z kontami, które wskazują na odbiorcę lub cel wypłaty.

Wszystkie operacje pieniężne, gotówkowe ujmowane są chronologicznie w dokumencie wtórnym RK – „Raportcie kasowym”. Raport sporządza się za poszczególne dekady, w których miał miejsce ruch gotówki.

Zapis w „Raportcie kasowym” powinien być dokonany tego samego dnia, w którym miała miejsce operacja gospodarcza.

Typowe zapisy strony Wn konta 100 „Środki pieniężne w kasie”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Przyjęcie gotówki z banku, innej kasy	140
2.	Wpłaty za faktury	200
3.	Zwroty zaliczek	234
4.	Nadwyżki kasowe	260

Typowe zapisy strony Ma konta 100 „Środki pieniężne w kasie”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Odprowadzenie gotówki do banku, innej kasy	140
2.	Wyплаты faktur, list płac	201, 208, 230
3.	Wyплата zaliczek lub dopłata w wyniku ich rozliczenia	234
4.	Wyплаты za opłaty pocztowe, parkingi i inne obciążające koszty	411, 420
5.	Niedobory kasowe	260

Kierownik jednostki ustala wysokość pogotowia kasowego dla każdej kasy, biorąc pod uwagę w szczególności:

- 1) zabezpieczenie kasy przed kradzieżą lub włamaniem,
- 2) bieżące potrzeby gotówkowe jednostki.

Konto 100 „Kasa” może wykazywać jedynie saldo Wn, które wyraża stan gotówki w kasie (kasach) na koniec okresu sprawozdawczego.

W bilansie saldo konta 100 jest prezentowane w części **B.III. Aktywów „Inwestycje krótkoterminowe” poz. 1c) „Środki pieniężne w kasie i na rachunkach”**.

Konto 101 „Kasa ZFŚS”

Służy do ewidencji pobranej i wydatkowanej gotówki z rachunku ZFŚS i na cele związane z działalnością socjalną instytucji.

Typowe zapisy strony Wn konta 101 „Kasa ZFŚS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Przyjęcie gotówki z banku, innej kasy	140
2.	Spłata rat pożyczek ZFŚS	237
3.	Zwroty zaliczek	234
4.	Wpłaty pracowników z tytułu częściowej odpłatności za świadczenia ZFŚS	234
5.	Nadwyżki kasowe	260

Typowe zapisy strony Ma konta 101 „Kasa ZFŚS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Odprowadzenie gotówki do banku, innej kasy	140
2.	Zapłata faktur dot. ZFŚS	201
3.	Wyплаты zaliczek pracowników dot. ZFŚS	234
4.	Wyплаты dla pracowników z tytułu przyznanych świadczeń z ZFŚS	850
5.	Niedobory kasowe	260

Konto 101 „Kasa ZFŚS” może wykazywać jedynie saldo Wn, które wyraża stan gotówki w kasie na koniec okresu sprawozdawczego.

Zasady prowadzenia kasy są identyczne jak w opisie do konta 100 „Kasa”.

W bilansie saldo konta 101 jest prezentowane w części **B.III. Aktywów „Inwestycje krótkoterminowe” poz. 1c) „Środki pieniężne w kasie i na rachunkach”**.

Konto 131 – „Bieżący rachunek bankowy”

Służy do ewidencji wartości środków pieniężnych przechowywanych na rachunku bieżącym w banku finansującym działalność instytucji kultury.

Księgowania na koncie 131 dokonywane są wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych (wyciągów i dołączonych do nich dowodów źródłowych, także wówczas jeżeli bank zaksięgował je pomyłkowo na koncie instytucji kultury) pod datą ich otrzymania, co pozwala zachować pełną zgodność obrotów i sald między księgowaniami banku i instytucji kultury.

Na stronie Wn konta 131 ewidencjonuje się wszelkie wpływy na rachunek bieżący, a po stronie Ma konta 131 ewidencjonuje się wszelkie rozchody z tego rachunku.

Do konta 131 nie prowadzi się ewidencji szczegółowej, gdy konto to odpowiada jednemu rachunkowi bankowemu w danym banku.

Typowe zapisy strony Wn konta 131 „Bieżący rachunek bankowy”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Przelew środków dotacji podmiotowej na działalność	703
2.	Przyjęcie gotówki z kasy, przelew środków z innego rachunku bankowego	140
3.	Realizacja czeków obcych	140
4.	Wpływy należności od odbiorców, odsetek za zwłokę, z tytułu rozrachunków spornych	201, 208, 243
5.	Zwrot podatku VAT z US	223
6.	Naliczenie przez bank odsetek od środków na rachunku	750

Typowe zapisy strony Ma konta 131 „Bieżący rachunek bankowy”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Podjęcie gotówki do kasy, przelew środków na inny rachunek instytucji	140
2.	Splata zobowiązań na rzecz dostawców	201, 208
3.	Przelewy do budżetu podatków z różnych tytułów	220, 223
4.	Przelew składek ZUS	229
5.	Przelew wynagrodzeń dla pracowników	230
6.	Zaplata pozostałych rozrachunków, pomyłki bankowe	249
7.	Oplaty bankowe	460
8.	Odsetki i prowizje od kredytów w okresie spłaty (po rozliczeniu środków trwałych w budowie)	460, 751

Konto 131 może wykazywać jedynie saldo Wn, które wyraża stan środków pieniężnych będących w dyspozycji instytucji kultury.

W bilansie saldo konta 131 jest wykazywane w części B.III. „Inwestycje krótkoterminowe” poz. 1c) „Środki pieniężne w kasie i na rachunkach”.

Konto 133 „Inne rachunki bankowe”

Służy do ewidencji środków pieniężnych instytucji wydzielonych na innych rachunkach niż rachunek bieżący. W szczególności na koncie 133 ewidencjonuje się:

- 1) środki ZFŚS,
- 2) lokaty terminowe,
- 3) środki otrzymane z dotacji celowych otrzymane na realizację konkretnych zadań,
- 4) rachunki pomocnicze w innych bankach.

Na stronie **Wn** konta 133 księguje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunku bieżącego lub kasy.

Na stronie **Ma** konta 133 księguje się wypłaty na inne rachunki, do kasy oraz spłatę zobowiązań.

Na **koncie** 133 zapisy dokonywane są wyłącznie na podstawie wyciągów bankowych i dołączonych do nich dowodów źródłowych.

Typowe zapisy strony Wn konta 133-01 „Rachunek ZFŚS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Odpisy na ZFŚS (odpis roczny, dodatnia korekta odpisu rocznego)	140
2.	Otrzymane odsetki bankowe	850
3.	Wpływy należności od pracowników z tytułu częściowej odpłatności	234
4.	Spłata pożyczek mieszkaniowych	237
5.	Wpłaty gotówki z kasy ZFŚS	140
6.	Refundacja środków socjalnych zaangażowanych w działalności operacyjnej z rachunku bieżącego	140

Typowe zapisy strony Ma konta 133-01 „Rachunek ZFŚS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Podjęcie gotówki do kasy, przelew środków na inny rachunek instytucji	140
2.	Spłata zobowiązań do dostawców	202
3.	Ujemna korekta odpisu rocznego – zwrot środków na rachunek bieżący	140
4.	Refundacja środków wyłożonych przez działalność operacyjną na rzecz socjalnej – zwrot na rachunek bieżący	140
5.	Pobranie gotówki do kasy socjalnej	140
6.	Zapłata pozostałych rozrachunków, pomyłki bankowe	249
7.	Opłaty bankowe z rachunku socjalnego do refundacji przez działalność operacyjną	460

Typowe zapisy strony Wn konta 133-02 „Rachunek pomocniczy – dotacje celowe”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Przekazanie środków z rachunku bieżącego na lokaty terminowe	140
2.	Odsetki od lokat terminowych	750
3.	Pomyłki i błędy w wyciągach bankowych	249
4.	Wpłaty gotówki z kasy	140
5.	Refundacja środków między rachunkami bankowymi	140
6.	Wpływ dotacji celowej	703

Typowe zapisy strony Ma konta 133-02 „Rachunek pomocniczy – dotacje celowe”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Podjęcie gotówki do kasy, przelew środków na inny rachunek instytucji	140
2.	Zapłata pozostałych rozrachunków, pomyłki bankowe	249
3.	Zapłata rozrachunków z tytułu realizacji zadań finansowanych z dotacji celowej	208
4.	Zwrot środków niewykorzystanej dotacji	225

Konto 133 może wykazywać jedynie saldo Wn, określające stan środków pieniężnych.

Saldo Wn konta 133 oznacza stan środków pieniężnych znajdujących się na innych rachunkach bankowych. W bilansie – konto 133 jest wykazywane w pozycji **B.III.1c** „Środki pieniężne w kasie i na rachunkach”.

Konto 140 „Środki pieniężne w drodze”

Służy do ewidencjonowania środków pieniężnych, które ulegają przemieszczeniu na inne konta (np. z kasy na rachunek bankowy i odwrotnie, pomiędzy różnymi rachunkami bankowymi), przez czas od dnia rozchodowania z jednego konta do dnia wpływu na docelowe konto.

Konto 140 obciąża się za wpływy i przelewy z kont zespołu I na inne konta tego ze społu, a uznaje za wpłaty i przelewy na konta zespołu I pochodzące z innych kont tego zespołu.

