

PRB PORADNIK RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ

nr **9**/2016

plus



INFORRB Platforma Rachunkowości Budżetowej
i Prawa Pracy

www.inforrb.pl

NAJWAŻNIEJSZE TEMATY SFERY BUDŻETOWEJ

IZABELA MOTOWILCZUK

Przygotowanie jednostki do kontroli finansowej

Część V – Środki trwałe – gospodarowanie i ewidencja

Znajdź nas na facebooku

www.facebook.com/PRBinfor



PREZENT dla Czytelników

KLASYFIKACJA BUDŻETOWA

WYSZUKIWARKA • PRZEPISY • KOMENTARZE

UWZGLĘDNIA ZMIANY

z 25 lipca 2016 r.

NOWOŚĆ

SERWIS

Nieograniczony i łatwy dostęp do najbardziej aktualnego serwisu, dotyczącego klasyfikacji budżetowej

www.klasyfikacja.infor.pl

WYSZUKIWARKA

według podziałek i według haseł

KLASYFIKACJA BUDŻETOWA
WYSZUKIWARKA • PRZEPISY • KOMENTARZE EKSPERTÓW

WYSZUKAJ HASŁO WYSZUKAJ DANE / FUNKCJE / PRZEGLĄD WYSZUKAJ ALFABETYCZNIE ROZPORZĄDZENIE MF

439

439 Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii

Paragraf ten obejmuje wydatki na usługi świadczone na rzecz jednostki przez przedsiębiorcę, o którym mowa w art. 4 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, z wyłączeniem ekspertyz, analiz, opinii i innych materiałów sporządzanych i opłacanych w ramach realizowanych przez jednostkę remontów i inwestycji.

KOMENTARZ

Od 1 stycznia 2016 r. obowiązuje nowa treść objaśnień do tego paragrafu – doprecyzowano, że w paragrafie tym nie należy ujmować zakupu usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii zarówno w zakresie realizowanych przez jednostkę inwestycji, jak i remontów. Zmiana ta po raz pierwszy ma zastosowanie do opracowania projektu ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych na rok 2016. W paragrafie tym ujmują się m.in. wydatki na zakup usług obejmujących ekspertyzy, analizy i opinie wykonywane przez osoby prawne, inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą (np. badanie czynników szkodowych na stanowisku pracy). Można zatem przyjąć, że warunkiem koniecznym do zastosowania tego paragrafu jest to, aby ww. usługi wykonywane przez przedsiębiorcę, czyli zawsze należy uwzględnić status wykonawcy. Ekspertyzy, opinie i inne materiały wykonane w ramach zadania inwestycyjnego czy remontowego powinny być ujmowane w dalszej rozdzielnie dla klasyfikowania całości realizowanej inwestycji czy remontu w paragrafie inwestycyjnym (np. paragraf 605) czy remontowym (paragraf 427), z odpowiednią czwartą cyfrą dodaną do paragrafu.

PISMO MF

Wydatki związane z zakupem usług obejmujących ekspertyzy, analizy i opinie wykonywane przez osoby prawne, inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą należy ujmować w paragrafie 439 „Zakup usług obejmujących wykonanie ekspertyz, analiz i opinii”, z odpowiednią

WSKAZÓWKI EKSPERTA

dotyczące zastosowania podziałki w praktyce

**SUPERCENA
DLA PRENUMERATORÓW**

159 zł
zamiast 199 zł

(abonament na 12 m-cy)

**AKTUALNE
PISMA**

urzędowe (MF, MEN, RIO)
z przypisami redakcji

Zamów teraz dostęp w niższej cenie!

