

REKOMENDUJE



MACIEJ WOJDOWSKI

# Rozrachunki w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości

– należności oraz zobowiązania  
publicznoprawne i cywilnoprawne



MACIEJ WOJDOWSKI

# **Rozrachunki w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości**

– należności oraz zobowiązania  
publicznoprawne i cywilnoprawne



Dyrektor Centrum Rynku Finansów Publicznych  
*Agata Eichler*

Redaktor merytoryczny  
*Małgorzata Majewska*

Sekretarz redakcji  
*Elżbieta Marszałik*

Redaktor graficzny  
*Anna Stefańska*

Korekta  
*Jolanta Bugaj*



INFOR PL Spółka Akcyjna  
ul. Okopowa 58/72  
01-042 Warszawa  
[www.infor.pl](http://www.infor.pl)

Biurow Obsługi Klienta  
tel. 22 212 07 30, fax 22 212 07 32  
e-mail: [bok@infor.pl](mailto:bok@infor.pl)  
infolinia: 801 626 666  
[www.sklep.infor.pl](http://www.sklep.infor.pl)

© Copyright by INFOR PL S.A.  
Warszawa 2015

Publikacja jest chroniona przepisami prawa autorskiego. Wykonywanie kserokopii bądź powielanie inną metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody Wydawcy w całości lub części jest zabronione i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: Mazowieckie Centrum Poligrafii

ISBN 978-83-7440-391-7

# SPIS TREŚCI

## **Rozrachunki w księgach rachunkowych i w sprawozdawczości – należności oraz zobowiązania publicznoprawne i cywilnoprawne**

<b>I. NALEŻNOŚCI PUBLICZNOPRAWNE .....</b>	<b>11</b>
<b>1. Należności publicznoprawne a działalność jednostki .....</b>	<b>13</b>
1.1. Uregulowania prawne w zakresie należności publicznoprawnych .....	13
1.2. Zdarzenia gospodarcze a operacje gospodarcze w kontekście decyzji administracyjnej .....	25
1.2.1. Zdarzenia gospodarcze .....	26
1.2.2. Operacje gospodarcze .....	26
<b>2. Należności publicznoprawne a pozostałe należności – analiza         porównawcza .....</b>	<b>30</b>
<b>3. Należności publicznoprawne niebędące dochodem budżetowym,         w tym pojęcie „zwrot wydatków” .....</b>	<b>32</b>
<b>4. Należności publicznoprawne w powiązaniu z przychodami         w rozumieniu ustawy o rachunkowości – analiza porównawcza .....</b>	<b>37</b>
<b>5. Należności publicznoprawne niepowiązane z kontami zespołu 7 .....</b>	<b>40</b>
<b>6. Należności publicznoprawne krótko- i długoterminowe .....</b>	<b>41</b>
<b>7. Moment ujęcia księgowego należności publicznoprawnej .....</b>	<b>45</b>
7.1. Decyzja administracyjna – świadczenie jednorazowe, ciągłe, w tym okresowe .....	46
7.2. Należności bez decyzji administracyjnej – świadczenie jednorazowe .....	51
<b>8. Odpis uprzednio przypisanej należności publicznoprawnej         – kiedy i od jakiej należności .....</b>	<b>52</b>
<b>9. Odpisy aktualizujące należności publicznoprawne         – zasady ich tworzenia .....</b>	<b>54</b>

<b>10. Ulgi przy należnościach publicznoprawnych .....</b>	<b>62</b>
10.1. Umorzenie .....	62
10.2. Odroczenie terminu płatności .....	64
10.3. Rozłożenie na raty .....	64
<b>11. Potrącenia .....</b>	<b>68</b>
11.1. Potrącenie nienależnie pobranych świadczeń z bieżąco wypłacanych świadczeń z różnych tytułów – zwrot wydatków .....	69
11.2. Potrącenie nienależnie pobranych świadczeń z bieżąco wypłacanych świadczeń z różnych tytułów – dochody budżetowe .....	72
<b>12. Odsetki przy należnościach publicznoprawnych .....</b>	<b>75</b>
<b>13. Należności publicznoprawne a sprawozdanie finansowe .....</b>	<b>77</b>
13.1. Bilans – prezentacja należności publicznoprawnych: krótkoterminowych oraz długoterminowych .....	77
13.2. Rachunek zysków i strat – prezentacja przychodów powstałych z tytułu należności publicznoprawnych .....	78
<b>14. Należności publicznoprawne w sprawozdaniu budżetowym     Rb-27 i Rb-27S .....</b>	<b>79</b>
<b>ROZPORZĄDZENIE Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach .....</b>	<b>81</b>
 <b>II. NALEŻNOŚCI CYWILNOPRAWNE .....</b>	<b>85</b>
<b>1. Należności cywilnoprawne a działalność jednostki .....</b>	<b>87</b>
1.1. Rachunkowość i elementy składowe jako wskazówki do prowadzenia rozrachunków w jednostce – należności cywilnoprawne .....	87
1.1.1. Zasada memoriału .....	87
1.1.2. Zasada współmierności .....	88
1.1.3. Zasada ostrożności .....	88
1.1.4. Zasada ciągłości .....	89
1.1.5. Zasada zakazu kompensat .....	89
1.1.6. Zasada istotności .....	90

1.2. Zdarzenia gospodarcze a operacje gospodarcze .....	90
1.2.1. Zdarzenia gospodarcze .....	90
1.2.2. Operacje gospodarcze .....	91
<b>2. Należności cywilnoprawne a pozostałe należności – analiza porównawcza .....</b>	<b>99</b>
<b>3. Należności cywilnoprawne niebędące dochodem budżetowym, w tym pojęcie „zwrot wydatków” .....</b>	<b>106</b>
<b>4. Należności cywilnoprawne w powiązaniu z przychodami w rozumieniu ustawy o rachunkowości – analiza porównawcza .....</b>	<b>112</b>
<b>5. Należności cywilnoprawne niepowiązane z kontami zespołu 7 .....</b>	<b>118</b>
<b>6. Należności cywilnoprawne krótko- i długoterminowe .....</b>	<b>120</b>
<b>7. Moment ujęcia księgowego należności cywilnoprawnej .....</b>	<b>126</b>
<b>8. Odpis uprzednio przypisanej należności cywilnoprawnej – kiedy i od jakiej należności .....</b>	<b>129</b>
<b>9. Odpisy aktualizujące należności cywilnoprawne – zasady ich tworzenia .....</b>	<b>132</b>
<b>10. Ulgi przy należnościach cywilnoprawnych .....</b>	<b>139</b>
10.1. Umorzenie .....	142
10.2. Odroczenie terminu płatności .....	147
10.3. Rozłożenie na raty .....	149
<b>11. Wygaśnięcie należności cywilnoprawnej .....</b>	<b>153</b>
<b>12. Potrącenia przy należnościach cywilnoprawnych .....</b>	<b>154</b>
<b>13. Odsetki przy należnościach cywilnoprawnych .....</b>	<b>156</b>
<b>14. Inwentaryzacja należności cywilnoprawnych .....</b>	<b>162</b>
<b>15. Należności cywilnoprawne a sprawozdanie finansowe .....</b>	<b>167</b>
15.1. Bilans – prezentacja należności cywilnoprawnych: krótkoterminowych oraz długoterminowych .....	167
15.2. Rachunek zysków i strat – prezentacja przychodów powstałych z tytułu należności cywilnoprawnych .....	168
<b>16. Należności cywilnoprawne w sprawozdaniu budżetowym Rb-27 i Rb-27S .....</b>	<b>169</b>



