

Vademecum głównego księgowego jednostki finansów publicznych

Wydanie 2.

Rozdział I. Dochody, przychody, wydatki, rozchody – wyjaśnienie pojęć

1. Zasada równowagi budżetowej

Ustawa o finansach publicznych nie definiuje pojęć dochodów, przychodów, wydatków i rozchodów. Jednak ich zidentyfikowanie ma bardzo istotne znaczenie dla:

- 1) prawidłowego prowadzenia gospodarki finansowej JSFP,
- 2) rzetelnego ujęcia w ewidencji księgowej operacji finansowych związanych z powyższymi kategoriami,
- 3) zachowania norm ostrożnościowych określonych przez przepisy,
- 4) planowania i prognozowania przyszłego rozwoju jednostki.

Ponadto pozwoli także uchwycić sens zasad funkcjonowania budżetu. Aby zrozumieć wskazane pojęcia, należy poznać jedną z podstawowych zasad budżetowych, którą jest zasada zachowania równowagi budżetowej. Określa ona współzależność między dochodami a wydatkami ujętymi w budżecie państwa i budżetach JST. Polega na wzajemnym dopasowaniu strony wydatkowej i dochodowej budżetu.

Ważne

Równowaga budżetowa to stan, w którym wydatki budżetu państwa (budżetów JST) są w całości pokryte dochodami budżetu.

Zgodnie z rygorystycznie rozumianą zasadą równowagi budżetowej kwota planowanych wydatków powinna mieć pełne pokrycie w planowanych dochodach, co oznacza, że wydatki muszą być w całości pokryte dochodami. Zatem zaciąganie kredytów i pożyczek na sfinansowanie całości planowanych wydatków w przypadku braku wystarczającej kwoty dochodów jest niezgodne z zasadą równowagi budżetowej, rozumianą w wersji rygorystycznej. Podejście mniej rygorystyczne do równowagi budżetowej oznacza, że

w celu zrównoważenia dochodowej i wydatkowej strony budżetu można zaciągać pożyczki i kredyty.

1.1. Dochody i wydatki

Stan równowagi budżetowej rozumiany dosłownie (czyli sytuacja, gdy wydatki są równe dochodom) nie występuje prawie nigdy. Najczęściej mamy do czynienia z odchyleniami od tego stanu. Różnica między dochodami a wydatkami budżetu stanowi odpowiednio nadwyżkę budżetu albo deficyt budżetu. Gdy dochody budżetu przewyższają wydatki, to mamy do czynienia z nadwyżką, a gdy wydatki przewyższają dochody, wówczas mówimy o powstaniu deficytu budżetowego.

1.2. Przychody i rozchody

1.2.1. Przychody budżetu państwa i budżetów JST

Deficyt budżetu musi zostać sfinansowany. Źródłem finansowania deficytu są przychody budżetu. Natomiast zaciągnięte wcześniej przychody muszą zostać kiedyś spłacone – ich spłaty stanowią rozchody budżetu. Równowagę budżetową obrazuje sprawozdanie Rb-NDS o nadwyżce/deficycie JST. Pozycje tego sprawozdania przedstawia poniższa tabela.

Tabela 1. Pozycje sprawozdania Rb-NDS

A. DOCHODY OGÓŁEM (A1 + A2)
A1. Dochody bieżące
A2. Dochody majątkowe, w tym:
B. WYDATKI OGÓŁEM (B1 + B2)
B1. Wydatki bieżące
B2. Wydatki majątkowe
C. NADWYŻKA/DEFICYT (A – B)
D1. PRZYCHODY OGÓŁEM, z tego:
D11. kredyty i pożyczki, w tym:
D111. na realizację programów i projektów, realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych
D12. spłata udzielonych pożyczek
D13. nadwyżka z lat ubiegłych, w tym:
D131. na pokrycie deficytu
D14. papiery wartościowe, w tym:
D141. na realizację programów i projektów, realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych

D15. prywatyzacja majątku JST
D16. wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, w tym:
D161. na pokrycie deficytu
D17. inne źródła
D2. ROZCHODY OGÓŁEM, z tego:
D21. spłaty kredytów i pożyczek, w tym:
D211 na realizację programów i projektów, realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych
D22. udzielone pożyczki
D23. wykup papierów wartościowych, w tym:
D231. na realizację programów i projektów, realizowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych
D24. inne cele

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika Nr 21 do SprBudżR.

Wysokość różnicy między przychodami ogółem a rozchodami ogółem w JST powinna zapewnić pokrycie kwoty deficytu w przypadku jego wystąpienia. Zasada zachowania równowagi budżetowej ma również odzwierciedlenie w przepisach SprBudżR. Zgodnie z § 14 załącznika Nr 39 do SprBudżR sprawozdanie Rb-NDS po stronie planu powinno bilansować się w następujący sposób: dochody plus przychody minus wydatki minus rozchody równa się zero, jednak z wyjątkiem sytuacji, w których zarządowi przysługuje prawo wprowadzenia zwiększeń planu wyłącznie po stronie dochodów.

1.2.2. Przychody innych JSFP

Od przychodów budżetu państwa i budżetów JST należy odróżnić ujęte w rocznych planach finansowych, o których mowa w FinPubU, przychody innych JSFP, takich jak:

- 1) samorządowe zakłady budżetowe,
- 2) agencje wykonawcze,
- 3) instytucje gospodarki budżetowej,
- 4) państwowe fundusze celowe,
- 5) inne państwowe i samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych (z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego, które na podstawie art. 9 pkt 14 FinPubU nie zostały zaliczone do sektora finansów publicznych).