Na koncie 140 nie ewidencjonuje się wpłat dokonywanych przez odbiorców i innych kontrahentów, które nie wpłynęły na konta instytucji kultury (do czasu wpływu pozostają w ewidencji na kontach rozrachunków).

Na stronie Wn konta 140 księguje się przede wszystkim:

- wartość gotówki rozchodowanej z kasy z tytułu wpłaty do banku (konto przeciwstawne 100 lub 101);
- wartość gotówki pobranej z banku do kasy (konto przeciwstawne 131, 133);
- rozchód środków z rachunków bankowych na rachunki w innych bankach (konto przeciwstawne 131,133).

Na stronie Ma konta 140 ujmuje się przede wszystkim:

- wartość gotówki przyjętej do kasy z banku (konto przeciwstawne 100, 101);
- wartość gotówki przyjętej do banku z kasy (konto przeciwstawne 131, 133);

– wpływ na rachunki bankowe środków przelanych z rachunków w innych bankach (konto przeciwstawne 131, 132, 133).

Typowe zapisy strony Wn konta 140 „Środki pieniężne w drodze”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wpłaty z kasy na rachunki bankowe oraz wypłaty z rachunków do kasy	100, 101, 131, 133
2.	Przelewy między rachunkami bankowymi	Zespół 1

Typowe zapisy strony Ma konta 140 „Środki pieniężne w drodze”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wpływ do kasy lub na rachunek bankowy środków pieniężnych w drodze	100, 101, 131, 133
2.	Refundacja środków między rachunkami bankowymi	Zespół 1

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

Wartość środków pieniężnych w drodze ujmuje się w bilansie w części **B.III. akty- wów poz. 1c) „Inne środki pieniężne”**.

Konta zespołu 2 służą do ewidencji wszelkich krajowych i zagranicznych rozrachunków, roszczeń i rozliczeń instytucji kultury, dotyczących zarówno działalności kulturalnej, inwestycyjnej, jak i socjalnej. Konta te służą również do ewidencji rozliczeń wynagrodzeń, rozliczeń niedoborów, szkód i nadwyżek oraz innych rozliczeń związanych z rozrachunkami i roszczeniami.

Ewidencją na kontach zespołu 2 objęte są w szczególności:

- bezsporne rozrachunki z odbiorcami i dostawcami (konto 200 i 201),
- zaliczki przekazane na poczet wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych w budowie (konto 208),
- rozliczenie VAT-u naliczonego i należnego (konta 221, 222),
- rozrachunki z tytułu podatków, dotacji, cel i ubezpieczeń społecznych (konto 220, 223, 225, 229),
- rozrachunki z tytułu wypłat wynagrodzeń (konto 230),
- inne rozrachunki z pracownikami (konto 234),
- pożyczki z ZFŚS (konto 237),
- należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód (konto 238),
- należności dochodzone na drodze sądowej (konto 243);
- pozostałe rozrachunki i rozliczenia (konto 249, 260),
- odpisy aktualizacyjne należności (konto 280).

Na kontach zespołu 2 ujmowane są wszelkie należności i zobowiązania od momentu ich powstania, aż do całkowitego ich rozliczenia, tj. zapłacenia, oddalenia w wyniku postępowania wyjaśniającego lub spornego, umorzenia, przedawnienia.

Do należności i zobowiązań krótkoterminowych zalicza się te, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego oraz zobowiązania, które stają się wymagalne w

okresie dłuższym niż rok, ale dotyczą dostaw. Natomiast należności i zobowiązania, których okres spłaty na dzień bilansowy jest dłuższy niż rok, zaliczane są do długoterminowych (poza wspomnianymi zobowiązaniami z tytułu dostaw).

Krajowe należności, roszczenia i zobowiązania ewidencjonuje się w księgach rachunkowych – zgodnie z art. 28 ust. 11 pkt 2 ustawy o rachunkowości – w wartości nominalnej (w kwotach brutto, to jest wraz z naliczonym podatkiem VAT). Natomiast na dzień bilansowy wykazuje się je w kwotach wymagających zapłaty. Zmiana wartości na dzień bilansowy może wynikać m.in. z obowiązku ustalenia należnych odsetek.

Roszczenia wobec osób odpowiedzialnych za niedobory zawinione ustala kierownik instytucji kultury w wysokości odpowiadającej aktualnej wartości niedoboru. Natomiast roszczenia z tytułu niedoboru używanego składnika majątku ustala się w wartości netto, tj. odejmując od aktualnej wartości początkowej równowartość odpowiadającą faktycznemu zużyciu.

Należności, roszczenia i zobowiązania ulegają w instytucji kultury przedawnieniu (stosownie do ustaleń zawartych w kodeksie cywilnym i kodeksie pracy):

- jeżeli przepis szczególny nie stanowi inaczej – termin przedawnienia wynosi 10 lat, a dla roszczeń związanych z działalnością gospodarczą – 3 lata;
- roszczenia wynikające ze stosunku pracy przedawniają się z upływem 3 lat, licząc od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne;
- roszczenia instytucji kultury o naprawienie szkody wyrządzonej przez pracownika wskutek niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków pracowniczych przedawniają się z upływem jednego roku od dnia, w którym instytucja kultury uzyskała wiadomość o wyrządzeniu szkody, nie później niż z upływem 3 lat od wyrządzenia szkody;
- roszczenia stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu lub innego organu powołanego do rozpoznania spraw danego rodzaju albo orzeczeniem sądu polubownego, jak również roszczenia stwierdzone ugodą zawartą przed sądem albo przed sądem polubownym przedawniają się z upływem 10 lat (nawet gdy termin przedawnienia roszczeń danego rodzaju był krótszy);
- jeżeli stwierdzone w ten sposób roszczenie, tj. przez sąd lub inny organ, obejmuje świadczenia okresowe, wówczas roszczenie o świadczenie okresowe należne w przeszłości ulega przedawnieniu trzyletniemu;
- zobowiązania podatkowe przedawniają się:
 - a) z upływem 3 lat (jeżeli po tym czasie została doręczona decyzja ustalająca – licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy),
 - b) 5 lat – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego;
- braki ilościowe z tytułu reklamacji ulegają przedawnieniu z upływem 6 miesięcy od daty dostawy.

Terminy przedawnienia nie mogą być skracane ani wydłużane przez instytucję kultury w wyniku czynności prawnych. Mogą one być tylko zawieszane lub przenoszone w przypadkach określonych przepisami prawnymi.

Inwentaryzacja należności i zobowiązań w instytucjach kultury przeprowadzana jest w kwartale kończącym rok obrotowy i w pierwszej połowie pierwszego miesiąca następnego roku obrotowego.

Na koniec roku obrotowego salda kont zespołu 2 powinny być uzgodnione i potwierdzone przez kontrahentów (art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

Wycena rozrachunków w walutach obcych

Należności i zobowiązania wyrażone w walutach obcych wycenia się w ciągu roku w

wartości nominalnej po średnim kursie NPB ogłoszonym w dniu poprzedzającym operację, tj. wg zasad określonych w art. 15a updog.

Różnice między kursem z daty wystawienia faktury sprzedaży albo daty wystawienia faktury zakupu a datą zapłaty stanowią ujemne lub dodatnie różnice kursowe, które odnosi się odpowiednio na koszty lub przychody finansowe.

Na koniec roku rozrachunki w walutach obcych wycenia się po średnim kursie ogłoszonym przez NBP, a wynikające z tej wyceny różnice odnosi się, jeśli są dodatnie, na przychody finansowe – konto 750, a jeśli ujemne – to na koszty finansowe – konto 751.

W rachunku zysków i strat wykazuje się nadwyżkę ujemnych różnic nad dodatnimi. Jeśli saldo konta analitycznego 751 „Ujemne różnice kursowe” jest wyższe od salda konta 750 z tytułu różnic kursowych – to saldo tych kont wykazuje się w pozycji „**Inne koszty finansowe**” a jeśli saldo różnic kursowych dodatnich na koncie 750 jest wyższe od salda różnic ujemnych na koncie 751 to wykazuje się je w rachunku zysków i strat jako „**Inne przychody finansowe**”.

Tworzenie odpisów aktualizacyjnych na wątpliwe należności omówiono w wyjaśnieniach do konta 280 „Odpisy aktualizacyjne należności”.

Konto 200 „Należności od odbiorców z tytułu robót i usług”

Służy do ewidencji wszelkich bezspornych należności z tytułu dostaw, robót i usług dotyczących odbiorców krajowych i zagranicznych z wyłączeniem własnych pracowników.

Należności ujmuje się w wysokości wynikającej z dowodów sprzedaży lub dowodów korygujących sprzedaż.

Na stronie Wn konta 200 księguje się przede wszystkim:

- należności wynikające z wystawionych dowodów sprzedaży i dowodów korygujących zwiększających sprzedaż (konto przeciwstawne – konta zespołu 7 oraz konto 222);
- faktury VAT wystawione zaliczkowo dla przyszłych odbiorców (konto przeciwstawne 845, 222);
- należne od odbiorców kary umowne i odszkodowania (dotyczące bieżącego okresu – konto przeciwstawne 760; dotyczące przyszłych okresów – konto przeciwstawne 845);
- naliczone odsetki za nieterminową zapłatę (konto przeciwstawne 750);
- równowartość dodatnich różnic kursowych rozrachunków w walutach obcych (konto przeciwstawne 750).