Informacje i zamówienia:
tel. 22 212 07 30, 801 626 666; e-mail: bok@infor.pl

SPIS TREŚCI

UWAGA!
Na stronie 95
rozwiązanie konkursu
dla księgowych

Informator księgowego

Miesięczny przegląd nowości	3
Najnowsze zmiany w klasyfikacji budżetowej	3
Zmiana w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych	6
Ułatwienie dochodzenia wierzytelności – projekt ustawy	7
Zmiana w kompetencjach regionalnych izb obrachunkowych – projekt ustawy.....	7
Nowa wysokość czynszów dzierżawnych w umowach dzierżawy nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa	8
Założenia do reformy systemu budżetowego	8
Z terminarza księgowego wrzesień 2016	10
Informacja o przebiegu wykonania ustawy budżetowej za I półrocze 2016 r.	10
Projekt ustawy budżetowej na 2017 r.	10
Ujęcie odsetek na koniec III kwartału 2016 r.	10
Obowiązek dokonania odpisu na ZFŚS	10
Podział rezerw celowych	11
Górne granice stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2017 r.	11
Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów	11
Jak klasyfikować zwrot wydatków związanych z dojazdem pracownika na zajęcia realizowane w ramach studiów podyplomowych – par. 430 czy 441?	11
Jak to zrobić? – ewidencja darowizn środków obrotowych od osób fizycznych	12
Z forów internetowych dla księgowych	14
Czy osoba zatrudniona na umowę zlecenia może być upoważniona do wykonywania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej?	14
Czy główna księgowa może nakazać pracownikowi księgowości podpisywanie sprawozdań budżetowych w jej zastępstwie?	14
Czy należność z faktury sprzedaży wystawionej w lipcu za czerwiec trzeba wykazać w sprawozdaniu Rb-N?	15
Czy pracownik może żądać zwrotu kosztów przewożenia dokumentów pomiędzy jednostkami w tej samej miejscowości?	15
Czy głównemu księgowemu można powierzyć obowiązki w zakresie zatwierdzania dokumentów księgowych do wypłaty?	16
Nieprawidłowości z protokołów pokontrolnych	16
Nieprawidłowe dokonanie zmian w planie wydatków jednostki budżetowej	16
Nieujmowanie w księgach rachunkowych jednostki budżetowej odsetek od zobowiązań	17
Nieprawidłowe przeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych	17
Nieprawidłowe ustalenie zakładowego planu kont instytucji kultury	18

Przygotowanie jednostki do kontroli finansowej

Čzęć V – Środki trwałe – gospodarowanie i ewidencja 19

1. Nieprawidłowości w zakresie wyposażania jednostek organizacyjnych w środki trwałe	21
1.1. Nieprawidłowe udostępnianie nieruchomości na cele statutowe jednostek	21
1.2. Nieprawidłowe wyposażanie jednostki w inne środki trwałe niezbędne do prowadzenia działalności	29
2. Nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania i rozliczania nakładów inwestycyjnych	31
2.1. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów budowy środków trwałych	31
2.2. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów remontów i modernizacji środków trwałych	35
2.3. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów inwestycji w obce środki trwałe	37
2.4. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów zakupu gotowych środków trwałych	38
3. Nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania środków trwałych	43
3.1. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych środków trwałych	43
3.1.1. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 0 – „Grunty”	44
3.1.2. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”	48
3.1.3. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”	51
3.1.4. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 4 – „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania”	53
3.2. Nieprawidłowe znakowanie obiektów inwentarzowych środków trwałych	59
3.3. Nieprawidłowe prowadzenie ewidencji księgowej środków trwałych	61
3.3.1. Nieprawidłowe dokumentowanie przychodów i rozchodów środków trwałych, zmiany miejsca użytkowania oraz ich umorzenia	62
3.3.2. Nieprawidłowe prowadzenie ewidencji bilansowej środków trwałych	70
3.3.3. Nieprawidłowe prowadzenie ewidencji pozabilansowej środków trwałych	83
4. Nieprawidłowości w zakresie amortyzacji (umarzania) środków trwałych dla celów bilansowych	84
4.1. Nieprawidłowa amortyzacja (umarzanie) środków trwałych	85
4.2. Nieprawidłowa ewidencja amortyzacji (umorzenia) środków trwałych	88
5. Nieprawidłowości przy przeprowadzaniu, rozliczaniu i dokumentowaniu inwentaryzacji środków trwałych	89



Miesięczny przegląd nowości

Najnowsze zmiany w klasyfikacji budżetowej

Zakres zmian: W dniu 27 lipca 2016 r. zostało opublikowane rozporządzenie Ministra Finansów z 25 lipca 2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1121). Wprowadzone w nim zmiany wynikają z potrzeby dostosowania podziałek klasyfikacji budżetowej i zasad ich stosowania do zmienionych nazw organów administracji rządowej (Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji w miejsce Ministerstwa Spraw Wewnętrznych) oraz do zmienionych przepisów, stanowiących podstawę do likwidacji niektórych podmiotów sektora publicznego. Nowelizacja obejmuje w załączniku nr 2 do rozporządzenia:

1) zmianę nazwy rozdziałów:

- **01032** „Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa” na 01032 „Państwowa Inspekcja Ochrony Roślin i Nasiennictwa”,
- **72001** „Zakłady techniki obliczeniowej” na 72001 „Działalność Centrum Informatyki Statystycznej”;

