



INFORLEX

poleca

e-book

EWIDENCJA POZABILANSOWA

PO ZMIANACH

stan prawny wrzesień 2018 r.

**IZABELA MOTOWILCZUK
JAN CHARYTONIUK**



INFOR
Zat. R. Piętkowski w 1987 r.

Spis treści

Ewidencja pozabilansowa po zmianach	4
1. Ogólne zasady prowadzenia ewidencji pozabilansowej	6
2. Konta ewidencji pozabilansowej w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych	6
3. Konta planu kont z załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont	9
3.1. Ewidencja planu finansowego wydatków i jego zmian	9
3.1.1. Konto 980 – „Plan finansowy wydatków budżetowych”	11
3.1.2. Konto 982 – „Plan wydatków środków europejskich”	12
3.2. Ewidencja planu finansowego wydatków niewygasających	14
3.2.1. Konto 981 – „Plan finansowy niewygasających wydatków”	15
3.3. Ewidencja planu finansowego w układzie zadaniowym	17
3.3.1. Konto 990 – „Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym”	18
3.4. Zapewnienie finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa	19
3.4.1. Konto 992 – „Zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa”	20
3.5. Ewidencja zaangażowania wydatków	21
3.5.1. Zaangażowanie prawne środków jako etap poprzedzający dokonanie wydatków budżetowych	23
3.5.2. Zaangażowanie prawne środków a powstanie zobowiązań w rozumieniu przepisów o rachunkowości	24
3.5.3. Praktyczne problemy w zakresie ewidencji zaangażowania wydatków budżetowych	25
3.5.4. Ewidencja zaangażowania prawnego środków w jednostkach budżetowych	31
3.5.4.1. Konto 998 – „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”	32
3.5.4.2. Konto 999 – „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”	38
3.5.4.3. Konto 983 – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego” ...	40
3.5.4.4. Konto 984 – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”	41
3.5.5. Konto 985 – „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”	42
3.6. Płatności ze środków europejskich	45
3.6.1. Konto 970 – „Płatności ze środków europejskich”	46
3.7. Ujmowanie wzajemnych rozliczeń między jednostkami w celu sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego	47
3.7.1. Konto 976 – „Wzajemne rozliczenia między jednostkami”	50
4. Zasady tworzenia kont pozabilansowych służących do rozliczeń z podatnikami	54
4.1. Konto 990 – „Rozrachunki z osobami trzecimi z tytułu ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika”	54
4.2. Konto 991 – „Rozrachunki z inkasentami z tytułu pobieranych przez nich podatków podlegających przypisaniu na kontach podatników”	57

5. Pozostałe konta ewidencji pozabilansowej	58
5.1. Ewidencja pozabilansowa rzeczowego majątku trwałego	60
5.1.1. Ewidencja pozabilansowa obcych składników majątkowych	60
5.1.2. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych w likwidacji	62
5.1.3. Ewidencja pozabilansowa wartości rynkowej środków trwałych	66
5.1.4. Ewidencja pozabilansowa gruntów użytkowanych wieczystie	67
5.2. Ewidencja pozabilansowa rzeczowego majątku obrotowego	69
5.2.1. Ewidencja pozabilansowa rzeczowych składników majątku obrotowego, będących własnością innych podmiotów	69
5.2.2. Ewidencja pozabilansowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o niskiej wartości początkowej	73
5.3. Ewidencja pozabilansowa należności i zobowiązań warunkowych	76
5.4. Ewidencja pozabilansowa zabezpieczeń zobowiązań ustanowionych na składnikach majątkowych jednostki	80

Izabela Motowilczuk

magister administracji, były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej, autor licznych publikacji z zakresu finansów i rachunkowości jednostek sektora publicznego, ze szczególnym uwzględnieniem samorządowych jednostek organizacyjnych

Jan Charytoniuk

autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu rachunkowości budżetowej, w tym ok. 20 opracowań do „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej”, opartych na praktycznych doświadczeniach wyniesionych z pracy w instytucjach kontrolnych (aktualnie w RIO) i na stanowisku głównego księgowego

