

Jak przygotować księgi rachunkowe do zamknięcia. Wstęp do sprawozdania finansowego za 2021 r.

Marta Banach
Ekspert

WEBINARIUM
DOSTĘPNE TAKŻE W


INFOR *lex*
KOMPLEKSOWA
BAZA WIEDZY

REKOMENDUJE

DZIENNIK
GAZETA PRAWNA

PROGRAM

- 1) Księgi rachunkowe
- 2) Zestawienie obrotów i sald
- 3) Przeksięgowania
- 4) Czynności jakie należy wykonać w celu prawidłowego zamknięcia ksiąg rachunkowych
- 5) Wprowadzenie do sprawozdania finansowego
 - Bilans
 - Rachunek zysków i strat (wariant porównawczy)
 - Zestawienie zmian w funduszu jednostki
 - Informacja dodatkowa
- 6) Korekty w księgach rachunkowych

Księgi rachunkowe

Ostatni kwartał każdego roku dla jednostek budżetowych jest okresem pracochłonnym, w którym następuje czas przygotowań do zamknięcia ksiąg rachunkowych. Jest to proces złożony, który ma na celu nieodwracalne konsekwencje wynikające z przepisów dotyczących rachunkowości oraz rodzi pewne skutki finansowe i prawne.

Czynności poprzedzające zamknięcie ksiąg rachunkowych należy dostosować do specyfiki danej jednostki oraz do ustaleń przyjętych w polityce rachunkowości tej jednostki, bowiem od właściwego zamknięcia ksiąg rachunkowych zależy prawidłowe sporządzenie sprawozdania finansowego.

Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, księgi rachunkowe jednostki kontynuującej działalność zamyka się na:

- na dzień kończący rok obrotowy,
- na dzień zakończenia działalności jednostki, w tym również jej sprzedaży, zakończenia likwidacji lub postępowania upadłościowego, o ile nie nastąpiło jego umorzenie,
- na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej,

- w jednostce przejmowanej na dzień połączenia związanego z przejęciem jednostki przez inną jednostkę, to jest na dzień wpisu do rejestru tego połączenia,
- na dzień poprzedzający dzień podziału lub połączenia jednostek, jeżeli w wyniku podziału lub połączenia powstaje nowa jednostka, to jest na dzień poprzedzający dzień wpisu do rejestru połączenia lub podziału,
- na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości,
- na inny dzień bilansowy określony odrębnymi przepisami– nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia zaistnienia tych zdarzeń.

W jednostkach budżetowych księgi rachunkowe zamyka się m.in. na dzień kończący rok obrotowy (31 grudnia) i otwiera na początek każdego następnego roku obrotowego (1 stycznia).

Rokiem obrotowym jest rok budżetowy, a okresem sprawozdawczym jest miesiąc. Zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy o rachunkowości, ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność powinno nastąpić najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Uwzględniając przy tym obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego do 31 marca roku następnego, należy uznać, że w okresie od dnia sporządzenia sprawozdania finansowego do dnia ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych istnieje jeszcze możliwość dokonania zmian w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w dokonanych zapisach w księgach rachunkowych.

W świetle art. 12 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe, niezależnie od techniki ich prowadzenia. Oznacza to brak możliwości dokonywania nowych zapisów lub zmian w zapisach już wprowadzonych w zamkniętym okresie rozliczeniowym.

Przy zamykaniu i otwieraniu ksiąg rachunkowych obowiązuje zasada ciągłości, zgodnie z którą salda otwarcia ksiąg rachunkowych nowego okresu sprawozdawczego (BO) muszą być równe saldom zamknięcia (BZ) ksiąg rachunkowych na koniec poprzedniego okresu sprawozdawczego, tzn. BO roku 2022 musi być równy BZ roku 2021.

Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność lub placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu lub wchodzi w skład sprawozdania finansowego podlegającego zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

Ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność lub placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu lub wchodzi w skład sprawozdania finansowego podlegającego zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy.