Jest to odmienna kategoria przychodów niż te związane z wykonaniem budżetu. Podstawą gospodarki finansowej wymienionych wyżej podmiotów jest bowiem roczny plan finansowy, w którym ujmuje się przychody i koszty wpływające na wynik finansowy tych jednostek. W ich przypadku mówi się o przychodach i kosztach w rozumieniu Rachunku. Natomiast w sytuacji budżetu państwa i budżetu JST przeciwną kategorią dla przychodów będą rozchody budżetowe – ani te pierwsze, ani drugie nie mają wpływu na wynik wykonania budżetu.

Ważne

W JSFP mamy do czynienia z:

- 1) przychodami i rozchodami budżetu,
 - 2) dochodami i wydatkami jednostek budżetowych, które są jednocześnie dochodami i wydatkami budżetowymi,
 - 3) przychodami i kosztami samorządowych zakładów budżetowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych oraz innych państwowych i samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych.
-

2. Ogólne przepisy dotyczące dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów

Finanse publiczne, zgodnie z art. 3 FinPubU, obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności:

- 1) gromadzeniem dochodów i przychodów publicznych,
- 2) wydatkowaniem środków publicznych,
- 3) finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa,
- 4) zaciąganiem zobowiązań angażujących środki publiczne,
- 5) zarządzaniem środkami publicznymi,
- 6) zarządzaniem długiem publicznym,
- 7) rozliczeniami z budżetem UE.

2.1. Środki publiczne

Środkami publicznymi, w myśl art. 5 ust. 1 FinPubU, są:

- 1) dochody publiczne,
- 2) środki pochodzące z budżetu UE oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA,
- 3) środki, o których mowa w art. 3b PolRozwojuU,
- 4) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, inne niż wymienione w pkt 2,
- 5) przychody budżetu państwa i budżetów JST oraz innych JSFP,
- 6) przychody JSFP pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

Środki publiczne, zgodnie z art. 6 ust. 1 FinPubU przeznaczają się na wydatki publiczne oraz rozchody publiczne, w tym na rozchody budżetu państwa i budżetów JST.

2.2. Klasyfikacja budżetowa

W KlasBudżR minister finansów określił szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych. Do stosowania klasyfikacji budżetowej zobowiązane są wszystkie JSFP gromadzące środki publiczne i dokonujące z nich wydatków lub rozchodów. Te jednostki, na podstawie art. 39 FinPubU, są zobowiązane klasyfikować:

- 1) dochody publiczne, wydatki publiczne i przychody, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 FinPubU (tj. przychody JSFP pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł), oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU (tj. środki pochodzące z budżetu UE oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA i niepodlegające zwrotowi środki pochodzące ze źródeł zagranicznych inne niż wymienione powyżej), według:
 - a) działów i rozdziałów – określających rodzaj działalności,
 - b) paragrafów – określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3;
- 2) przychody, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 FinPubU (przychody budżetu państwa i budżetów JST oraz innych JSFP), oraz rozchody – według paragrafów określających źródło przychodu lub rodzaj rozchodu.

Do 2.9.2017 r. istniał obowiązek klasyfikowania wydatków publicznych według dodatkowej klasyfikacji, określającej kody wydatków strukturalnych zgodnie z KlasWydStrukR. Ten obowiązek został uchylony art. 11 ZmPolitykaSpójU17. W związku z powyższym aktualnie nie ma już konieczności ewidencjonowania wydatków strukturalnych, ponadto wygasł obowiązek sporządzania i przekazywania do MF rocznego sprawozdania Rb-WSa za 2017 r. oraz ewentualnych korekt dotyczących sprawozdań za lata ubiegłe.

Ponadto, poczynając od projektów planów na 2019 r., samorządowe jednostki budżetowe mogą ujmować w planach finansowych wydatki w mniejszej szczegółowości niż dotychczas (dział, rozdział, paragraf), stosując grupy paragrafów. O szczegółowości projektów planów finansowych jednostek budżetowych decyduje zarząd JST, z tym że nie może być ona mniejsza niż szczegółowość uchwały budżetowej. Powyższe zagadnienia zostały dokładnie omówione w artykule dotyczącym planów finansowych jednostek budżetowych.

Ujęte w budżecie państwa, budżetach JST i planach finansowych jednostek budżetowych dochody oraz przychody stanowią prognozy ich wielkości, a wydatki oraz łączne rozchody są nieprzekraczalnym limitem. Ujęte w rocznych planach finansowych JSFP przychody stanowią prognozy ich wielkości, a koszty mogą ulec zwiększeniu, jeżeli zrealizowano przychody wyższe od prognozowanych lub zwiększenie kosztów nie spowoduje zwiększenia dotacji z budżetu lub zwiększenia planowanego stanu zobowiązań. Zmiany w zakresie przychodów i kosztów JSFP wymagają dokonania zmian w rocznym planie finansowym.

3. Przychody budżetu

Przychody budżetu państwa i budżetów JST mogą pochodzić:

- 1) ze sprzedaży papierów wartościowych,
- 2) z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku JST,
- 3) ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych,
- 4) z otrzymanych pożyczek i kredytów,
- 5) z innych operacji finansowych.