Na stronie Ma konta 200 księguje się przede wszystkim:

- wpłaty należności od odbiorców (konto przeciwstawne 100, 131);
- przeksięgowanie roszczeń spornych na wyodrębnione dla nich konto 243 „Roszczenia sporne”
- otrzymane zaliczki na poczet przyszłych dostaw i usług (konto przeciwstawne 131);
- uznane reklamacje odbiorców (konto przeciwstawne – konta zespołu 7);
- zmniejszenia przychodów ze sprzedaży na podstawie dowodów korygujących sprzedaż (konto przeciwstawne – konta zespołu 7 oraz konto 222);
- zmniejszenia uprzednich obciążeń z tytułu należnych odsetek i kar umownych (konto przeciwstawne 750, 760);
- równowartość ujemnych różnic kursowych rozrachunków w walutach obcych (konto przeciwstawne 751).

Saldo konta 200 występuje w zasadzie po stronie Wn i oznacza stan należności od

odbiorców za dostawy, roboty lub usługi. W przypadku wystąpienia równoległe salda po stronie Ma jego stan oznacza wysokość nadpłaty (przedpłaty) dokonanej przez odbiorcę.

Do konta 200 prowadzi się ewidencję analityczną z wyodrębnieniem rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami.

Typowe zapisy strony Wn konta 200 „Należności od odbiorców z tytułu robót i usług”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Należności z tytułu sprzedaży netto: a) wyrobów gotowych lub usług statutowych, pozostałych VAT należny od sprzedaży	700,701,702, 222 Zespół 7, 222
2.	Wzrost sprzedaży z tytułu faktur korygujących	845
3.	Zafakturowane otrzymane zaliczki dotyczące usług realizowanych w okresach przyszłych	750
4.	Dodatnie różnice kursowe w ciągu roku wynikające z zapłaty lub wynikające z wyceny na koniec roku	
5.	Naliczenie odsetek zwłoki od opóźnionych wpłat na podstawie not odsetkowych Równoległe: objęcie odpisem aktualizacyjnym naliczonych odsetek Wn 751 / Ma 280	750

Typowe zapisy strony Ma konta 200 „Należności od odbiorców z tytułu robót i usług”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zapłata należności przez odbiorców	100, 101,131
2.	Kompensata należności ze zobowiązaniami	201, 208
3.	Odpisanie umorzonych lub nieściągalnych należności objętych uprzednio odpisem aktualizacyjnym	280
4.	Odpisanie należności nieściągalnych nieobjętych odpisem aktualizacyjnym	761
5.	Ujemne różnice kursowe w ciągu roku wynikające z zapłaty lub wyceny bilansowej	751
6.	Korekta należności o udzielone rabaty lub w wyniku pomyłki	Zespół 7, 222
7.	Zapłata odsetek zwłoki objętych uprzednio odpisem aktualizacyjnym Równoległe księgowanie: Wn 280 / Ma 750	131

W bilansie saldo Wn konta 200 oznacza stan należności z tytułu sprzedaży i jest wykazywane z uwzględnieniem odpisów aktualizacyjnych (zmniejszające stan należności) w części B.II. aktywów poz. 2a) „Należności od pozostałych jednostek z tytułu dostaw”, natomiast saldo Ma konta 201 oznacza nadpłaty odbiorców do zwrotu lub ich przedpłaty na poczet dostaw i wykazywane jest w części B.III. pasywów poz. 2d) „Zobowiązania z tytułu dostaw” lub poz. 2e) „Zaliczki otrzymane na dostawy”.

Konto 201 Rozrachunki z dostawcami

Służy do ewidencji wszelkich bezspornych rozrachunków z dostawcami krajowymi i zagranicznymi (z wyłączeniem własnych pracowników) z tytułu dostaw, robót i usług.

Zobowiązania ujmuje się w wysokości wynikającej z dowodów kontrahentów za dostawy, roboty lub usługi lub dowodów korygujących zakup.

Konto uznaje się z tytułu powstałych zobowiązań, a obciąża w związku ze zmniejszeniem lub spłatą zobowiązań.

Na stronie Wn konta 201 księguje się przede wszystkim:

- zapłatę zobowiązań za otrzymane dostawy (konto przeciwstawne 100, 101, 131, 133);
- wartość wpłaconych zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług (konto przeciwstawne 100, 101, 131, 133);
- zmniejszenia zobowiązań wobec dostawców na podstawie dowodów zmniejszających sumy faktur:
 - w cenie sprzedaży netto (konto przeciwstawne – zespół 0, 3, 4);
 - podatek VAT naliczony (konto przeciwstawne 221);
- niedobory i szkody w dostawach, za które odpowiada dostawca (konto przeciwstawne, zespoły 0, 3 i 4);
- wartość uznanych przez dostawcę reklamacji (konto przeciwstawne – konta ze- społu 0, 3 lub 4);
- należności od dostawców z tytułu kar i odszkodowań umownych (konto przeciwstawne 760);
- odpisanie zobowiązań przedawnionych lub umorzonych (konto przeciwstawne 760);
- równowartość dodatnich różnic kursowych rozrachunków w walutach obcych (konto przeciwstawne 750).

Na stronie Ma konta 201 księguje się przede wszystkim:

- zobowiązania według faktur VAT od dostawców (w cenie sprzedaży netto kon- to przeciwstawne – konta zespołu 3, 4 lub 0; podatek VAT naliczony – konto przeciwstawne 221);
- faktury korygujące VAT od dostawców (w cenie sprzedaży netto konto prze- ciwstawne – konta zespołu 3,4 lub 0; podatek VAT naliczony – konto przeciw- stawne 221);
- naliczone przez kontrahentów odsetki sankcyjne (konto przeciwstawne 751);
- naliczone przez kontrahentów kary, grzywny, odszkodowania (konto przeciw- stawne 761);
- faktury VAT o d dostawców, po opłaceniu zaliczki w wysokości umownej na po- czet przyszłych dostaw lub świadczeń (konto przeciwstawne – konta zespołu 3,4 lub 0 i 221);
- równowartość ujemnych różnic kursowych rozrachunków w walutach obcych (konto przeciwstawne 751).

Saldo konta 202, występujące głównie po stronie Ma, wyraża stan zobowiązań wobec dostawców. W wyjątkowych przypadkach, gdy dokonano nadpłaty, przedpłaty na poczet dostaw może wystąpić saldo Wn oznaczające należności od dostawcy.

Do konta 201 prowadzi się ewidencję analityczną z wyodrębnieniem rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami.

Typowe zapisy strony Wn konta 201 „Rozrachunki z dostawcami”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Splata zobowiązań wobec dostawców	100, 131
2.	Faktury korygujące zmniejszające zakup	Zespół 0, 3, 4 i 221
3.	Przedpłata na poczet dostawy	100, 131
4.	Dodatnie różnice kursowe w ciągu roku wynikające z zapłaty lub wynikające z wyceny na koniec roku	750
5.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań	760
6.	Kompensata zobowiązań z należnościami	200

Typowe zapisy strony Ma konta 201 „Rozrachunki z dostawcami”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Faktury VAT za dokonane zakupy materiałów, towarów i usług	Zespół 0, 3 lub 4 i 221
2.	Ujemne różnice kursowe w ciągu roku wynikające z zapłaty lub wyceny bilansowej	751
3.	Korekta zobowiązań w wyniku pomyłki	Zespół 0, 3 lub 4 i 221
4.	Noty odsetkowe od kontrahentów z tytułu zwłoki	751

W bilansie saldo **Ma konta 201** oznacza stan zobowiązań do dostawców i jest wykazywane w części **B.III. pasywów poz. 2d** „Zobowiązania z tytułu dostaw”, zaś saldo **Wn** oznacza nadpłatę jednostki do zwrotu lub przedpłatę na poczet zobowiązań i jest wykazywane w części **B.II. aktywów poz. 2a** „Należności od pozostałych jednostek z tytułu dostaw”.

Konto 208 „Rozrachunki z tytułu zakupu środków trwałych”

Służy do ewidencji wszelkich bezspornych rozrachunków z dostawcami krajowymi i zagranicznymi (z wyłączeniem własnych pracowników) z tytułu dostaw, robót i usług dotyczących nakładów inwestycyjnych księgowanych na kontach 080, 010 lub 020.

Zobowiązania inwestycyjne ujmuje się w wysokości wynikającej z dowodów kontrahentów za dostawy, roboty lub usługi lub dowodów korygujących zakup.

Konto uznaje się z tytułu powstałych zobowiązań, a obciąża w związku ze zmniejszeniem lub spłatą zobowiązań

Na stronie **Wn konta 208** księguje się przede wszystkim:

- zapłatę zobowiązań za otrzymane dostawy (konto przeciwstawne 100, 131);
- wartość wpłaconych zaliczek na poczet przyszłych dostaw i usług (konto przeciwstawne 100, 131);
- zmniejszenia zobowiązań wobec dostawców na podstawie dowodów zmniejszających sumy faktur:
 - w cenie sprzedaży netto (konto przeciwstawne – zespół 0);
 - podatek VAT naliczony (konto przeciwstawne 221);
- niedobory i szkody w dostawach, za które odpowiada dostawca (konto przeciwstawne – zespół 0);
- wartość uznanych przez dostawcę reklamacji (konto przeciwstawne – konta zespołu 0);

- należności od dostawców z tytułu kar i odszkodowań umownych (konto przeciwstawne 760);
- odpisanie zobowiązań przedawnionych lub umorzonych (konto przeciwstawne 760);
- równowartość dodatnich różnic kursowych rozrachunków w walutach obcych w okresie realizacji inwestycji (konto przeciwstawne – zespół 0) a po przyjęciu inwestycji do użytkowania (konto przeciwstawne 750).