Zgodnie z art. 24 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe muszą być prowadzone:

- **rzetelnie.** Dowody księgowe są uznawane za rzetelne, gdy są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji, którą dokumentują. Powinny być one ponadto kompletne, a więc muszą zawierać co najmniej dane określone ustawowo, a ponadto być wolne od błędów rachunkowych. Niedopuszczalne jest dokonywanie w dowodach księgowych wymazywania i przeróbek. Wszelkie korekty dokonywane muszą być zgodnie z wytycznymi ustawy o rachunkowości,
- **sprawdzalnie.** Księgi rachunkowe prowadzone są w sposób zapewniający ich sprawdzalność, jeżeli zapisy księgowe uporządkowane są chronologicznie przy zachowaniu niezmięnionej klasyfikacji i jednolitej systematyki dla takich samych co do rodzaju operacji gospodarczych. W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera konieczne jest zapewnienie kontroli kompletności zbiorów rachunkowości oraz parametrów przetwarzania danych,
- **bezbłędnie.** Księgi są prowadzone bezbłędnie wówczas, gdy zawierają kompletne zapisy dotyczące zatwierdzonych do księgowania dokumentów. Wszystkie zapisy powinny być dokonane w sposób niebudzący zastrzeżeń, zgodnie z obowiązującymi w jednostce zasadami. Kontrola ciągłości zapisów nie może wykazywać żadnych niezgodności, a stosowane przez jednostkę oprogramowanie powinno działać prawidłowo. Bezbłędność ksiąg rachunkowych zapewni jednostce wypracowanie i stosowanie kontroli wewnętrznej na każdym etapie prowadzenia ksiąg rachunkowych,

- **bieżąco**, co umożliwia wywiązywanie się przez jednostkę z terminowej realizacji nałożonych na nią obowiązków, np. sprawozdawczych. Księgi rachunkowe uznane są za prowadzone na bieżąco, jeżeli:
 - pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych,
 - zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca oraz za rok obrachunkowy,
 - ujęcie wpłat i wypłat gotówką, czekami i weksłami obcymi następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.

Księgi rachunkowe jednostki nie są rzetelne nawet wówczas, gdy tylko jedno zdarzenie gospodarcze zapisane w księgach rachunkowych nie jest zgodne ze stanem faktycznym.

Jednostka ma obowiązek wydrukować księgi rachunkowe nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji przez okres przechowywania ksiąg rachunkowych, czyli przez okres 5 lat.

Niezbędnym elementem związanym z zamknięciem roku budżetowego jest właściwe ujęcie wszystkich dokumentów dotyczących danego roku w księgach rachunkowych jednostki. Obowiązek ten wynika z art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości

„ Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.”

Ujęcie w księgach rachunkowych wszystkich dokumentów, wraz z rozliczeniem inwentaryzacji powinno nastąpić przed terminem sporządzenia zestawienia obrotów i sald, który został określony w ustawie o rachunkowości i przypada 85 dnia po dniu bilansowym.

Zgodnie z zasadą istotności, jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować pewne uproszenia, pod warunkiem, że nie wywierają one istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej jednostki oraz wyniku finansowego, np. opłacone z góry prenumeraty, abonamenty , ubezpieczenia majątkowe i inne, nie podlegają rozliczeniom w czasie za pośrednictwem rozliczeń międzyokresowych kosztów. Księgowane są w koszty miesiąca, w którym zostały poniesione.

Zestawienie sald i obrotów

Jednym z elementów tworzących księgi rachunkowe jednostki są:

- zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz
- zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych.

Okresowe sporządzanie zestawień obrotów i sald pozwala zidentyfikować zaistniałe w trakcie prowadzenia ewidencji księgowej nieprawidłowości. Analiza zestawień przyczynia się zatem do eliminacji dokonanych w trakcie ewidencji błędów.

Zestawienie obrotów i sald musi spełniać wymogi formalne określone dla ksiąg rachunkowych w art. 13 ust. 4 ustawy o rachunkowości. Oznacza to, że powinno być:

- trwale oznaczone nazwą jednostki, której dotyczy i nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu przetwarzania,
- wyraźnie oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia,
- przechowywane starannie w ustalonej kolejności.

Na podstawie zapisów dokonanych na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald, zawierające:

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

Obroty takiego zestawienia powinny wykazywać zgodność z obrotami dziennika.