2) uchylenie rozdziałów:

- **75071** „Centrum Rozwoju Zasobów Ludzkich”,
- **75105** „Rzecznik Interesu Publicznego”,
- **90021** „Fundusz Rozwoju Inwestycji Komunalnych”,
- **92124** „Zarząd Rewaloryzacji Zespołów Zabytkowych Miasta Krakowa”;

3) **uchylenie rozdziału 92122** „Rada Ochrony Pamięci Walk i Męczeństwa” w związku z likwidacją tej instytucji i przekazaniu jej zadań ministrowi właściwemu do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego oraz

Instytutowi Pamięci Narodowej, którzy będą finansować te zadania w ramach środków klasyfikowanych w **nowym rozdziale 92127** „Działalność dotycząca miejsc pamięci narodowej oraz ochrony pamięci walk i męczeństwa”;

4) **połączenie rozdziałów: 75823** „Partie polityczne” i **75824** „Komitety wyborcze (wyborców)” w jeden rozdział o nazwie **75823** „Partie polityczne i komitety wyborcze (wyborców)”, co jest związane z wprowadzeniem jednomandatowych okręgów wyborczych.

Druga grupa zmian wynika z konieczności użycia informacji na temat określonych wydatków, które dotąd nie były we właściwy sposób prezentowane w sprawozdawczości budżetowej. Zmiany te obejmują:

1) utworzenie nowego paragrafu wydatków 431

„Realizacja zleconych programów poręczeniowo-gwarancyjnych”, przeznaczonego do grupowania wydatków z tytułu udzielanych przez BGK gwarancji *de minimis* w ramach rządowego programu „Wspieranie przedsiębiorczości z wykorzystaniem poręczeń i gwarancji BGK”;

2) wyodrębnienie z rozdziału 85295

„Pozostała działalność” wydatków związanych z realizacją zadań dotyczących pomocy w zakresie dożywiania, w tym m.in. na program wieloletni „Pomoc państwa w zakresie dożywiania” i grupowaniu ich w **nowym rozdziale 85230** „Pomoc w zakresie dożywiania”;

3) utworzenie nowego działu 855 – „Rodzina”,

gdzie należy ewidencjonować środki związane ze wsparciem grupy społecznej, którą jest rodzina. Nowy dział w większości zawiera rozdziały klasyfikacji budżetowej, które do tej pory były ujmowane w działach: 852 – „Po-

moc społeczna” i 853 – „Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej”. Dział 855 – „Rodzina” obejmuje rozdziały:

- **85501** „Świadczenie wychowawcze” – w rozdziale tym ujmuje się dochody i wydatki związane z realizacją ustawy z 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci, w szczególności środki na: świadczenie wychowawcze, koszty obsługi, rejestr centralny. W rozdziale tym nie ujmuje się dochodów i wydatków związanych z realizacją dodatku wychowawczego i dodatku do zryczałtowanej kwoty, o których mowa w ustawie z 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, które należy ujmować odpowiednio w rozdziałach: 85508 „Rodziny zastępcze” i 85510 „Działalność placówek opiekuńczo-wychowawczych,
- **85502** „Świadczenia rodzinne, świadczenie z funduszu alimentacyjnego oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego” – w rozdziale tym ujmuje się wydatki na: realizację świadczeń rodzinnych na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych, realizację zasiłku dla opiekuna na podstawie przepisów o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów, opłacanie składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego za osoby otrzymujące świadczenie pielęgnacyjne, specjalny zasiłek opiekuńczy oraz zasiłek dla opiekuna na podstawie przepisów o systemie ubezpieczeń społecznych. W rozdziale tym ujmuje się również wydatki na realizację świadczenia z funduszu alimentacyjnego na podstawie przepisów o pomocy osobom uprawnionym do alimentów. Rozdział ten obejmuje również rozliczenia z tytułu za-

