INFORLEX
poleca

e-book

PLAN KONT

DLA BUDŻETÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – KOMENTARZ

stan prawny sierpień 2019 r.

Jan Charytoniuk

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

978-83-8137-601-3

Spis treści

PLAN KONT DLA BUDŻETÓW JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO – KOMENTARZ 3

1. Wykaz kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego 5

2. Komentarz do planu kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego 6

2.1. Środki pieniężne budżetu jednostki samorządu terytorialnego 6

2.1.1. Konto 133 „Rachunek budżetu” 9

2.1.2. Konto 134 „Kredyty bankowe” 18

2.1.3. Konto 135 „Rachunek środków na niewygasające wydatki” 22

2.1.4. Konto 140 „Środki pieniężne w drodze” 24

2.2. Rozrachunki i rozliczenia 25

2.2.1. Konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” 26

2.2.2. Konto 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” 30

2.2.3. Konto 224 „Rozrachunki budżetu” 33

2.2.4. Konto 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków” 36

2.2.5. Konto 226 „Rozliczenia z jednostkami organizacyjnymi z tytułu VAT” 38

2.2.6. Konto 227 „Rozliczenia z urzędem skarbowym z tytułu VAT” 42

2.2.7. Konto 240 „Pozostałe rozrachunki” 43

2.2.8. Konto 250 „Należności finansowe” 47

2.2.9. Konto 260 „Zobowiązania finansowe” 48

2.2.10. Konto 290 „Odpisy aktualizujące należności” 49

2.3. Dochody i wydatki budżetu 50

2.3.1. Konto 901 „Dochody budżetu” 50

2.3.2. Konto 902 „Wydatki budżetu” 54

2.3.3. Konto 903 „Niewykonane wydatki” 56

2.4. Rezerwy na niewygasające wydatki, rozliczenia międzyokresowe, wyniki budżetu i prywatyzacja 56

2.4.1. Konto 904 „Niewygasające wydatki” 57

2.4.2. Konto 909 „Rozliczenia międzyokresowe” 58

2.4.3. Konto 960 „Skumulowane wyniki budżetu” 59

2.4.4. Konto 961 „Wynik wykonania budżetu” 60

2.4.5. Konto 962 „Wynik na pozostałych operacjach” 61

2.4.6. Konto 968 „Prywatyzacja” 63

2.5. Konta pozabilansowe 63

2.5.1. Konto 991 „Planowane dochody budżetu” 63

2.5.2. Konto 992 „Planowane wydatki budżetu” 64

2.5.3. Konto 993 „Rozliczenia z innymi budżetami” 65

Jan Charytoniuk
autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu rachunkowości budżetowej, w tym ok. 30 opracowań do „PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej", opartych na praktycznych doświadczeniach wyniesionych z pracy w instytucjach kontrolnych (aktualnie w RIO) i na stanowisku głównego księgowego



Plan kont
dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego – komentarz

Wstęp

Rachunkowość budżetu jednostki samorządu terytorialnego stanowi integralną część rachunkowości prowadzonej w urzędzie gminy, starostwie powiatowym lub urzędzie marszałkowskim. Prowadzenie ewidencji księgowej na kontach budżetu określonych w załączniku nr 2 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont pozwala na ustalenie kasowego wykonania budżetu gminy, powiatu i województwa samorządowego w zakresie dochodów i wydatków budżetu.

Zapisy w urządzeniach księgowych budżetu pozwalają także na obserwację realizacji przychodów i rozchodów, stanu należności i zobowiązań budżetu. Ponadto umożliwiają ustalenie wyniku kasowego wykonania budżetu i wyniku na operacjach niekasowych za dany rok budżetowy oraz stanu skumulowanej nadwyżki lub niedoboru na zasobach budżetu za okres od utworzenia jednostki budżetowej do końca roku poprzedzającego rok budżetowy.

Na podstawie opisów kont syntetycznych jednostki samorządu terytorialnego można wnioskować, że są one oparte na założeniu, iż **wydatki budżetowe są realizowane w urzędzie i w innych jednostkach budżetowych ze środków przekazanych z rachunku podstawowego budżetu i innych rachunków bankowych budżetu na rachunki bieżące tych jednostek**. Natomiast **dochody objęte planami finansowymi urzędu i innych samorządowych jednostek budżetowych są wpłacane na rachunki bankowe tych jednostek**. Dochody te są następnie przekazywane na rachunek podstawowy budżetu. W formie bezpośrednich wpłat na rachunek podstawowy budżetu są realizowane dochody budżetu z tytułu subwencji i dotacji, płatności związane z dofinansowaniem projektów realizowanych z udziałem środków unijnych i innych środków zagranicznych niepodlegających zwrotowi, udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych, dochody realizowane na rzecz jednostek samorządu terytorialnego przez urzędy skarbowe oraz odsetki od środków na rachunkach bankowych budżetu.

W opisie konta 130 „Rachunek bieżący jednostek budżetowych" określono, że konto to może służyć również do ewidencji dochodów i wydatków realizowa-

nych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Niestety, takie **rozwiązanie nie zostało uwzględnione w opisie kont budżetu służących do ewidencji tego typu operacji**.