Na stronie **Ma** konta 208 księguje się przede wszystkim:

- zobowiązania według faktur VAT od dostawców (w cenie sprzedaży netto konto przeciwstawne – konta zespołu lub 0; podatek VAT naliczony – konto przeciwstawne 221);
- faktury korygujące VAT od dostawców (w cenie sprzedaży netto konto przeciwstawne – konta zespołu 0; podatek VAT naliczony – konto przeciwstawne 221);
- naliczone przez kontrahentów odsetki sankcyjne (konto przeciwstawne 751);
- naliczone przez kontrahentów kary, grzywny, odszkodowania (konto przeciwstawne 761);
- faktury VAT od dostawców, po opłaceniu zaliczki w wysokości umownej na poczet przyszłych dostaw lub świadczeń (konto przeciwstawne – konta zespołu 0 i 221);
- równowartość ujemnych różnic kursowych rozrachunków w walutach obcych (konto przeciwstawne – zespół 0), a po odebraniu nakładów (konto 751).

Saldo konta 208, występujące głównie po stronie **Ma**, wyraża stan zobowiązań wobec dostawców z tytułu zakupu aktywów trwałych (środków trwałych w budowie,

środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zaliczek na poczet zakupu środków trwałych). W wyjątkowych przypadkach, gdy dokonano nadpłaty lub przedpłaty na poczet dostaw, może wystąpić saldo **Wn** oznaczające należności od dostawcy.

Do konta 208 prowadzi się ewidencję analityczną z wyodrębnieniem rozrachunków z poszczególnymi kontrahentami.

Typowe zapisy strony **Wn** konta 208 „Rozrachunki z tytułu zakupu środków trwałych”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Splata zobowiązań wobec dostawców	100, 131, 133,
2.	Faktury korygujące zmniejszające zakup	Zespół 0 i 221
3.	Przedpłata na poczet dostawy	100, 131, 133,
4.	Dodatnie różnice kursowe:	
	a) przed odebraniem środka trwałego	080, 010, 020
	b) po oddaniu do eksploatacji	750
5.	Odpisanie przedawnionych zobowiązań inwestycyjnych:	
	a) w okresie realizacji budowy	080
	b) po oddaniu do użytkowania	760

Typowe zapisy strony Ma konta 208 „Rozrachunki z tytułu zakupu środków trwałych”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Faktury VAT za dokonane zakupy materiałów, towarów i usług dot. nakładów inwestycyjnych lub zakupu środków trwałych	
	a) netto	Zespół 0
	b) VAT naliczony niepodlegający odliczeniu	Zespół 0
	VAT naliczony podlegający odliczeniu	221
2.	Ujemne różnice kursowe ciągu roku wynikające z zapłaty lub wyceny bilansowej	
	a) w okresie realizacji zadania inwestycyjnego	080
	b) po oddaniu zadania do użytkowania	751
3.	Korekta zobowiązań w wyniku pomyłki	Zespół 0 i 221
4.	Noty odsetkowe od kontrahentów z tytułu zwłoki:	
	a) w trakcie realizacji zadania,	080
	b) po oddaniu zadania do użytkowania	751

W bilansie saldo Ma konta 208 oznacza stan zobowiązań wobec dostawców z tytułu zakupu środków trwałych i jest wykazywane w pozycji B.II.1 pasywów poz. 2i „Inne zobowiązania”, zaś saldo Wn oznacza przedpłatę na poczet zobowiązań i jest wykazywane w pozycji A.II.3. „Zaliczki na środki trwale w budowie” lub w części A.I. aktywów poz. 4 „Zaliczki na wartości niematerialne i prawne”.

Konto 220 „Rozrachunki publicznonprawne”

Służy do ewidencji rozrachunków z tytułu wszelkich podatków, cel i opłat wnoszonych do budżetu, z wyjątkiem rozrachunków z tytułu VAT ujętych na kontach: 221, 222, 223, a w szczególności:

- podatku dochodowego od osób fizycznych;
- podatku dochodowego od osób prawnych;
- podatku od nieruchomości;
- podatku od środków transportowych;
- podatku od czynności cywilnoprawnych;
- opłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON);
- innych tytułów, do których stosuje się przepisy o zobowiązaniach podatkowych wg Ordynacji podatkowej.

Na stronie Wn konta 220 księguje się przede wszystkim:

- zapłaty zobowiązań wobec budżetu z tytułu podatków, cel i opłat administracyjnych (konto przeciwstawne – konta zespołu 1);
- należności z tytułu korekty uprzednio dokonanych rozliczeń z budżetem (konto przeciwstawne – konta 230 lub 850).

Na stronie Ma konta 220 rejestruje się powstanie zobowiązań wobec budżetu, przede wszystkim z tytułu:

- naliczonych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (konto przeciwstawne 230, 850);
- naliczonych zaliczek na podatek dochodowy od osób prawnych (konto przeciwstawne 870);
- cel i opłat manipulacyjnych naliczanych przez urzędy celne (konto przeciwstawne – konta zespołu 3 lub 4 i konto 221);
- wpływów z tytułu zwrotu nadpłat podatków i opłat (konto przeciwstawne –

konta zespołu 1).

Konto 220 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan zobowiązań z tytułu wszelkich podatków, cel i opłat wnoszonych do budżetu, i saldo Wn, które oznacza nadpłaty podatków.

Do konta 220 prowadzi się ewidencję analityczną według poszczególnych tytułów rozrachunków i urzędów, z którymi występują rozliczenia.

Typowe zapisy strony Wn konta 220 „Rozrachunki publicznoprawne”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zapłata zobowiązań wobec budżetów	131
2.	Zarachowanie nadpłaty z tytułu jednego podatku za poprzedni okres na poczet innych zobowiązań podatkowych	220

Typowe zapisy strony Ma konta 220 „Rozrachunki publicznoprawne”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Naliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych	230
2.	Naliczenie podatku od nieruchomości, środków transportu lub opłat lokalnych	450
3.	Naliczenie odsetek zwłoki od zobowiązań budżetowych	751
4.	Naliczenie opłaty na PFRON	450

W bilansie saldo Ma konta 220 oznacza stan zobowiązań z tytułów publiczno-prawnych i jest wykazywane w części B.III. pasywów poz. 2g) „Zobowiązania z tytułu podatków, cel i innych świadczeń”, zaś saldo Wn oznacza nadpłatę jednostki do zwro- tu i jest wykazywane w części B.II. aktywów poz. 2b) „Należności z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”.

Konto 221 „VAT naliczony”

Konto 221 służy do ewidencji podatku VAT naliczonego w fakturach VAT przez dostawców materiałów, towarów i usług oraz składników majątku trwałego, jeżeli ich zakup służy wyłącznie sprzedaży opodatkowanej lub mieszanej, tj. opodatkowanej i zwolnionej. W przypadku gdy zakup służy wyłącznie sprzedaży zwolnionej z podatku, podatek obciąża konta zespołu 0, 3 lub właściwe konta zespołu 4, czyli fakturę księguje się w wysokości brutto.

Instytucja kultury winna prowadzić trzy rejestry zakupu do ewidencji pozostałych nabyć (tj. zakupów materiałów, towarów, wyrobów i usług), w podziale na rejestr zakupu służący działalności opodatkowanej, działalności mieszanej (zwolnionej i opodatkowanej) oraz zwolnionej, oraz trzy rejestry zakupów do ewidencji zakupu środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz nakładów na środki trwałe w budowie (tzw. nakładów inwestycyjnych), w podziale na służące działalności opodatkowanej, mieszanej i zwolnionej.

Analityka do konta 221 powinna być zgodna z prowadzonymi rejestrami.

Po stronie Wn konta 221 księguje się naliczony podatek VAT od dostawców (konto

przeciwstawne 202, 208), a **po stronie Ma konta 221** księguje się korekty podatku z faktur korygujących (konto przeciwstawne 201, 208) oraz okresowe (miesięczne) przeniesienie salda podatku VAT naliczonego do rozliczenia z US (konto przeciwstawne 223) w części podlegającej odliczeniu i do wyksięgowania w ciężar kosztów części podatku VAT niepodlegającego odliczeniu – przy zakupach materiałów i usług oraz towarów (konto przeciwstawne 450).

Podatek naliczony niepodlegający odliczeniu dotyczący zakupu aktywów trwałych zwiększa wartość początkową środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych lub nakłady na środki trwałe w budowie.

Podstawą zapisu na koncie 221 są oryginały faktur VAT oraz oryginały faktur korygujących VAT.

Konto 221 powinno wykazywać saldo Wn, przenoszone na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) na konto 223 „Podatek VAT do rozliczenia” – w części podlegającej odliczeniu oraz w ciężar kosztów oraz ewentualnie na konta środków trwałych – zespołu 0 w części niepodlegającej odliczeniu.

