

## 1. Kiedy i na podstawie jakiego dokumentu należy przeksięgować saldo konta 860 „Wynik finansowy”

**Pytanie redakcji PRB:** *Saldo konta 860 wyraża na koniec roku obrotowego wynik finansowy jednostki, saldo Wn – stratę netto, saldo Ma – zysk netto. Saldo jest przenoszone w roku następnym na konto 800 (pkt 86 załącznika nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Obecnie nie ma zapisu mówiącego o tym, że przeksięgowania dokonuje się pod datą przyjęcia sprawozdania finansowego. A zatem prosimy o wskazanie, pod jaką datą i na podstawie jakiego dokumentu takiego przeksięgowania powinny dokonać państwowe jednostki budżetowe i samorządowe jednostki budżetowe (w tym jednostki oświatowe, jednostki pomocy społecznej). Jakie rozwiązania należy przyjąć w tym zakresie?*

**Odpowiedź MF:** Jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości, zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w tej ustawie, z uwzględnieniem przepisów ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie ze wskazanym w załączniku nr 3 – „Plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych” do ww. rozporządzenia opisem konta 860 „Wynik finansowy”, służy ono do ustalania wyniku finansowego jednostki. Saldo tego konta wyraża wynik finansowy jednostki na koniec roku obrotowego. Saldo to przenoszone jest w roku następnym na konto 800 „Fundusz jednostki”.

**Przeksięgowanie wyniku finansowego za rok ubiegły powinno nastąpić nie wcześniej niż po ostatecznym zamknięciu ksiąg rachunkowych za ten rok (w księgach roku następnego).**

Należy przy tym wskazać, że **ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostki powinno nastąpić do 30 kwietnia roku następnego, a w jednostkach, których sprawozdanie finansowe podlega zatwierdzeniu, w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy (§ 18 ust. 3 ww. rozporządzenia).**

Podstawę zapisów w księgach rachunkowych stanowią dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. Z przepisów art. 20 uor wynika obowiązek wprowadzenia do ksiąg rachunkowych danego okresu sprawozdawczego każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie. Podstawę zapisów w księgach rachunkowych stanowią dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej.

Dzielią się one na: zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów, zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom oraz wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki. Dowody księgowe powinny zapewniać rzetelne – to jest zgodne ze stanem faktycznym – dane o przebiegu operacji, którą dokumentują (art. 22 ust. 1 uor). **Zasady dokumentowania zdarzeń gospodarczych powinny wynikać z przyjętych do stosowania przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości.**

Na podstawie art. 10 uor każda jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią do stosowania zasady (politykę) rachunkowości. Do jej ustalania i aktualizowania zobowiązany jest kierownik jednostki. W dokumentacji tej jednostka określa w szczególności sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej zakładowy plan kont ustalający wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej. Oznacza to, że zasady klasyfikacji poszczególnych zdarzeń i ich ujęcie na kontach każda jednostka ustala we własnym zakresie i opisuje w przyjętych do stosowania zasadach (polityce) rachunkowości.

**Odpowiedź Ministerstwa Finansów z 24 lutego 2016 r.**

**Komentarz eksperta:** Jak wskazuje praktyka, samorządowe jednostki budżetowe najczęściej przeksięgowują wynik finansowy na fundusz jednostki (zapis: Wn 800, Ma 860 – strata bilansowa lub Wn 860, Ma 800 – zysk bilansowy) pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego JST przez organ stanowiący JST (na podstawie uchwały w sprawie zatwierdzenia tego sprawozdania). Oczywiście organ stanowiący JST zatwierdza – oprócz bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego – również łączne sprawozdanie finansowe (lecz nie jednostkowe). Niemniej jednak należy mieć na uwadze fakt, że sprawozdania jednostkowe są podstawą sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego JST. Dlatego też wielu praktyków uznaje, że **zatwierdzenie sprawozdania jednostkowego powstaje z chwilą zatwierdzenia przez organ stanowiący JST łącznego sprawozdania finansowego JST – zatwierdzenie następuje w terminie do 30 czerwca roku następnego po roku budżetowym** (art. 270 ust. 4 uofp). Podejście to nie jest sztywną zasadą, gdyż **część samorządowych jednostek budżetowych przeksięgowuje wynik finansowy za rok ubiegły z dniem potwierdzenia przyjęcia sprawozdania finansowego**. Natomiast w państwowych jednostkach budżetowych **datę** przeniesienia wyniku finansowego w roku następnym na fundusz jednostki najczęściej **określa się w polityce rachunkowości** (zwyczajowo również po przyjęciu sprawozdania finansowego). Wynika to z faktu, że w sektorze rządowym sprawozdanie finansowe nie podlega zatwierdzeniu.