**III. ZOBOWIĄZANIA CYWILNOPRAWNE I PUBLICZNOPRAWNE ..... 175**

<b>1. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne w działalności jednostki .....</b>	<b>177</b>
1.1. Zasady rachunkowości .....	177
1.1.1. Zasada memoriału .....	178
1.1.2. Zasada współmierności .....	178
1.1.3. Zasada ostrożności .....	179
1.1.4. Zasada ciągłości .....	179
1.1.5. Zasada zakazu kompensat .....	180
1.1.6. Zasada istotności .....	181
1.2. Budowa zakładowego planu kont – zobowiązania i koszty .....	181
<b>2. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne w powiązaniu z kosztami w rozumieniu ustawy o rachunkowości .....</b>	<b>209</b>
<b>3. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne a kwestia stosowania rozliczeń międzyokresowych oraz rezerwy na zobowiązania .....</b>	<b>219</b>
<b>4. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne niepowiązane z kontami zespołu 4 .....</b>	<b>227</b>
<b>5. Moment ujęcia księgowego zobowiązania cywilnoprawnego i publicznoprawnego .....</b>	<b>229</b>
5.1. Faktury, rachunki .....	230
5.2. Decyzja administracyjna – świadczenie jednorazowe, ciągłe, w tym okresowe .....	234
5.2.1. Decyzja administracyjna własna – świadczenie jednorazowe .....	234
5.2.2. Decyzja administracyjna własna – świadczenie ciągłe, w tym okresowe .....	238
5.2.3. Decyzja administracyjna otrzymana przez jednostkę .....	239
5.3. Noty obciążeniowe, noty odsetkowe, jeśli odsetki nie są ujęte na fakturze .....	240
5.3.1. Noty obciążeniowe .....	240
5.3.2. Noty odsetkowe .....	243
<b>6. Ulgi przy spłacie zobowiązania cywilnoprawnego i publicznoprawnego .....</b>	<b>244</b>
6.1. Umorzenie .....	244
6.1.1. Umorzenie – budżet .....	244

6.1.2. Umorzenie – dochody własne .....	246
6.1.3. Umorzenie – fundusze celowe .....	246
6.2. Odroczenie terminu płatności .....	247
6.3. Rozłożenie na raty .....	247
6.4. Przedawnienie .....	247
<b>7. Potrącenia .....</b>	<b>250</b>
7.1. Potrącenia przy zobowiązaniach publicznoprawnych .....	250
7.2. Potrącenia przy zobowiązaniach cywilnoprawnych .....	255
<b>8. Odsetki przy zobowiązaniach cywilnoprawnych i publicznoprawnych .....</b>	<b>257</b>
<b>9. Inwentaryzacja zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych .....</b>	<b>261</b>
<b>10. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne a bilans, rachunek zysków i strat oraz skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego .....</b>	<b>263</b>
10.1. Bilans – prezentacja zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych .....	263
10.2. Rachunek zysków i strat – prezentacja zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych .....	267
10.3. Skonsolidowany bilans jednostki samorządu terytorialnego .....	271
<b>11. Zobowiązania cywilnoprawne i publicznoprawne w sprawozdaniu budżetowym Rb-28 i Rb-28S oraz w sprawozdaniu Rb-Z .....</b>	<b>272</b>
<b>IV. PODSTAWY PRAWNE .....</b>	<b>279</b>





# WSTĘP

Prowadzenie działalności przez jednostki sektora finansów publicznych wiąże się z wystąpieniem wszelkiego rodzaju rozrachunków. Stanowią one **jeden z najważniejszych elementów w każdej księgowości**. Kategoria rozrachunków obejmuje należności i zobowiązania zarówno o charakterze publicznoprawnym, jak i cywilnoprawnym. Tematykę tę podzielono na trzy części. Pierwsza część obejmuje należności publicznoprawne, druga – należności cywilnoprawne, natomiast trzecia dotyczy zobowiązań cywilnoprawnych i publicznoprawnych.

Niestety, wyniki kontroli wskazują na **liczne nieprawidłowości dotyczące rozrachunków**, np.: nieujmowanie na kontach rozrachunkowych wszystkich zobowiązań zaciągniętych przez jednostkę, wykazywanie nieprawidłowego stanu rozrachunków, nieujmowanie w ciągu roku faktur z odroczonymi terminami płatności, niezgodność zapisów na koncie 234 z zapisami prowadzonej do tego konta ewidencji analitycznej, nieweryfikowanie realnej wartości sald kont rozrachunkowych, niepotwierdzanie sald, niepodejmowanie czynności w celu wyegzekwowania zaległości: (z tytułu czynszu najmu lokali mieszkalnych i użytkowych i tym samym dopuszczanie do przedawnienia należności), wykazywanie należności i zobowiązań tzw. per saldem.

W publikacji w praktyczny sposób objaśnione są zagadnienia związane z ujęciem księgowym, prezentacją w sprawozdawczości należności oraz zobowiązań, m.in.:

- czy przypis należności a moment powstania przychodu rachunkowego to te same zdarzenia,
- czy odpis przypisanej należności a prowadzenie odpisów aktualizujących na koncie 290 oznacza to samo,
- jakimi kryteriami należy się kierować przy podziale należności i zobowiązań w celu wprowadzenia ich do ksiąg rachunkowych jednostki,
- jakie działania powinna przedsięwziąć jednostka w związku z ustalaniem i rozliczaniem odsetek,

- jak prawidłowo stosować ulgi w kontekście ujęcia rozliczeń księgowych dla poszczególnego rodzaju ulg – zaprezentowano różne księgowe pułapki,
- czy w przypadku należności publicznoprawnych umorzenie należy zaksięgować w miesiącu złożenia wniosku, wydania decyzji zgodnej z wnioskiem, doręczenia decyzji czy w miesiącu, w którym decyzja stała się ostateczna,
- jak prowadzić rozliczenia potrąceń i związanych z tym skutków (dochód budżetowy, zwrot wydatków),
- jak prawidłowo ująć w księgach rachunkowych rezerwy na zobowiązania oraz zobowiązania warunkowe,
- jak rozliczać dowody źródłowe zewnętrzne i własne dotyczące zobowiązań w okresach przełomowych (miesiąc i rok),
- jak ustalić zakres powiązań należności w odniesieniu do przychodów z tytułu dochodów budżetowych, a jak powiązać księgowanie zobowiązań z kontami kosztów,
- jak ewidencjonować kary umowne,
- jak prezentować należności w sprawozdaniu finansowym – w bilansie oraz w rachunku zysków i strat.