Co najmniej na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządza się zestawienia sald wszystkich kont ksiąg pomocniczych, a na dzień inwentaryzacji – zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje terminów oraz częstotliwości, w których jednostka jest zobowiązana do uzgodnienia zapisów widniejących w księgach pomocniczych oraz sald poszczególnych kont analitycznych z kontami księgi głównej.

Regulacje w tym zakresie powinny zostać dokonane przez kierownika jednostki i opisane w przyjętej do stosowania przez jednostkę polityce rachunkowości.

Należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 24 ust. 5 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe można uznać za prowadzone bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie umożliwiającym sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych, oraz dokonanie rozliczeń finansowych. W przypadku zestawienia obrotów i sald za rok obrotowy należy je sporządzić nie później niż do 85. dnia po dniu bilansowym. Zatem w przypadku sprawozdań finansowych za 2021 r. termin ten mija 26 marca 2022 r.

Konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

Zgodnie z zapisami art. 17 ust. 1 ustawy o rachunkowości, konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla:

- środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych,
- rozrachunków z kontrahentami,
- rozrachunków z pracownikami, a w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników zapewniającą uzyskanie informacji z całego okresu zatrudnienia,
- operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do celów podatkowych),
- operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych),
- kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów,
- operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy.

Zapisy i salda ksiąg pomocniczych muszą być zgodne z zapisami księgi głównej.

Generalnie, ustawa o rachunkowości nie precyzuje metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych. Wyjątek stanowi ewidencja rzeczowych składników aktywów obrotowych, która została uregulowana w art. 17 ust. 2 w/w ustawy. Zgodnie z tym przepisem, kierownik jednostki, uwzględniając rodzaj i wartość poszczególnych grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę, podejmuje decyzję o stosowaniu jednej z następujących metod prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla tych grup składników:

- ewidencji ilościowo-wartościowej, w której dla każdego składnika ujmuje się obroty i stany w jednostkach naturalnych i pieniężnych,
- ewidencji ilościowej obrotów i stanów, prowadzonej dla poszczególnych składników lub ich jednorodnych grup wyłącznie w jednostkach naturalnych; wartość stanu wycenia się przynajmniej na koniec okresu sprawozdawczego, za który następują rozliczenia z budżetem z tytułu podatku dochodowego, dokonane na podstawie danych rzeczywistych,

- ewidencji wartościowej obrotów i stanów towarów oraz opakowań, prowadzonej dla punktów obrotu detalicznego lub miejsc składowania, której przedmiotem zapisów są tylko przychody, rozchody i stany całego zapasu,
- odpisywania w koszty wartości materiałów i towarów na dzień ich zakupu lub produktów gotowych w momencie ich wytworzenia, połączonego z ustalaniem stanu tych składników aktywów i jego wyceny oraz korekty kosztów o wartość tego stanu, nie później niż na dzień bilansowy.

Uzgodnienie sald kont księgi głównej z odpowiadającą im ewidencją analityczną wymaga przeprowadzenia określonych czynności. Do najistotniejszych z nich należą:

- sporządzenie roboczego zestawienia kont księgi głównej oraz zestawienia sald kont analitycznych na dzień bilansowy,
- porównanie i analiza sald poszczególnych elementów majątku jednostki zawartych w ewidencji syntetycznej oraz analitycznej, oraz identyfikacja istniejących różnic,
- weryfikacja zapisów dokonanych w ewidencji syntetycznej i analitycznej w celu określenia przyczyn powstania ewentualnych rozbieżności,
- porównanie zapisów ujętych w ewidencji syntetycznej i analitycznej z odpowiednią dokumentacją źródłową,
- określenie zasad dokonywania korekt błędnych zapisów,
- korekta nieprawidłowego ujęcia operacji gospodarczej najpóźniej na dzień bilansowy (31 grudnia).

Przebiegowania

Zakończenie roku budżetowego powoduje konieczność odpowiedniej ewidencji zdarzeń i operacji gospodarczych na kontach księgowych oraz właściwego dokonania przebiegowania sald kont księgowych w związku z końcem roku budżetowego.

Realizowane przez jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne dochody budżetowe ujmowane są według zasady kasowej, co oznacza, że ewidencja dokonywana jest według faktycznie zrealizowanych dochodów (wpływów na rachunek bankowy).