Deficyt budżetu JST, zgodnie z art. 217 ust. 2 FinPubU, może być sfinansowany przychodami pochodzącymi:

- 1) ze sprzedaży papierów wartościowych wyemitowanych przez JST,
- 2) z kredytów i pożyczek,
- 3) z prywatyzacji majątku JST,
- 4) z nadwyżki budżetu JST z lat ubiegłych,
- 5) z wolnych środków, jako nadwyżki środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu JST, wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.

3.1. Przychody w klasyfikacji budżetowej

Szczegółowa klasyfikacja budżetowa wymienia źródła przychodów budżetu. Te źródła przedstawia poniższa tabela.

Tabela 2. Źródła przychodów budżetu

§	KLASYFIKACJA PARAGRAFÓW PRZYCHODÓW**
901	Przychody ze sprzedaży bonów skarbowych
902	Przychody ze spłat pożyczek udzielonych na finansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE
903	Przychody z zaciągniętych pożyczek na finansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE
904	Przychody związane z zarządzaniem środkami europejskimi
911	Przychody ze sprzedaży obligacji skarbowych na rynku krajowym
916	Przychody ze sprzedaży obligacji skarbowych za granicą
931	Przychody ze sprzedaży innych papierów wartościowych
941	Przychody z prywatyzacji pośredniej
942	Przychody z prywatyzacji bezpośredniej
943	Przychody z prywatyzacji majątku pozostałego po likwidacji państwowych jednostek organizacyjnych oraz spółek z udziałem Skarbu Państwa
944	Pozostałe przychody z prywatyzacji

§	KLASYFIKACJA PARAGRAFÓW PRZYCHODÓW**
950	Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 FinPubU
951	Przychody ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych
952	Przychody z zaciągniętych pożyczek i kredytów na rynku krajowym
953	Przychody z zaciągniętych pożyczek i kredytów na rynku zagranicznym
955	Przychody z tytułu innych rozliczeń krajowych
956	Przychody z tytułu innych rozliczeń zagranicznych
957	Nadwyżki z lat ubiegłych
958	Przychody z tytułu wpływów od podmiotów krajowych na spłatę udostępnionych kredytów zagranicznych oraz z tytułu zwrotu zaliczek udzielonych w latach ubiegłych
959	Zwrot środków z rachunku walutowego, niezwiązanych z prywatyzacją
960	Instrumenty płynnościowe
994	Przelewy z rachunków lokat

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika Nr 5 do KlasBudżR.

**Klasyfikacja określona powyżej dotyczy przychodów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 FinPubU.

3.2. Przychody w sprawozdaniu Rb-NDS

W sprawozdaniu Rb-NDS o nadwyżce/deficycie JST kwoty przychodów po stronie wykonania dotyczą przychodów z tytułu:

- 1) kredytów i pożyczek – zawierają łączne kwoty dla poszczególnych tytułów i powinny być zgodne z danymi wynikającymi z urzędzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy,
- 2) spłat udzielonych pożyczek, papierów wartościowych, prywatyzacji majątku – powinny być zgodne z wykonanymi przychodami wynikającymi z urzędzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy,
- 3) nadwyżki z lat ubiegłych – wykazuje się **w wysokości środków osiągniętych za lata ubiegłe, wraz z kwotą uruchomioną na pokrycie deficytu,**
- 4) wolnych środków – wykazuje się wysokość wolnych środków, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 FinPubU, **wraz z kwotą uruchomioną na pokrycie deficytu.**

Źródła finansowania deficytu JST są zobowiązane ujawnić w danych uzupełniających do sprawozdania Rb-NDS o nadwyżce/deficycie JST. W myśl § 14 załącznika Nr 36 do SprBudżR w tabeli E „Finansowanie deficytu, zgodnie z art. 217 ust. 2 ustawy o finansach publicznych” JST wykazują przychody na pokrycie deficytu, zgodnie z art. 217 ust. 2 FinPubU. Za I, II i III kwartał tabelę E wypełniają tylko te JST, w których planowana na dzień kończący okres sprawozdawczy różnica między dochodami a wydatkami jest ujemna. Za IV kwartał tabelę E, w zakresie kolumn „Plan” i „Wykonanie”, wypełniają JST, w których wystąpił planowany lub wykonany deficyt budżetu. Rozporządzenie nie wskazuje, w oparciu o co JST wypełniają tę część. Zgodnie z ogólną zasadą sporządzania sprawozdań budżetowych, zawartą w § 9 ust. 2 SprBudżR, kwoty wykazane w sprawoz-

daniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Jednostki samorządu terytorialnego nie mają obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji dla finansowania deficytu, stąd dane wykazane w części E po stronie wykonania będą w dużej mierze nieweryfikowalne, a ich ustalenie będzie zapewne sprawiało trudność osobom sporządzającym sprawozdania. Poniżej przedstawiamy tabelę E sprawozdania Rb-NDS.

Tabela 3. Tabela E sprawozdania Rb-NDS

Wyszczególnienie	Plan (po zmianach)	Wykonanie
E. Finansowanie deficytu (E1 + E2 + E3 + E4 + E5)		
E1. sprzedaż papierów wartościowych wyemitowanych przez JST		
E2. kredyty i pożyczki		
E3. prywatyzacja majątku JST		
E4. nadwyżka budżetu JST z lat ubiegłych		
E5. wolne środki jako nadwyżka środków pieniężnych na rachunku bieżącym budżetu JST, wynikających z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych		

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika Nr 21 SprBudżR.