Typowe zapisy strony Wn konta 221 „VAT naliczony”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Podatek naliczony z faktur VAT i faktur korygujących VAT dotyczących zakupu: a) materiałów, usług, towarów handlowych b) związanych z działalnością inwestycyjną (zakup środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych w budowie) Dotyczących działalności opodatkowanej lub mieszanej (opodatkowanej i zwolnionej)	201, 208
2.	Podatek należny przy imporcie usług lub przy nabyciu wewnątrzwspólnotowym jeśli w części lub całości podlega odliczeniu księgowany na podstawie Faktury wewnętrznej	222

Typowe zapisy strony Ma konta 221 „VAT naliczony”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Faktury korygujące zmniejszające sumy podatku naliczonego przy zakupach materiałów, usług, towarów, związanych z działalnością inwestycyjną (w tym środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych w budowie)	201, 208
2.	Przeniesienie VAT naliczonego w części podlegającej odliczeniu proporcją od podatku należnego zgodnie z ustawą o VAT oraz związanego z działalnością wyłącznie opodatkowaną	223
3.	Wyksięgowanie części VAT naliczonego niepodlegającego odliczeniu proporcją na podstawie ustawy o VAT dotyczącego działalności bieżącej z rejestru zakupu od pozostałych nabyć służącego działalności mieszanej (opodatkowanej i zwolnionej)	450
4.	Wyksięgowanie części VAT naliczonego niepodlegającego odliczeniu proporcją na podstawie ustawy o VAT dotyczącego zakupu środków trwałych służących działalności mieszanej (opodatkowanej i zwolnionej)	080, 010, 020, 016

Konto 221 na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) może wykazywać saldo Wn dotyczące kwot podatku naliczonego możliwego do odliczenia zgodnie z ustawą o VAT dopiero w następnym okresie. Saldo z tego tytułu winno być uzgodnione do odpowiednich rejestrów zakupu.

W bilansie **saldo Wn konta 221** oznacza stan należności niewymagalnych od US z tytułu VAT i jest wykazywane w części **B.II. aktywów poz. 2b) „Należności z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”**

Konto 222 „VAT należny”

Służy u podatników VAT do ewidencji podatku VAT należnego przy dokonywaniu sprzedaży, a także obrotów zrównanych ze sprzedażą dotyczących:

- przekazania rzeczowych składników majątkowych oraz świadczenia usług własnych na potrzeby reprezentacji lub reklamy;
- nieodpłatnego przekazania rzeczowych składników majątkowych oraz świadczenia usług na zewnątrz podmiotu gospodarczego bez pobrania za nie należności;
- zamiany towarów, zamiany usług oraz zamiany towarów na usługi i usług na towary w ramach tzw. umów barterowych;
- wydania towarów lub świadczenia usług w miejsce świadczenia pieniężnego lub w zamian za wierzytelności;
- otrzymania zaliczek, przedpłat i zadatków w tej części.

Podatek VAT należny, ujęty na tym koncie, nie stanowi jeszcze zobowiązania podatkowego.

Na koncie 222 po stronie Wn księguje się faktury korygujące (konto przeciwstawne 200) – zmniejszające podatek VAT należny oraz okresowe (miesięczne) przeniesienie salda podatku VAT należnego do rozliczenia za dany miesiąc (konto przeciwstawne 223), a po stronie Ma konta 222 ujmuje się podatek należny wynikający z faktur VAT (konto przeciwstawne 200).

Saldo konta 222 na koniec okresu sprawozdawczego (do 25 następnego miesiąca) przenoszone jest na konto 223 „Podatek VAT do rozliczenia z US”.

Typowe zapisy strony Wn konta 222 „VAT należny”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Korekta zmniejszająca podatku należnego z faktur korygujących VAT dotyczących sprzedaży: – materiałów, usług, towarów handlowych	200
2.	Przeniesienie VAT należnego na konto rozliczenia z US	223

Typowe zapisy strony Ma konta 222 „VAT należny”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Faktury VAT i korygujące zwiększające sumy podatku należnego przy sprzedaży materiałów, usług, towarów	200
2.	Podatek należny przy imporcie usług lub przy nabyciu wewnątrzwspólnotowym: a) jeśli w części lub całości podlega odliczeniu księgowany na podstawie Faktury wewnętrznej b) jeśli dotyczy działalności zwolnionej	221 Zespół 0, 3, 4

Konto 222 na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) może wykazywać saldo **Ma** dotyczące kwot podatku należnego do rozliczenia zgodnie z ustawą o VAT dopiero w następnym okresie. Saldo z tego tytułu winno być uzgodnione do odpowiednich rejestrów sprzedaży.

W bilansie saldo **Ma** konta **222** oznacza stan zobowiązań niewymagalnych od US z tytułu VAT jest wykazywane w części **B.II. pasywów poz. 2g) „Zobowiązania z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”**.

Konto 223 „Rozrachunki z US z tyt. VAT”

Służy do ewidencji księgowej przeniesienia i rozliczenia podatku VAT:

- należnego z danego miesiąca, z konta 222 „VAT należny”
- naliczonego w ciągu miesiąca z konta 221 „VAT naliczony”

oraz do ustalenia zobowiązania za dany miesiąc z tytułu podatku VAT wobec urzędu skarbowego lub należności (podatku VAT do zwrotu) od urzędu skarbowego. Saldo miesięczne konta 223 winno być uzgodnione z deklaracją VAT.

Na stronie **Wn** konta **223** księguje się przeniesienie podatku VAT naliczonego do rozliczenia za dany miesiąc z US (konto przeciwstawne 221) oraz ewentualne wyksięgowanie dodatnich różnic wynikających z zaokrąglenia do deklaracji VAT (konto przeciwstawne 760).

Na stronie **Ma** konta **223** księguje się przeniesienie podatku VAT należnego do rozliczenia za dany miesiąc (konto przeciwstawne 222) oraz wyksięgowanie ewentualnych ujemnych różnic do deklaracji VAT (konto przeciwstawne 761).

Konto 223 może wykazywać na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) za równo saldo **Wn**, które oznacza podatek VAT naliczony do odliczenia w deklaracji za następny miesiąc lub do zwrotu z US, oraz saldo **Ma** – które oznacza zobowiązanie do zapłaty na rzecz US.

Saldo konta 223 powinno być zgodne z deklaracją VAT-7 za dany miesiąc sprawozdawczy.

Typowe zapisy strony **Wn** konta 223 „Rozrachunki z US z tyt. VAT”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Przeniesienie VAT naliczonego do rozliczenia z US	221
2.	Wyksięgowanie różnic wynikających z zaokrąglenia do deklaracji VAT	760
3.	Zapłata należności do US:	131
	a) w przypadku nadwyżki VAT należnego nad naliczonym zgodnie z deklaracją VAT	
	b) z tytułu naliczonych odsetek zwłoki od opóźnionych wpłat lub na skutek korekt deklaracji	

Typowe zapisy strony **Ma** konta 223 „Rozrachunki z US z tyt. VAT”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Przeniesienie VAT należnego na konto rozliczenia z US	222
2.	Wyksięgowanie różnic wynikających z zaokrąglenia do deklaracji VAT	761
3.	Naliczenie odsetek zwłoki od opóźnionych wpłat lub od zaległości z tytułu korekt deklaracji	751
4.	Zwrot z US nadwyżki VAT naliczonego nad należnym	131

Konto 223 na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan zobowiązań z tytułu podatku VAT i jest wykazywane w części **B.III. pasywów poz. 2g) „Zobowiązania z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”** lub saldo **Wn**, które oznacza wielkość należności od US z tytułu podatku VAT i jest wykazywane w części **B.II. aktywów poz. 2b) „Należności z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”**.

Konto 225 „Rozliczenie z tytułu dotacji”

Konto służy do ewidencji kwoty zobowiązania z tytułu rozliczenia:

- 1) dotacji celowej na cele inwestycyjne:
 - a) w przypadku jej niepełnego wykorzystania (konto przeciwstawne 846), b) podatku VAT podlegającego zwrotowi z US (konto przeciwstawne 846);
- 2) zwrotu niewykorzystanej do końca roku dotacji podmiotowej (konto przeciwstawne 703),
- 3) zwrotu dotacji celowej na zadania bieżące (konto przeciwstawne 703). Konto 225 może na koniec roku wykazywać wyłącznie saldo **Ma**, które oznacza wielkość otrzymanych przez instytucję dotacji podlegających zwrotowi w wyniku ich rozliczenia na podstawie zawartej umowy lub na podstawie art. 168 ustawy o finansach publicznych – w przypadku instytucji podległych Skarbowi Państwa – lub art. 251 – ustawy o finansach publicznych dla instytucji, dla których organizatorem jest jednostka samorządu terytorialnego.

Typowe zapisy strony Wn konta 225 „Rozliczenie z tytułu dotacji”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zwrot niewykorzystanej części dotacji na cele inwestycyjne – przelew środków	131, 133
2.	Zwrot niewykorzystanej części dotacji podmiotowej – przelew środków	131

Typowe zapisy strony Ma konta 225 „Rozliczenie z tytułu dotacji”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Rozliczenie dotacji inwestycyjnej – celowej z tytułu niepełnego wydatkowania otrzymanych środków (art. 152 ufp)	846
2.	Rozliczenie dotacji inwestycyjnej z tytułu podatku VAT – podlegającego zwrotowi z US (art. 152 ufp)	846
3.	Rozliczenie dotacji celowej na skutek niepełnej realizacji zadań Równoległy zapis techniczny czerwony: Wn 703 / Ma 703 Na podstawie art. 168 ufp	703
4.	Rozliczenie niewykorzystanej do końca roku dotacji podmiotowej Na podstawie art. 168 ufp Równoległy zapis techniczny czerwony: Wn 703 / Ma 703	703

Konto 225 na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) może wykazywać saldo **Ma**, które oznacza stan zobowiązań z tytułu rozliczenia niewykorzystanej dotacji i jest wykazywane w części **B.III. pasywów poz. 2g) „Zobowiązania z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”**.