Na koniec roku obrachunkowego jednostka budżetowa powinna odprowadzić całość zrealizowanych dochodów budżetowych na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Konto 130 „ Rachunek bieżący jednostki” na ostatni dzień roku budżetowego nie powinno wykazywać salda.

Pod datą 31 grudnia danego roku, jednostki budżetowe są zobowiązane do dokonaniu przeksięgowania rocznych, które polegają na przeniesieniu zapisów lub sald między poszczególnymi kontami księgowymi, tj:

- przeksięgowanie zrealizowanych wydatków budżetowych na podstawie sporządzonego sprawozdania Rb-28S – **Wn** konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” i **Ma** konto 800 „Fundusz jednostki”,
- przeksięgowanie zrealizowanych dochodów budżetowych na podstawie sporządzonego sprawozdania Rb-27S – **Wn** konto 800 „Fundusz jednostki” i **Ma** konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”,
- przeksięgowanie zrealizowanych przychodów z kont zespołu 7 na konto 860 Wynik finansowy,
- przeksięgowanie zrealizowanych kosztów z kont zespołu 4 i zespołu 7 na konto 860 „Wynik finansowy”.

W roku następującym po zakończonym roku obrotowym przeksięgowuje się wynik finansowy jednostki na fundusz jednostki. Operację tę ujmuje się w księgach rachunkowych nowego roku obrotowego po ostatecznym (trwałym) zamknięciu ksiąg rachunkowych poprzedniego roku, (wynik finansowy za 2021 rok należy przeksięgować na fundusz jednostki w księgach rachunkowych w 2021 roku).

Czynności jakie należy wykonać w celu prawidłowego zamknięcia ksiąg rachunkowych.

W każdej jednostce budżetowej sporządzenie sprawozdania finansowego, poprzedzone jest czynnościami przygotowawczymi w celu zamknięcia ksiąg rachunkowych.

Lp.	Opis czynności
<u>I. Skontrolować kompletność i poprawność zapisów w księgach rachunkowych</u>	
1	Sprawdzić, czy do działu księgowości spłynęły dokumenty źródłowe, które podlegają ujęciu w księgach rachunkowych danego roku obrotowego a następnie wprowadzić do ksiąg rachunkowych jednostki wszystkie operacje, które nastąpiły w tym roku zgodnie z zasadą memoriału, według której w ewidencji należy ująć wszystkie osiągnięte przychody i koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.
2	Dokonać ponownej kontroli prawidłowości sporządzenia oraz zadekretowania dowodów źródłowych ujętych w księgach rachunkowych roku obrotowego.
3	Przeprowadzić weryfikację poprawności zapisów dokonanych na poszczególnych kontach księgi głównej oraz w odpowiadającej im ewidencji analitycznej poprzez sprawdzenie: <ul style="list-style-type: none">• zgodności bilansu otwarcia roku obrotowego z bilansem zamknięcia roku poprzedniego,• zgodności treści operacji gospodarczych ujętych na poszczególnych kontach z zasadami ich funkcjonowania,• czy poszczególne konta syntetyczne wykazują salda końcowe po właściwej stronie,• czy zapisy na stronie Ma kont kosztowych oraz na stronie Wn kont przychodowych dotyczą wyłącznie korekt w zakresie odpowiednio: przychodów lub kosztów

4	<p>Przeanalizować i uzgodnić:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obroty kont księgi głównej i dziennika, • sumy obrotów i sald kont aktywnych i pasywnych księgi głównej.
5	<p>Uzgodnić zapisy ewidencji syntetycznej z ewidencją analityczną (dla ułatwienia można sporządzić robocze zestawienie kont księgi głównej i ksiąg pomocniczych na 31 grudnia, a następnie zweryfikować prawidłowość i kompletność dokonanych księgowania).</p>
6	<p>Przeanalizować i wyjaśnić wszystkie zapisy na koncie "Wpływy do wyjaśnienia".</p>
7	<p>Wprowadzić do ksiąg rachunkowych ewentualne zapisy korygujące, wynikające z przeprowadzonych czynności sprawdzających.</p>