3.3. Przychody w ewidencji księgowej

Przy ujmowaniu przychodów w ewidencji księgowej budżetu **obowiązuje zasada kasowa, zgodnie z którą o powstaniu przychodu możemy mówić dopiero w momencie jego wpływu na rachunek bankowy budżetu JST** (np. samo podpisanie umowy kredytowej nie stanowi podstawy do ujęcia kredytu w ewidencji księgowej jako przychodu). Przychód zostanie ujęty w momencie wpływu środków finansowych na rachunek bankowy budżetu JST. Wyjątek od tej zasady stosuje się przy ustalaniu wysokości nadwyżki budżetu JST z lat ubiegłych oraz wysokości wolnych środków, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 FinPubU.

3.4. Nadwyżka budżetu JST z lat ubiegłych oraz wysokość wolnych środków

Nadwyżkę budżetu JST z lat ubiegłych oraz wysokość wolnych środków ustala się najczęściej na podstawie bilansu z wykonania budżetu za rok poprzedni, sporządzonego na podstawie ewidencji księgowej budżetu JST – jest to kwota stała i w kwartałach bieżącego roku budżetowego nie ulega zmianom. Wolnymi środkami nie są wszystkie środki pieniężne znajdujące się na rachunkach bankowych JST, lecz tylko te wynikające z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych, tj. niewykorzystane środki. Do wolnych środków nie będą zaliczane m.in.: środki pieniężne pochodzące z nadwyżek budżetu, prywatyzacji, zarezerwowane na niewygasza-

jące wydatki oraz część oświatowa subwencji ogólnej na styczeń, która na rachunek bankowy wpływa w grudniu.

Warto zaznaczyć, że w przypadku, gdy bank umorzy JST ratę kredytu, to takie umorzenie nie będzie wykazywane w przychodach z tytułu udzielonych kredytów i pożyczek (cały kredyt został zaliczony do przychodów w momencie jego uruchomienia przez bank i dokonania przelewu na rachunek bankowy budżetu JST). Umorzenie raty zostanie potraktowane jako operacja niekasowa wpływająca na wynik wykonania budżetu i skoryguje wysokość wolnych środków ustalonych na kolejny rok budżetowy. Do kasowych przychodów budżetu nie zalicza się również zrealizowanych dodatnich różnic kursowych od kredytów zaciągniętych w walutach obcych – będą one stanowiły niekasowe przychody finansowe.

Najczęściej występujące nieprawidłowości przy sporządzaniu sprawozdania Rb-NDS dotyczą wykazywania wysokości wolnych środków. Te środki są niezgodne z danymi wynikającymi z bilansu z wykonania budżetu, a tym samym z ewidencją księgową budżetu JST. Niezgodności wynikają zarówno z błędów rachunkowych, jak również z zamierzonego zawyżania ich wysokości w celu zachowania równowagi budżetowej. Dzieje się tak najczęściej wówczas, gdy JST na finansowanie deficytu wykorzystują inne środki niż przychody określone w art. 217 ust. 2 FinPubU, czego przykładem jest angażowanie na wydatki roku poprzedniego części oświatowej subwencji ogólnej na styczeń, która na rachunek bankowy organu wpływa w grudniu roku poprzedniego.

4. Rozchody budżetowe

Zgodnie z art. 6 ust. 2 FinPubU rozchodami publicznymi są:

- 1) spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów,
- 2) wykup papierów wartościowych,
- 3) udzielone pożyczki i kredyty,
- 4) płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa,
- 5) inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością,
- 6) płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych.

4.1. Rozchody w klasyfikacji budżetowej

Szczegółowa klasyfikacja budżetowa wymienia źródła rozchodów publicznych, które przedstawia poniższa tabela.

Tabela 4. Źródła rozchodów publicznych

§	KLASYFIKACJA PARAGRAFÓW ROZCHODÓW **
961	Wykup bonów skarbowych

§	KLASYFIKACJA PARAGRAFÓW ROZCHODÓW **
962	Pożyczki udzielone na finansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE
963	Spląty pożyczek otrzymanych na finansowanie zadań realizowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu UE
964	Rozchody związane z zarządzaniem środkami europejskimi
971	Wykup obligacji skarbowych sprzedanych na rynku krajowym
976	Wykup obligacji skarbowych sprzedanych za granicą
982	Wykup innych papierów wartościowych
985	Finansowanie reformy systemu ubezpieczeń społecznych
987	Wyплаты rekompensat z tytułu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent
988	Finansowanie innych zadań z wpływów z prywatyzacji
989	Instrumenty płynnościowe
991	Udzielone pożyczki i kredyty
992	Spląty otrzymanych krajowych pożyczek i kredytów
993	Spląty otrzymanych zagranicznych pożyczek i kredytów
994	Przelewy na rachunki lokat
995	Rozchody z tytułu innych rozliczeń krajowych
996	Rozchody z tytułu innych rozliczeń zagranicznych
997	Rozliczenia z tytułu transakcji finansowych na instrumentach pochodnych polegających na wymianie płatności kapitałowych
998	Udostępnienie kredytów podmiotom krajowym ze środków pożyczek i kredytów zagranicznych
999	Płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika Nr 6 do KlasBudżR.

