INFORLEX

poleca

e-book

ZESPÓŁ 7 – „PRZYCHODY, DOCHODY I KOSZTY”

PO ZMIANACH

stan prawny lipiec 2018 r.

IZABELA MOTOWILCZUK
JAN CHARYTONIUK

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

978-83-8137-338-8

Spis treści

Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty” po zmianach 3

1. Konta zespołu 7 – „Przychody, dochody i koszty” 5

2. Przychody i koszty, zyski i straty 6

2.1. Rodzaje przychodów 6

2.2. Rodzaje kosztów 7

3. Powstawanie przychodów i kosztów 9

3.1. Powstawanie przychodów i kosztów operacyjnych 9

3.2. Powstawanie pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych 10

3.3. Powstawanie przychodów i kosztów finansowych 14

4. Zasady ujmowania przychodów i kosztów w ewidencji księgowej 19

4.1. Zasada memoriału 20

4.2. Zasada współmierności 20

4.3. Zasada ostrożnej wyceny 23

4.4. Zasada zakazu kompensat 23

5. Przychody i koszty w jednostkach budżetowych 24

6. Przychody i koszty w samorządowych zakładach budżetowych 30

7. Zasady tworzenia planu kont dla zespołu 7 33

8. Konto 700 – „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia” 37

9. Konto 720 – „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” 41

10. Konto 730 – „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu” 47

11. Konto 740 – „Dotacje i środki na inwestycje” 50

12. Konto 750 – „Przychody finansowe” 54

13. Konto 751 – „Koszty finansowe” 56

14. Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne” 58

15. Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne” 61

Izabela Motowilczuk
magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Jan Charytoniuk
autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu rachunkowości budżetowej, w tym ok. 20 opracowań do „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej", opartych na praktycznych doświadczeniach wyniesionych z pracy w instytucjach kontrolnych (aktualnie w RIO) i na stanowisku głównego księgowego

Zespół 7 – „Przychody, dochody i koszty" po zmianach

Wstęp

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. 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 (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911). To ważny akt prawny dla księgowych. Dlatego w 2018 r. ukaże się **seria e-booków**, w których omówione zostaną **aktualne zasady prowadzenia ewidencji księgowej** w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Eksperci podadzą **zastosowanie w praktyce zmienionych przepisów** tego rozporządzenia oraz zmian wynikających z innych aktów prawnych, regulujących prowadzenie gospodarki finansowej ww. jednostek organizacyjnych. E-booki będą napisane w formie **komentarza do poszczególnych zespołów kont** wymienionych w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia – **od zespołu 0 aż po zespół 8.** Cykl zakończy się dwoma dodatkowymi e-bookami, w których zostaną przedstawione zasady:

- prowadzenia ewidencji pozabilansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- sporządzania sprawozdań finansowych.

Szósty z serii e-booków dotyczy ewidencji na kontach zespołu 7 – „Przychody, dochody i koszty". Konta tego zespołu służą do ewidencji przychodów

i kosztów ich osiągnięcia z tytułu sprzedaży produktów, towarów, przychodów i kosztów operacji finansowych oraz pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych, podatków nieujętych na koncie 403, a także dotacji i subwencji otrzymanych, które wpływają na wynik finansowy, oraz dotacji przekazanych. **Z tego opracowania można dowiedzieć się m.in.:**

- czym są przychody i koszty operacji finansowych oraz pozostałe przychody i koszty operacyjne,
- jak ewidencjonować przychody z tytułu dochodów budżetowych, dotacje i środki na inwestycje,
- na podstawie jakich dowodów księgowych ujmuje się operacje na kontach zespołu 7,
- jak tworzyć zakładowy plan kont dla zespołu 7,
- jak prawidłowo ujmować zdarzenia na poszczególnych kontach syntetycznych zespołu 7 (podano wzory typowych księgowań na stronie Wn i Ma, wskazano jednocześnie konta przeciwstawne),
- jak prowadzić ewidencję pomocniczą (analityczną i szczegółową) dla poszczególnych kont (podano opis urządzeń księgowych i zasady dokonywania w nich zapisów).

Publikacja z założenia ma służyć bieżącą pomocą służbom księgowym jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w tworzeniu zakładowych planów kont, ustalaniu prawidłowego przebiegu ewidencji różnych operacji gospodarczych, typowych dla tych jednostek organizacyjnych, a także w zakładaniu i prowadzeniu ewidencji pomocniczej dla kont zespołu 7.

1. Konta zespołu 7 – „Przychody, dochody i koszty”

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych konta zespołu 7 – „Przychody, dochody i koszty” służą do ewidencji:

- przychodów i kosztów ich osiągnięcia z tytułu sprzedaży produktów, towarów, przychodów i kosztów operacji finansowych oraz pozostałych przychodów i kosztów operacyjnych,
- podatków nieujętych na koncie 403,
- dotacji i subwencji otrzymanych, które wpływają na wynik finansowy, oraz dotacji przekazanych.

Zespół 7 obejmuje następujące konta syntetyczne:

- **700** – „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”,
- **720** – „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”,
- **730** – „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu”,
- **740** – „Dotacje i środki na inwestycje”,
- **750** – „Przychody finansowe”,
- **751** – „Koszty finansowe”,
- **760** – „Pozostałe przychody operacyjne”,
- **761** – „Pozostałe koszty operacyjne”.

Ewidencję szczegółową do kont tego zespołu prowadzi się według pozycji planu finansowego oraz stosownie do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości, a także obliczenia podatków.