W obowiązujących przepisach **nie ma informacji o obowiązku i sposobie dokumentowania przyjęcia sprawozdania finansowego**. Niemniej jednak wiele jednostek opracowuje wewnętrzne procedury, a co za tym idzie, szablony dokumentów, które wykorzystywane są w tym zakresie. W przypadku JST uregulowania te są wprowadzane za pomocą **zarządzenia (uchwały) zarządu JST**. Stosowanie dokumentu potwierdzającego przyjęcie sprawozdania finansowego ogranicza nieustanne dopytywanie przedstawicieli jednostek budżetowych o datę przeksięgowania wyniku finansowego za rok ubiegły – dokument stanowi pisemną podstawę dokonania stosownych zapisów w księgach rachunkowych jednostki po przyjęciu sprawozdania oraz przypomina jednocześnie o obowiązku wykonania tych czynności.

W praktyce dokumentem potwierdzającym przyjęcie sprawozdania finansowego może być np. **protokół przyjęcia sprawozdania finansowego**. W protokole powinny znaleźć się takie informacje, jak: ustalenie strony przyjmującej i przekazującej, wskazanie poszczególnych elementów sprawozdania finansowego, sposób przeprowadzenia weryfikacji sprawozdania finansowego oraz stwierdzenie, że sprawozdanie finansowe jest poprawne i zostaje przyjęte, lub ewentualne uwagi do złożonego sprawozdania. Można również zastosować inne rozwiązanie, bardziej uproszczone, polegające na **dokowaniu zapisu na poszczególnych częściach sprawozdania finansowego adnotacji (zaleca się zastosować pieczętkę) o przyjęciu sprawozdania finansowego**. Oczywiście stosowne adnotacje powinny znaleźć się również na egzemplarzu sprawozdania finansowego należącego do jednostki

składającej dane sprawozdanie. Istotne jest, aby obie metody stosować po weryfikacji sprawozdania finansowego. Wybrana przez jednostkę metoda przyjęcia sprawozdania finansowego powinna być opisana w dokumentacji wewnętrznej jednostki, np. w polityce rachunkowości.

Każda operacja gospodarcza będąca przedmiotem zapisów księgowych musi być udokumentowana. Obowiązek udokumentowania jest jedną z podstawowych reguł ewidencji księgowej prowadzonej w systemie rachunkowości. **Nie zaleca się, aby informacja o zatwierdzeniu sprawozdania finansowego JST czy też o przyjęciu sprawozdania finansowego miała postać ustnego komunikatu uzyskanego np. telefonicznie.**

oprac. Maria Jasińska, Grzegorz Kurzątkowski

## 2. Czy podstawą do wyliczenia dodatkowego wynagrodzenia rocznego jest suma wynagrodzeń wypłaconych w danym roku, czy należy uwzględnić wynagrodzenie za grudzień wypłacane w styczniu następnego roku

*Pytanie jednostki: W maju 2016 r. zarządzeniem dyrektora zakładu zostały wprowadzone zmiany w regulaminie pracy polegające m.in. na przesunięciu terminu wypłaty wynagrodzenia na 10. następnego miesiąca. Skutkowało to wypłatą 11 wynagrodzeń w 2016 r. W okresie styczeń – kwiecień wynagrodzenia miesięczne płacone były z dołu na koniec każdego z tych miesięcy. W maju wynagrodzenia nie wypłacono.*

*Wynagrodzenie za ten miesiąc, zgodnie z nowym regulaminem, wypłacono w czerwcu. Analogicznie, wynagrodzenia przysługujące za kolejne miesiące wypłacano 10. następnego miesiąca. Wynagrodzenie przysługujące za pracę w grudniu wypłacone zostało w styczniu 2017 r. Podobnie jak wynagrodzenie za nadgodziny ponadwymiarowe za IV kwartał 2016 r. (w zakładzie przyjęto trzymiesięczny okres rozliczeniowy).*

*Zakład zobligowany jest do naliczenia i ujęcia w kosztach 2016 r. dodatkowego wynagrodzenia rocznego za ten rok. Pracownicy zakładu spełniają podstawowe kryterium wymagane do nabycia prawa do wynagrodzenia rocznego, jakim jest przepracowanie całego roku kalendarzowego, a w szczególnych przypadkach – okresu krótszego.*

*Zgodnie z art. 4 ustawy o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej, wynagrodzenie roczne ustala się w wysokości 8,5% sumy wynagrodzenia za pracę otrzymanego przez pracownika w ciągu roku kalendarzowego, za który przysługuje to wynagrodzenie. Czy podstawą do wyliczenia dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2016 r. jest wyłącznie suma wynagrodzeń wypłaconych w 2016 r. – w opisanym przypadku suma 11 miesięcznych wynagrodzeń? Czy też w podstawie naliczenia dodatkowego wynagrodzenia rocznego należy uwzględnić wynagrodzenie przysługujące za pracę w grudniu 2016 r., którego termin wypłaty przypadł na 10 stycznia 2017 r.? Zakład Usług Komunalnych wystąpił z wnioskiem o opinię prawną do radcy prawnego. W poradzie prawnej radca wskazuje na literalne brzmienie przepisu art. 4 ustawy o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników sfery budżetowej, który odnosi się do wynagrodzeń otrzymanych, tj. wypłaconych pracownikowi w roku kalendarzowym, za który przysługuje wynagrodzenie roczne. Według otrzymanej opinii do podstawy obliczenia wynagrodzenia rocznego należy wliczyć wyłącznie sumę wynagrodzeń otrzymanych (wypłaconych do rąk pracownika) w danym roku, a w omawianym przypadku 11 wynagrodzeń wypłaconych w 2016 r.*