** Klasyfikacja określona powyżej dotyczy rozchodów, o których mowa w art. 6 ust. 2 FinPubU.

4.2. Zgodność sprawozdania Rb-NDS z urządzeniami księgowymi

Dane dotyczące rozchodów JST po stronie wykonania, wykazane w sprawozdaniu Rb-NDS o nadwyżce/deficycie JST, powinny być zgodne z wykonanymi rozchodami wynikającymi z urządzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy.

4.3. Zasada kasowa

Przy wykazywaniu rozchodów, podobnie jak w przypadku przychodów, obowiązuje zasada kasowa – rozchód następuje w momencie wypływu środków pieniężnych z rachunku bankowego budżetu JST. W przypadku gdy JST umorzy udzieloną przez siebie pożyczkę lub jej ratę, to takie umorzenie nie będzie wykazywane w rozchodach z tytułu udzielonych pożyczek (kwota całej pożyczki została zaliczona do rozchodów budżetu w momencie dokonania przelewu na rachunek bankowy pożyczkobiorcy). **Umorzenie raty pożyczki zostanie potraktowane jako operacja niekasowa** wpływająca na wynik wykonania budżetu i skoryguje wysokość wolnych środków ustalonych na kolejny rok budżetowy. **Do kasowych rozchodów budżetu nie zalicza się również zrealizowanych ujemnych różnic kursowych od kredytów zaciągniętych w walutach obcych** – będą one stanowiły wydatki budżetowe.

Kontrowersje budzi zaliczanie do rozchodów lokat założonych przez JST. Pismem z 12.8.2010 r. (KR RIO.WA 0100/45/Ł/10-2) przewodniczący Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych zwrócił się do Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów m.in. z pytaniem: *„Czy w sprawozdaniu Rb-NDS po stronie wykonania w rozchodach należy wykazywać lokaty terminowe, np. dzienne, nocne, miesięczne? Środki lokowane na lokatach np. miesięcznych, dziennych, nocnych, stanowią środki z nadwyżek budżetowych lub wolnych środków, które wykazane są w tym sprawozdaniu po stronie wykonania w przychodach, odpowiednio w pozycjach D13 nadwyżka z lat ubiegłych lub D17 inne źródła. Zdaniem regionalnych izb obrachunkowych, nie można tych samych środków pokazywać w innych pozycjach tego sprawozdania, np. w rozchodach w pozycji D25 inne cele, gdyż byłyby one pokazane dwukrotnie”.*

Z odpowiedzi Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów z 11.10.2010 r. (ST2-4834-27/SZH/2010/1212) wynika, że: *„Zarówno udzielanie krótkoterminowych pożyczek, jak i tworzenie oraz rozwiązywanie lokat jest rozchodem i przychodem JST. W budżecie JST powinny być ujęte jako dochód jedynie odsetki od lokaty. W sprawozdaniu Rb-NDS o nadwyżce/deficycie JST, stosownie do treści § 10 załącznika Nr 39 do SprBudżR, dane dotyczące kwot przychodów i rozchodów – po stronie wykonania – powinny wynikać z urzędzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy. Wprawdzie w art. 6 ust. 2 FinPubU lokaty nie zostały wymienione imiennie jako rozchody publiczne, jednakże mieszczą się one w pkt 5 tego przepisu. Jednocześnie dla lokat przewidziany został, w klasyfikacji budżetowej, zarówno po stronie przychodów, jak i po stronie rozchodów, paragraf 994, odpowiednio: »Przelewy z rachunków lokat (przychód)« oraz »Przelewy na rachunki lokat (rozchód)«. Zatem lokaty – stanowiące rozchody budżetu – powinny być ujmowane w sprawozdaniu Rb-NDS w pozycji D.25 »inne źródła«”.*

W SprBudżR rozwiązano kwestię wykazywania w sprawozdaniu Rb-NDS lokat jako rozchodów budżetu JST. Zdaniem autorów, nie ma podstaw do ich klasyfikowania jako rozchodów budżetu, ponieważ z § 12 pkt 7 załącznika Nr 36 do SprBudżR wynika, że w wierszach „inne źródła” przychodów i „inne cele” rozchodów ujmuje się źródła ujęte w uchwale budżetowej po zmianach, nieujęte w innych wierszach sprawozdania, a lokaty nie podlegają ujęciu w uchwale budżetowej.

5. Dochody

5.1. Dochody publiczne

Dochodami publicznymi są (art. 5 ust. 2 FinPubU):

- 1) daniny publiczne, do których zalicza się: podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, JST, państwowych funduszy celowych oraz innych JSFP wynika z odrębnych ustaw,
- 2) inne dochody budżetu państwa, JST oraz innych JSFP należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych,
- 3) wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług świadczonych przez JSFP,
- 4) dochody z mienia JSFP,
- 5) spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz JSFP,
- 6) odszkodowania należne JSFP,
- 7) kwoty uzyskane przez JSFP z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji,
- 8) dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b.

5.2. Dochody z mienia

Do dochodów z mienia JSFP zalicza się w szczególności:

- 1) wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze,
- 2) odsetki od środków na rachunkach bankowych,
- 3) odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych,
- 4) dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych.

5.3. Źródła dochodów według ustawy o dochodach JST

Źródła dochodów JST określa DochSamTerytU. Zgodnie z art. 4, 5 oraz 6 DochSamTerytU zostały one podzielone na następujące kategorie:

- 1) dochody własne,
- 2) udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych,
- 3) subwencja ogólna,
- 4) dotacje celowe z budżetu państwa,
- 5) środki z funduszy celowych pozyskiwane na podstawie odrębnych przepisów,
- 6) dotacje udzielane przez Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej na podstawie odrębnych przepisów.