II. Przeprowadzić inwentaryzację aktywów i pasywów

1	<p>Przeprowadzić inwentaryzację aktywów i pasywów jednostki, które muszą być inwentaryzowane na ostatni dzień roku obrotowego, tj:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ustalić w drodze spisu z natury stan: gotówki przechowywanej w kasie, papierów wartościowych w formie materialnej, środków trwałych użytkowanych na terenie niestrzeżonym, nieużytych materiałów, których wartość została na dzień zakupu odpisana w koszty itp., • uzyskać od banków pisemne potwierdzenia stanu środków przechowywanych na rachunkach bankowych (np. podstawowym, sum depozytowych, zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, wydzielonego rachunku bankowego w jednostkach oświatowych),
---	--

II. Przeprowadzić inwentaryzację aktywów i pasywów

1

- uzgodnić na piśmie z kontrahentami stan:
 - należności (m.in. z tytułu udzielonych pożyczek, wykonanych dostaw i usług),
 - składników mienia oddanych kontrahentom do używania, przechowywania,
 - papierów wartościowych w postaci zdematerializowanej.
- zweryfikować z dokumentacją źródłową stan pozostałych aktywów i pasywów, a m.in.:
 - należności od dostawców i odbiorców nieprowadzących ksiąg rachunkowych, publicznoprawnych, pracowniczych, spornych i wątpliwych,
 - nakładów inwestycyjnych,
 - zobowiązań,
 - funduszy jednostki i funduszy specjalnych (np. zakładowego funduszu świadczeń socjalnych),
 - aktywów podlegających inwentaryzacji w drodze spisu z natury i uzgodnienia z kontrahentami, które z uzasadnionych przyczyn nie mogły być zweryfikowane tymi metodami.

2

Porównać wyniki inwentaryzacji z danymi ujętymi w ewidencji księgowej, a następnie ustalić i wyjaśnić stwierdzone różnice.

3

Rozliczyć osoby materialnie odpowiedzialne za powstanie niedoborów inwentaryzacyjnych.

4

Wprowadzić do ksiąg rachunkowych zapisy korygujące, wynikające z rozliczenia wyników inwentaryzacji.

III. Dokonać rozliczeń, które zgodnie z przepisami szczególnymi podlegają wykonaniu na koniec roku obrotowego

1	Rozliczyć wszystkie udzielone pracownikom zaliczki.
2	Naliczyć odsetki od nieterminowej zapłaty należności lub ewentualnie zobowiązań
3	<p>Dokonać korekty odpisu podstawowego na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych według faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych pracowników w danym roku kalendarzowym. Odpowiednio do wyników korekty:</p> <ul style="list-style-type: none">• przekazać dodatkowe środki na rachunek bankowy ZFŚS lub• dokonać zwrotu nadwyżki środków przekazanych na ZFŚS, z rachunku funduszu na rachunek podstawowy jednostki.
4	Rozliczyć otrzymane dotacje i dokonać zwrotu niewykorzystanych części do odpowiedniego budżetu.
5	<p>Dokonać rozliczeń jednostki organizacyjnej z właściwym budżetem. W przypadku:</p> <ul style="list-style-type: none">• państwowych i samorządowych jednostek budżetowych - odprowadzić do odpowiedniego budżetu (państwa lub jednostki samorządu terytorialnego) pobrane dochody i niewykorzystane kwoty środków otrzymanych na wydatki,• samorządowych jednostek budżetowych należących do systemu oświaty - odprowadzić na rachunek budżetu jednostki samorządu terytorialnego w terminie do 5 stycznia następnego roku środki finansowe pozostające na wydzielonym rachunku na dzień 31 grudnia roku budżetowego.