W opisie kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego **zostały pominięte również operacje dotyczące rozliczeń VAT z urzędami skarbowymi oraz z jednostkami organizacyjnymi gminy objętymi centralizacją rozliczeń tego podatku**.

Kolejnym problemem, z jakim musi się zmierzyć urząd jednostki samorządu terytorialnego przy określaniu zakładowego planu kont, jest **brak spójności między opisem konta 130 a opisami kont: 901 „Dochody budżetu" i 902 „Wydatki budżetu"**. Już w poprzednim rozporządzeniu pominięte zostały zapisy umożliwiające ujmowanie na tych kontach dochodów i wydatków własnych urzędu realizowanych bezpośrednio z rachunku budżetu, w korespondencji z kontem 133 „Rachunek budżetu".

Pominięcie wymienionych operacji w opisach kont syntetycznych sprawia, że **kierownik urzędu jednostki samorządu terytorialnego w zakładowym planie kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego powinien określić zasady funkcjonowania poszczególnych kont**. Powinien przy tym uwzględnić specyfikę danej jednostki w zakresie bankowej obsługi urzędu i budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Trzeba zwrócić uwagę na § 19 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, zgodnie z którym:

§ *Plan kont stanowi podstawę do opracowania zakładowego planu kont.*

W przypadku opracowywania zakładowego planu kont przedstawiona regulacja daje możliwość wprowadzania stosownych zmian w opisach kont zamieszczonych w załącznikach do ww. rozporządzenia, wynikających ze specyfiki danej jednostki. **Błędem przy opracowaniu zakładowego planu kont jest automatyczne przeniesienie opisów poszczególnych kont, a następnie prowadzenie ewidencji w sposób odbiegający od przyjętych zasad.**

W opracowaniu opisane są **zasady prowadzenia ewidencji księgowej**, w tym **propozycje wprowadzenia kont dotyczących rozliczeń VAT**. Publikacja zawiera **rozwinięty komentarz do poszczególnych kont** – bilansowych i pozabilansowych – oraz **typowe operacje gospodarcze ewidencjonowane na stronie Wn i Ma**. Jednocześnie **wskazane są konta przeciwstawne.**

E-book z założenia ma służyć bieżącą pomocą służbom księgowym jednostek samorządu terytorialnego w tworzeniu zakładowych planów kont.

1. Wykaz kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego

Wykaz kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowi **załącznik nr 2** do rozporządzenia 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).

Konta bilansowe

- 133 „Rachunek budżetu”
- 134 „Kredyty bankowe”
- 135 „Rachunek środków na niewygasające wydatki”
- 140 „Środki pieniężne w drodze”
- 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”
- 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”
- 224 „Rozrachunki budżetu”
- 225 „Rozliczenie niewygasających wydatków”
- 240 „Pozostałe rozrachunki”
- 250 „Należności finansowe”
- 260 „Zobowiązania finansowe”
- 290 „Odpisy aktualizujące należności”
- 901 „Dochody budżetu”
- 902 „Wydatki budżetu”
- 903 „Niewykonane wydatki”
- 904 „Niewygasające wydatki”
- 909 „Rozliczenia międzyokresowe”
- 960 „Skumulowane wyniki budżetu”
- 961 „Wynik wykonania budżetu”
- 962 „Wynik na pozostałych operacjach”
- 968 „Prywatyzacja”

Konta pozabilansowe

- 991 „Planowane dochody budżetu”
- 992 „Planowane wydatki budżetu”
- 993 „Rozliczenia z innymi budżetami”

Wykaz kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego w obowiązującym rozporządzeniu w sprawie rachunkowości oraz planów kont w stosunku do poprzedniego rozporządzenia (z 5 lipca 2010 r.) nie zmienił się, mimo że w związku z uznaniem urzędów jednostek samorządu terytorialnego, samorządowych zakładów budżetowych oraz innych samorządowych jednostek budżetowych za podmioty niebędące podatnikami podatku od towarów i usług (VAT) **wskazane było rozważenie rozszerzenia wykazu kont budżetu o nowe konta służące do rozliczeń związanych z centralizacją VAT z urzędami skarbowymi oraz z jednostkami i zakładami budżetowymi danej jednostki samorządu terytorialnego**. Obowiązek wspólnego rozliczania VAT wymaga wprowadzenia stosownych zmian w polityce rachunkowości w zakresie planów kont budżetów gmin, powiatów i województw, ponieważ centralizacja rozliczeń VAT w tych jednostkach wymaga

ewidencjonowania rozliczeń budżetu jednostki samorządu terytorialnego z jednostkami organizacyjnymi realizującymi czynności opodatkowane oraz rozliczeń danej jednostki samorządu terytorialnego z urzędem skarbowym. **Rozliczenia z jednostkami organizacyjnymi w tym zakresie nie mogą być prowadzone za pomocą kont 222 i 223**. Konta te służą do rozliczeń z tytułu dochodów i wydatków budżetowych. Z pozostałych kont rozrachunkowych najbardziej do tej roli predysponuje konto 240.