Ewidencja pozabilansowa po zmianach

Wstęp

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. 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 (Dz.U. z 2017 r. poz. 1911). To ważny akt prawny dla księgowych. Dlatego w 2018 r. przedstawiamy **serię e-booków**, w których omówione są **aktualne zasady prowadzenia ewidencji księgowej** w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych. Ekspertcy podali **zastosowanie w praktyce zmienionych przepisów** tego rozporządzenia oraz zmian wynikających z innych aktów prawnych, regulujących prowadzenie gospodarki finansowej ww. jednostek organizacyjnych. W publikacji zostały napisane w formie **komentarza do poszczególnych zespołów kont** wymienionych w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia – **od zespołu 0 aż po zespół 8**. Cykl zakończy się dwoma dodatkowymi e-bookami, w których zostaną przedstawione zasady:

- prowadzenia ewidencji pozabilansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych,
- sporządzania sprawozdań finansowych.

Ósmy z serii e-booków dotyczy ewidencji pozabilansowej prowadzonej w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych na tzw. kontach zespołu 9, wymienionych w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, w rozporządzeniu w sprawie planu kont dla organów podatkowych JST, a także na kontach pozabilansowych służą-

cych do ewidencji operacji gospodarczych niemających wpływu na wielkość aktywów i pasywów jednostki. Konta pozabilansowe służą do ewidencji:

- kategorii aktywów trwałych o niskiej wartości, w likwidacji, a także należących do obcych jednostek, użytkowanych przez jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe na podstawie umów niedających podstaw do ujmowania w ewidencji kosztów ich amortyzacji, oraz aktywów obrotowych nieobjętych ewidencją bilansową i aktywów obrotowych obcych,
- rozliczeń płatności z budżetu środków europejskich,
- rozliczeń między różnymi jednostkami sektora finansów publicznych,
- planu wydatków i etapów poprzedzających dokonanie wydatków (zaangażowanie środków),
- rozliczeń podatkowych.

Z tego opracowania można dowiedzieć się m.in.:

- czym jest ewidencja pozabilansowa i jakie są zasady jej zakładania i prowadzenia,
- jakie konta pozabilansowe – poza wymienionymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont – powinny być prowadzone w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych (np. 091, 092, 093, 291, 292, 390, 391),
- jakie konta pozabilansowe muszą być prowadzone w urzędach obsługujących samorządowe organy podatkowe,
- jakie zasady obowiązują przy ewidencji planu wydatków budżetowych i ich zaangażowania,
- jakie operacje podlegają ujęciu w ewidencji pozabilansowej,
- jak tworzyć politykę rachunkowości, w tym zakładowy plan kont, dla kont ewidencji pozabilansowej w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych,
- jak prawidłowo ujmować zdarzenia na poszczególnych kontach syntetycznych ewidencji pozabilansowej (podano wzory typowych księgowai na stronie Wn i Ma),
- jak prowadzić ewidencję pomocniczą (analityczną i szczegółową) dla poszczególnych kont ewidencji pozabilansowej (podano opis urządzeń księgowych i zasady dokonywania w nich zapisów).

Publikacja z założenia ma służyć bieżącą pomocą służbom księgowym jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych w tworzeniu zakładowych planów kont, ustalaniu prawidłowego przebiegu ewidencji różnych operacji gospodarczych, typowych dla tych jednostek organizacyjnych, a także w zakładaniu i prowadzeniu ewidencji pomocniczej dla kont ewidencji pozabilansowej.

1. Ogólne zasady prowadzenia ewidencji pozabilansowej

Ewidencja pozabilansowa służy do ujmowania zdarzeń, które nie mają wpływu na zmiany aktywów i pasywów jednostki, a które jednak z różnych względów powinny być odnotowywane i śledzone. Dotyczy to np. zdarzeń ujmowanych w informacjach dodatkowych w sprawozdaniu finansowym i innych sprawozdaniach (np. budżetowych), a także zdarzeń dotyczących składników majątkowych nieujmowanych z różnych względów w ewidencji bilansowej, których stan musi być na bieżąco monitorowany.

