



Łódź, 16 lutego 2023 r.

WA 4120-3/2023-w

Skarbnik Gminy
Tomaszów Mazowiecki

Urząd Gminy Tomaszów mazowiecki
ul. Prezydenta T. Mościckiego 4
97-200 Tomaszów Mazowiecki

W odpowiedzi na pismo pani Skarbnik zawierające prośbę o udzielenie wyjaśnienia odnośnie ewidencji zdarzeń gospodarczych związanych z dokonywaniem kompensaty wzajemnych należności i zobowiązań uprzejmie informuję:

jak wynika ze skierowanego do Izby pisma Gmina zawiera co roku umowę o świadczenie usług rehabilitacyjnych dla mieszkańców gminy. Spółka, która świadczy usługi rehabilitacji, jest jednocześnie dzierżawcą budynku przychodni, w którym prowadzi swoją działalność. Właściciele Spółki wystąpili do Gminy z wnioskiem o kompensowanie wzajemnych należności i zobowiązań.

Gmina stoi na stanowisku, że wzajemne należności i zobowiązania należy kompensować dyspozycją przelewu środków pieniężnych z rachunku wydatków na rachunek dochodów, co pozwoli właściwie prezentować zrealizowane zadania. Wpływy z tytułu czynszu dzierżawnego stanowią dochód budżetu Gminy i to niezależnie od sposobu jego uzyskania (poprzez zapłatę czy potrącenie). Zapłata za usługi medyczne stanowi wydatek budżetu. Należności te są odpowiednio zaplanowane w budżecie. Należności tych nie można pominąć w księgach rachunkowych ani też w sprawozdaniu albowiem sprawozdanie takie nie odzwierciedlałoby rzeczywistego stanu i należałoby je uznać za wadliwe.

Odnosząc się do powyższego informuję, że w ocenie RIO w Łodzi ewidencja zdarzeń gospodarczych, w tym operacji gospodarczych i finansowych, w jednostkach samorządu terytorialnego nie jest dowolna i podlega rygorom określonym w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1634 ze zm.) i ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 120). Zgodnie z art. 40 ust.1 ustawy o finansach publicznych, jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w niniejszej ustawie. Jedną z kluczowych zasad właściwych dla jednostek samorządowych i ewidencji operacji związanych z realizacją dochodów i wydatków budżetu jest zasada kasowości, wyrażona w art. 40 ust.2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych.

Stosownie do powołanego przepisu - dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Zasadę tą formułują również przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku 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 (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 342), wskazując w § 5, że w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje

dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych, z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.

Przedstawione reguły ustawy o finansach publicznych nie uchylają podstawowej zasady ustawy o rachunkowości, która zakłada, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Zatem, by prawidłowo odzwierciedlić w księgach rachunkowych określone zdarzenie gospodarcze należy prawidłowo zidentyfikować jego prawne i faktyczne uwarunkowania. Instytucja potrącenia w zakresie stosunków cywilnoprawnych ma swoje umocowanie w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 1360 ze zm.). Zgodnie z art. 498 w. ustawy – gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony, jeżeli przedmiotem obu wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym. Wskutek potrącenia obie wierzytelności umarzają się nawzajem do wysokości wierzytelności niższej.

Identyfikując, z punktu widzenia jednostki samorządu terytorialnego, treść ekonomiczną operacji polegającej na potrąceniu, zakładając że wierzytelność JST jest mniejsza niż wierzytelność kontrahenta, należy wskazać, że potrącenie skutkuje dokonaniem wydatku w mniejszej kwocie, z uwagi na wzajemne umorzenie wierzytelności. Wobec całkowitego umorzenia wierzytelności jednostki samorządowej nie ma ona już tytułu prawnego do realizacji dochodów z danego tytułu, w szczególności poprzez wpłatę na rachunek bankowy.

Łącząc powyższe z obowiązkiem stosowania zasady kasowego wykonania dochodów i wydatków budżetu, operacja potrącenia – w analizowanym przypadku – zostanie odzwierciedlona wyłącznie poprzez dokonanie wydatku, w celu spełnienia świadczenia, po uwzględnieniu wysokości wierzytelności kontrahenta, która także w części została umorzona (czyli mniejszy wydatek). Jeżeli z kolei potrącenie nastąpi w sytuacji, w której wierzytelność jednostki samorządowej będzie większa niż kontrahenta, kasowym odzwierciedleniem operacji będzie wpływ określonej kwoty na rachunek JST. Nie zostanie natomiast wykonany wydatek z budżetu – wierzytelność kontrahenta wygaśnie bowiem w całości.

Proponowane w skierowanym do Izby piśmie przelewy wewnętrzne nie identyfikują wydatków i dochodów budżetu. Ponadto, musiałyby mieć swoje uzasadnienie ustawowe, bowiem odstępstwa od zasady ewidencjonowania dochodów i wydatków na podstawie ich faktycznej (kasowej) realizacji muszą wynikać z przepisów szczególnych, co w zakresie stosunków cywilnoprawnych nie ma miejsca, odmiennie niż w przypadku należności objętych przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (zobacz art. 64 § 7 ww. ustawy).

Należy także podkreślić, że powyższe stanowisko pozostaje w ścisłym merytorycznym związku ze stanowiskiem zajęтым przez RIO w Łodzi co do odzwierciedlenia w budżecie operacji gospodarczej polegającej na zamianie nieruchomości, z dopłatą (pismo znak: WA 4120-13/2019-w opublikowane na stronie BIP RIO w Łodzi w zakładce Wyjaśnienia), gdzie wskazano, że jako dochód albo wydatek budżetu ewidencjonowana jest wyłącznie kwota dopłaty, a nie pełne wartości zamienianych nieruchomości (jako dochód i wydatek z drugiej strony).

Informuje jednocześnie, że zarówno stanowisko wyrażone w niniejszym piśmie, jak również w piśmie RIO w Łodzi znak: WA 4120-13/2019-w udzielone zostały w ramach prowadzonej przez Izbę działalności nadzorczej i nie mają mocy wiążącej.

Z poważaniem

PREZES
Regionalnej Izby Obrochunkowej w Łodzi
dr Ryszard Paweł Krawczyk