

Zmiany w zakresie ujęcia przychodów w jednostkach budżetowych

Monika Kaczurak-Kozak*

Streszczenie: Jednostki budżetowe stosują szczególne zasady rachunkowości ze względu na specyfikę swojej działalności. Artykuł poświęcono zagadnieniu generowanych przez nie przychodów. Celem jest zaprezentowanie występujących w praktyce wątpliwości co do ich ewidencji i ujęcia w rachunku zysków i strat. Skutkowały one różnymi interpretacjami, które zasygnalizowano w artykule. Analiza przedmiotowych aktów prawnych oraz wyjaśnień Ministerstwa Finansów wskazuje na zmiany stanowiska prawodawcy w tym zakresie. Polegają one ogólnie na powrocie do obowiązujących wcześniej zasad ewidencji przychodów i wykazywania ich w sprawozdaniu finansowym, tj. według ich treści ekonomicznej oraz zastosowaniu systematyki przychodów przyjętej w ustawie o rachunkowości.

Słowa kluczowe: jednostka budżetowa, przychody, ewidencja księgową, rachunek zysków i strat

Wprowadzenie

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość (Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009...: art. 40, ust. 1)¹ zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych w zakresie:

- ewidencji wykonania budżetu,
- ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym,
- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego,
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów,
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Szczególne zasady rachunkowości dotyczą m.in. państwowych i samorządowych jednostek budżetowych. Zostały one określone przez Ministra Finansów² w Rozporządzeniu z dnia 5 lipca 2010 roku 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 (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010...)³.

* dr Monika Kaczurak-Kozak, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Sulechowie, Instytut Prawa i Administracji, ul. Armii Krajowej 51, 66–100 Sulechów.

¹ Zwana dalej ustawą o finansach publicznych.

² Na podstawie delegacji zawartej w art. 40 ust. 4 Ustawy o finansach publicznych.

³ Zwane dalej rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Celem artykułu jest prezentacja zagadnienia przychodów generowanych przez jednostki budżetowe z perspektywy występujących w praktyce wątpliwości co do ich ewidencji i ujęcia w sprawozdawczości. Przedstawiono w nim również zmiany legislacyjne wprowadzone w tym zakresie, będące odpowiedzią na zgłaszane problemy. Podstawę realizacji celu stanowiła analiza odpowiednich aktów prawnych oraz interpretacji Ministerstwa Finansów.

1. Charakter przychodów w jednostkach budżetowych

Przychody, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 30 Ustawy o rachunkowości (Ustawa z dnia 29 września 1994...)⁴, to 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 lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Zawarta w ustawie o rachunkowości definicja przychodów w wypadku państwowych oraz samorządowych jednostek budżetowych ma ograniczone zastosowanie. Wynika to z faktu, że uzyskane przez jednostkę budżetową przychody w rzeczywistości nie są jej korzyściami ekonomicznymi, lecz budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Wyjątkiem są wpływy jednostek budżetowych realizujących zadania określone w ustawie o systemie oświaty (Ustawa z dnia 7 września 1991...), gromadzone na wyodrębnionym rachunku bankowym, które mogą być przeznaczone na finansowanie wydatków⁵. W momencie wpływu przychodów na rachunek bankowy jednostki budżetowej stają się one dochodami właściwego budżetu, zgodnie z zasadami funkcjonowania jednostek budżetowych (metoda finansowania brutto) i podlegają przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa lub dochodów jednostki samorządu terytorialnego.

Ponadto, przychody te nie wpływają na zwiększenie funduszu jednostki lecz „łagodzą” zmniejszenie funduszu, będącego konsekwencją przekazania zrealizowanych przez jednostkę budżetową dochodów budżetowych na rachunek budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Zarówno w planowaniu, ewidencji, jak i sprawozdawczości jednostki budżetowe stosują podziałki klasyfikacji budżetowej ustalone w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (DzU nr 38, poz. 207, z późn. zm.).

