

*Pismo Ministerstwa Finansów - Departament Rachunkowości z dnia 29 lipca 2009 r. (znak: DR3/502/137/2009/BMI/DR-580) w sprawie prowadzenia ksiąg rachunkowych*

W związku z pismem znak: Nr FB-3014/16/2009 z dnia 14 maja 2009 r., Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, co następuje.

Urząd Miejski jako jednostka budżetowa zobligowany jest do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) i ustawie z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249 poz. 694 ze zm.), z uwzględnieniem zasad szczególnych wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz.U. Nr 142, poz. 1020, ze zm.). Jednostki budżetowe zobowiązane są również do stosowania klasyfikacji budżetowej, o której mowa w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 14 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. Nr 107, poz. 726 ze zm.).

Ad. 1. Ustawa o rachunkowości jako akt normatywny o charakterze generalnym zawiera m.in. definicję kosztów jak również pozostałych kosztów operacyjnych. Art. 3 ust. 1 pkt 31 tej ustawy stanowi, iż przez koszty rozumie się uprawdopodobnione zmniejszenia 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. Natomiast przez pozostałe koszty operacyjne - zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości - rozumie się koszty związane pośrednio z działalnością operacyjną jednostki. Jednocześnie z opisu do konta 760 - Pozostałe przychody i koszty (ujętego w załączniku nr 2 do rozporządzenia z dnia 28 lipca 2006 r. Plan kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych) wynika, iż służy ono m.in. do ewidencji kosztów niezwiązanych bezpośrednio ze zwykłą działalnością jednostki. Na stronie Wn tego konta ujmuje się pozostałe koszty operacyjne, do których zalicza się w szczególności kary, grzywny, odpisane przedawnione, umorzone i nieściągalne należności, utworzone rezerwy na należności od dłużników, koszty postępowania spornego i egzekucyjnego oraz nieodpłatnie przekazane środki obrotowe. A zatem koszty związane z postępowaniem spornym i egzekucyjnym należałoby traktować - w ocenie Ministerstwa Finansów - jako pozostałe koszty operacyjne i ująć w księgach rachunkowych na koncie 760 - Pozostałe przychody i koszty.

Ad. 2. Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21.06.2006 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont w zakresie ewidencji podatków, opłat i niepodatkowych należności budżetowych dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2006 r. Nr 112, poz. 761) odpis to kwota zmniejszająca zobowiązanie podatkowe, ustalona lub określona przez organ podatkowy albo zadeklarowana przez podatnika. Na koncie 750 - Przychody i koszty finansowe ewidencjonuje się przychody budżetowe z tytułu podatków. Po stronie Wn tego konta ujmuje się m.in. odpisy z tytułu podatków (por. § 22 ww. rozporządzenia). Z opisu do konta 750 (ujętego w załączniku nr 2 do rozporządzenia z dnia 28 lipca 2006 r. Plan kont dla jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych) wynika, że dochody finansowe, których ewidencja jest: prowadzona według przepisów o rachunkowości podatkowej i niepodatkowej dochodów budżetowych, mogą być ujmowane na koncie 760 okresowo, na podstawie danych z ewidencji podatkowej. W końcu roku obrotowego przychody z tytułu dochodów budżetowych przenosi się na stronę Ma konta 860. Oznacza to, iż dokonane odpisy pomniejszają dochody budżetowe, a tym samym wykazuje się je w rachunku zysków i strat w części A.V. „Pozostałe dochody budżetowe”.

Ad. 3. Opłaty za wbudowanie urządzeń w pasie drogi powiatowej niezwiązanych z funkcjonowaniem drogi są ustalane i pobierane na podstawie przepisów ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz.U. 2007 r. Nr 19, poz.115, ze zm.). Zgodnie z art. 40a ust. 1 w powiązaniu z art. 2a ust 1 tej ustawy oraz uwzględniając przepisy ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2008 r. Nr 88, poz. 539, ze zm.) opłaty te stanowią dochód jednostki samorządu.

W związku z powyższym wydatek z tytułu opłat za zajęcie pasa drogowego na cele niezwiązane z budową, przebudową, remontem, utrzymaniem i ochroną dróg, należałoby - w ocenie Ministerstwa Finansów - klasyfikować w paragrafie 4520 – „Opłaty na rzecz budżetów jednostek samorządu terytorialnego”.

Ad. 4. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnienia osób niepełnosprawnych (Dz.U. 2008 r. Nr 14, poz. 92 ze zm.) pracodawca zatrudniający co najmniej 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy jest obowiązany dokonywać miesięcznych wpłat na Fundusz. Obowiązkowe wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) obciążają koszty podstawowej działalności operacyjnej i wykazuje się je w rachunku zyskowi strat w pozycji. B.IV. „Podatki i opłaty”.

Zgodnie z definicją pozostałych kosztów operacyjnych przedstawioną w ad. 1 jak również z opisem do konta 760 - Pozostałe przychody i koszty do pozostałych kosztów operacyjnych zalicza się m.in. koszty postępowań sądowych i egzekutorskich. W tej sytuacji koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego zakwalifikowane do § 4610 należałoby ująć w ewidencji księgowej na stronie Wn konta 760 - Pozostałe przychody i koszty, a w konsekwencji wykazać w rachunku zysku i strat (wariant porównawczy) w pozycji E.III. „Inne koszty operacyjne”.

Ad. 5. Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, w paragrafie „440 Opłaty za administrowanie i czynsze za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe” z odpowiednią czwartą cyfrą należy klasyfikować wydatki ponoszone na usługi administrowania (zarządzania) nieruchomością w rozumieniu ustawy z dnia 24 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (Dz.U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, ze zm.) oraz czynsze (pojęcie interpretowane zgodnie z właściwymi przepisami ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.) za budynki, lokale i pomieszczenia garażowe. Natomiast pozostałe wydatki związane z utrzymaniem budynku czy lokalu należy klasyfikować we właściwych dla danych kosztów paragrafach tj. w następujący sposób:

- centralne ogrzewanie i ciepła woda w paragrafie „426 Zakup energii” z odpowiednią czwartą cyfrą,
- wywóz śmieci, odprowadzenie ścieków, utrzymanie czystości ciągów komunikacyjnych, dozór obiektu, usługa kominiarska, obsługa bankowa i sprzątanie wokół terenu w paragrafie „430 Zakup usług pozostałych” odpowiednią czwartą cyfrą,
- podatek od nieruchomości w paragrafie „448 Podatek od nieruchomości” z odpowiednią czwartą cyfrą,
- ubezpieczenie budynków w paragrafie „443 Różne opłaty i składki” z odpowiednią czwartą cyfrą,
- konserwacje i remonty w paragrafie „427 Zakup usług remontowych” z odpowiednią czwartą cyfrą.

Ad. 6. Wydatki administracyjno-pracownicze w jednostce z zasady ujmuje się, w rozdziale właściwym dla przeważającego rodzaju działalności. Niemniej jednak w przypadku podmiotów realizujących różne zadania niezbędne może być rozdzielne ujmowanie wydatków dla każdego z rodzaju działalności. W przedstawionej sytuacji istotne - w ocenie Ministerstwa Finansów - będzie określenie proporcji wydatków pomiędzy działalnością związaną z obsługą ekonomiczno-administracyjną a działalnością z zakresu kultury i sportu, co może wpłynąć na rozstrzygnięcie w zakresie właściwego rodzaju. Powyższe dotyczy zarówno kosztów pracowniczych jak i pozostałych.