Tabela 5. Źródła dochodów własnych gminy, powiatu i województwa, jakie wymienia DochSamTerytU

Lp.	Źródło dochodów	Gmina	Powiat	Województwo
1.	Wpływy z podatków: od nieruchomości, rolnego, leśnego, od środków transportowych, dochodowego od osób fizycznych opłacanego w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych	Tak	Nie	Nie
2.	Wpływy z opłat: skarbowej, targowej, miejscowej, uzdrowiskowej i od posiadania psów, eksploatacyjnej – w części określonej w PrGeolGórn, innych stanowiących dochody gminy, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów	Tak	Nie	Nie
3.	Wpływy z opłat stanowiących dochody powiatu, uiszczanych na podstawie odrębnych przepisów (np. wpływy z opłaty komunikacyjnej)	Nie	Tak	Nie
4.	Dochody uzyskiwane odpowiednio przez gminne, powiatowe lub wojewódzkie jednostki budżetowe oraz wpłaty odpowiednio od gminnych, powiatowych i wojewódzkich zakładów budżetowych	Tak	Tak	Tak
5.	Dochody odpowiednio z majątku gminy, powiatu lub województwa	Tak	Tak	Tak
6.	Spadki, zapisy i darowizny odpowiednio na rzecz gminy, powiatu lub województwa	Tak	Tak	Tak
7.	Dochody z kar pieniężnych i grzywnien określonych w odrębnych przepisach	Tak	Tak	Tak
8.	5% dochodów uzyskiwanych na rzecz budżetu państwa w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych ustawami, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej	Tak	Tak	Tak
9.	Odsetki od pożyczek udzielanych odpowiednio przez gminę, powiat lub województwo, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej	Tak	Tak	Tak
10.	Odsetki od nieterminowo przekazywanych należności stanowiących dochody JST	Tak	Tak	Tak
11.	Odsetki od środków finansowych gromadzonych na rachunkach bankowych JST, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej	Tak	Tak	Tak
12.	Dotacje z budżetów innych JST	Tak	Tak	Tak

Lp.	Źródło dochodów	Gmina	Powiat	Województwo
13.	Inne dochody należne odpowiednio gminie, powiatowi lub województwu na podstawie odrębnych przepisów	Tak	Tak	Tak

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 4, 5 i 6 DochSamTerytU.

Tabela 6. Wysokość udziału JST we wpływach z podatku dochodowego

Lp.	Źródło dochodów	Gmina	Powiat	Województwo
1.	Udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych, od podatników tego podatku zamieszkałych na obszarze JST	39,34%	10,25%	1,60%
2.	Udział we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych, od podatników tego podatku posiadających siedzibę na obszarze JST	6,71%	1,40%	14,75%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 4, 5 i 6 DochSamTerytU.

Tabela 7. Skład subwencji ogólnej, w zależności od JST

Lp.	Część subwencji ogólnej	Gmina	Powiat	Województwo
1.	Wyrównawcza	Tak	Tak	Tak
2.	Równoważąca	Tak	Tak	Nie
3.	Regionalna	Nie	Nie	Tak
4.	Oświatowa	Tak	Tak	Tak

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 7 ust. 1 DochSamTerytU.

O przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący JST. Nie wszystkie JST otrzymują część równoważącą subwencji ogólnej – jest to uzależnione od wysokości uzyskiwanych dochodów. W przypadku osiągnięcia dochodów powyżej wskaźników określonych w DochSamTerytU jednostki samorządu terytorialnego dokonują wpłat do budżetu państwa (tzw. Janosikowe) na zasadach określonych w ustawie. Zgodnie z:

- 1) art. 29 ust. 1 DochSamTerytU – gminy, w których wskaźnik G jest większy niż 150% wskaźnika Gg, dokonują wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin,
- 2) art. 30 ust. 1 DochSamTerytU – powiaty, w których wskaźnik P jest większy niż 110% wskaźnika Pp, dokonują wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla powiatów.

Dochodami JST mogą być dotacje celowe z budżetu państwa na (art. 8 ust. 1 DochSamTerytU):

- 1) zadania z zakresu administracji rządowej oraz na inne zadania zlecone ustawami,
- 2) zadania realizowane przez JST na mocy porozumień zawartych z organami administracji rządowej,

- 3) usuwanie bezpośrednich zagrożeń dla bezpieczeństwa i porządku publicznego, skutków powodzi i osuwisk ziemnych oraz skutków innych klęsk żywiołowych,
- 4) finansowanie lub dofinansowanie zadań własnych,
- 5) realizację zadań wynikających z umów międzynarodowych.