Z kont zamieszczonych w omawianym wykazie do rozliczeń VAT z urzędem skarbowym **można wykorzystać konto 224, po odpowiednim uzupełnieniu opisu tego konta o operacje związane z tymi rozliczeniami**. Mając na uwadze przejrzystość rozliczeń z tytułu VAT warto rozważyć przy określaniu zasad rachunkowości budżetu skorzystanie z możliwości wymienionych w § 20 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. Na tej podstawie można uzupełnić zakładowy plan kont budżetów gmin, powiatów i województw o konta:

- **226 „Rozliczenie z jednostkami organizacyjnymi z tytułu VAT”,**
- **227 „Rozliczenie z urzędem skarbowym z tytułu VAT”.**

2. Komentarz do planu kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego

Plan kont dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego obejmuje konta służące do ewidencji środków pieniężnych budżetu, rozrachunków i rozliczeń, dochodów i wydatków budżetu, rezerw na niewygasające wydatki, rozliczeń międzyokresowych, wyniku budżetu oraz prywatyzacji. Obejmuje także konta pozabilansowe, na których ujmuje się planowane dochody i wydatki budżetu oraz rozliczenia z innymi budżetami.

2.1. Środki pieniężne budżetu jednostki samorządu terytorialnego

Na kontach budżetu jednostki samorządu terytorialnego służących do ewidencji środków pieniężnych ujmuje się:

1) środki pieniężne gromadzone na (konto 133):
   - rachunku podstawowym budżetu,
   - rachunkach lokat,
   - wyodrębnionych rachunkach projektów realizowanych z dofinansowaniem z budżetu środków europejskich,
   - wyodrębnionych rachunkach do obsługi pożyczek z budżetu państwa na wyprzedzające finansowanie wydatków projektów w celu przekazywania transz pożyczek na pokrycie kosztów kwalifikowalnych zadań, dokonywania płatności w celu pokrycia tych kosztów oraz do przekazywania środków na spłatę pożyczki i odsetek (środki własne),
   - wyodrębnionych rachunkach środków własnych służących do gromadzenia środków własnych na pokrycie zobowiązań wynikających z realizowanych zadań, otwartych w Banku Gospodarstwa Krajowego;

2) operacje związane z zaciąganiem kredytów bankowych i pożyczek oraz z emisją obligacji komunalnych na finansowanie deficytu budżetu lub spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań z tytułu kredytów, pożyczek i wyemitowanych obligacji komunalnych (konta 133 i 134);

3) środki pieniężne gromadzone na wyodrębnionym rachunku środków na niewygasające wydatki (konto 135);

4) środki pieniężne w drodze (konto 140).

Podstawowym rachunkiem bankowym budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest **rachunek wymieniony w umowie** zawartej między zarządem jednostki samorządu terytorialnego a bankiem wybranym do prowadzenia bankowej obsługi budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Z tym że wybór banku musi się odbyć na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych.

W odniesieniu do podstawowego rachunku bankowego jednostki samorządu terytorialnego z reguły **używa się nazwy „rachunek budżetu"**. Przykładowo tego sformułowania użyto w ustawie z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w odniesieniu do zasad przekazywania dochodów mających kluczowe znaczenie, takich jak: subwencje, udziały w podatku dochodowym od osób fizycznych, dochody z tytułu podatków i opłat pobierane przez urzędy skarbowe na rzecz jednostek samorządu terytorialnego. W ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) nazwa „**podstawowy rachunek jednostki samorządu terytorialnego**" została użyta w art. 263 ust. 6.

W zawieranych z instytucjami pośredniczącymi umowach o przyznanie pomocy na realizację projektów współfinansowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz innych środków pochodzących ze źródeł zagranicznych jednostka samorządu terytorialnego jako beneficjent może być zobowiązana do prowadzenia oddzielnego systemu rachunkowości albo korzystania z odpowiedniego kodu rachunkowego dla wszystkich transakcji związanych z realizacją operacji.

Umowa rachunku bankowego przeznaczonego do bankowej obsługi budżetu może zawierać regulacje dotyczące dokonywania lokat ze środków budżetu w banku prowadzącym obsługę, np. w formie lokat:
- typu overnight,
- weekendowych,
- terminowych.

Artykuł 264 ust. 1 uofp mówi, że:

§ *Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może upoważnić zarząd jednostki samorządu terytorialnego do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach lub w formie depozytu u Ministra Finansów.*

Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 263 uofp, może **ustalić, w drodze uchwały, wykaz wydatków, których niezrealizowane kwoty nie wygasają z upływem roku budżetowego**. Może przy tym określić ostateczny termin dokonania każdego wydatku ujętego w tym wykazie w następnym roku budżetowym. Termin ten nie może być jednak dłuższy niż do 30 czerwca roku następnego. Wykaz może obejmować wyłącznie wydatki związane z realizacją już udzielonych zamówień publicznych lub wydatki, które zostaną poniesione w związku z realizacją umów zawar-