Książka zawiera **ponad 180 przykładów i około 200 schematów księgowych dotyczących rozrachunków.**



# Należności publicznoprawne



## 1. Należności publicznoprawne a działalność jednostki

Ze względu na podmiotowość rozrachunki dzieli się na publicznoprawne i cywilnoprawne. Niepodatkowa należność o charakterze publicznoprawnym powinna być rozumiana jako uprawnienie jednostki sektora finansów publicznych do otrzymania w przyszłości korzyści w formie wpływu środków pieniężnych. Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) nie zawiera typowej klasycznej definicji należności publicznoprawnej. W art. 60 tej ustawy mowa jest o środkach publicznych stanowiących niepodatkowe należności o charakterze publicznoprawnym. Definicja ta zawiera otwarty katalog tytułów, które są źródłem dochodów budżetowych (niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym), co potwierdza użyty zwrot „w szczególności”.

**Należności publicznoprawne z uwagi na charakter ich powstawania nie mogą być utożsamiane z należnościami cywilnoprawnymi.** Te ostatnie są wynikiem równości stron stosunku zobowiązaniowego i jako takie, z uwagi na swą specyfikę, odróżniają się od należności publicznoprawnych (niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym), z zastrzeżeniem postanowień szczególnych.

Dla sposobu ujęcia księgowego rozrachunków z tytułu należności publicznoprawnych znaczenie ma m.in.:

- 1) **ustalenie obowiązku odpowiedniego stosowania przepisów działu III ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa** (dalej: Ordynacja podatkowa), a w szczególności w odniesieniu do:
  - momentu spełnienia świadczenia pieniężnego,
  - sposobu zarachowywania otrzymywanych wpłat od dłużnika jako elementu wykonywania obowiązku z decyzji administracyjnej,
  - sposobu stosowania ulg dla dłużnika przy spłacie należności,
  - terminu przedawnienia dla należności,
 jeśli właściwe przepisy dla danego typu należności nie określają szczególnych zasad;
- 2) **ustalenie przez jednostkę, czy realizacja poszczególnych tytułów należności publicznoprawnych wymaga wydania decyzji administracyjnej**, czy też sprowadza się to tylko i wyłącznie do czynności materialno-technicznej;
- 3) **odwołanie się do przepisów ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego** (dalej: k.p.a.), co w zakresie regulującym zagadnienia wydawania i doręczania decyzji może być traktowane jako wskazówka przy ustalaniu momentu dokonania przypisu danej należności; jest to powszechnie praktykowane przez jednostki;
- 4) **stosowanie poszczególnych zasad oraz szczegółowych rozwiązań przewidzianych ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości** (dalej: uor), co ma wpływ na zakres prezentacji należności publicznoprawnych w sprawozdaniu finansowym danej jednostki.

Jest to podstawa, a także punkt wyjścia do prowadzenia rozliczeń należności publicznoprawnych na kontach rozrachunkowych.

### 1.1. Uregulowania prawne w zakresie należności publicznoprawnych

Prowadzenie rozrachunków należności publicznoprawnych w księgach rachunkowych każdej jednostki wymaga w pierwszej kolejności analizy obowiązujących przepisów prawa. W tym względzie **zasadnicze znaczenie mają regulacje zawarte w uofp**. Regulacje te są wskazówką interpretacyjną dla pracowników pionu finansowo-księgowego co do rodzaju tytułu źródła dla danego dochodu budżetowego w aspekcie prowadzenia procedur rozliczania w księgach rachunkowych.

Należności publicznoprawne, co do których poprzez art. 67 uofp ma zastosowanie dział III Ordynacji podatkowej, wymagają odpowiedniego stosowania zasad uregulowanych w tej części Ordynacji podatkowej przy jednoczesnym zachowaniu pierwszeństwa uregulowań zawartych w konkretnym akcie prawnym regulującym dany tytuł powstawania dochodów budżetowych.

W stosunku do należności ustalanych (określanych) w drodze decyzji administracyjnej nie bez znaczenia są także regulacje zawarte w k.p.a., w szczególności w tych jego częściach, które dotyczą postanowień związanych z wydawaniem, doręczaniem decyzji administracyjnych, procedurą odwoławczą itd.

## POZNAJ PRZEPISY

Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych:

### Rozdział 5

#### *Zasady gospodarowania środkami publicznymi*

(...)

**Art. 60.** *Środkami publicznymi stanowiącymi niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym są w szczególności następujące dochody budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego:*

- 1) *kwoty dotacji podlegające zwrotowi w przypadkach określonych w niniejszej ustawie;*
- 2) *należności z tytułu gwarancji i poręczeń udzielonych przez Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego;*
- 3) *wpłaty nadwyżek środków obrotowych samorządowych zakładów budżetowych;*
- 4) *wpłaty nadwyżek środków finansowych agencji wykonawczych;*
- 5) *wpłaty środków z tytułu rozliczeń realizacji programów przedakcesyjnych;*
- 6) *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;*
- 7) *dochody pobierane przez państwowe i samorządowe jednostki budżetowe na podstawie odrębnych ustaw;*
- 8) *pobrane przez jednostkę samorządu terytorialnego dochody związane z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej oraz innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami i nieodprowadzone na rachunek dochodów budżetu państwa.*

**Art. 61. 1.** *Organami pierwszej instancji właściwymi do wydawania decyzji w odniesieniu do należności, o których mowa w art. 60, o ile odrębne ustawy nie stanowią inaczej, są:*

- 1) *w stosunku do należności budżetu państwa – minister, wojewoda oraz inni dysponenti części budżetowych, a w przypadku należności, o których mowa w art. 60 pkt 6 – instytucje zarządzające, organ odpowiedzialny za wdrożenie instrumentu „Łącząc Europeę”, instytucje pośredniczące lub wdrażające, będące jednostkami sektora finansów publicznych, jeżeli instytucja pośrednicząca lub wdrażająca posiada upoważnienie od instytucji zarządzającej lub organu odpowiedzialnego za wdrożenie projektów w ramach instrumentu „Łącząc Europeę”, a w przypadku instytucji wdrażającej – od instytucji pośredniczącej;*
- 2) *w stosunku do należności budżetów jednostek samorządu terytorialnego – wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta albo marszałek województwa.*
2. *Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przysługuje odwołanie.*



