

REKOMENDUJE



MACIEJ WOJDOWSKI

Rozrachunki w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości

– należności oraz zobowiązania
publicznoprawne i cywilnoprawne



MACIEJ WOJDOWSKI

Rozrachunki w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości

– należności oraz zobowiązania
publicznoprawne i cywilnoprawne



Dyrektor Centrum Rynku Finansów Publicznych
Agata Eichler

Redaktor merytoryczny
Małgorzata Majewska

Sekretarz redakcji
Elżbieta Marszałik

Redaktor graficzny
Anna Stefańska

Korekta
Jolanta Bugaj



INFOR PL Spółka Akcyjna
ul. Okopowa 58/72
01-042 Warszawa
www.infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
tel. 22 212 07 30, fax 22 212 07 32
e-mail: bok@infor.pl
infolinia: 801 626 666
www.sklep.infor.pl

© Copyright by INFOR PL S.A.
Warszawa 2015

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: Mazowieckie Centrum Poligrafii

ISBN 978-83-7440-391-7

SPIS TREŚCI

Rozrachunki w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości – należności oraz zobowiązania publicznoprawne i cywilnoprawne

I. NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNE	11
1. Należności publicznoprawne a działalność jednostki	13
1.1. Uregulowania prawne w zakresie należności publicznoprawnych	13
1.2. Zdarzenia gospodarcze a operacje gospodarcze w kontekście decyzji administracyjnej	25
1.2.1. Zdarzenia gospodarcze	26
1.2.2. Operacje gospodarcze	26
2. Należności publicznoprawne a pozostałe należności – analiza porównawcza	30
3. Należności publicznoprawne niebędące dochodem budżetowym, w tym pojęcie „zwrot wydatków”	32
4. Należności publicznoprawne w powiązaniu z przychodami w rozumieniu ustawy o rachunkowości – analiza porównawcza	37
5. Należności publicznoprawne niepowiązane z kontami zespołu 7	40
6. Należności publicznoprawne krótko- i długoterminowe	41
7. Moment ujęcia księgowego należności publicznoprawnej	45
7.1. Decyzja administracyjna – świadczenie jednorazowe, ciągłe, w tym okresowe	46
7.2. Należności bez decyzji administracyjnej – świadczenie jednorazowe	51
8. Odpis uprzednio przypisanej należności publicznoprawnej – kiedy i od jakiej należności	52
9. Odpisy aktualizujące należności publicznoprawne – zasady ich tworzenia	54

10. Ulgi przy należnościach publicznoprawnych	62
10.1. Umorzenie	62
10.2. Odroczenie terminu płatności	64
10.3. Rozłożenie na raty	64
11. Potrącenia	68
11.1. Potrącenie nienależnie pobranych świadczeń z bieżąco wypłacanych świadczeń z różnych tytułów – zwrot wydatków	69
11.2. Potrącenie nienależnie pobranych świadczeń z bieżąco wypłacanych świadczeń z różnych tytułów – dochody budżetowe	72
12. Odsetki przy należnościach publicznoprawnych	75
13. Należności publicznoprawne a sprawozdanie finansowe	77
13.1. Bilans – prezentacja należności publicznoprawnych: krótkoterminowych oraz długoterminowych	77
13.2. Rachunek zysków i strat – prezentacja przychodów powstałych z tytułu należności publicznoprawnych	78
14. Należności publicznoprawne w sprawozdaniu budżetowym Rb-27 i Rb-27S	79
ROZPORZĄDZENIE Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach	81
 II. NALEŻNOŚCI CYWILNOPRAWNE	85
1. Należności cywilnoprawne a działalność jednostki	87
1.1. Rachunkowość i elementy składowe jako wskazówki do prowadzenia rozrachunków w jednostce – należności cywilnoprawne	87
1.1.1. Zasada memoriału	87
1.1.2. Zasada współmierności	88
1.1.3. Zasada ostrożności	88
1.1.4. Zasada ciągłości	89
1.1.5. Zasada zakazu kompensat	89
1.1.6. Zasada istotności	90