IV. Dokonać księgowania, które zgodnie z przepisami szczególnymi podlegają wykonaniu na koniec roku obrotowego

1	Dokonać odpisów aktualizujących wartość należności.
2	Naliczyć i zaksięgować amortyzację środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych za okres całego roku obrotowego.
3	Ująć w księgach rachunkowych zobowiązania jednostki z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego- tzw. 13- stki.
4	Ująć w księgach rachunkowych zobowiązania jednostki z tytułu składek ZUS naliczonych od dodatkowego wynagrodzenia rocznego, tj. ZUS, Fundusz Pracy.
5	Dokonać analizy oraz korekty zaangażowania wydatków (ewidencja pozabilansowa).
6	<p>Dokonać przeksięgowania rocznych sum przychodów, kosztów, strat i zysków nadzwyczajnych oraz innych wartości na wynik finansowy jednostki, tj:</p> <ul style="list-style-type: none">• przeksięgowanie zrealizowanych dochodów budżetowych za 2020r na podstawie sporządzonego sprawozdania Rb-27S,• przeksięgowanie wykonanych wydatków budżetowych na podstawie sporządzonego sprawozdania Rb-28S,• przeksięgowanie uzyskanych przychodów z kont zespołu 7 na konto 860 „Wynik finansowy”,• przeksięgowanie poniesionych kosztów z kont zespołu 4 i zespołu 7 na konto 860 „Wynik finansowy”.

V. Sporządzić ostateczne zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, na podstawie których jednostka sporządzi sprawozdanie roczne.

VI. Sporządzić sprawozdanie finansowe na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, tj.:

- **bilans,**
- **rachunek zysków i strat (wariant porównawczy),**
- **zestawienie zmian w funduszu,**
- **informacja dodatkowa.**

VII. Wydrukować księgi rachunkowe za rok obrotowy lub przenieść ich treść na inny komputerowy nośnik danych w następującym zakresie:

- **dziennik,**
- **księga główna,**
- **księgi pomocnicze(np. środki trwałe, rozrachunki, rzeczowe składniki obrotowe),**
- **zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej,**
- **zestawienie sald kont ksiąg pomocniczych.**

Wprowadzenie do sprawozdania finansowego.

Zgodnie z § 23. ust. 1. Rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017r w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki sporządzają sprawozdanie finansowe składające się z:

- 1) bilansu- wzór stanowi załącznik nr 5 do rozporządzenia,**
- 2) rachunku zysków i strat (wariant porównawczy)- wzór stanowi załącznik nr 10 do rozporządzenia,**
- 3) zestawienia zmian w funduszu- wzór stanowi załącznik nr 11 do rozporządzenia,**
- 4) informacji dodatkowej- wzór stanowi załącznik nr 12 do rozporządzenia.**

Sprawozdanie finansowe sporządza się na podstawie zestawienia obrotów i sald za dany rok obrotowy. Przy jego sporządzeniu należy zwrócić szczególną uwagę aby prawidłowo dokonać przeniesienia odpowiednich sald kont księgowych do poszczególnych pozycji sprawozdania, co zostało przedstawione poniżej.

Kierownik danej jednostki budżetowej zobowiązany jest sporządzić sprawozdanie finansowe rzetelnie, prawidłowo pod względem merytorycznym oraz formalno- rachunkowym z zachowaniem nadrzędnych zasad rachunkowości, tak aby odzwierciedlały stan faktyczny zgodnie z formą prawną i rzeczywistością gospodarczą (art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości).

Sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa na podstawie ksiąg rachunkowych, które zawierają wszystkie operacje gospodarcze dotyczące okresu sprawozdawczego, udokumentowane rzetelnymi, kompletnymi i poprawnie zakwalifikowanymi do księgowania dowodami księgowymi.

Sprawozdanie finansowe powinno być podpisane przez kierownika jednostki oraz głównego księgowego. Jeżeli obsługę księgową w zakresie rachunkowości jednostki oświatowej prowadzi jednostka zewnętrzna powołana przez organ prowadzący (najczęściej jest to Centrum Usług Wspólnych), to sprawozdanie finansowe podpisuje kierownik i główny księgowy tej jednostki (CUW), jako że właśnie ta jednostka sporządza to sprawozdanie.

Kierownicy jednostek, w tym kierownicy jednostek obsługujących, mają obowiązek przekazania sprawozdań finansowych odpowiednio jednostkom nadrzędnym albo zarządom jednostek samorządu terytorialnego w terminie do 31 marca roku następnego- dotyczy to jednostkowych sprawozdań finansowych (§ 34 ust. 1 rozporządzenia).

Kierownicy jednostek nadrzędnych przekazują łączne sprawozdania finansowe do Ministerstwa Finansów do 30 kwietnia roku następnego (§ 34 ust. 2 rozporządzenia).