liczki alimentacyjnej dokonywane po dniu 30 września 2008 r.,

- **85503** „Karta Dużej Rodziny” – w rozdziale tym nie ujmuje się wydatków na finansowanie wynikających z ustawy z 5 grudnia 2014 r. o Karcie Dużej Rodziny ulgowych przejazdów środkami publicznego transportu zbiorowego,
- **85504** „Wspieranie rodziny” – w rozdziale tym ujmuje się wydatki na wspieranie rodziny, zgodnie z ustawą z 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, m.in. na asystentów rodziny i rodziny wspierające oraz placówki wsparcia dziennego,
- **85505** „Tworzenie i funkcjonowanie żłobków”,
- **85506** – „Tworzenie i funkcjonowanie klubów dziecięcych”,
- **85507** „Dzienni opiekunowie”,
- **85508** „Rodziny zastępcze” – w rozdziale tym ujmuje się także wydatki na rodzinne domy dziecka, na koordynatora rodzinnej pieczy zastępczej oraz na rodziny pomocowe, zgodnie z ustawą z 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, a także dochody i wydatki związane z realizacją dodatku wychowawczego,
- **85509** „Działalność ośrodków adopcyjnych” – w rozdziale tym ujmuje się wydatki związane z prowadzeniem ośrodków adopcyjnych oraz interwencyjnych ośrodków preadopcyjnych, o których mowa w ustawie z 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej,
- **85510** „Działalność placówek opiekuńczo-wychowawczych” – w rozdziale tym poza wydatkami związanymi z działalnością placówek opiekuńczo-wychowawczych ujmuje się wydatki na usamodzielnienie osób opuszczających placówki opiekuńczo-wy-

chowawcze, placówki opiekuńczo-terapeutyczne, schroniska dla nieletnich, zakłady poprawcze i ośrodki szkolno-wychowawcze oraz na kontynuowanie nauki przez te osoby, a także dochody i wydatki związane z realizacją dodatku do zryczałowanej kwoty,

- **85511** „Składki na ubezpieczenia społeczne, w tym za osoby przebywające na urlopach wychowawczych, za osoby pobierające zasiłek macierzyński oraz za osoby zatrudnione jako nianie” – rozdział ten występuje wyłącznie w części „73. Zakład Ubezpieczeń Społecznych” i obejmuje składki na ubezpieczenia społeczne finansowane z budżetu państwa za osoby przebywające na urlopach wychowawczych, za osoby pobierające zasiłek macierzyński, za osoby zatrudnione jako nianie oraz za osoby sprawujące osobistą opiekę nad dzieckiem,
- **85512** „Fundusz Alimentacyjny w likwidacji”,
- **85578** „Usuwanie skutków klęsk żywiołowych”,
- **85595** „Pozostała działalność”.

W związku z tym **uchylone zostały rozdziały** wraz z objaśnieniami:

- **75309** „Składki na ubezpieczenia społeczne”,
- **85201** „Placówki opiekuńczo-wychowawcze”,
- **85204** „Rodziny zastępcze”,
- **85206** „Wspieranie rodziny”,
- **85211** „Świadczenie wychowawcze”,
- **85212** „Świadczenia rodzinne, świadczenie z funduszu alimentacyjnego oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego”,
- **85226** „Ośrodki adopcyjne”,
- **85234** „Fundusz Alimentacyjny w likwidacji”,
- **85305** „Żłobki”,

- **85306** „Kluby dziecięce”,
- **85307** „Dzienni opiekunowie”.

Ponadto **uległy zmianie i zostały dodane nowe rozdziały:**

1) w dziale 852 – „Pomoc społeczna”:

- **rozdział 85214 otrzymał nowe brzmienie** „Zasiłki okresowe, celowe i pomoc w naturze oraz składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe” i obejmuje zasiłki, z wyłączeniem zasiłków stałych, i pomoc w naturze oraz wydatki na opłacanie składek za ubezpieczenia emerytalne i rentowe z ubezpieczenia społecznego za osoby, które rezygnują z zatrudnienia w związku z koniecznością sprawowania bezpośredniej, osobistej opieki nad długotrwale lub ciężko chorym członkiem rodziny (w rozdziale tym nie uwzględnia się wydatków na zadania wynikające z programu „Pomoc państwa w zakresie żywienia”, w tym m.in. na zasiłki celowe przeznaczone na zakup posiłku lub produktów żywnościowych),
- dodano **nowy rozdział 85230** „Pomoc w zakresie żywienia”;

2) w dziale 854 – „Edukacyjna opieka wychowawcza”:

- **rozdział 85415 otrzymał nowe brzmienie** „Pomoc materialna dla uczniów o charakterze socjalnym” i obejmuje m.in. stypendia oraz zasiłki związane z trudną sytuacją materialną w rodzinie,
- dodano **nowy rozdział 85416** „Pomoc materialna dla uczniów o charakterze motywacyjnym” przeznaczony do ujmowania stypendiów o charakterze motywacyjnym, m.in. za osiągnięcia w nauce i sporcie.