Wykaz tych kont i obowiązujące na nich zasady ewidencjonowania zdarzeń oraz zasady prowadzenia ewidencji pomocniczej do kont syntetycznych tego zespołu zostały w sposób ogólnie obowiązujący określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. 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 (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont). Zasady te dotyczą państwowych i samorządowych jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, a także ewidencji w państwowych jednostkach budżetowych operacji dotyczących państwowych funduszy celowych.

Konta zespołu 7 są tzw. **kontami wynikowymi**. Mogą wykazywać salda wyłącznie w ciągu roku obrotowego. Na koniec roku obrotowego konta zespołu nie powinny wykazywać sald, w efekcie przeksięgowań rocznych przychodów i kosztów. Z tego względu na kontach tych w kolejnym roku obrotowym nie występują salda otwarcia (BO). Na wszystkich kontach zespołu 7 obowiązuje **zasada podwójnego zapisu** (konta funkcjonują jak konta bilansowe).

2. Przychody i koszty, zyski i straty

Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor) definiuje:

- **przychody i zyski** – jako uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego albo zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli (art. 3 ust. 1 pkt 30 uor),
- **koszty i straty** – jako uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli (art. 3 ust. 1 pkt 31 uor).

2.1. Rodzaje przychodów

Przychody na potrzeby ujęcia w księgach rachunkowych i sporządzenia sprawozdania finansowego dzieli się na kategorie:

- **przychody operacyjne,**
- **pozostałe przychody operacyjne,**
- **przychody finansowe.**

Kategorie te przedstawia **tabela 1.**

Tabela 1. Kategorie przychodów

Kategoria przychodów	Rodzaje przychodów zaliczanych do danej kategorii
Operacyjne	Do przychodów operacyjnych zalicza się wartość przychodów należnych lub uzyskanych z działalności operacyjnej (statutowej) jednostki za sprzedane produkty, towary lub usługi, obniżoną o udzielone rabaty, bonifikaty i inne opusty i o należny od sprzedaży VAT, a powiększoną o ewentualne dopłaty.
Pozostałe operacyjne	Do pozostałych przychodów operacyjnych zalicza się wartość przychodów niezwiązanych bezpośrednio z działalnością operacyjną (statutową) jednostki. W szczególności zalicza się do nich przychody związane: ● z działalnością socjalną, ● ze zbyciem środków trwałych, środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych, a także nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, ● z odpisaniem zobowiązań przedawnionych, umorzonych, nieściągalnych, z wyjątkiem zobowiązań o charakterze publicznoprawnym nieobciążających kosztów, ● z rozwiązaniem rezerw, z wyjątkiem rezerw związanych z operacjami finansowymi, ● z odpisami aktualizującymi wartość aktywów i ich korektami, z wyjątkiem odpisów obciążających koszty finansowe, ● z otrzymanymi odszkodowaniami i karami,

	● z otrzymaniem nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny, aktywów (zalicza się tu także darowizny środków pieniężnych otrzymane na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych), ● ze zdarzeniami losowymi.
Finansowe	Do przychodów finansowych zalicza się wartość przychodów osiągniętą z realizacji operacji finansowych. W szczególności zalicza się do nich przychody: ● z dywidend (udziałów w zyskach), ● z odsetek od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych bieżących i lokat terminowych, ● z odsetek od posiadanych przez jednostkę obligacji obcych, ● z odsetek od udzielonych pożyczek, ● z karnych odsetek od przeterminowanych należności, ● ze zbycia inwestycji w aktywa finansowe (krótko- i długoterminowe), ● z nadwyżki różnic kursowych dodatnich nad ujemnymi, powstałych przy wycenie aktywów finansowych wyrażonych w walutach obcych (z wyjątkiem zaliczonych na zmniejszenie nakładów na środki trwałe w budowie lub ceny nabycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych), ● z otrzymanego dyskonta od weksli i czeków obcych oraz od papierów wartościowych, ● z rozwiązanych rezerw z tytułu przewidywanych kosztów i strat finansowych.

2.2. Rodzaje kosztów

Koszty ponoszone przez jednostki są ujmowane według różnych kryteriów klasyfikacyjnych, umożliwiających ich analizę, kontrolę i planowanie.

Podstawowym podziałem kosztów jest **podział kosztów według rodzajów**. Klasyfikuje się według niego tzw. **koszty proste**, czyli koszty, których w danej jednostce organizacyjnej nie da się podzielić na mniejsze elementy składowe, bez względu na to, jakiego okresu dotyczą, w jakim miejscu powstały lub w jakim celu zostały poniesione. **Podział rodzajowy obejmuje:**

- koszty amortyzacji,
- koszty zużycia materiałów i energii,
- koszty usług obcych,
- koszty podatków i opłat,
- koszty wynagrodzeń,
- koszty narzutów na wynagrodzenia (ubezpieczeń społecznych i innych),
- pozostałe koszty.

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych koszty według rodzajów ujmuje się na kontach zespołu 4 – „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie".

Ponieważ układ rodzajowy kosztów nie dostarcza wielu istotnych informacji na temat struktury kosztów oraz nie pozwala na przeprowadzenie ich szczegółowej analizy, w jednostkach prowadzących produkcję lub zajmujących się świadczeniem odpłatnych usług koszty ewidencjonuje się także w **układzie funkcjonalnym** – według rodzajów działalności prowadzonych przez jednostkę, oraz **kalkulacyjnym** – pozwalającym na skalkulowanie kosztów wytworzenia wyrobów i usług. W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych koszty w układzie funkcjonalno-kalkulacyjnym ujmuje się na kontach zespołu 5 – „Koszty według typów działalności i ich rozliczenie".