3. Organami odwoławczymi są:

- 1) Minister Finansów – od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez wojewodę;
- 2) organ pełniący funkcję instytucji zarządzającej w rozumieniu ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2013 r. poz. 182, ze zm.), zwanej dalej „ustawą o pomocy społecznej”, albo ustawy z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (Dz.U. z 2009 r. Nr 84, poz. 712 z późn.zm.), zwanej dalej „ustawą o zasadach prowadzenia polityki rozwoju”, albo ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 (Dz.U. poz. 1146), zwanej dalej „ustawą o zasadach realizacji programów”, lub organ odpowiedzialny za realizację instrumentu „Łącząc Europę” – od decyzji wydanej przez instytucję pośredniczącą lub wdrażającą;
- 2a) organ pełniący funkcję instytucji pośredniczącej w rozumieniu ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju – od decyzji wydanej przez instytucję wdrażającą, jeżeli rozpatrywanie odwołań od decyzji instytucji wdrażającej zostało powierzone przez organ, o którym mowa w pkt. 2, instytucji pośredniczącej;
- 3) organ pełniący funkcję instytucji zarządzającej w rozumieniu ustawy z dnia 3 kwietnia 2009 r. o wspieraniu zrównoważonego rozwoju sektora rybackiego z udziałem Europejskiego Funduszu Rybackiego (Dz.U. Nr 72, poz. 619 i Nr 157, poz. 1241) – od decyzji wydanej przez instytucję pośredniczącą;
- 4) samorządowe kolegium odwoławcze – od decyzji, o których mowa w ust. 1 pkt 2;
- 5) organ wyższego stopnia – od decyzji wydanej przez inny organ lub innego dysponenta części budżetowej.

4. Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra, instytucję zarządzającą lub organ odpowiedzialny za wdrożenie instrumentu „Łącząc Europę” nie służy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do organu, który ją wydał, z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy.

5. Do wniosku, o którym mowa w ust. 4, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji.

**Art. 62.** 1. Zobowiązania z tytułu należności, o których mowa w art. 60, oraz zobowiązania wraz z odsetkami za zwłokę stanowiące dochód budżetu państwa podlegają, na wniosek zobowiązanego, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności zobowiązanego wobec Skarbu Państwa z tytułu:

- 1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 93 z późn.zm.), zwanej dalej „Kodeksem cywilnym”;
- 2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w art. 417 Kodeksu cywilnego;
- 3) nabycia przez Skarb Państwa nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
- 4) odszkodowania za niesłuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 z późn.zm.);
- 5) odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz niepodległego bytu Państwa Polskiego;
- 6) odszkodowania orzeczonego w decyzji organu administracji rządowej.

2. *Przepis ust. 1 stosuje się również do wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzytelności zobowiązanego wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem że potrącenie jest dokonywane przez tego zobowiązanego i z tej wierzytelności.*

3. *Potrącenia z tytułów wymienionych w ust. 1 i 2 można również dokonać z urzędu.*

4. *Potrącenie następuje z dniem:*

- 1) *złożenia wniosku, który został uwzględniony;*
- 2) *wydania z urzędu postanowienia o potrąceniu.*

5. *Odmowa potrącenia następuje w drodze decyzji.*

6. *Potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.*

7. *Jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności zobowiązanego, jest zobowiązana wpłacić równowartość wygasłego zobowiązania do właściwego organu w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia. Od niewpłaconej w terminie równowartości wygasłego zobowiązania nalicza się odsetki ustawowe.*

**Art. 63.** 1. *Uprawnienie, o którym mowa w art. 62 ust. 1, przysługuje również zobowiązanemu w stosunku do gminy, powiatu lub województwa, z tytułu:*

- 1) *nabycia przez gminę, powiat lub województwo nieruchomości na cele uzasadniające jej wywłaszczenie lub wywłaszczenia nieruchomości na podstawie odrębnych ustaw;*
- 2) *odszkodowania orzeczonego w decyzji wydanej przez wójta, burmistrza, prezydenta miasta, starostę lub marszałka województwa.*

2. *Przepisy art. 62 ust. 2–7 stosuje się odpowiednio.*

**Art. 64.** 1. *Właściwy organ, na wniosek zobowiązanego, może udzielać określonych w art. 55 ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności, o których mowa w art. 60.*

2. *Właściwy organ, na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą, może udzielać określonych w art. 55 ulg w spłacie zobowiązań z tytułu należności, o których mowa w art. 60 pkt 1–6, które:*

- 1) *nie stanowią pomocy publicznej;*
- 2) *stanowią pomoc de minimis – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Wspólnot Europejskich dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis;*
- 3) *stanowią pomoc publiczną:*
  - a) *udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,*
  - b) *udzielaną w celu zapobieżenia poważnym zakłóceniom w gospodarce o charakterze ponadsektorowym lub ich likwidacji,*
  - c) *udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,*
  - d) *udzielaną w celu promowania i wspierania kultury i dziedzictwa narodowego, nauki oraz oświaty,*
  - e) *będącą rekompensatą za świadczenie usług w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,*
  - f) *na szkolenia,*
  - g) *na zatrudnienie,*

- h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
- i) na restrukturyzację,
- j) na ochronę środowiska,
- k) na prace badawczo-rozwojowe,
- l) regionalną.

3. Ulgi w spłacie zobowiązań, określone w art. 55, w przypadku wymienionym w ust. 2 pkt 3 lit. a mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

4. Ulgi w spłacie zobowiązań, określone w art. 55, w przypadku wymienionym w ust. 2 pkt 3 lit. b–e, lit. j oraz lit. k mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo pomoc udzielana w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

**Art. 65.** Do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania z tytułu należności, o których mowa w art. 60 pkt 1–6, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego.

**Art. 66.** Do egzekucji należności, o których mowa w art. 60, mają zastosowanie przepisy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

**Art. 67.** Do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, nieuregulowanych niniejszą ustawą, stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2013 r. poz. 267) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn.zm.).

Ważnym aktem w zakresie rozrachunków jest także **rozporządzenie Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach**, w którym zawarte są szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę (patrz str. 81). Przedmiotowe rozporządzenie zawiera regulacje związane z ustaleniem momentu, do którego należy naliczać odsetki, gdy wygaśnięcie zobowiązania ciężącego na dłużniku następuje w drodze potrącenia lub umorzenia. Jest także wskazówką przy rozliczaniu odsetek w przypadkach rozkładania na raty czy też odraczaniu terminu zapłaty zobowiązania. Rozporządzenie to może mieć jedynie wtedy zastosowanie, jeśli dla danego typu należności publicznoprawnej stosowane mogą być rozwiązania zawarte w dziale III Ordynacji podatkowej w związku z tzw. odpowiednim stosowaniem przepisów.