Szczegółową ewidencję przychodów prowadzi się według pozycji planu finansowego oraz stosownie do potrzeb planowania, analizy i sprawozdawczości oraz obliczenia podatków. Jednostki budżetowe (art. 11 ust. 3 ustawy o finansach publicznych), nie planują przychodów i kosztów (podstawą ich gospodarki finansowej jest plan dochodów i wydatków), w związku z tym nie muszą prowadzić ewidencji szczegółowej przychodów w rozbi-
ciu na podziałki klasyfikacji budżetowej dla potrzeb tworzenia planu finansowego (w prze-

⁴ Zwana dalej ustawą o rachunkowości.

⁵ Z tym, że dochody wraz z odsetkami nie mogą być przeznaczone na finansowanie wynagrodzeń osobowych (art. 11 a, art. 223 ustawy o finansach publicznych).

ciwieństwie do samorządowych zakładów budżetowych, które tworząc swój plan finansowy wykazują w nim m.in. przychody i koszty).

2. Problemy ujmowania przychodów w jednostkach budżetowych

Elementy zaliczane do poszczególnych kategorii przychodów, zgodnie z podziałem przyjętym w ustawie o rachunkowości, w państwowych i samorządowych jednostkach budżetowych zostały ujęte w grupie kont zespołu 7 „Przychody, dochody i koszty” w planie kont dla jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, stanowiącym załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Do ewidencji przychodów w planie kont dla jednostek budżetowych wyodrębniono, jako podstawowe, konta: 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia”, 750 „Przychody finansowe” oraz 760 „Pozostałe przychody operacyjne”. Specyfika funkcjonowania jednostek budżetowych spowodowała konieczność wyodrębnienia dodatkowo konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, w związku z tym, że środki, które wpływają na rachunek bankowy jednostki budżetowej stają się dochodami właściwego budżetu. Zatem na koncie 720 ujmowane są przychody, które zgodnie z ogólnie obowiązującymi regulacjami zaliczane są do przychodów finansowych, pozostałych przychodów operacyjnych czy też zysków nadzwyczajnych. Natomiast na pozostałych kontach przychodów (750, 760) ewidencji podlegają te przychody, które nie stanowią dochodów jednostek budżetowych. Zastosowanie konta 700 „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia” przez jednostki budżetowe ma także znaczenie drugorzędne, gdyż wykonują one swoje statutowe zadania generalnie nieodpłatnie, w ramach środków ujętych w planie ich wydatków. Ze względu na charakter działalności jednostek budżetowych, w wielu z nich, konto 700 nie będzie miało zastosowania.

W obszarze ewidencji i ujęcia przychodów jednostek budżetowych zachodzą również rozbieżności między planem kont a rachunkiem zysków i strat. Mimo zapisu w art. 40 ust. 4 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, Minister Finansów nie określił szczególnych zasad dla sporządzania sprawozdań finansowych. Należy zatem przyjąć stosowanie w tym zakresie ogólnych zasad wynikających z ustawy o rachunkowości. Na tym tle zachodzi, w ewidencji i sprawozdawczości, wspomniana wyżej kolizja.

Z uwagi na zgłaszane wątpliwości dotyczące zastosowania konta 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” w praktyce, Ministerstwo Finansów przygotowało wyjaśnienie, z którego wynikało, że osiągnięte przez jednostki budżetowe przychody, bez względu na ich źródło, podlegają zaliczeniu do przychodów z tytułu dochodów budżetowych. Według stanowiska Ministerstwa⁶, na koncie 720 ujmuje się wszystkie operacje dotyczące przypisanych przychodów, które w momencie ich wpływu stają się dochodami budżetowymi. Ponadto, przychody z tego tytułu składają się na podstawową działalność jednostki budżetowej i w związku z tym powinny być ujmowane w rachunku zysków i strat w jego pozycji A.V. Przychody z tytułu dochodów budżetowych.

