

## **Metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego**

Stosowane przez jednostkę zasady wyceny aktywów i pasywów wynikają z:

1. ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.),
2. ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.),
3. ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.),
4. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 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 (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 289 z późn. zm.),
5. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. Nr 57, poz. 366).

### **1. Obowiązujące zasady wyceny aktywów i pasywów**

Aktywa i pasywa jednostki wycenia się według zasad określonych w ustawie o rachunkowości oraz w przepisach szczególnych wydanych na podstawie ustawy o finansach publicznych według niżej przedstawionych zasad.

Przy wycenie majątku likwidowanych jednostek lub postawionych w stan likwidacji stosuje się zasady wyceny ustalone w ustawie o rachunkowości dla jednostek kontynuujących działalność, chyba że przepisy dotyczące likwidacji stanowią inaczej.

Środki trwałe stanowiące własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego otrzymane nieodpłatnie, na podstawie decyzji właściwego organu, mogą być wycenione w wartości określonej w tej decyzji.

Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne umarza się i amortyzuje. Nie dokonuje się odpisów z tytułu trwałej utraty ich wartości. Odpisy umorzeniowo-amortyzacyjne ustala się według zasad określonych w ustawie o rachunkowości oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Odpisów dokonuje się jednorazowo na koniec każdego roku.

W przypadku likwidacji w trakcie roku środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej o wartości równej lub wyższej 3.500,00 zł, odpisów amortyzacyjno-umorzeniowych dokonuje się do końca miesiąca poprzedzającego miesiąc wyksięgowania z ewidencji.

Natomiast w przypadku sprzedaży w trakcie roku, nieodpłatnego przekazania lub stwierdzenia niedoboru środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej o wartości równej lub wyższej 3.500,00 zł, odpisów amortyzacyjno-umorzeniowych dokonuje się do końca miesiąca, w którym nastąpiło dane zdarzenie.

W przypadku nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej o wartości równej lub wyższej 3.500,00 zł w trakcie roku, odpisów amortyzacyjno-umorzeniowych dokonuje się od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia do ewidencji.

**Wartości niematerialne i prawne** nabyte z własnych środków wprowadza się do ewidencji w cenie nabycia, zaś otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu w wartości określonej w tej decyzji, a otrzymane na podstawie darowizny w wartości rynkowej na dzień nabycia. Wartość rynkowa określana jest na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia.

Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej równej lub wyższej od 3.500,00 zł (z wyjątkiem związanych z pomocami dydaktycznymi) podlegają umarzaniu na podstawie aktualnego planu amortyzacji. Objęte są ewidencją ilościowo-wartościową. Ich nabycie finansuje się ze środków na inwestycje w rozumieniu ustawy o finansach publicznych i wydanego na jej podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 38, poz. 207 z późn. zm.), a także rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz.U. Nr 238, poz. 1579).

Dla wartości niematerialnych i prawnych ustala się stawkę odpisów amortyzacyjnych w wysokości 50% na rok.

Umorzenie ujmowane jest na koncie 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”. Amortyzacja natomiast obciąża konto 400 „Amortyzacja”.

Wartości niematerialne i prawne zakupione ze środków na wydatki bieżące oraz stanowiące pierwsze wyposażenie nowych obiektów o wartości jednostkowej większej lub równej 350,00 zł i niższej od 3.500,00 zł, a także będące pomocami dydaktycznymi albo ich nieodłącznymi częściami:

- traktuje się jako pozostałe wartości niematerialne i prawne, które umarzone są w 100% w miesiącu przyjęcia do używania, a umorzenie to ujmowane jest na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” w korespondencji z kontem 401 „Zużycie materiałów i energii”
- ujmuje się je tylko w ewidencji ilościowo-wartościowej, spisując w koszty działalności operacyjnej pod datą zakupu.