Stosowanie postanowień zawartych w przedmiotowym rozporządzeniu przesądza o momencie ujawnienia w księgach rachunkowych skutków związanych z potrąceniem, umorzeniem, rozłożeniem na raty czy też odroczeniem terminu zapłaty w części dotyczącej naliczania odsetek.

Określenie, czy dany rodzaj należności publicznoprawnej w danej sytuacji powinien być ustalany w drodze decyzji administracyjnej czy też w ramach czynności materialno-technicznej, ma ogromne znaczenie. Przykładem takiej należności, co do której występowały wątpliwości prawne dotyczące sposobu jej ustalenia, może być opłata za udostępnienie danych i informacji z powiatowego zasobu geodezyjnego, gdzie w przedmiotowej sprawie została podjęta uchwała NSA

z 26 czerwca 2014 r. (I OPS 1/14). Zgodnie z tą uchwałą, ustalenie opłaty z tego tytułu następuje w drodze wydania decyzji administracyjnej.

Także regulacje zawarte w k.p.a. wpływają na zasady ujęcia księgowego należności publiczno-prawnej, chociażby tylko w aspekcie ustalenia momentu ujęcia w księgach rachunkowych decyzji administracyjnej wydanej przez właściwy organ. Stąd należy uwzględnić wybrane przepisy k.p.a.:

## POZNAJ PRZEPISY

Ustawa z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego:

### **Rozdział 7**

#### **Decyzje**

**Art. 104. § 1.** *Organ administracji publicznej załatwia sprawę przez wydanie decyzji, chyba że przepisy kodeksu stanowią inaczej.*

**§ 2.** *Decyzje rozstrzygają sprawę co do jej istoty w całości lub w części albo w inny sposób kończą sprawę w danej instancji.*

**Art. 105. § 1.** *Gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe w całości albo w części, organ administracji publicznej wydaje decyzję o umorzeniu postępowania odpowiednio w całości albo w części.*

**§ 2.** *Organ administracji publicznej może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz gdy nie jest to sprzeczne z interesem społecznym.*

(...)

**Art. 107. § 1.** *Decyzja powinna zawierać: oznaczenie organu administracji publicznej, datę wydania, oznaczenie strony lub stron, powołanie podstawy prawnej, rozstrzygnięcie, uzasadnienie faktyczne i prawne, pouczenie, czy i w jakim trybie służy od niej odwołanie, podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji lub, jeżeli decyzja wydana została w formie dokumentu elektronicznego, powinna być opatrzona bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Decyzja, w stosunku do której może być wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, powinna zawierać ponadto pouczenie o dopuszczalności wniesienia powództwa lub skargi.*

**§ 2.** *Przepisy szczególne mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja.*

**§ 3.** *Uzasadnienie faktyczne decyzji powinno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, na których się oparł, oraz przyczyn, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, zaś uzasadnienie prawne – wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa.*

**§ 4.** *Można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony; nie dotyczy to jednak decyzji rozstrzygających sporne interesy stron oraz decyzji wydanych na skutek odwołania.*

**§ 5.** *Organ może odstąpić od uzasadnienia decyzji również w przypadkach, w których z dotychczasowych przepisów ustawowych wynikała możliwość zaniechania lub ograniczenia uzasadnienia ze względu na interes bezpieczeństwa Państwa lub porządek publiczny.*

**Art. 108. § 1.** Decyzji, od której służy odwołanie, może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy jest to niezbędne ze względu na ochronę zdrowia lub życia ludzkiego albo dla zabezpieczenia gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami bądź też ze względu na inny interes społeczny lub wyjątkowo ważny interes strony. W tym ostatnim przypadku organ administracji publicznej może w drodze postanowienia zażądać od strony stosownego zabezpieczenia.

§ 2. Rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany decyzji również po jej wydaniu. W tym przypadku organ wydaje postanowienie, na które służy stronie zażalenie.

**Art. 109. § 1.** Decyzję doręcza się stronom na piśmie lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. W przypadkach wymienionych w art. 14 § 2 decyzja może być stronom ogłoszona ustnie.

**Art. 110.** Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej.

**Art. 111. § 1.** Strona może w terminie czternastu dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia decyzji zażądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia bądź co do prawa odwołania, wniesienia w stosunku do decyzji powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia w tych kwestiach.

§ 1a. Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, może ją uzupełnić lub sprostować z urzędu w zakresie, o którym mowa w § 1, w terminie czternastu dni od dnia doręczenia lub ogłoszenia decyzji.

§ 1b. Uzupełnienie lub odmowa uzupełnienia decyzji następuje w formie postanowienia.

§ 2. W przypadku wydania postanowienia, o którym mowa w § 1b, termin dla strony do wniesienia odwołania, powództwa lub skargi biegnie od dnia jego doręczenia lub ogłoszenia.

**Art. 112.** Błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania albo wniesienia powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego nie może szkodzić stronie, która zastosowała się do tego pouczenia.

**Art. 113. § 1.** Organ administracji publicznej może z urzędu lub na żądanie strony prostować w drodze postanowienia błędy pisarskie i rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanych przez ten organ decyzjach.

§ 2. Organ, który wydał decyzję, wyjaśnia w drodze postanowienia na żądanie organu egzekucyjnego lub strony wątpliwości co do treści decyzji.

§ 3. Na postanowienie w sprawie sprostowania i wyjaśnienia służy zażalenie.

(...)

## Rozdział 10 Odwołania

**Art. 127. § 1.** Od decyzji wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji.

§ 2. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ administracji publicznej wyższego stopnia, chyba że ustawa przewiduje inny organ odwoławczy.