5.4. Źródła dochodów zapisane w klasyfikacji budżetowej

Dochody klasyfikuje się według działów, rozdziałów i paragrafów. Klasyfikacja paragrafów dochodów, przychodów i środków jest czterocyfrowa. Czwartą cyfrą jest zero lub – w przypadku gdy jednostka uzyskuje dochody na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 FinPubU – „1”, „2”, „3”, „4”, „5”, „6”, „7” (w zakresie budżetu środków europejskich). Cyfrę „8” stosuje się do oznaczenia dochodów, z wyłączeniem budżetu środków europejskich, których źródłem są środki z UE, w tym głównie z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rybackiego na lata 2014–2020 oraz z funduszy unijnych finansujących Wspólną Politykę Rolną, a także dochodów otrzymanych jako refundacja wydatków wcześniej poniesionych, wykazywanych w załączniku do ustawy budżetowej, sporządzanym na podstawie art. 121 ust. 1 FinPubU. Cyfrę „9” stosuje się do oznaczenia dochodów, których źródłem są m.in. środki z budżetu państwa lub inne, przekazane JSFP, jako współfinansowanie programów wykazanych w załączniku do ustawy budżetowej, sporządzanym na podstawie art. 121 ust. 1 FinPubU. Tę cyfrę stosuje się również do oznaczenia dochodów, których źródłem są (w części odpowiadającej finansowaniu z budżetu środków europejskich oraz z budżetu państwa) odsetki, a także środki z tytułu kar umownych, opłat rezygnacyjnych, wadiów oraz pozostałych dochodów lub przychodów powstałych w związku z realizacją projektu finansowanego z udziałem środków europejskich.

5.5. Dochody bieżące i majątkowe

Zgodnie z art. 212 ust. 1 pkt 1 FinPubU uchwała budżetowa JST określa łączną kwotę planowanych dochodów budżetu JST, z wyodrębnieniem dochodów bieżących i majątkowych. W planie dochodów budżetu JST wyszczególnia się, w układzie działów klasyfikacji budżetowej, planowane kwoty dochodów bieżących i dochodów majątkowych według ich źródeł, w tym w szczególności z tytułu dotacji i środków na finansowanie wydatków na realizację zadań finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3 FinPubU. Przez dochody bieżące budżetu JST rozumie się dochody budżetowe niebędące dochodami majątkowymi. Do dochodów majątkowych, zgodnie z art. 235 ust. 3 FinPubU, zalicza się:

- 1) dotacje i środki przeznaczone na inwestycje,
- 2) dochody ze sprzedaży majątku,
- 3) dochody z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności.

Zgodnie z KlasBudżR do dochodów majątkowych JST, o których mowa w art. 235 ust. 3 FinPubU, zalicza się paragrafy podane w tabeli 8.

Tabela 8. Klasyfikacja budżetowa dochodów majątkowych JST, o których mowa w art. 235 ust. 3 FinPubU

§	Nazwa paragrafu
076	Wpływy z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego przysługującego osobom fizycznym w prawo własności
077	Wpłaty z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości
078	Dochody ze zbycia praw majątkowych
080	Wpłaty środków pozostałych po likwidacji przedsiębiorstw
087	Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych
618	Środki na inwestycje na drogach publicznych powiatowych i wojewódzkich oraz na drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych w granicach miast na prawach powiatu
620	Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 FinPubU, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich, z wyłączeniem dochodów klasyfikowanych w paragrafie 625
625	Dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b FinPubU, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich realizowanych przez JST
626	Dotacje otrzymane z państwowych funduszy celowych na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych JSFP
628	Środki otrzymane od pozostałych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych
629	Środki na dofinansowanie własnych inwestycji gmin (związków gmin), powiatów (związków powiatów), samorządów województw, pozyskane z innych źródeł
630	Dotacja celowa otrzymana z tytułu pomocy finansowej udzielanej między JST na dofinansowanie własnych zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych
631	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych gminom ustawami
632	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane przez gminę na podstawie porozumień z organami administracji rządowej
633	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych gmin (związków gmin)
634	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej zlecone gminom (związkom gmin, związkowi powiatowo-gminnym), związane z realizacją świadczenia wychowawczego stanowiącego pomoc państwa w wychowywaniu dzieci
641	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez powiat
642	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane przez powiat na podstawie porozumień z organami administracji rządowej

§	Nazwa paragrafu
643	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych powiatu
644	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej zlecone powiatom, związane z realizacją dodatku wychowawczego oraz dodatku do zryczałtowanej kwoty stanowiących pomoc państwa w wychowywaniu dzieci
645	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej zlecone samorządom województw, związane z realizacją świadczenia wychowawczego stanowiącego pomoc państwa w wychowywaniu dzieci
651	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami realizowane przez samorząd województwa
652	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane przez samorząd województwa na podstawie porozumień z organami administracji rządowej
653	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych własnych samorządu województwa
656	Dotacje celowe otrzymane z budżetu na finansowanie lub dofinansowanie zadań inwestycyjnych obiektów zabytkowych wykonywanych przez jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych
661	Dotacje celowe otrzymane z gminy na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów) między JST
662	Dotacje celowe otrzymane z powiatu na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów) między JST
663	Dotacje celowe otrzymane z samorządu województwa na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów) między JST
664	Dotacja celowa otrzymana przez JST od innej JST, będącej instytucją wdrażającą, na inwestycje i zakupy inwestycyjne realizowane na podstawie porozumień (umów)
665	Wpływy z wpłat gmin i powiatów na rzecz JST oraz związków gmin lub związków powiatów na dofinansowanie zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych
666	Wpływy ze zwrotów dotacji oraz płatności wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 FinPubU, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości, dotyczące dochodów majątkowych
668	Wpłata środków finansowych z niewykorzystanych w terminie wydatków, które nie wygasają z upływem roku budżetowego
669	Wpływy ze zwrotów niewykorzystanych dotacji oraz płatności dotyczące dochodów majątkowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie załącznika Nr 3 KlasBudżR.