Konto 229 „Rozrachunki z ZUS”

Przeznaczone jest do ewidencji rozrachunków z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych.

Rozrachunki te są prowadzone z tytułu:

- składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe, które płaci pracodawca (instytucja kultury) i pracownik;
- składek na ubezpieczenie chorobowe, które płaci wyłącznie pracownik;
- składek na ubezpieczenie wypadkowe, które płaci wyłącznie pracodawca (instytucja kultury);
- składek na Fundusz Pracy, które są płacone tylko przez pracodawcę (instytucję kultury);
- wypłaconych przez instytucję kultury (czyli przez pracodawcę) świadczeń z ubezpieczenia chorobowego;
- składek na powszechne ubezpieczenie zdrowotne płacone przez pracowników;
- ubezpieczeń społecznych oraz wypłat zasiłków z tytułu ubezpieczenia społecznego.

Na stronie Wn konta 229 księguje się przede wszystkim:

- wypłacone przez instytucję kultury (pracodawcę) świadczenia z ubezpieczenia chorobowego (konto przeciwstawne 100, 131);
- naliczone zasiłki pokrywane ze składek na ubezpieczenia społeczne (konto przeciwstawne 230);
- przekazanie składki do ZUS na ubezpieczenia społeczne i powszechne ubezpieczenia zdrowotne, tj. przelew różnicy między naliczonymi składkami a wypłaconymi świadczeniami (konto przeciwstawne 131);
- korekty będące zmniejszeniem naliczonej wcześniej składki (płacone tak przez pracodawcę, jak i przez pracowników – konto przeciwstawne 230, 445);
- wynagrodzenie, które zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym przysługuje płatnikowi składek (konto przeciwstawne 760).

Na stronie Ma konta 229 księguje się przede wszystkim:

- zobowiązania instytucji kultury (płatnika) wobec ZUS z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (tj. naliczone składki na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy) i zdrowotne (potrącane z wynagrodzeń pracowników instytucji kultury – konto przeciwstawne 445, 230);
- korekty będące zwiększeniem naliczonych wcześniej składek (konto przeciwstawne 445, 230);
- odsetki za nieterminową regulację składek obciążające płatnika (konto przeciwstawne 751);
- otrzymane z ZUS zwroty nadpłat zasiłków ponad naliczone składki (konto przeciwstawne 131).

Ewidencjonowane na koncie 229 zapisy operacji księgowych powinny być zgodne z następującymi dokumentami:

- składaną do ZUS na wzorze ZUS DRA bezimienną miesięczną deklaracją rozliczeniową w zakresie:

- a) należnych składek na poszczególne rodzaje ubezpieczeń społecznych (po- dział na źródła finansowania, tj. przez instytucję kultury, ubezpieczonego),
- b) kwot wypłaconych zasiłków oraz zasiłków, które są finansowane z budżetu państwa, podlegających rozliczeniu w ciężar składek na ubezpieczenia społeczne,

c) kwot będących wynagrodzeniem płatnika w myśl przepisów ustawy o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym.

Konto 229 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan zobowiązań wobec ZUS z tytułu naliczonych składek, oraz saldo Wn, które oznacza należność od ZUS z tytułu nadpłaty lub korekty rozliczeń za okresy poprzednie.

Typowe zapisy strony Wn konta 229 „Rozrachunki z ZUS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zapłata zobowiązań do ZUS	131
2.	Wypłacone przez instytucję kultury (pracodawcę) świadczenia z ubezpieczenia chorobowego	230
3.	Naliczone zasiłki pokrywane ze składek na ubezpieczenia społeczne	230
4.	Korekty będące zmniejszeniem naliczonej wcześniej składki:	
a)	płatne przez pracodawcę dotyczące roku obrotowego	445
b)	płatne przez pracodawcę dotyczące lat ubiegłych	760
c)	płatne przez pracowników	230
5.	Wynagrodzenie, które zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym przysługuje płatnikowi składek	760

Typowe zapisy strony Ma konta 229 „Rozrachunki z ZUS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zobowiązania instytucji kultury (płatnika) wobec ZUS z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne z tytułu:	
a)	naliczonych składek na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy w ciężar kosztów instytucji	445
b)	składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne płaconych przez pracowników instytucji kultury	230, 220
2.	Korekty będące zwiększeniem naliczonych wcześniej składek	445, 230, 220
3.	Naliczone odsetki za nieterminową regulację składek obciążające płatnika	751
4.	Otrzymane z ZUS zwroty nadpłat zasiłków ponad naliczone składki	131

Konto 229 na koniec okresu sprawozdawczego (miesiąca) może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan zobowiązań z tytułu ZUS i jest wykazywane w części **B.III. pasywów** poz. 2g) „Zobowiązania z tytułu podatków, cel, ubezpieczeń i innych świadczeń”.

Konto 230 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Służy przede wszystkim do ewidencji rozrachunków z pracownikami oraz osobami niebędącymi pracownikami z tytułu naliczonych wynagrodzeń oraz świadczeń w naturze lub ich ekwiwalentów pieniężnych, jeśli zgodnie z obowiązującymi przepisami zaliczane są do wynagrodzeń.

Do wynagrodzeń zalicza się w szczególności:

- a) wynagrodzenia osobowe należne pracownikom z tytułu stosunku pracy, b) wynagrodzenia bezosobowe obejmujące:
 - wynagrodzenia wypłacone na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia,
 - wynagrodzenia wypłacane osobom fizycznym za udział w komisjach, jury konkursów, radach naukowych itp.,

c) honoraria będące wynagrodzeniem za prace twórcze, autorskie, realizatorskie należące do podstawowej działalności jednostki wypłacającej te wynagrodzenia, jeśli prace te wykonywane są przez pracowników własnych lub przez inne osoby fizyczne na podstawie umowy zlecenia czy o dzieło związane w szczególności:

- z przygotowaniem, realizacją i organizacją imprez artystycznych, teatralnych, muzycznych, nagrań,
- przygotowaniem i edycją wydawnictw naukowych, nieperiodycznych, czasopism itp.,
- projektowaniem i wykonaniem usług artystycznych z zakresu plastyki, twórczości kompozytorskiej itp.,

d) nagrody roczne lub z zysku.

Na koncie tym ewidencjonuje się również ujmowane na listach płac wypłaty niezaliczone do wynagrodzeń. Zalicza się do nich w szczególności: zasiłki pokrywane ze środków ZUS, ekwiwalenty za używanie własnej odzieży roboczej lub narzędzi, za pranie i naprawy odzieży roboczej, za przedłużenie używalności odzieży roboczej, odprawy pośmiertne, odszkodowania powypadkowe, wypłaty z tytułu zastosowania pracowniczego projektu wynalazczego.

Na stronie Wn konta 230 ewidencjonuje się w szczególności:

- wypłaty wynagrodzeń netto i zaliczek na wynagrodzenia (konto przeciwstawne 100, 131);
- potrącenia dokonane z naliczonych na liście wynagrodzeń lub z innych należności pracowniczych ujętych na liście płac (konto przeciwstawne 220, 229, 249);
- wypłaty zasiłków ZUS naliczonych na listach wynagrodzeń (konto przeciwstawne 131, 100);
- wypłaty innych świadczeń, niezaliczonych do wynagrodzeń, naliczonych na liście płac (konto przeciwstawne 100, 101, 131);
- obciążenia z tytułu nadpłaty wynagrodzeń (konto przeciwstawne 430);
- odpisanie zobowiązań przedawnionych (konto przeciwstawne 760).

Na stronie Ma konta 230 księguje się przede wszystkim:

- naliczone wynagrodzenia brutto, zasiłki ZUS i inne świadczenia ujęte na liście płac (konto przeciwstawne 229, 430, 445);
- przeniesienie roszczeń spornych dotyczących wynagrodzeń (konto przeciwstawne 243);
- przedawnione, umorzone i odpisane należności z tytułu nadpłaty wynagrodzeń (konto przeciwstawne 761).

Do konta 230 prowadzi się na imiennych kartach ewidencję szczegółową wynagrodzeń, zasiłków i świadczeń naliczonych oraz imienne wykazy wynagrodzeń niepodjętych w terminie płatności, które powinny stanowić podstawę do obliczenia:

- podatku dochodowego od osób fizycznych;
- składek na ubezpieczenia społeczne;
- wynagrodzeń za czas nieobecności w pracy (np. urlop);
- wymiaru innych świadczeń zależnych od wysokości wynagrodzenia;
- wymiaru ustawowo przysługujących zasiłków, emerytur i rent.

Jeśli instytucja posiada program kadrowo-płacowy – to również musi on zapewnić możliwość uzyskania danych niezbędnych do naliczenia podatków oraz innych obciążeń.