Kierownicy państwowych jednostek budżetowych mają obowiązek przekazywania tych sprawozdań finansowych (tj. jednostkowych i łącznych) w postaci dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa, zgodnie z § 34 ust. 3 rozporządzenia.

W przypadku braku możliwości terminowego przekazania sprawozdań spowodowanego nieprawidłowym działaniem systemu informatycznego, sprawozdania te przekazuje się najpóźniej pierwszego dnia roboczego następującego po dniu usunięcia awarii (§ 34 ust. 8 rozporządzenia).

Sprawozdania finansowe należy opublikować w terminie do dnia 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostki sporządzającej sprawozdania. W przypadku kiedy obsługa jednostki została przekazana do Centrum Usług Wspólnych, sprawozdania są publikowane w BIP CUW, zaś w BIP jednostek obsługiwanych umieszcza się informacje o miejscu publikacji sprawozdań.

Przy sporządzaniu sprawozdań finansowych należy pamiętać o kilku podstawowych zasadach, tj.:

1. Powinna występować zgodność poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego z ewidencją księgową, np. przy sporządzeniu „Zestawienie zmian w funduszu” należy pamiętać, że do konta 800 powinna być prowadzona ewidencja szczegółowa, która zapewni możliwość ustalenia przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki. Poszczególne pozycje tego sprawozdania powinny wynikać z zestawienia analitycznego do konta 800.
2. Aktywa i Pasywa występujące w bilansie powinny się bilansować, zarówno w pozycji dotyczącej stanu na koniec, jak i na początek roku.
3. Pozycja A.I. w pasywach „Bilansu”, musi się równać funduszowi z pozycji IV. „Zestawienia zmian w funduszu”.
4. Wynik finansowy netto, ujęty w pozycji A.II. w pasywach „Bilansu”, musi się równać temu z pozycji III. „Zestawienia zmian w funduszu” oraz temu z pozycji L. „Rachunku zysków i strat”.

Bilans jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego stanowi podstawowy element sprawozdania finansowego i obrazuje stan posiadanego przez jednostkę majątku (w podziale na trwałe i obrotowy) oraz źródła jego finansowania (własne i obce) na określony dzień, tj. dzień bilansowy.

Wartości niematerialne i prawne wykazywane są w bilansie w wartości netto, tj. w wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe umorzenie.

Środki trwałe prezentowane są w bilansie zgodnie z grupami klasyfikacji środków trwałych, stanowiących usystematyzowany zbiór obiektów majątku trwałego służący m.in. do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych. Zgodnie z obowiązującą klasyfikacją środków trwałych wyróżnia się 10 grup:

- „0” - Grunty,
- „1” - Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu niemieszkalnego,
- „2” - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- „3” - Kotły i maszyny energetyczne,
- „4” - Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,

- „5” - Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty,
- „6” - Urządzenia techniczne,
- „7” - Środki transportu,
- „8” - Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie,
- „9” - Inwentarz żywy.

Jednym z najważniejszych elementów sprawozdania finansowego – obok bilansu – jest rachunek zysków i strat.

Rachunek zysków i strat jest zestawieniem osiągniętych w danym okresie sprawozdawczym przychodów i wszystkich poniesionych w tym samym okresie kosztów.

W zależności od specyfiki funkcjonowania jednostki koszty działalności podstawowej mogą być ewidencjonowane według trzech wariantów:

- tylko na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”,
- tylko na kontach zespołu 5 „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie”,
- zarówno na kontach zespołu 4, jak i zespołu 5, z dalszym ich rozliczeniem na konta zespołu 6 „Produkty” i zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty”.

Najczęściej stosowanym sposobem ewidencji kosztów w jednostkach budżetowych jest ujmowanie ich na kontach zespołu 4, natomiast samorządowe zakłady budżetowe stosują często wariant „mieszany”, ewidencjonując koszty na kontach zespołów 4 i 5.

Istotą wariantu porównawczego obliczania wyniku finansowego w jednostce budżetowej jest bezpośrednie przeksięgowanie kosztów, które są w jednostce ewidencjonowane na kontach zespołu 4, na konto 860 „Wynik finansowy”.