Ewidencja szczegółowa dla umorzenia wartości niematerialnych i prawnych ujmowanych łącznie na jednym koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne” umożliwia ustalenie umorzenia oddzielnie dla poszczególnych podstawowych i dla pozostałych wartości niematerialnych i prawnych. W tym celu zakłada się dwa konta analityczne - jedno dla umorzeń sukcesywnych zgodnie z planem amortyzacji - 071-02, drugie dla umorzeń wartości niematerialnych i prawnych wynoszących 100% wartości początkowej w koszty operacyjne w momencie przyjęcia ich do używania - 072-02.

**Rzeczowe aktywa trwałe** obejmują:

- środki trwałe
- pozostałe środki trwałe
- środki trwałe w budowie (inwestycje).

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

Środki trwałe obejmują w szczególności:

- nieruchomości, w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, lokale będące odrębną własnością, budynki, budowle,
- maszyny i urządzenia,

- środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych.

Środki trwałe w dniu przyjęcia do użytkowania wycenia się:

- w przypadku zakupu – według ceny nabycia lub ceny zakupu, jeśli koszty zakupu nie stanowią istotnej wartości,
- w przypadku wytworzenia we własnym zakresie – według kosztu wytworzenia, zaś w przypadku trudności z ustaleniem kosztu wytworzenia – według wyceny dokonanej przez rzeczoznawcę,
- w przypadku ujawnienia w trakcie inwentaryzacji – według posiadanych dokumentów z uwzględnieniem zużycia, a przy ich braku - według wartości godziwej,
- w przypadku spadku lub darowizny – według wartości godziwej z dnia otrzymania lub w niższej wartości określonej w umowie o przekazaniu,
- w przypadku otrzymania w sposób nieodpłatny od Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego – w wysokości określonej w decyzji o przekazaniu,
- w przypadku otrzymania środka na skutek wymiany środka niesprawnego – w wysokości wynikającej z dowodu dostawcy, z podaniem cech szczególnych nowego środka.

Na dzień bilansowy środki trwałe (z wyjątkiem gruntów, których się nie umarza) wycenia się w wartości netto, tj. z uwzględnieniem dotychczasowych odpisów umorzeniowych.

Wartość początkowa środków trwałych i dokonane odpisy umorzeniowe podlegają aktualizacji zgodnie z zasadami określonymi w odrębnych przepisach.

Środki trwałe ewidencjonuje się w podziale na:

- podstawowe środki trwałe na koncie 011 „Środki trwałe” – aktywa o wartości początkowej równej lub wyższej 3.500,00 zł; objęte są ewidencją ilościowo-wartościową;
- pozostałe środki trwałe na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe” – aktywa o wartości początkowej równej lub większej od 350,00 zł i mniejszej od 3.500,00 zł; objęte są ewidencją ilościowo-wartościową.

**Podstawowe środki trwałe** (konto 011) finansuje się ze środków na inwestycje w rozumieniu ustawy o finansach publicznych i wydanego na jej podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 38, poz. 207 z późn. zm.), a także rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz.U. Nr 238, poz. 1579).

Umarzane są (z wyjątkiem gruntów) stopniowo na podstawie aktualnego planu amortyzacji według stawek amortyzacyjnych ustalonych w stawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Umorzenie ujmowane jest na koncie 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”. Amortyzacja obciąża konto 400 „Amortyzacja” na koniec roku.

W jednostce obowiązuje amortyzacja liniowa.

Na potrzeby wyceny bilansowej wartość gruntów nie podlega aktualizacji.

**Pozostałe środki trwałe** to środki trwałe które finansuje się ze środków na bieżące wydatki (z wyjątkiem pierwszego wyposażenia nowego obiektu, które tak jak ten obiekt finansowane są ze środków na inwestycje).

Obejmują one:

- książki i inne zbiory biblioteczne
- środki dydaktyczne służące do nauczania i wychowywania w szkołach i placówkach oświatowych
- odzież i umundurowanie
- meble i dywany
- środki trwałe o wartości początkowej równej lub wyższej 350,00 zł i niższej od 3.500,00 zł, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do użytkowania.