1.2. Zdarzenia gospodarcze a operacje gospodarcze	90
1.2.1. Zdarzenia gospodarcze	90
1.2.2. Operacje gospodarcze	91
2. Należności cywilnoprawne a pozostałe należności – analiza porównawcza	99
3. Należności cywilnoprawne niebędące dochodem budżetowym, w tym pojęcie „zwrot wydatków”	106
4. Należności cywilnoprawne w powiązaniu z przychodami w rozumieniu ustawy o rachunkowości – analiza porównawcza	112
5. Należności cywilnoprawne niepowiązane z kontami zespołu 7	118
6. Należności cywilnoprawne krótko- i długoterminowe	120
7. Moment ujęcia księgowego należności cywilnoprawnej	126
8. Odpis uprzednio przypisanej należności cywilnoprawnej – kiedy i od jakiej należności	129
9. Odpisy aktualizujące należności cywilnoprawne – zasady ich tworzenia	132
10. Ulgi przy należnościach cywilnoprawnych	139
10.1. Umorzenie	142
10.2. Odroczenie terminu płatności	147
10.3. Rozłożenie na raty	149
11. Wygaśnięcie należności cywilnoprawnej	153
12. Potrącenia przy należnościach cywilnoprawnych	154
13. Odsetki przy należnościach cywilnoprawnych	156
14. Inwentaryzacja należności cywilnoprawnych	162
15. Należności cywilnoprawne a sprawozdanie finansowe	167
15.1. Bilans – prezentacja należności cywilnoprawnych: krótkoterminowych oraz długoterminowych	167
15.2. Rachunek zysków i strat – prezentacja przychodów powstałych z tytułu należności cywilnoprawnych	168
16. Należności cywilnoprawne w sprawozdaniu budżetowym Rb-27 i Rb-27S	169

III. ZOBOWIĄZANIA CYWILNOPRAWNE I PUBLICZNOPRAWNE 175

1. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne w działalności jednostki	177
1.1. Zasady rachunkowości	177
1.1.1. Zasada memoriału	178
1.1.2. Zasada współmierności	178
1.1.3. Zasada ostrożności	179
1.1.4. Zasada ciągłości	179
1.1.5. Zasada zakazu kompensat	180
1.1.6. Zasada istotności	181
1.2. Budowa zakładowego planu kont – zobowiązania i koszty	181
2. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne w powiązaniu z kosztami w rozumieniu ustawy o rachunkowości	209
3. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne a kwestia stosowania rozliczeń międzyokresowych oraz rezerwy na zobowiązania	219
4. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne niepowiązane z kontami zespołu 4	227
5. Moment ujęcia księgowego zobowiązania cywilnoprawnego i publicznoprawnego	229
5.1. Faktury, rachunki	230
5.2. Decyzja administracyjna – świadczenie jednorazowe, ciągłe, w tym okresowe	234
5.2.1. Decyzja administracyjna własna – świadczenie jednorazowe	234
5.2.2. Decyzja administracyjna własna – świadczenie ciągłe, w tym okresowe	238
5.2.3. Decyzja administracyjna otrzymana przez jednostkę	239
5.3. Noty obciążeniowe, noty odsetkowe, jeśli odsetki nie są ujęte na fakturze	240
5.3.1. Noty obciążeniowe	240
5.3.2. Noty odsetkowe	243
6. Ulgi przy spłacie zobowiązania cywilnoprawnego i publicznoprawnego	244
6.1. Umorzenie	244
6.1.1. Umorzenie – budżet	244