Typowe zapisy strony Wn konta 230 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wypłata wynagrodzeń osobowych, bezosobowych i innych w kwotach netto, zaliczek na poczet wynagrodzeń, nagród rocznych lub z zysku, zasiłków ZUS	100, 131
2.	Potrącenia na liście wynagrodzeń:	
	a) z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych płaconych przez pracownika, zleceniobiorcę	229
	b) zaliczki na podatek dochodowy od osób prawnych	220
	c) spłaty pożyczek ZFŚS, składek związków zawodowych, spłaty pożyczek dla PKZP, za ubezpieczenia rodzinne i inne	249
	d) kwoty przekazane na ROR-y	249
	e) potrącenia z tytułu nierozliczonych zaliczek	234
	f) inne potrącenia, np. egzekucyjne lub z upoważnienia pracownika	249
3.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych	760

Typowe zapisy strony Ma konta 230 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wynagrodzenia ujęte w listach płac w kwocie brutto	430
2.	Naliczenie zasiłków płatnych ze środków ZUS	229
3.	Odpisanie należności przedawnionych i umorzonych	761
4.	Ekwiwalenty za użytkowanie własnej odzieży roboczej, ekwiwalenty za pranie lub środki higieny osobistej itp.	441
5.	Lista świadczeń urlopowych w przypadku gdy nie tworzy się ZFŚS	441
6.	Ryczałty za korzystanie z samochodu prywatnego do celów służbowych	460

Konto 230 może wykazywać dwa salda:

- saldo Wn – występujące bardzo rzadko, które wyraża stan należności z tytułu wynagrodzeń (udzielonych zaliczek, wydanych deputatów), które wykazuje się w bilansie w części B.II. „Należności krótkoterminowe” poz. 2c) „Inne należności”,
- saldo Ma – występujące najczęściej, oznacza stan zobowiązań z tytułu wynagrodzeń (w tym z tytułu wynagrodzeń niepodjętych, zarachowanych, lecz nie-wydanych deputatów), które wykazuje się w bilansie w części B.III. pasywów „Zobowiązania krótkoterminowe” poz. 2h) „Zobowiązania z tytułu wynagrodzeń”.

Konto 234, „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Jest przeznaczone do ewidencji wszelkich bezspornych rozrachunków z pracownikami z wyjątkiem podlegających ewidencji na koncie 230 oraz niedoborów i szkód (konto 238).

Na stronie Wn konta 234 księguje się w szczególności:

- wypłacone zaliczki do rozliczenia, np. na koszty podróży służbowych lub zakupy (konto przeciwstawne 100);
- świadczenia odpłatne na rzecz pracowników, np. czynsze za mieszkania, obciążenia za telefony, na rzecz pracowników, jeśli należności z tego tytułu nie są potrącane z listy płac,
- faktury za sprzedane pracownikom materiały, usługi, wyroby lub składniki majątku trwałego (konto przeciwstawne – konta zespołu 3 i 7);
- spisane z tytułu przedawnienia zobowiązania wobec pracowników (konto przeciwstawne 760, 850).

Na stronie **Ma** konta 234 księguje się przede wszystkim:

- rozliczenia zaliczek (w postaci dokumentów potwierdzających dokonanie wydatków na rzecz instytucji kultury – konto przeciwstawne – konta zespołu 3 lub 4);
- wpłaty z tytułu zwrotu zaliczek i refundacji poniesionych wydatków oraz za sprzedane składniki majątkowe lub usługi (konto przeciwstawne 100);
- odpisanie należności umorzonych, przedawnionych lub nieistotnych (na podstawie decyzji Kierownika lub Dyrektora instytucji kultury – konto przeciwstawne 761);
- skierowanie roszczeń do sądu (konto przeciwstawne 243).

Ewidencja szczegółowa do konta 234 powinna zapewnić ustalenie należności lub zobowiązań w odniesieniu do każdego pracownika. Do konta 234 prowadzi się ewidencję analityczną w postaci kont imiennych dla każdego pracownika z zaznaczeniem tytułów powstania należności i zobowiązań.

Typowe zapisy strony Wn konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wypłata sum do rozliczenia z tytułu udzielonych zaliczek	100
2.	Sprzedaż pracownikom składników firmy lub usług na podstawie faktury VAT:	
	a) wartość netto	Zespół 7
	b) VAT należny	222
3.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych	760
4.	Obciążenie pracowników za powierzone do rozliczenia mienie, np. znaczki pocztowe, bilety itp.	100, 201

Typowe zapisy strony Ma konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Rozliczenie zaliczki na koszty:	
	a) podróży służbowych	460
	b) zakup materiałów w kwocie netto	411
	c) zakup usług w kwocie netto	420, 460
	VAT podlegający odliczeniu w całości lub części	221
2.	Wpłaty niewykorzystanych części zaliczek do kasy	100
3.	Odpisanie bezspornych należności przedawnionych, umorzonych lub nieściągalnych	761
4.	Dopłaty do biletów pracowniczych	441

Konto 234 może wykazywać salda:

- **Wn** – wyrażające stan należności od pracowników, wykazywane w bilansie w części **B.II. Aktywów „Należności krótkoterminowe”** poz. 2c) „Inne należności”,
- **Ma** – wyrażające stan zobowiązań wobec pracowników – wykazywane w części **B.III. Pasywów „Zobowiązania krótkoterminowe”** poz. 2i) „Inne zobowiązania”.

Konto 237 „Pożyczki ZFŚS”

Służy do ewidencji należności z tytułu udzielonych pracownikom pożyczek z ZFŚS wraz z naliczonymi odsetkami oraz ich spłat.

Ewidencja szczegółowa do konta 237 powinna zapewnić ustalenie należności w odniesieniu do każdego pracownika.

Typowe zapisy strony Wn konta 237 „Pożyczki ZFŚS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Wypłata udzielonych pożyczek z kasy socjalnej lub rachunku ZFŚS	101, 133
2.	Zarachowanie należnych odsetek od udzielonych pożyczek zgodnie z zawartą umową	850

Typowe zapisy strony Ma konta 237 „Pożyczki ZFŚS”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Spłata pożyczki:	
	a) przez listę płac	249
	b) wpłatę do kasy socjalnej	101
	c) wpłatę na rachunek ZFŚS	133
2.	Odpisanie umorzonych lub nieściągalnych pożyczek	850

Konto 237 może wykazywać saldo Wn – wyrażające stan należności od pracowników, wykazywane w bilansie w części B.II. Aktywów „Należności krótkoterminowe” poz. 2c) „Inne należności”.

Konto 238 „Należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód”

Służy do ewidencji uznanych pisemnie przez pracowników lub zasądzonych prawomocnym wyrokiem przez sąd roszczeń z tytułu niedoborów i szkód.

Typowe zapisy strony Wn konta 238 „Należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Roszczenia z tytułu niedoborów i szkód uznane pisemnie przez osoby materialnie odpowiedzialne	260
2.	Roszczenia sporne z tytułu niedoborów zasądzone na rzecz instytucji w kwocie roszczenia powiększonego o zasądzone koszty postępowania sądowego i odsetki karne	243

Typowe zapisy strony Ma konta 238 „Należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
-----	----------------	----------------------

1.	Wpływ należności:	
	a) wpłaconych do kasy lub przelewem	100, 131
	b) potrąconych przez listę płac	249
2.	Należności skierowane na drogę sądową	243
3.	Odpisanie umorzonych lub nieściągalnych należności	
	a) w przypadku utworzenia odpisu aktualizacyjnego	280
	b) w przypadku braku odpisu	761

Konto 238 może wykazywać saldo Wn – wyrażające stan należności od pracowników z tytułu niedoborów i szkód, wykazywane w bilansie w części **B.II. Aktywów „Należności krótkoterminowe” poz. 2c) „Inne należności”**.

Konto 243 „Roszczenia sporne”

Jest przeznaczony do ewidencji roszczeń spornych z wszelkich tytułów, które księguje się w momencie skierowania pozwu przeciwko dłużnikowi na drogę sądową. Roszczenie sporne obejmuje dochodzoną kwotę należności oraz odszkodowanie za dodatkowe koszty poniesione w związku z wniesieniem pozwu.

Na stronie Wn konta 243 księguje się wartość roszczenia ustalonego w pozwie, pod datą skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego (konto przeciwstawne – zespół 2). Na sumę roszczeń spornych powinno się tworzyć odpis aktualizacyjny (Wn 761, Ma 280), **po stronie Ma konta 243** księguje się wartość zasądzonej należności (konto przeciwstawne – konta zespołu 2) lub pozostały koszt operacyjny z tytułu oddalenia powództwa przez sąd (konto przeciwstawne 761, a w przypadku objęcia odpisem aktualizacyjnym – konto przeciwstawne 280).

Typowe zapisy strony Wn konta 243 „Roszczenia sporne”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Roszczenia sporne skierowane na drogę postępowania sądowego Równolegle: utworzenie odpisu aktualizacyjnego Wn 761 / Ma 280	201, 234, 238
2.	Doksięgowanie do kwoty roszczenia przypisanych przez sąd kosztów postępowania Równolegle: Objęcie odpisem aktualizacyjnym: Wn 761 / Ma 280	760
3.	Doksięgowanie odsetek karnych zasądzonych przez sąd Równolegle: odpis aktualizacyjny odsetek Wn 751 / Ma 280	750

Typowe zapisy strony Ma konta 243 „Roszczenia sporne”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Pozew oddalony przez sąd: a) w przypadku braku odpisu b) objęcia uprzednio roszczenia odpisem	761 280
2.	Zapłata należności w przypadku wygranej Równolegle rozwiązanie odpisu aktualizacyjnego, jeśli był utworzony Wn 280/ Ma 760, 750	100, 131

Konto 243 może wykazywać wyłącznie saldo Wn, które oznacza stan roszczeń do-

chodzonych na drodze sądowej. Do konta 243 prowadzi się ewidencję analityczną dłużników. Konto 243 jest wykazywane w bilansie w części **B.II. Aktywów „Należności krótkoterminowe” poz. 2d „Należności dochodzone na drodze sądowej”** po zmniejszeniu o dokonane odpisy aktualizacyjne (konto 280).