Stosuje się do nich następujące zasady:

- ujmuje się w ewidencji ilościowo-wartościowej na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe” i umarza się je w 100% w miesiącu przyjęcia do użytkowania, a umorzenie to ujmowane jest na koncie 072

„Umorzenie pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” w korespondencji z kontem 401 „Zużycie materiałów i energii”

- prowadzi się dla nich ewidencję ilościowo - wartościową.

Wyposażenie i wartości niematerialne i prawne niskocenne, o wartości poniżej 350,00 zł, nie objęte są żadną ewidencją, z uwagi na ich znikome znaczenie dla funkcjonowania jednostki.

**Środki trwałe w budowie (inwestycje)** to koszty poniesione w okresie budowy, montażu, przystosowania, ulepszenia i nabycia podstawowych środków trwałych oraz koszty nabycia pozostałych środków trwałych stanowiących pierwsze wyposażenie nowych obiektów zliczone do dnia bilansowego lub do dnia zakończenia inwestycji, w tym również w szczególności:

- niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy,
- koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich sfinansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszone o przychody z tego tytułu,
- opłaty notarialne, sądowe itp.,
- odszkodowania dla osób fizycznych i prawnych wynikłe do zakończenia budowy, dokumentacji projektowej
- koszty nabycia gruntów i innych składników majątku, związanych z budową
- koszty badań geodezyjnych i innych dotyczących określenia właściwości geologicznych terenu
- koszty przygotowania terenu pod budowę, pomniejszone o uzyski ze sprzedaży zlikwidowanych na nim obiektów
- koszty opłat z tytułu użytkowania gruntów i terenów w okresie budowy
- koszty założenia stref ochronnych i zieleni
- koszty nadzoru autorskiego i inwestorskiego
- koszty ubezpieczeń majątkowych obiektów w trakcie budowy
- koszty sprzątnięcia obiektów poprzedzającego oddanie do użytkowania.

Do kosztów wytworzenia podstawowych środków trwałych nie zalicza się kosztów ogólnego zarządu oraz kosztów poniesionych przed udzieleniem zamówień związanych z realizowaną inwestycją, tj. kosztów przetargów, ogłoszeń i innych.

Na dzień bilansowy dokonuje się też odpisów aktualizujących koszty środków trwałych w budowie, a wyniki z aktualizacji odnoszone są na fundusz jednostki.

**Należności długoterminowe** to należności, których termin zapadalności przypada w okresie dłuższym niż 12 miesięcy, licząc od dnia bilansowego.

Zgodnie z § 8 ust. 5 i 6 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont (...), odsetki od należności ujmowane są w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału, natomiast należności wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy, tj. według obowiązującego na ten dzień kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP.

Kwotę należności ustaloną na dzień bilansowy pomniejsza się o odpisy aktualizujące jej wartość zgodnie z zasadą ostrożności. Odpisy dokonywane są w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych (w zależności od charakteru należności), a ich wysokość ustala się według art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości, przy czym (§ 8 ust. 2 i 3 „rozporządzenia”):

- odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu rozchodów budżetu zalicza się do wyników na pozostałych operacjach niekasowych,
- odpisy aktualizujące wartość należności dotyczących funduszy tworzonych na podstawie ustaw obciążają te fundusze.

Odpisy aktualizujące wartość należności dokonywane są najpóźniej na koniec roku obrotowego.

Na dzień bilansowy **należności i udzielone pożyczki długoterminowe** wyceniane są w kwocie wymaganej zapłaty,

**Zapasy** obejmują materiały, które wycenia się są w cenach ewidencyjnych równych cenom nabycia.

Jednostka nie prowadzi ewidencji obrotu materiałowego. Zakupione materiały przekazywane są bezpośrednio do zużycia w działalności. Na koniec roku na podstawie spisu z natury ustalana jest wartość nieużytych materiałów w cenie zakupu, którą ujmuje się na koncie 310 „Materiały”, zmniejszając równocześnie koszty działalności (z uwzględnieniem uproszczeń, wskazanych w załączniku nr 1).