6.1.2. Umorzenie – dochody własne	246
6.1.3. Umorzenie – fundusze celowe	246
6.2. Odroczenie terminu płatności	247
6.3. Rozłożenie na raty	247
6.4. Przedawnienie	247
7. Potrącenia	250
7.1. Potrącenia przy zobowiązaniach publicznoprawnych	250
7.2. Potrącenia przy zobowiązaniach cywilnoprawnych	255
8. Odsetki przy zobowiązaniach cywilnoprawnych i publicznoprawnych	257
9. Inwentaryzacja zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych	261
10. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne a bilans, rachunek zysków i strat oraz skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego	263
10.1. Bilans – prezentacja zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych	263
10.2. Rachunek zysków i strat – prezentacja zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych	267
10.3. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego	271
11. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne w sprawozdaniu budżetowym Rb-28 i Rb-28S oraz w sprawozdaniu Rb-Z	272
IV. PODSTAWY PRAWNE	279

WSTĘP

Prowadzenie działalności przez jednostki sektora finansów publicznych wiąże się z wystąpieniem wszelkiego rodzaju rozrachunków. Stanowią one **jeden z najważniejszych elementów w każdej księgowości**. Kategoria rozrachunków obejmuje należności i zobowiązania zarówno o charakterze publicznoprawnym, jak i cywilnoprawnym. Tematykę tę podzielono na trzy części. Pierwsza część obejmuje należności publicznoprawne, druga – należności cywilnoprawne, natomiast trzecia dotyczy zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych.

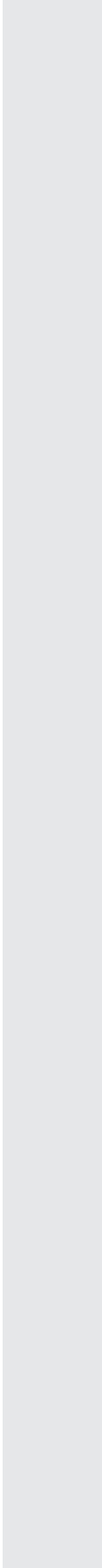
Niestety, wyniki kontroli wskazują na **liczne nieprawidłowości dotyczące rozrachunków**, np.: nieujmowanie na kontach rozrachunkowych wszystkich zobowiązań zaciągniętych przez jednostkę, wykazywanie nieprawidłowego stanu rozrachunków, nieujmowanie w ciągu roku faktur z odroczonymi terminami płatności, niezgodność zapisów na koncie 234 z zapisami prowadzonej do tego konta ewidencji analitycznej, nieweryfikowanie realnej wartości sald kont rozrachunkowych, niepotwierdzanie sald, niepodejmowanie czynności w celu wyegzekwowania zaległości: (z tytułu czynszu najmu lokali mieszkalnych i użytkowych i tym samym dopuszczanie do przedawnienia należności), wykazywanie należności i zobowiązań tzw. per saldem.

W publikacji w praktyczny sposób objaśnione są zagadnienia związane z ujęciem księgowym, prezentacją w sprawozdawczości należności oraz zobowiązań, m.in.:

- czy przypis należności a moment powstania przychodu rachunkowego to te same zdarzenia,
- czy odpis przypisanej należności a prowadzenie odpisów aktualizujących na koncie 290 oznacza to samo,
- jakimi kryteriami należy się kierować przy podziale należności i zobowiązań w celu wprowadzenia ich do ksiąg rachunkowych jednostki,
- jakie działania powinna przedsięwziąć jednostka w związku z ustalaniem i rozliczaniem odsetek,

- jak prawidłowo stosować ulgi w kontekście ujęcia rozliczeń księgowych dla poszczególnego rodzaju ulg – zaprezentowano różne księgowe pułapki,
- czy w przypadku należności publicznoprawnych umorzenie należy zaksięgować w miesiącu złożenia wniosku, wydania decyzji zgodnej z wnioskiem, doręczenia decyzji czy w miesiącu, w którym decyzja stała się ostateczna,
- jak prowadzić rozliczenia potrąceń i związanych z tym skutków (dochód budżetowy, zwrot wydatków),
- jak prawidłowo ująć w księgach rachunkowych rezerwy na zobowiązania oraz zobowiązania warunkowe,
- jak rozliczać dowody źródłowe zewnętrzne i własne dotyczące zobowiązań w okresach przełomowych (miesiąc i rok),
- jak ustalić zakres powiązań należności w odniesieniu do przychodów z tytułu dochodów budżetowych, a jak powiązać księgowanie zobowiązań z kontami kosztów,
- jak ewidencjonować kary umowne,
- jak prezentować należności w sprawozdaniu finansowym – w bilansie oraz w rachunku zysków i strat.