Konto 249 „Inne rozrachunki”

Służy do ewidencji rozrachunków prowadzonych z innych tytułów niż te, dla których wyodrębniono konta od 200 do 243 oraz 260 i 280, a więc przede wszystkim rozrachunków:

- z tytułu zapłaty wynagrodzeń i innych świadczeń pracowniczych za pośrednictwem ROR-ów;
- z przedsiębiorstwami ubezpieczeniowymi (z tytułu ubezpieczeń rzeczowych i osobowych);
- z tytułu potrąceń zobowiązań pracowniczych dokonywanych na listach płac na rzecz różnych związków, organizacji, kasy zapomogowo-pożyczkowej, pożyczek z ZFŚS, alimentów, tytułów egzekucyjnych itp.;
- z tytułu wpłaconych kaucji i wadium przetargowych;
- z tytułu otrzymanych lub przekazanych sum na zlecenie;
- z tytułu rozliczeń bieżących z tytułu opłat za transakcje internetowe i płatności dokonane kartami płatniczymi;
- z bankami z tytułu pomyłek w księgowaniu operacji na koncie instytucji kultury. Do konta 249 prowadzi się imienną ewidencję analityczną poszczególnych kontrahentów.

Ewidencja szczegółowa do konta 249 powinna zapewnić ustalenie należności lub zobowiązań na poszczególne tytuły i w odniesieniu do każdego kontrahenta.

Typowe zapisy strony Wn konta 249 „Inne rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Zapłata wynagrodzeń za pośrednictwem ROR	131
2.	Zapłata potrąceń z list płac na rzecz różnych związków, organizacji, kasy zapomogowo-pożyczkowej, pożyczek z ZFŚS, alimentów, tytułów egzekucyjnych itp.	131
3.	Przelewy składek ubezpieczeniowych	131
4.	Omyłki i błędy w wyciągach bankowych	131
5.	Odpisanie zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych	761
6.	Zwrot wadium, kaucji, sum na zlecenie itp.	131
7.	Zapłata bieżącej raty leasingowej	131

Typowe zapisy strony Ma konta 249 „Inne rozrachunki”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Naliczenie potrąceń wynagrodzeń przelewanych za pośrednictwem ROR	230
2.	Zobowiązania z tytułu składek ubezpieczeniowych	460
3.	Splata innych należności	100, 131
4.	Otrzymane wadia, kaucje, sumy na zlecenie	100, 131, 133
5.	Omyłki w wyciągach bankowych	131
6.	Naliczenie potrąceń z list płac (z tytułu pożyczek z ZFŚS, na związki zawodowe, kasę zapomogowo-pożyczkową, inne)	230

Konto 249 może wykazywać salda:

– Wn – wyrażające stan pozostałych należności, wykazywane w bilansie w części

B.II. Aktywów „Należności krótkoterminowe” poz. 2c) „Inne należności”,

– Ma – wyrażające stan innych zobowiązań – wykazywane w części **B.III. Pasywów „Zobowiązania krótkoterminowe” poz. 2i) „Inne zobowiązania”**.

Konto 260 „Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych”

Służy do ujęcia i rozliczenia niedoborów i szkód oraz nadwyżek stwierdzonych w składnikach majątkowych stanowiących własność instytucji kultury lub będących w jej zarządzie i użytkowaniu, jak również ewidencji roszczeń z tego tytułu w stosunku do osób odpowiedzialnych.

Wszystkie różnice inwentaryzacyjne i szkody ujmuje się w ewidencji pod datą zakończenia spisu z natury lub sporządzenia dokumentu stwierdzającego powstanie szkody.

Niedobory rzeczowych składników aktywów obrotowych ujmuje się na koncie 260 wg ich wartości ewidencyjnej, zaś niedobory środków pieniężnych wg wartości nominalnej.

Niedobory środków trwałych ujmuje się wg wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie. W przypadku składnika umorzonego w 100% niedobór ustala się w kwocie roszczenia Wn 260 / Ma 760.

Szkody w rzeczowych składnikach majątku obrotowego wycenia się w wysokości różnicy między ceną ewidencyjną a możliwą do uzyskania ceną sprzedaży netto.

Zasady wyceny nadwyżek składników środków obrotowych są identyczne jak dla wyceny niedoborów, jedynie nadwyżki środków trwałych wycenia się wg ustalonej dla nich aktualnej wartości rynkowej z uwzględnieniem stopnia zużycia.

W toku postępowania wyjaśniającego przyczyny powstania niedoborów i szkód dzieli się je na niezawinione i zawinione.

Do niedoborów i szkód niezawinionych powstałych w składnikach zalicza się w szczególności:

- niedobory naturalne mieszczące się w granicach norm (Wn zespół 4),
- niedobory i szkody spowodowane wypadkami losowymi (Wn 771),
- niedobory pozorne wynikające z błędów ewidencji, inwentaryzacji, pomiaru (Wn Zespół 4),
- niedobory przekraczające normy, ale powstałe z przyczyn niezawinionych (Wn761),
- niedobory kwalifikujące się do kompensaty z nadwyżkami (Wn 260).

Na stronie Wn konta 260 księguje się przede wszystkim:

- wartość stwierdzonych niedoborów i szkód (w cenie ewidencyjnej; w kasie – konto przeciwstawne 100);
- rozliczenie nadwyżek faktycznych (konto przeciwstawne 760);
- kompensaty nadwyżek z niedoborami (konto przeciwstawne 260).

Na stronie Ma konta 260 księguje się w szczególności:

- ujawnione nadwyżki wycenione w wartości wynikającej z odpowiednich dokumentów lub w aktualnej wartości rynkowej (kasa – konto przeciwstawne 100,)
- dodatkowy odpis umorzeniowy dotyczący stwierdzonych niedoborów i szkód w środkach trwałych (konto przeciwstawne 761);
- rozliczenie niedoborów uznanych za niezawinione (konto przeciwstawne 761);
- kompensatę niedoborów z nadwyżkami (konto przeciwstawne 260);
- wartość netto niedoborów, którymi obciążono osoby uznane za winne ich powstania (konto przeciwstawne 238);
- różnicę między wartością bilansową niedoboru a mniejszym od niej roszczeniem,

która stanowi pozostały koszt operacyjny (konto przeciwstawne 761).

Typowe zapisy strony Wn konta 260 „Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Niedobory i szkody (w cenie ewidencyjnej) składników obrotowych:	
	a) gotówki w kasie	100
	b) środków trwałych netto (wartość początkowa – umorzenie) równoległe wyksięgowanie umorzenia dotychczasowego: Wn 070/ Ma 010	010
	c) środków trwałych w budowie (maszyn i urządzeń, materiałów budowlanych itp.)	080
	d) środków trwałych umorzonych w 100% w kwocie roszczenia	760
	Doksięgowanie różnicy między sumą roszczenia a sumą niedoboru w cenie ewidencyjnej	760
2.	Wyliczenie umorzenia od ujawnionych środków trwałych w roku ujawnienia	070, 073
3.	Nadwyżki niewyjaśnione	760
4.	Kompensata niedoborów z nadwyżkami	260-2
5.	Rozliczenie niedoboru i szkody w składnikach majątku obcego	201
6.		

Typowe zapisy strony Ma konta 260 „Rozliczenie różnic inwentaryzacyjnych”

Lp.	Treść operacji	Konto korespondujące
1.	Niedobory i szkody mieszczące się w granicach norm, pozorne, wynikające z błędu ewidencji, pomiaru	Zespół 4
2.	Niedobory i szkody uznane za niezawinione	761
3.	Niedobory i szkody w składnikach majątku obcego	761
4.	Niedobory i szkody losowe	771
5.	Nadwyżki:	
	a) gotówki w kasie	100
	b) środków trwałych w wartości brutto	010, 013
	Roszczenia z tytułu niedoborów i szkód skierowane do sądu w kwocie roszczenia	243
6.	Roszczenie uznane przez osoby materialnie odpowiedzialne	238
7.	Kompensata niedoborów z nadwyżkami	260-1
8.	Zmniejszenie roszczenia niedoboru poniżej wartości ewidencyjnej	761
9.	Niedobory i szkody rozliczane z firmą ubezpieczeniową	249
10.		

W ciągu roku saldo Wn konta 260 oznacza stan nierozliczonych niedoborów i szkód, a saldo Ma stan nierozliczonych nadwyżek.

Na koniec roku obrotowego saldo winno być całkowicie rozliczone. Różnice stanu składników majątkowych stwierdzone w czasie inwentaryzacji ujmuje się w księgach rachunkowych i rozlicza nie później niż do końca roku obrotowego, w którym nastąpiła inwentaryzacja. Do konta 260 prowadzi się ewidencję analityczną z podziałem na niedobory i nadwyżki dotyczące poszczególnych pól spisowych i osób odpowiedzialnych za powstałe różnice.