Przeksięgowanie wyniku finansowego, pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego, na konto 800 „Fundusz jednostki” powoduje zmianę funduszu jednostki o różnicę uzyskanych przychodów i poniesionych kosztów.

Rachunek zysków i strat sporządzany jest na podstawie sald kont przed ich przeksięgowaniem na konto 860 „Wynik finansowy”.

Rachunek zysków i strat jednostki należy wypełnić zarówno w zakresie stanu na koniec roku poprzedniego, jak i stanu na koniec roku bieżącego. Dane wykazane w kolumnach „Stan na koniec roku poprzedniego” powinny być zgodne z danymi wykazanymi w kolumnie „Stan na koniec roku bieżącego” w rachunku zysków i strat za rok poprzedzający rok sprawozdawczy.

Przy sporządzaniu rachunku zysków i strat obowiązuje zasada, w myśl której wykazany w sprawozdaniu wynik finansowy netto odpowiada saldu końcowemu konta 860 „Wynik finansowy”, natomiast poszczególne pozycje sprawozdania stanowią część obrotów stron Wn i Ma konta 860.

Rachunek zysków i strat dotyczy kosztów i przychodów, a nie wydatków i dochodów. Należy pamiętać, że nie wszystkie koszty są wydatkami i nie wszystkie wydatki są kosztami, np. naliczenie pod datą 31 grudnia dodatkowego wynagrodzenia rocznego (tzw. trzynastka) jest kosztem danego roku, ale nie jest wydatkiem tego roku, lub zużycie materiałów pobranych z magazynu jest kosztem, ale nie jest wydatkiem. Analogicznie nie wszystkie przychody są dochodami i nie wszystkie dochody są przychodami.

Należy mieć na uwadze, że nie wszystkie wydatki w danym paragrafie wydatków można przypisać do jednego rodzaju kosztów, co wynika ze szczegółowej klasyfikacji poszczególnych wydatków w ramach niektórych paragrafów wydatków, np. § 443.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki jest trzecim elementem sprawozdania finansowego jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych. Przedstawia zmiany funduszu w danym okresie sprawozdawczym jakie nastąpiły w poszczególnych składnikach funduszu z tytułu przychodów i kosztów, które są bezpośrednio odnoszone na fundusz jednostki.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki powinno odzwierciedlać księgowania dokonane w ciągu roku obrachunkowego na koncie 800 „ Fundusz jednostki”.

Informacja dodatkowa to nowy element sprawozdania finansowego, który po raz pierwszy jednostki sporządzały za 2018 rok. Zawiera informacje stanowiące uzupełnienie i rozszerzenie informacji zawartych w pozostałych elementach sprawozdania finansowego. Informacja dodatkowa jest częścią opisową. Jest sporządzana w układzie tabelarycznym. Składa się z dwóch części:

- Część I- „**Wprowadzenie do sprawozdania finansowego**”
- Część II- „**Dodatkowe informacje i objaśnienia**”.

Celem prezentacji danych zawartych w Informacji dodatkowej jest dążenie do przedstawienia jasnego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej jednostki oraz jej wyniku finansowego. Dodatkowe objaśnienia i informacje, zawierające dane opisowe i liczbowe, powinny stanowić jedynie uzupełnienie i ewentualne uszczegółowienie danych zawartych w poszczególnych częściach sprawozdania finansowego (bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostki).

Wzory sprawozdań finansowych oraz powiązania kont z poszczególnymi pozycjami sprawozdania finansowego- bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu jednostki oraz informacji dodatkowej- dostępne są w Rachunkowości Budżetowej oraz na stronie Inforlex po zalogowaniu.

Korekty w księgach rachunkowych

Zgodnie z art. 54 ustawy o rachunkowości, w sytuacji, gdy jednostka, już po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy. Jeśli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Jeżeli jednostka już po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujące, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, to ich skutki ujmuje się w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała.

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

Jeśli więc w 2022 r. po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2021 r. jednostka stwierdzi, że popełniła błąd w poprzednich latach obrotowych, to skutki korekty tego błędu ujmie na bieżąco, tj. w księgach rachunkowych za 2022 r.