Książka zawiera **ponad 180 przykładów i około 200 schematów księgowych dotyczących rozrachunków.**



Należności publicznoprawne

1. Należności publicznoprawne a działalność jednostki

Ze względu na podmiotowość rozrachunki dzieli się na publicznoprawne i cywilnoprawne. Niepodatkowa należność o charakterze publicznoprawnym powinna być rozumiana jako uprawnienie jednostki sektora finansów publicznych do otrzymania w przyszłości korzyści w formie wpływu środków pieniężnych. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) nie zawiera typowej klasycznej definicji należności publicznoprawnej. W art. 60 tej ustawy mowa jest o środkach publicznych stanowiących niepodatkowe należności o charakterze publicznoprawnym. Definicja ta zawiera otwarty katalog tytułów, które są źródłem dochodów budżetowych (niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym), co potwierdza użyty zwrot „w szczególności”.

Należności publicznoprawne z uwagi na charakter ich powstawania nie mogą być utożsamiane z należnościami cywilnoprawnymi. Te ostatnie są wynikiem równości stron stosunku zobowiązaniowego i jako takie, z uwagi na swą specyfikę, odróżniają się od należności publicznoprawnych (niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym), z zastrzeżeniem postanowień szczególnych.

Dla sposobu ujęcia księgowego rozrachunków z tytułu należności publicznoprawnych znaczenie ma m.in.:

- 1) **ustalenie obowiązku odpowiedniego stosowania przepisów działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa** (dalej: Ordynacja podatkowa), a w szczególności w odniesieniu do:
 - momentu spełnienia świadczenia pieniężnego,
 - sposobu zarachowywania otrzymywanych wpłat od dłużnika jako elementu wykonywania obowiązku z decyzji administracyjnej,
 - sposobu stosowania ulg dla dłużnika przy spłacie należności,
 - terminu przedawnienia dla należności,
 jeśli właściwe przepisy dla danego typu należności nie określają szczególnych zasad;
- 2) **ustalenie przez jednostkę, czy realizacja poszczególnych tytułów należności publicznoprawnych wymaga wydania decyzji administracyjnej**, czy też sprowadza się to tylko i wyłącznie do czynności materialno-technicznej;
- 3) **odwołanie się do przepisów ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego** (dalej: k.p.a.), co w zakresie regulującym zagadnienia wydawania i doręczania decyzji może być traktowane jako wskazówka przy ustalaniu momentu dokonania przypisu danej należności; jest to powszechnie praktykowane przez jednostki;
- 4) **stosowanie poszczególnych zasad oraz szczegółowych rozwiązań przewidzianych ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości** (dalej: uor), co ma wpływ na zakres prezentacji należności publicznoprawnych w sprawozdaniu finansowym danej jednostki.

Jest to podstawa, a także punkt wyjścia do prowadzenia rozliczeń należności publicznoprawnych na kontach rozrachunkowych.

1.1. Uregulowania prawne w zakresie należności publicznoprawnych

Prowadzenie rozrachunków należności publicznoprawnych w księgach rachunkowych każdej jednostki wymaga w pierwszej kolejności analizy obowiązujących przepisów prawa. W tym względzie **zasadnicze znaczenie mają regulacje zawarte w uofp**. Regulacje te są wskazówką interpretacyjną dla pracowników pionu finansowo-księgowego co do rodzaju tytułu źródła dla danego dochodu budżetowego w aspekcie prowadzenia procedur rozliczania w księgach rachunkowych.