Ewidencję pozabilansową prowadzi się na kontach syntetycznych i kontach ksiąg pomocniczych (analitycznych i szczegółowych). W praktyce księgowości przyjęło się, że oznaczenia cyfrowe kont pozabilansowych syntetycznych, analitycznych i szczegółowych zawsze zaczynają się od cyfry 9.

Konta pozabilansowe służą do ujmowania jednostronnych zapisów, odpowiednio na stronach Wn i Ma danego konta, w zależności od rodzaju wykonywanej operacji. **Jednostronność zapisu** polega na tym, że w ewidencji pozabilansowej nie występuje korespondencja kont (brak tzw. kont przeciwstawnych). Salda poszczególnych kont wyrażają wartość ujętych na nich składników majątkowych. Niektóre konta pozabilansowe ze względu na charakter ujmowanych na nich operacji wykazują salda wyłącznie w ciągu roku obrotowego.

Konta ewidencji pozabilansowej **otwiera się z chwilą zaistnienia pierwszego zdarzenia podlegającego ewidencji na danym koncie.** Natomiast **zamyka się je na koniec każdego roku obrotowego**, łącznie z zamknięciem ksiąg rachunkowych ewidencji bilansowej. Występujące na nich salda zamknięcia (BZ) przenosi się jako salda otwarcia (BO) do ksiąg rachunkowych kolejnego roku obrotowego. Zasada ta nie dotyczy kont pozabilansowych służących do ewidencji planu wydatków budżetowych (w tym wydatków niewygasających), planu wydatków środków europejskich, zaangażowania planu wydatków budżetowych i planu wydatków środków europejskich roku bieżącego oraz planu finansowego wydatków budżetowych w układzie zadaniowym, a także kont służących do rozliczania inkasentów z zainkasowanych podatków. Konta te na koniec roku obrotowego nie powinny wykazywać sald.

Sald występujących na koniec roku obrotowego na poszczególnych kontach pozabilansowych nie wykazuje się w bilansie jednostki organizacyjnej ani w rachunku zysków i strat. W zależności od rodzaju informacji mogą być natomiast wykazywane **w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.**

2. Konta ewidencji pozabilansowej w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych

W jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych obowiązkowo musi być prowadzona ewidencja pozabilansowa na kontach wymienionych w:

- rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. 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 (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont),

- rozporządzeniu Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (dalej: rozporządzenie w sprawie planów kont dla organów podatkowych JST).

W załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont są wymienione następujące **konta pozabilansowe**:

- **970** – „Płatności ze środków europejskich”,
- **976** – „Wzajemne rozliczenia między jednostkami”,
- **980** – „Plan finansowy wydatków budżetowych”,
- **981** – „Plan finansowy niewygasających wydatków”,
- **982** – „Plan wydatków środków europejskich”,
- **983** – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich roku bieżącego”,
- **984** – „Zaangażowanie wydatków środków europejskich przyszłych lat”,
- **985** – „Zaangażowanie środków samorządowych zakładów budżetowych”,
- **990** – „Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym”,
- **992** – „Zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa”,
- **998** – „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego”,
- **999** – „Zaangażowanie wydatków budżetowych przyszłych lat”.

Przepisy rozporządzenia w sprawie planów kont dla organów podatkowych JST wymieniają następujące **konta ewidencji pozabilansowej**:

- **990** – „Rozrachunki z osobami trzecimi z tytułu ich odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika”,
- **991** – „Rozrachunki z inkasentami z tytułu pobieranych przez nich podatków podlegających przypisaniu na kontach podatników”.