*§ 3. Od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra lub samorządowe kolegium odwoławcze nie służy odwołanie, jednakże strona niezadowolona z decyzji może zwrócić się do tego organu z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy; do wniosku tego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań od decyzji.*

*§ 4. (uchylony).*

**Art. 128.** *Odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia. Wystarczy, jeżeli z odwołania wynika, że strona nie jest zadowolona z wydanej decyzji. Przepisy szczególne mogą ustalać inne wymogi co do treści odwołania.*

**Art. 129.** *§ 1. Odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu, który wydał decyzję.*

*§ 2. Odwołanie wnosi się w terminie czternastu dni od dnia doręczenia decyzji stronie, a gdy decyzja została ogłoszona ustnie – od dnia jej ogłoszenia stronie.*

*§ 3. Przepisy szczególne mogą przewidywać inne terminy do wniesienia odwołania.*

**Art. 130.** *§ 1. Przed upływem terminu do wniesienia odwołania decyzja nie ulega wykonaniu.*

*§ 2. Wniesienie odwołania w terminie wstrzymuje wykonanie decyzji.*

*§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się w przypadkach, gdy:*

- 1) decyzji został nadany rygor natychmiastowej wykonalności (art. 108);*
- 2) decyzja podlega natychmiastowemu wykonaniu z mocy ustawy.*

*§ 4. Ponadto decyzja podlega wykonaniu przed upływem terminu do wniesienia odwołania, gdy jest zgodna z żądaniem wszystkich stron.*

**Art. 131.** *O wniesieniu odwołania organ administracji publicznej, który wydał decyzję, zawiadomi strony.*

**Art. 132.** *§ 1. Jeżeli odwołanie wniosły wszystkie strony, a organ administracji publicznej, który wydał decyzję, uzna, że to odwołanie zasługuje w całości na uwzględnienie, może wydać nową decyzję, w której uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję.*

*§ 2. Przepis § 1 stosuje się także w przypadku, gdy odwołanie wniosła jedna ze stron, a pozostałe strony wyraziły zgodę na uchylenie lub zmianę decyzji zgodnie z żądaniem odwołania.*

*§ 3. Od nowej decyzji służy stronom odwołanie.*

**Art. 133.** *Organ administracji publicznej, który wydał decyzję, obowiązany jest przesłać odwołanie wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu w terminie siedmiu dni od dnia, w którym otrzymał odwołanie, jeżeli w tym terminie nie wydał nowej decyzji w myśl art. 132.*

**Art. 134.** *Organ odwoławczy stwierdza w drodze postanowienia niedopuszczalność odwołania oraz uchybienie terminu do wniesienia odwołania. Postanowienie w tej sprawie jest ostateczne.*

**Art. 135.** *Organ odwoławczy może w uzasadnionych przypadkach wstrzymać natychmiastowe wykonanie decyzji.*



**Art. 136.** Organ odwoławczy może przeprowadzić na żądanie strony lub z urzędu dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję.

**Art. 137.** Strona może cofnąć odwołanie przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy. Organ odwoławczy nie uwzględni jednak cofnięcia odwołania, jeżeli prowadziłoby to do utrzymania w mocy decyzji naruszającej prawo lub interes społeczny.

**Art. 138. § 1.** Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

- 1) utrzymuje w mocy zaskarżoną decyzję albo
- 2) uchyla zaskarżoną decyzję w całości albo w części i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy albo uchylając tę decyzję – umarza postępowanie pierwszej instancji w całości albo w części, albo
- 3) umarza postępowanie odwoławcze.

**§ 2.** Organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Przekazując sprawę, organ ten powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

**§ 3.** (uchylony).

**§ 4.** Jeżeli przepisy przewidują wydanie decyzji na blankiecie urzędowym, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a istnieją podstawy do zmiany zaskarżonej decyzji, organ odwoławczy uchyla decyzję i zobowiązuje organ pierwszej instancji do wydania decyzji o określonej treści.

**Art. 139.** Organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub rażąco narusza interes społeczny.

**Art. 140.** W sprawach nieuregulowanych w art. 136–139 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji.

(...)

## Rozdział 12

### Wznowienie postępowania

**Art. 145. § 1.** W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) decyzja wydana została w wyniku przestępstwa;
- 3) decyzja wydana została przez pracownika lub organ administracji publicznej, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 24, 25 i 27;
- 4) strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi, który wydał decyzję;
- 6) decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
- 7) zagadnienie wstępne zostało rozstrzygnięte przez właściwy organ lub sąd odmiennie od oceny przyjętej przy wydaniu decyzji (art. 100 § 2);



8) decyzja została wydana w oparciu o inną decyzję lub orzeczenie sądu, które zostało następnie uchylone lub zmienione.

§ 2. Z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 i 2 postępowanie może być wznowione również przed stwierdzeniem sfałszowania dowodu lub popełnienia przestępstwa orzeczeniem sądu lub innego organu, jeżeli sfałszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne dla uniknięcia niebezpieczeństwa dla życia lub zdrowia ludzkiego albo poważnej szkody dla interesu społecznego.

§ 3. Z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 i 2 można wznowić postępowanie także w przypadku, gdy postępowanie przed sądem lub innym organem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn określonych w przepisach prawa.

(...)

**Art. 149. § 1.** Wznowienie postępowania następuje w drodze postanowienia.

§ 2. Postanowienie stanowi podstawę do przeprowadzenia przez właściwy organ postępowania co do przyczyn wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy.

§ 3. Odmowa wznowienia postępowania następuje w drodze postanowienia.

§ 4. Na postanowienie, o którym mowa w § 3, służy zażalenie.

**Art. 150. § 1.** Organem administracji publicznej właściwym w sprawach wymienionych w art. 149 jest organ, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji.

§ 2. Jeżeli przyczyną wznowienia postępowania jest działalność organu wymienionego w § 1, o wznowieniu postępowania rozstrzyga organ wyższego stopnia, który równocześnie wyznacza organ właściwy w sprawach wymienionych w art. 149 § 2.

§ 3. Przepis § 2 nie dotyczy przypadków, gdy decyzję w ostatniej instancji wydał minister, a w sprawach należących do zadań jednostek samorządu terytorialnego – samorządowe kolegium odwoławcze.

**Art. 151. § 1.** Organ administracji publicznej, o którym mowa w art. 150, po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 149 § 2 wydaje decyzję, w której:

- 1) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej, gdy stwierdzi brak podstaw do jej uchylecia na podstawie art. 145 § 1, art. 145a lub art. 145b, albo
- 2) uchyla decyzję dotychczasową, gdy stwierdzi istnienie podstaw do jej uchylecia na podstawie art. 145 § 1, art. 145a lub art. 145b, i wydaje nową decyzję rozstrzygającą o istocie sprawy.

§ 2. W przypadku gdy w wyniku wznowienia postępowania nie można uchylć decyzji na skutek okoliczności, o których mowa w art. 146, organ administracji publicznej ograniczy się do stwierdzenia wydania zaskarżonej decyzji z naruszeniem prawa oraz wskazania okoliczności, z powodu których nie uchylł tej decyzji.

**Art. 152. § 1.** Organ administracji publicznej właściwy w sprawie wznowienia postępowania wstrzyma z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania.

§ 2. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służy stronie zażalenie, chyba że postanowienie wydał minister lub samorządowe kolegium odwoławcze.