Na dzień bilansowy składniki zapasów nabyte przez jednostkę wycenia się według ceny ich zakupu/nabycia.

**Należności krótkoterminowe** to należności o terminie spłaty krótszym od jednego roku od dnia bilansowego. Wyceniane są w wartości nominalnej łącznie z podatkiem VAT, a na dzień bilansowy w wysokości wymaganej zapłaty, czyli łącznie z wymagalnymi odsetkami z zachowaniem zasady ostrożnej wyceny, tj. w wysokości netto, czyli po pomniejszeniu o wartość ewentualnych odpisów aktualizujących dotyczących należności wątpliwych (art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości).

**Należności i udzielone pożyczki krótkoterminowe** zaliczane do aktywów finansowych wycenia się według skorygowanej ceny nabycia, natomiast te, które przeznaczone są do zbycia w terminie 3 miesięcy, w wartości rynkowej lub inaczej określonej wartości godziwej.

Odpisy aktualizujące należności tworzone są na podstawie ustawy o rachunkowości, z wyjątkiem:

- odpisów aktualizujących wartość należności funduszy utworzonych na podstawie ustaw, które obciążają te fundusze,
- odpisów aktualizujących wartość należności z tytułu rozchodów budżetu, które zalicza się do wyniku na pozostałych operacjach niekasowych.

Odsetki od należności, w tym również tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w momencie ich zapłaty lub na koniec kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału.

Należności wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału według zasad obowiązujących na dzień bilansowy, tj. według obowiązującego na ten dzień kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP.

Należności pieniężne, mające charakter cywilnoprawny mogą być umarzone w całości lub w części, a ich spłata odraczana lub rozkładana na raty według zapisów zawartych w art. 59 ustawy o finansach publicznych.



Nie nalicza się odsetek od zaległości podatkowych nieprzekraczających trzykrotności wartości opłaty pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe za traktowanie przesyłki listowej jako przesyłki poleconej (art. 54 § 1 pkt 5 Ordynacji).

**Środki pieniężne** w kasie i na rachunkach bankowych wycenia się według wartości nominalnej. Walutę obcą na dzień bilansowy wycenia się według kursu średniego danej waluty, ustalonego przez Prezesa NBP. W trakcie roku operacje walutowe wycenia się po kursie kupna lub sprzedaży banku, z którego usług korzysta jednostka.

Walutę obcą na dzień bilansowy wycenia się według kursu średniego danej waluty ogłoszonego przez Prezesa NBP na ten dzień. W ciągu roku operacje gospodarcze wyrażone w walutach obcych ujmują się w księgach w dniu ich przeprowadzenia – o ile odrębne przepisy dotyczące środków pochodzących z Unii Europejskiej i innych krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących ze źródeł zagranicznych, nie stanowią inaczej – odpowiednio po kursie:

- faktycznie zastosowanym w tym dniu, wynikającym z charakteru operacji – w przypadku sprzedaży lub kupna walut oraz zapłaty należności lub zobowiązań,
- średnim ogłoszonym dla danej waluty przez NBP z dnia poprzedzającego ten dzień – w przypadku zapłaty należności lub zobowiązań, jeżeli nie jest zasadne stosowanie kursu faktycznie zastosowanego przez bank obsługujący jednostkę, a także w przypadku pozostałych operacji.

**Rozliczenia międzyokresowe czynne kosztów** to koszty już poniesione, ale dotyczące przyszłych okresów sprawozdawczych. Ich wycena bilansowa przebiega na poziomie wartości nominalnej.

W jednostce rozliczenia międzyokresowe czynne o wartości niższej od 10.000,00 zł mają nieistotną wartość i dlatego nie są rozliczane w czasie, lecz od razu powiększają koszty działalności.

**Zobowiązania** w jednostce wycenia się w zależności od celu sprawozdawczego:

- w zakresie sprawozdania finansowego jednostki – w kwocie wymaganej zapłaty;
- w zakresie sprawozdawczości budżetowej – według rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do

państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji (Dz.U. Nr 57, poz. 366),

**Zobowiązania wyrażone w walucie obcej** wycenia się nie później niż na koniec kwartału według zasad obowiązujących na dzień bilansowy, tj. według obowiązującego na ten dzień kursu średniego ogłoszonego dla danej waluty przez NBP.