5.6. Podział dochodów JST ze względu na charakter prawny należności

Ze względu na charakter prawny należności dochody JST można podzielić na:

- 1) **dochody z tytułu podatków i opłat** – do dochodów z tytułu podatków i opłat w przypadku JST zalicza się: podatki, czyli daniny publiczne, które ustawodawca

uznaje w polskim systemie fiskalnym za podatki (podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych, dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej, od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych), udziały w podatku dochodowym, oraz opłaty: skarbową, targową, miejscową, uzdrowską, od posiadania psów, eksploatacyjną i komunikacyjną;

- 2) **środki publiczne stanowiące niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym** – środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym, zgodnie z art. 60 FinPubU, są w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu JST:
- a) kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w FinPubU,
 - b) należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i JST,
 - c) wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych,
 - d) wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych,
 - e) wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych,
 - f) należności z tytułu zwrotu środków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz inne należności związane z realizacją projektów finansowanych z udziałem tych środków, a także odsetki od tych środków i od tych należności,
 - g) należności z tytułu grzywien nałożonych w drodze mandatu karnego w postępowaniu w sprawach o wykroczenia oraz w postępowaniu w sprawach o wykroczenia skarbowe,
 - h) dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw,
 - i) pobrane przez JST dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych JST odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.
- Do środków publicznych zalicza się m.in.: opłatę za zajęcie pasa drogowego, opłatę za umieszczenie urządzeń infrastruktury w pasie drogowym, opłatę od wzrostu wartości nieruchomości, opłatę za wycinkę drzew, grzywny w drodze mandatu, opłatę śmieciową, zwrot nienależnie pobranych zasiłków w zakresie pomocy społecznej;
- 3) **dochody z tytułu należności cywilnoprawnych** – będą to dochody uzyskiwane w wyniku zawartych z JST umów cywilnoprawnych, np. dochody z tytułu użytkowania wieczystego, sprzedaży nieruchomości, dzierżawy, najmu, czynszu, opłaty za wodę itp.

5.7. Dochody budżetowe

Kategoria dochodów budżetowych wystąpi tylko w jednostkach budżetowych. Zgodnie z art. 11 FinPubU jednostkami budżetowymi są jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu JST. Z wykonania planu dochodów budżetowych jednostki budżetowe sporządzają, na podstawie ewidencji szczegółowej prowadzonej we-

dług klasyfikacji budżetowej do konta 130 „Rachunek bieżący jednostki”, sprawozdanie Rb-27 (państwowe jednostki budżetowe) lub Rb-27S (samorządowe jednostki budżetowe). Pobrane dochody odprowadzają na rachunek bankowy odpowiedniego budżetu. W ewidencji księgowej budżetu dochody są ujmowane na podstawie jednostkowych sprawozdań z wykonania planu dochodów. Zarówno nieprzekazanie w terminie do budżetu w należytym wysokości pobranych dochodów należnych Skarbowi Państwa lub JST, jak i niedokonanie w terminie wpłaty do budżetu w należytym wysokości dochodów przez jednostkę budżetową i przeznaczenie dochodów uzyskiwanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce, zgodnie z art. 6 pkt 1 i 2 i art. 7 Dyscypliny Finansów Publicznych, stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

5.8. Ujmowanie dochodów w ewidencji księgowej – zasada kasowa

Przy ujmowaniu dochodów w ewidencji księgowej budżetu JST, z wyjątkami wynikającymi z przepisów, obowiązuje zasada kasowa, tzn. na wynik budżetu mają wpływ faktycznie zrealizowane dochody, a więc te, które wpłynęły na rachunek bankowy.

Do operacji szczególnych, stanowiących wyjątek przy ustalaniu wyniku budżetu JST na podstawie kasowo zrealizowanych w danym roku wpływów i wydatków, należy zaliczyć operacje wymienione w instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych budżetu państwa, stanowiącej załącznik Nr 34 do SprBudżR w zakresie sporządzania sprawozdań Rb-27 z wykonania dochodów budżetowych. Są to operacje wykazane w sprawozdaniach sporządzanych przez naczelników urzędów skarbowych oraz Departament Ministerstwa Finansów przekazujący udziały JST we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych takie jak:

- 1) dochody gmin z tytułu podatków i opłat za grudzień roku budżetowego, przekazane do JST w styczniu następnego roku budżetowego,
- 2) dochody z tytułu udziałów JST we wpływach budżetu państwa za grudzień roku budżetowego, przekazane do JST w styczniu następnego roku budżetowego,
- 3) dochody z tytułu udziałów JST we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych za grudzień roku budżetowego, przekazane do JST w styczniu następnego roku¹.

Kolejnym odstępstwem od reguły kasowego wykonania budżetu, na podstawie art. 34 ust. 1 pkt 1 DochSamTerytU, jest wpływ na rachunek bankowy budżetu JST części oświatowej subwencji ogólnej. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przekazuje JST część oświatową subwencji ogólnej w dwunastu ratach miesięcznych – w terminie do 25. dnia miesiąca poprzedzającego miesiąc wypłaty wynagrodzeń, z tym że rata za marzec wynosi 2/13 ogólnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej. Wpływ należnej gminie subwencji w grudniu na styczeń roku następnego w ewidencji księgowej budżetu jako dochód (na kocie 901) zostanie ujęty w styczniu.

¹J. Charytoniuk, Nowy plan kont oraz szczególne zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych, Warszawa 2012, s. 9–10.

[Przejdź do księgarni →](#)



ksiegarnia.beck.pl