Co zmiany przepisów oznaczają dla jednostek:

Większość przepisów rozporządzenia (poza wprowadzeniem nowego rozdziału 92127 i nowego paragrafu 431, które weszły do stosowa-

nia z dniem 28 lipca 2016 r.) ma wejść w życie dopiero od 1 stycznia 2017 r. Ponieważ jednak przepisy te mają zastosowanie do opracowania projektu ustawy budżetowej oraz projektów uchwał budżetowych JST na 2017 r., wskazane jest zapoznanie ze zmianami służb finansowych jak najszybciej, a w JST – najpóźniej na początku IV kwartału bieżącego roku.

Zmiana w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Zakres zmian: Z dniem 28 lipca 2016 r. weszły w życie zmiany do ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych, dostosowujące jej postanowienia do znowelizowanej ustawy – Prawo zamówień publicznych, w zakresie wprowadzenia tzw. umów ramowych. Nowelizacja obejmuje:

- **poszerzenie kręgu podmiotowego stosowania ustawy** – odpowiedzialność za naruszenia określone w art. 17 ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (dotyczące nieprawidłowego prowadzenia postępowania o udzielenie zamówień publicznych i nieprawidłowego zawierania umów o zamówienia publiczne) – będzie mogła ponieść osoba zobowiązana lub upoważniona do działania w imieniu podmiotu publicznego lub prywatnego, oferującego pomocnicze działania zakupowe na rynku, któremu kierownik zamawiającego powierzył przygotowanie lub przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego – pod warunkiem że zamawiający jest jednostką sektora finansów publicznych lub udzielane zamówienie publiczne jest finansowane ze środków publicznych,
- **poszerzenie katalogu naruszeń dyscypliny finansów publicznych wymienionych w art. 17 oraz 18c ww. ustawy** (dotyczą nieprawidłowego prowadzenia postępowania

o udzielenie zamówień publicznych, nieprawidłowego zawierania umów o zamówienia publiczne oraz zaniedbania obowiązków w zakresie kontroli zarządczej przy udzieleniu zamówień publicznych) – o naruszenia przepisów w zakresie zawierania umów ramowych o zamówienia publiczne.

Ponadto **katalog naruszeń** wymienionych w art. 17 ustawy o naruszeniach dyscypliny finansów publicznych **został powiększony** także o naruszenia polegające na:

- nieprzekazaniu do publikacji w Dzienniku Urzędowym UE lub niezamieszczeniu w Biuletynie Zamówień Publicznych ogłoszenia o zamówieniu, ogłoszenia o ustanowieniu systemu kwalifikowania wykonawców, ogłoszenia o sprostowaniu, zmianach lub dodatkowych informacjach odnośnie do takich ogłoszeń lub ogłoszenia o udzieleniu zamówienia,
- niezamieszczeniu specyfikacji istotnych warunków zamówienia na stronie internetowej,
- łączeniu zamówień albo dzieleniu zamówienia na odrębne zamówienia publiczne w celu uniknięcia stosowania przepisów o zamówieniach publicznych,
- niezłożeniu przez kierownika zamawiającego, członka komisji przetargowej oraz inne osoby wykonujące czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego po stronie zamawiającego lub mogące mieć wpływ na wynik tego postępowania oświadczenia o braku lub istnieniu okoliczności powodujących wyłączenie z tego postępowania.

Co zmiany przepisów oznaczają dla jednostek: Zmiany wprowadzone do ustawy o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych są pochodną zmian ustawy – Prawo zamówień publicznych. Nowelizacja tej pierwszej ustawy wymaga wprowadzenia w jednostkach nowych procedur kontroli zarządczej odnośnie do udzielania zamó-

wień publicznych i zawierania umów ramowych. Przy ustalaniu tych procedur należy szczególnie zwrócić uwagę na to, aby właściwie chroniły osoby występujące w imieniu zamawiającego przed popełnieniem naruszeń dyscypliny finansów publicznych.