Taka interpretacja oznaczała, że część ogólnie przyjętych kategorii składających się na pozostałe przychody operacyjne czy przychody finansowe będzie podlegała ewidencji na koncie 720 zamiast na kontach 750 i 760, np. otrzymane w formie pieniężnej darowizny,

⁶ Z 2011 roku, dostępnych wówczas na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (www.mf.gov.pl | Ministerstwo Finansów | Rachunkowość | Najczęściej zadawane pytania | Rachunkowość budżetowa).

odszkodowania czy kary. Dotyczy to również zysków nadzwyczajnych. Zastrzeżenia części pracowników działu księgowości jednostek budżetowych czy ekspertów rachunkowości budżetowej wzbudzało również ujmowanie odsetek z różnych tytułów (m.in. od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych, za zwłokę w zapłacie należności) na koncie 720 zamiast zaliczania ich do przychodów finansowych. W konsekwencji, wobec braku uregulowań normatywnych w zakresie szczególnych zasad sporządzania rachunku zysków i strat, zachodziła kolizja między klasyfikacją przychodów dla celów ewidencji a pozycjami rachunku zysków i strat.

Z uwagi na rozbieżne stanowiska księgowych jednostek budżetowych w tej sprawie, istotne było wskazanie w dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości jednostki budżetowej sposobu ustalania wyniku finansowego i prezentacji przychodów w rachunku zysków i strat, i co najważniejsze, ich zgodność z wytycznymi organu nadrzędnego. Należy bowiem pamiętać, że stosowanie przez wszystkie jednostki budżetowe identycznych zasad jest konieczne do poprawnego sporządzenia łącznego rachunku zysków i strat przez ten organ oraz prawidłowości całego sprawozdania finansowego.

3. Nowe stanowisko w zakresie ewidencji przychodów jednostek budżetowych

Konsekwencją problemów z zastosowaniem rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w praktyce, w tym w zakresie przedstawionym w artykule, jest zmiana tego rozporządzenia obowiązująca od 16 lutego 2012 roku (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012...). Doprecyzowano w nim m.in. opis kont: 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” oraz 750 „Przychody finansowe”. Porównanie zapisów dokonywanych na tych kontach przed i po zmianie przepisów zawarto w tabeli 1.

Tabela 1

Zmiany dotyczące opisu kont 720 i 750

Rozporządzenie z dnia 5.07.2010 roku	Rozporządzenie zmieniające z dnia 19.01.2012 roku
Konto 720 Przychody z tytułu dochodów budżetowych	
Konto służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych	Konto służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych związanych bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki, w szczególności dochodów, do których zalicza się podatki, składki, opłaty, inne dochody budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek, należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych
Konto 750 Przychody finansowe	
Konto służy do ewidencji przychodów finansowych niestanowiących dochodów budżetowych. Ewidencja szczegółowa powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów finansowych z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych, należne jednostce odsetki od pożyczek i zapłacone odsetki za zwłokę od należności	Konto służy do ewidencji przychodów finansowych. Ewidencja szczegółowa powinna zapewnić wyodrębnienie przychodów finansowych z tytułu udziałów w innych podmiotach gospodarczych, należne jednostce odsetki

Źródło: (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010. ...; Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012...).

W nowym opisie konta 720 zaakcentowano, że należy ujmować na nim przychody z tytułu dochodów budżetowych związane bezpośrednio z podstawową działalnością jednostki. Zmiana polega na uściśleniu ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych w celu umożliwienia jednostkom ewidencji dochodów z tytułu podatków, składek i opłat w zależności od prowadzonej przez jednostkę działalności statutowej.