*Zakład Usług Komunalnych ma wątpliwości dotyczące otrzymanej opinii. Wskazany w poradzie sposób wyliczenia dodatkowego wynagrodzenia rocznego jest niekorzystny dla pracowników i odbiera im uprawnienia przysługujące na mocy art. 2 ww. ustawy do nabycia prawa do wynagrodzenia rocznego w pełnej wysokości po przepracowaniu całego roku kalendarzowego.*

**Odpowiedź RIO:** Wnioskiem z 17 stycznia 2017 r., (...) zwrócił się Pan o udzielenie odpowiedzi odnośnie metodologii naliczania dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2016 r. w kontekście art. 2 i art. 4 ustawy z 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników sfery budżetowej (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2217), w kontekście wskazanego w tymże wniosku stanu faktycznego. (...)

Ustosunkowując się ogólnie do poruszonej problematyki, pragnę zwrócić uwagę na następujące okoliczności. Kluczowe znaczenie dla ustosunkowania się do podanego stanu faktycznego ma ustalenie wzajemnej relacji pomiędzy przepisem art. 2, w szczególności zaś ust. 1, a przepisem art. 4 ust. 1 tej ustawy. Pierwszy z nich stanowi, że pracownik nabywa prawo do wynagrodzenia rocznego w pełnej wysokości po przepracowaniu u danego pracodawcy całego roku kalendarzowego, natomiast w drugim przepisie wskazano, że wynagrodzenie roczne ustala się w wysokości 8,5% sumy wynagrodzenia za pracę otrzymanego przez pracownika w ciągu roku kalendarzowego, za który przysługuje to wynagrodzenie, uwzględniając wynagrodzenie i inne świadczenia ze stosunku pracy przyjmowane do obliczenia ekwiwalentu pieniężnego za urlop wypoczynkowy, a także wynagrodzenie za urlop wypoczynkowy oraz wynagrodzenie za czas pozostawania bez pracy przysługujące pracownikowi, który podjął pracę w wyniku przywrócenia do pracy.

Zdaniem tut. Izby przy interpretacji wspomnianych norm prawnych należy przede wszystkim rozróżnić cele, jakim mają one służyć. Warto bowiem zauważyć, że art. 2 ww. ustawy dotyczy jedynie kwestii zależności pomiędzy prawem nabycia do wspomnianego wynagrodzenia a wymaganym okresem przepracowania.

Z kolei art. 4 ww. ustawy odnosi się do aspektu zgoła innego, mianowicie reguluje mechanizm ustalania ww. wynagrodzenia, uzależniając jego wysokość od sumy wynagrodzenia za pracę otrzymanego przez pracownika w ciągu roku kalendarzowego.

Korelacja ww. norm prawnych zdaniem tut. Izby prowadzi do wniosku, że **podstawę obliczenia wspomnianego wynagrodzenia stanowią środki pieniężne wypłacone pracownikowi, a nienależne mu za dany rok kalendarzowy.** Dodać jednocześnie należy, że gdyby zamiarem ustawodawcy było objęcie ww. podstawą środków należnych za dany rok, zapewne posłużyłby się w art. 4 ust. 1 ww. ustawy odmiennym sformułowaniem, np. wynagrodzenie przysługujące za dany rok. Taki kierunek interpretacyjny pozostaje również w zgodności z wykładnią językową wspomnianej normy prawnej. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 5 stycznia 2016 r. (sygn. akt I OSK 1693/15): *Podkreślić należy, że przy interpretacji przepisów prawa pierwszeństwo ma wykładnia językowa, gramatyczna. Jeżeli zaakceptowanie jej pozwala na zrozumienie przepisu, należy się do niej ograniczyć bez konieczności sięgania do wykładni systemowej czy celowościowej. Tylko wówczas posłużenie się tymi wykładniami jest konieczne, jeżeli wykładnia gramatyczna prowadziła do wniosków absurdalnych, niedających się zaakceptować czy powodowała by w rezultacie naruszenie prawa.* Jakkolwiek, przedmiotem rozpoznania w podanej sprawie były kwestie zakresowo odmienne od tematyki poruszonej w Pana wniosku, to zdaniem tut. Izby ww. wytyczne winny mieć zastosowanie również przy interpretacji przepisów ustawy z 12 grudnia 1997 r. o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników sfery budżetowej, w tym art. 4.