**Art. 153.** (uchylony).

## Rozdział 13

Uchylenie, zmiana oraz stwierdzenie  
nieważności decyzji

*Art. 154. § 1. Decyzja ostateczna, na mocy której żadna ze stron nie nabyła prawa, może być w każdym czasie uchylona lub zmieniona przez organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony.*

*§ 2. W przypadkach określonych w § 1 właściwy organ wydaje decyzję w sprawie uchylenia lub zmiany dotychczasowej decyzji.*

*§ 3. (uchylony).*

*Art. 155. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być w każdym czasie za zgodą strony uchylona lub zmieniona przez organ administracji publicznej, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes społeczny lub słuszny interes strony; przepis art. 154 § 2 stosuje się odpowiednio.*

*Art. 156. § 1. Organ administracji publicznej stwierdza nieważność decyzji, która:*

- 1) wydana została z naruszeniem przepisów o właściwości;*
- 2) wydana została bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa;*
- 3) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;*
- 4) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie;*
- 5) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały;*
- 6) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą;*
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność z mocy prawa.*

*§ 2. Nie stwierdza się nieważności decyzji z przyczyn wymienionych w § 1 pkt 1, 3, 4 i 7, jeżeli od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia upłynęło dziesięć lat, a także gdy decyzja wywołała nieodwracalne skutki prawne.*

*(...)*

*Art. 162. § 1. Organ administracji publicznej, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli decyzja:*

- 1) stała się bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji nakazuje przepis prawa albo gdy leży to w interesie społecznym lub w interesie strony;*
- 2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku.*

*§ 2. Organ administracji publicznej, o którym mowa w § 1, uchyli decyzję, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopełnienia określonych czynności, a strona nie dopełniła tych czynności w wyznaczonym terminie.*

*§ 3. Organ stwierdza wygaśnięcie decyzji lub uchyli decyzję na podstawie przepisów § 1 i 2 w drodze decyzji.*

*Art. 163. Organ administracji publicznej może uchylić lub zmienić decyzję, na mocy której strona nabyła prawo, także w innych przypadkach oraz na innych zasadach niż określone w niniejszym rozdziale, o ile przewidują to przepisy szczególne.*

Przy ewidencjonowaniu i wycenie należności publicznoprawnych należy uwzględnić zasady rachunkowości, które można traktować jako zasady uzupełniające, uszczegóławiające koncepcję „prawdziwego i wiernego obrazu”.

**Tabela. Zasady rachunkowości wraz z objaśnieniami**

Zasada	Objaśnienie	Przykład
<b>Zasada memoriału</b>	<p>Polega na kompleksowym ujęciu do danego okresu sprawozdawczego wszystkich osiągniętych, przypadających na rzecz jednostki przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami niezależnie od terminu zapłaty. Innymi słowy, jednostka nie może przyporządkowywać zdarzeń do danego okresu sprawozdawczego, kierując się datą wpływu albo wpływu środków pieniężnych (metoda kasowa).</p> <p>Według metody kasowej, ujęcie zdarzenia sprzedaży produktu (wykonania usługi) nastąpiłoby w momencie otrzymania zapłaty (wpływ środków do jednostki). Według metody memoriału, fakt wydania produktu kontrahentowi (wykonania usługi) jest już tym zdarzeniem, które wywołuje zmiany w stanie zasobów jednostki – powstanie należności.</p> <p>W bezpośredniej styczności z zasadą memoriału występuje zasada współmierności.</p>	<p>Księgowanie decyzji administracyjnej w dacie kasowego wykonania wpływu środków określonych co do wysokości w treści rozstrzygnięcia jest przejawem zasady kasowej. Takie podejście, przy założeniu, że decyzja administracyjna (rozstrzygnięcie w niej zawarte) traktowana jest jako operacja gospodarcza, narusza zasadę memoriału, np. decyzja ostateczna w maju 2015 r. księgowana kasowo w dacie uzyskania wpływu, tj. w listopadzie 2015 r.</p>
<b>Zasada współmierności</b>	<p>Wyraża się w obowiązku zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów. Do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.</p>	<p>Zgodnie z tą zasadą, raty przypadające do spłaty na następne okresy sprawozdawcze zaliczane będą do rozliczeń międzyokresowych przychodów.</p> <p>Otrzymanie z „góry” równowartości należności dotyczących następnych okresów sprawozdawczych nie może być traktowane jako rozliczenia międzyokresowe przychodów. Gdy zastosowanie mają regulacje przewidziane w dziale III Ordynacji podatkowej – w tym momencie powstaje nadpłata na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, a nie rozliczenia międzyokresowe przychodów na koncie 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”.</p>
<b>Zasada ostrożności</b>	<p>Zwana częściej także „zasadą ostrożnej wyceny” zobowiązuje jednostkę do tego, aby poszczególne składniki aktywów i pasywów wyceniła, stosując rzeczywiście poniesione na ich nabycie (wytworzenie) ceny (koszty), z zachowaniem zasady ostrożności.</p>	<p>Ta zasada najlepiej realizuje się w przypadku stosowania konta 290 „Odpisy aktualizujące należności” w zakresie prowadzenia odpisów aktualizujących.</p>
<b>Zasada ciągłości</b>	<p>Oznacza konsekwentne, stałe, niezmiennie stosowanie jednolitego sposobu postępowania przez jednostkę w następujących po sobie okresach</p>	<p>Przykładem zastosowania tej zasady są zapisy w polityce rachunkowości co do momentu ujęcia decyzji administracyjnej</p>

	<p>sprawozdawczych (kolejnych latach). Zasada ta jest gwarantem porównywalności prezentowanych danych w sprawozdaniu finansowym za poszczególne okresy sprawozdawcze.</p>	<p>w księgach rachunkowych, np. jednostka w pierwszym półroczu 2015 r. księguje decyzje w dacie wystawienia, w drugim półroczu 2015 r. – w dacie doręczenia, a w pierwszym kwartale 2016 r. – w momencie gdy decyzja administracyjna stała się ostateczna. Podany przykład prowadzi do naruszenia zasady ciągłości przyjętej do stosowania – oznacza to brak porównywalności danych z uwagi na różne okresy dokonania przypisu należności.</p>
<p><b>Zasada zakazu kompensat</b></p>	<p>W myśli tej zasady jednostka nie może kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych.</p> <p>Nie należy zasady zakazu kompensat mylić z potrącaniem wzajemnych, wymagalnych i bezspornych wierzytelności, co do których zamiennie używa się zwrotu „kompensata”.</p>	<p>Jeśli jednostka w księgach rachunkowych wykazuje należności na kwotę 1000 zł oraz zobowiązania w wysokości 500 zł, to zgodnie z zakazem kompensowania musi w sprawozdaniu wykazać odpowiednio należności na kwotę 1000 zł oraz zobowiązania na kwotę 500 zł. W przypadku zastosowania kompensaty jednostka prezentowałaby tylko należności w wysokości 500 zł (wartość skompensowana). Zakaz kompensaty na gruncie prawa bilansowego nie może być absolutnie utożsamiany z potrąceniem (kompensatą) wzajemnych wierzytelności, których możliwość potrącania dopuszczają właściwe akty prawne, np. jeśli jednostka A ma należność publicznoprawną na kwotę 1000 zł od podmiotu X i jednocześnie podmiot X ma wierzytelność wobec podmiotu A na kwotę 1000 zł, to wzajemne potrącenie powoduje wygaśnięcie zobowiązań i nie jest to kompensata aktywów i pasywów w rozumieniu prawa bilansowego.</p>

## 1.2. Zdarzenia gospodarcze a operacje gospodarcze w kontekście decyzji administracyjnej

W praktyce jednostki posługują się pojęciami: „zdarzenia gospodarcze” oraz „operacje gospodarcze”.