Zapisy na koncie 750 dostosowano natomiast do regulacji zawartych w ustawie o rachunkowości i powrócono do zaliczania odsetek do przychodów finansowych, czyli niezależnie od tego czy środki z tytułu operacji finansowych muszą być odprowadzane na rachunek dochodów odpowiedniego budżetu. Zatem korzyści ekonomiczne wynikające z operacji finansowych, w tym odsetki od środków zgromadzanych na rachunkach bankowych jednostki, odsetki za zwłokę w zapłacie należności (zarówno należne, jak i zapłacone) ujmowane są na koncie 750.

Jak zauważa B. Rudnicka, wydaje się, że uznano zasadność stosowania w jednostkach budżetowych podziału przychodów analogicznie jak w jednostkach stosujących w pełni ustawę o rachunkowości na:

- przychody realizowane w ramach działalności podstawowej, związane bezpośrednio z tą działalnością, powtarzalne, wynikające z normalnego toku tej działalności,
- pozostałe przychody operacyjne, czyli takie, które nie są bezpośrednio związane z działalnością podstawową, nawet jeśli są powtarzalne lub mają charakter sporadyczny,
- przychody finansowe, czyli związane z operacjami finansowymi, w tym z odsetkami za zwłokę czy odsetkami od środków na rachunkach bankowych,
- przychody zaliczane do zysków nadzwyczajnych, np. odszkodowania za szkody losowe (Rudnicka 2012: 24).

Wyeliminowanie błędów i rozbieżności w klasyfikowaniu przychodów umożliwi sporządzanie prawidłowego rachunku zysków i strat przez jednostki budżetowe.

Uwagi końcowe

Zgodnie z zapisem Rozporządzenia z dnia 19 stycznia 2012 roku, kierownicy jednostek mają 6 miesięcy na dostosowanie zasad prowadzenia ewidencji do zasad określonych w rozporządzeniu zmieniającym. Przepisy tego rozporządzenia mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się w 2012 roku.

Celem artykułu było przybliżenie zagadnienia przychodów generowanych przez jednostki budżetowe i problematycznego ujmowania ich w ewidencji księgowej oraz w rachunku zysków i strat. Jest to obszar, który w praktyce wzbudzał wiele wątpliwości i skutkował różnymi interpretacjami, które zasygnalizowano. Odniesiono je do zmian dotyczących kont zespołu 7 wprowadzonych w nowelizacji szczególnych zasad rachunkowości.

Przedstawiony w artykule wycinkowy obszar zmian zasad rachunkowości zawartych w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości potwierdza fakt, że na gruncie legislacji następuje właściwie z roku na rok zmiana stanowiska w obszarze charakterystycznych, dla jednostek budżetowych, elementów rachunkowości.

Literatura

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku 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, DzU nr 128, poz. 861, z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 roku zmieniające rozporządzenie 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, DzU nr 0, poz. 121.
- Rudnicka B. (2012), *Planowane zmiany w szczególnych zasadach rachunkowości*, „Finanse Publiczne” nr 1 (62). Strona internetowa Ministerstwa Finansów, www.mf.gov.pl.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, DzU nr 157, poz. 1240, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2013, poz. 330.

CHANGES IN REVENUE TREATMENT WITHIN BUDGETARY UNITS

Abstract: Budgetary units due to the nature of its operations apply specific accounting rules. This article is dedicated to the matter of revenue generated by such organizations. The aim is to present doubts which appear in practice related to its recording and reflecting in profit and loss statement. They lead to various interpretations, which are indicated in the article. Analysis of relevant legal acts and clarifications of Ministry of Finance's indicate change in legislator's standpoint within this area. In general they boil down to return to rules previously in force in respect of revenue recording and presenting in financial statement i.e. according to its economic content and following revenue treatment as per Accounting Act.

Keywords: budgetary unit, revenue, recording, profit and loss statement

Cytowanie

- Kaczurak-Kozak M. (2013), *Zmiany w zakresie ujęcia przychodów w jednostkach budżetowych*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego* nr 757, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 58, Szczecin, s. 69–74; www.wneiz.pl/frfu.