Wymienione rozporządzenia – oprócz wykazu kont pozabilansowych – ustalają także obowiązujące na nich zasady ewidencjonowania zdarzeń oraz zasady prowadzenia ewidencji pomocniczej do kont syntetycznych. Zasady te są ogólnie obowiązujące i nie mogą być zmieniane przez kierowników poszczególnych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Obowiązek prowadzenia ewidencji pozabilansowej w podanym zakresie jest podyktowany:

- koniecznością ujmowania w ewidencji zdarzeń o szczególnym charakterze w jednostkach sektora finansów publicznych (wykonanie planu wydatków i zaangażowanie wydatków budżetowych),
- potrzebami sprawozdawczości,
- potrzebami ujęcia w ewidencji podatkowej rozliczeń z inkasentami oraz osobami trzecimi odpowiedzialnymi za zobowiązania podatkowe podatników, które przy ujęciu ich w ewidencji bilansowej powodowałyby zdublowanie wielkości należności budżetu z tytułu podatków przypisanych.

Oprócz kont pozabilansowych wymienionych w ww. rozporządzeniach w jednostkach budżetowych i samorządowych zakładach budżetowych może istnieć potrzeba prowadzenia także **ewidencji pozabilansowej dla składników majątkowych** ewidencjonowanych w zespołach kont przedstawionych w **tabeli 1**.

Tabela 1. Składniki majątkowe ujmowane w ewidencji pozabilansowej

Zespół kont bilansowych	Składniki majątkowe ujmowane pozabilansowo	Konta ewidencji pozabilansowej	Cel prowadzenia ewidencji
0 – „Aktywa trwałe”	Obce środki trwałe użytkowane przez jednostki zgodnie z zawartymi umowami, które nie dają podstawy do ich ujęcia w ewidencji bilansowej i amortyzowania (umowy najmu, dzierżawy, bezpłatnego użyczenia, leasingu operacyjnego)	„Obce środki trwałe użytkowane na podstawie umów najmu” „Obce środki trwałe użytkowane na podstawie umów dzierżawy” „Obce środki trwałe użytkowane na podstawie umów bezpłatnego użyczenia” „Obce środki trwałe użytkowane na podstawie umów leasingu operacyjnego”	Bieżąca kontrola stanu obcych składników majątkowych. Rozliczenie się z właścicielami składników majątkowych po zakończeniu trwania okresu umownego. Rozliczenie pracowników jednostki materialnie odpowiedzialnych za powierzone jednostce obce składniki majątkowe. Gromadzenie danych na potrzeby sporządzenia „Informacji dodatkowej” stanowiącej część sprawozdania finansowego.
	Środki trwałe jednostki postawione w stan likwidacji do czasu ich fizycznej likwidacji	„Środki trwałe w likwidacji” „Pozostałe środki trwałe w likwidacji”	Bieżący nadzór i kontrola nad likwidowanymi składnikami majątkowymi. Zapobieganie nadużyciom polegającym na stawianiu w stan likwidacji pełnowartościowych środków trwałych w celu ich zagarnięcia przez pracowników jednostki.
2 – „Rozrachunki i rozliczenia”	Należności i zobowiązania warunkowe	„Zobowiązania warunkowe wynikające z weksli własnych wystawionych in blanco” „Należności warunkowe wynikające z gwarancji bankowych/ubezpieczeniowych przyjętych jako wadła i zabezpieczenia należytego wykonania umów” „Zobowiązania warunkowe wynikające z reklamowanych dostaw” „Należności warunkowe wynikające z reklamowanych dostaw” „Należności warunkowe z tytułu zwrotu bonifikat udzielonych nabywcom lokali mieszkalnych”	Bieżący nadzór nad wielkością należności i zobowiązań warunkowych. Gromadzenie danych na potrzeby sporządzenia „Informacji dodatkowej” stanowiącej część sprawozdania finansowego.
3 – „Materiały i towary”	Składniki rzeczowego majątku obrotowego (materiały, towary), oddane jednostce na przechowanie, do przetworzenia, renowacji, remontu, regeneracji	„Materiały/towary obce w depozycie magazynowym” „Materiały/towary obce w przetwarzaniu” „Materiały/towary obce w regeneracji”	Bieżąca kontrola stanu obcych składników majątkowych. Rozliczenie się z właścicielami ze składników majątkowych po zakończeniu okresu przechowywania/obróbki/renowacji.