Ustalając dochody budżetowe w drodze decyzji administracyjnej, **nie jest możliwe wprost jednoznaczne przesądzenie o tym, czy decyzja administracyjna ustalająca (określająca) w treści rozstrzygnięcia obowiązek świadczenia na rzecz jednostki jest zdarzeniem czy też operacją gospodarczą.** Z jednej decyzji wynika obowiązek świadczenia na rzecz jednostki w pewnych okresach i to w ustalonej wielkości w związku z trwaniem pewnego stanu faktycznego, natomiast w innych decyzjach ustala się czy też określa jednorazowo i tylko jednorazowe świadczenie. Jeszcze w innych decyzjach rozstrzyga się co do stanu znacznie wcześniej występującego niż moment, w którym toczy się postępowanie zakończone wydaniem decyzji administracyjnej w związku z powstaniem w przeszłości tego stanu faktycznego.

Analiza pojęć „zdarzenie gospodarcze” oraz „operacja gospodarcza” pozwala na zaklasyfikowanie decyzji administracyjnych do kategorii operacji gospodarczych.

### 1.2.1. Zdarzenia gospodarcze

Zdarzenie gospodarcze to jakiekolwiek zdarzenie będące wynikiem prowadzonej przez jednostkę działalności i/lub z taką działalnością związane, **niepowodujące jeszcze zmian** w stanie zasobów oraz źródeł ich finansowania. **Przykładami zdarzeń gospodarczych mogą być:**

- zawarcie umowy o pracę,
- zawarcie umowy zlecenia,
- złożenie (przyjęcie) zamówienia,
- uzyskanie kredytu.

Wszystkie te ww. przykłady zdarzeń nie powodują zmian w stanie zasobów i źródeł ich finansowania. Dopiero przekształcenie się zdarzenia gospodarczego w operację gospodarczą stanie się przedmiotem zainteresowania rachunkowości finansowej.

Zdarzenia gospodarcze (działalność jednostki) mogą być przedmiotem zainteresowania na podstawie innych przepisów prawa niż uor.

### 1.2.2. Operacje gospodarcze

Operacja gospodarcza (operacja bilansowa oraz operacja wynikowa) w rachunkowości rozumiana jest jako każde zdarzenie, które:

- można wyrazić w środkach pieniężnych,
- stanowi przedmiot działalności danej jednostki,
- podlega obowiązkowemu ujęciu w księgach rachunkowych jednostki,
- powoduje równocześnie zmianę co najmniej dwóch składników bilansu lub innych kategorii finansowych.

**Przykładami operacji gospodarczych mogą być:**

- wpływ środków pieniężnych,
- zakup towarów lub materiałów,
- spłata zaciągniętych zobowiązań,
- sprzedaż składników majątku jednostki,
- zaciągnięcie zobowiązania,
- inne, jeśli powodują zmianę w stanie zasobów oraz źródeł ich finansowania.

Aby prawidłowo wykazać dane w sprawozdawczości, należy zagwarantować poprawną analitykę do kont rozrachunkowych, na których ujmowane są należności. Zwłaszcza dotyczy to należności publicznoprawnych, gdzie:

- jednostka ma rozrachunki z tytułu należności publicznoprawnych, co do których stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej, jak również takie, co do których stosowanie działu III Ordynacji podatkowej jest niemożliwe,
- samorządowa jednostka budżetowa ma rozrachunki z tytułu należności publicznoprawnych, co do których stosuje się odpowiednio przepisy działu III Ordynacji podatkowej, jak również takie, co do których stosowanie działu III Ordynacji podatkowej jest niemożliwe, oraz jednostka ma należności, z tytułu których powstają dochody budżetu państwa i budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

W tym celu słuszne jest **dokonanie podziału konta 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”** na potrzeby sprawozdawcze oraz ze względu na zakres stosowania odpowiednio przepisów działu III Ordynacji podatkowej. Taka możliwość jest wynikiem zapisów zawartych w § 15 rozporządzenia Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. 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 (dalej: rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont):

**§ 15. 1. Ustalając zakładowy plan kont, należy się kierować następującymi zasadami:**

- 1) *konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce;*
  - 2) *plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego może być uzupełniony, w miarę potrzeby, o właściwe konta planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;*
  - 3) **konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogą być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych;**
  - 4) *zakładowy plan kont powinien uwzględniać ustalenia dysponenta części budżetowej lub zarządu jednostki samorządu terytorialnego dotyczące zasad grupowania operacji gospodarczych istotnych dla rodzaju działalności;*
  - 5) *zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.*
2. W jednostkach zobowiązanych – na podstawie odrębnych przepisów – do planowania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, ewidencja operacji dotyczących wykonania budżetu w układzie zadaniowym jest prowadzona z wykorzystaniem konta pozabilansowego planu kont jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia, z zastrzeżeniem ust. 2a.

2a. Ewidencja wykonania budżetu w układzie zadaniowym może być prowadzona w inny sposób ustalony przez jednostkę, pod warunkiem że zapewni wykonanie obowiązków sprawozdawczych wynikających z odrębnych przepisów.

3. Plan kont dla budżetu państwa może być uzupełniony o dodatkowe konta.

Bazując na tej kompetencji, każdy plan kont nie musi być ograniczony tylko do liczby kont syntetycznych wykazanych w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia. **Konta syntetyczne mogą być dzielone według indywidualnych potrzeb każdej jednostki.** W praktyce oznacza to, że podzielone konto pierwotne ulega likwidacji, a w jego miejsce powstają dwa (lub więcej) nowe konta syntetyczne.

## PRZYKŁAD

### Dla samorządowej jednostki budżetowej

Konto syntetyczne pierwotne: 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”

Nowe konta syntetyczne powstałe w wyniku likwidacji dotychczasowego konta syntetycznego:

- 221/1 „Należności z tytułu dochodów budżetowych – należności na rzecz budżetu jednostki samorządu terytorialnego”,
- 221/2 „Należności z tytułu dochodów budżetowych – należności na rzecz budżetu państwa”,