**Odsetki od zobowiązań wymagalnych**, w tym także tych, do których stosuje się przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych, ujmowane są w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty lub pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału.

**Zobowiązania zaliczane do państwowego długu publicznego i długu Skarbu Państwa oraz wartość zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji**, wykazywane w sprawozdaniach Rb, wyceniane są według zasad zawartych w ww. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 30 marca 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu ustalania wartości zobowiązań zaliczanych do państwowego długu publicznego, długu Skarbu Państwa, wartości zobowiązań z tytułu poręczeń i gwarancji.

**Rezerwy** w jednostce tworzone są na pewne lub o dużym prawdopodobieństwie przyszłe zobowiązania zgodnie z art. 35d ust. 1 ustawy o rachunkowości według wiarygodnie oszacowanej wartości.

**Rozliczenia międzyokresowe bierne** to rezerwy na koszty przyszłych okresów. Jednostka nie dokonuje biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów wynikających z obowiązku wykonania przyszłych świadczeń na rzecz pracowników, w tym świadczeń emerytalnych.

**Przychody przyszłych okresów** to równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w kolejnych okresach sprawozdawczych (art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

**Zaangażowanie** to sytuacja prawna wynikająca z podpisanych umów, decyzji i innych postanowień, która spowoduje wykonanie:

- a) wydatków budżetowych ujętych w planie finansowym jednostki budżetowej danego roku oraz w planie finansowym niewygasających wydatków budżetowych przewidzianych do realizacji w danym roku,
- b) wydatków budżetowych oraz niewygasających wydatków budżetowych następnych lat,
- c) wydatków środków europejskich objętych planem danego roku i lat następnych.

**Zobowiązania warunkowe** to zobowiązania pozabilansowe, które powstają na skutek zdarzeń przeszłych, ale nie powiększają zobowiązań bilansowych, ponieważ nie nastąpiło spełnienie warunków ich realizacji i nie jest znana dokładna ich wartość oraz moment wypływu środków pieniężnych. Zobowiązania warunkowe tworzy się w jednostce samorządu terytorialnego w związku z podpisaną umową, w wysokości wartości nominalnej zobowiązania, zabezpieczonego wekslem własnym.

## **2. Ustalanie wyniku finansowego**

- **W urzędzie:**

Wynik finansowy jednostki budżetowej ustalany jest zgodnie z wariantem porównawczym rachunku zysków i strat na koncie 860 „Wynik finansowy”.

Ewidencja kosztów działalności podstawowej prowadzona jest w zespole 4 kont, tj. na kontach kosztów rodzajowych.

Na wynik finansowy netto zgodnie z rachunkiem zysków i strat przedstawionym w załączniku 7 do „rozporządzenia” składa się:

- zysk (strata) z działalności podstawowej,
- zysk (strata) z działalności operacyjnej,
- wynik brutto.

- **W organie finansowym:**

Wynik wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (niedobór lub nadwyżka budżetu) wykazywany w bilansie z wykonania budżetu jest ustalany jest na koncie 961 „Wynik wykonania budżetu” poprzez porównanie kasowo zrealizowanych w danym roku dochodów i wydatków budżetowych, ewidencjonowanych na odrębnych kontach odpowiednio: 901 „Dochody budżetu” oraz 902 „Wydatki budżetu” .

Operacje wynikowe, które nie powodują zwiększenia wydatków i dochodów danego roku budżetowego (tzw. operacje niekasowe), dotyczące przychodów i kosztów finansowych oraz pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, ujmowane są na koncie 962 „Wynik na pozostałych operacjach”. W roku następnym, po zatwierdzeniu sprawozdania z wykonania budżetu przez organ stanowiący jst, saldo tego konta przeksięgowywane jest na konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu”.