Ułatwienie dochodzenia wierzytelności – projekt ustawy

Zakres zmian: Ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności wprowadza rozwiązania, które mają **zwiększyć: wiarygodność** danych gromadzonych przez biura informacji gospodarczych w celu oceny zdolności płatniczej kontrahentów lub kondycji finansowej dłużników oraz **skuteczność** samodzielnego dochodzenia zapłaty należności przez wierzycieli, a także postępowań i egzekucji sądowej należności. Rozwiązania obejmują zarówno kontrahentów z sektora prywatnego, jak i publicznego. W przypadku jednostek sektora publicznego **najistotniejsze zmiany mają dotyczyć:**

- obowiązku przyjęcia przez biura informacji gospodarczej danych przekazanych ze zbiorów tworzonych przez organy administracji rządowej i samorządowej o zadłużeniu podmiotów gospodarczych z tytułu należności publicznoprawnych,
- możliwości zawierania przez jednostki sektora finansów publicznych ugód w sprawach o sporne należności cywilnoprawne w przypadku dokonania przez nie oceny, że skutki tych ugód będą korzystniejsze niż prawdopodobny wynik postępowania sądowego lub arbitrażowego (ocena skutków danej ugody będzie następować przy uwzględnieniu okoliczności sprawy, w szczególności zasadności spornych żądań, możliwości ich zaspokojenia i przewidywanych kosztów postępowania sądowego),

- podwyższenia górnego progu wartości sporu dla spraw rozstrzyganych w sądowym postępowaniu uproszczonym – z 10 000 zł do 20 000 zł,
- możliwości uzyskiwania notarialnego nakazu zapłaty należności cywilnoprawnych (co ma z założenia przyspieszyć postępowanie egzekucyjne).

Wejście w życie proponowanych zmian ma być rozłożone w czasie – przepisy dotyczące ugód, notarialnego nakazu zapłaty oraz podwyższenia progu wartości w postępowaniu uproszczonym mają wejść w życie od 1 czerwca 2017 r., natomiast od 1 czerwca 2018 r. mają zacząć obowiązywać nowe przepisy o biurach informacji gospodarczych.

Zmiana w kompetencjach regionalnych izb obrachunkowych – projekt ustawy

Zakres zmian: Nowelizacja ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych ma na celu wzmocnienie funkcji kontrolnej i pomocniczej regionalnych izb obrachunkowych w stosunku do JST, zwłaszcza w kontekście skuteczniejszego przeciwdziałania nadmiernemu zadłużaniu się JST. Zmiany mają polegać m.in. na:

- 1) objęciu działalnością kontrolną izb osób prawnych spoza sektora finansów publicznych (głównie spółek prawa handlowego), na które mają bezpośredni lub pośredni wpływ JST, poprzez:
 - finansowanie ich w ponad 50%,
 - posiadanie ponad połowy udziałów lub akcji,
 - posiadanie ponad połowy głosów wynikających z udziałów lub akcji,
 - sprawowanie nadzoru nad organem zarządzającym,
 - posiadanie prawa do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego;

- 2) poszerzeniu kryteriów kontroli o kryteria rzetelności i gospodarności (w odniesieniu do kredytów, pożyczek lub innych umów nienazwanych, związanych z finansowaniem usług, dostaw i robót budowlanych o terminie zapłaty dłuższym niż rok);
- 3) sprecyzowaniu obowiązków kierownika jednostki kontrolowanej, mających na celu sprawne przeprowadzenie kontroli;
- 4) zobowiązaniu regionalnych izb obrachunkowych do powiadamiania organów ścigania o uzasadnionych podejrzeniach popełnienia przestępstw lub wykroczeń powziętych w związku z działalnością nadzorczą lub kontrolną;
- 5) poddaniu kontroli izb sprawozdań miesięcznych z wykonania budżetów JST;
- 6) poszerzeniu kompetencji nadzorczych izb o sprawy związane z: udzielaniem poręczeń oraz przyznawaniem ulg w spłacie należności stanowiących dochody JST, oraz z opiniowaniem uchwał rad powiatów i sejmików województw o nieudzieleniu absolutorium zarządom powiatów i województw samorządowych;
- 7) poszerzeniu sankcji karnych, które dotąd mogły być nakładane wyłącznie za niezgodne z prawdą informowanie o wykonaniu wniosków pokontrolnych o okoliczność nieinformowania w ogóle o ich wykonaniu.

Przewiduje się, że zmiany do ustawy wejdą w życie po upływie trzech miesięcy od daty jej ogłoszenia.

Nowa wysokość czynszów dzierżawnych w umowach dzierżawy nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa

Zakres zmian: Zakończyły się prace nad nowym rozporządzeniem Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi w sprawie sposobu ustalania wysokości czynszu dzierżawnego w umowach dzierżawy nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skar-

bu Państwa (Dz.U. z 2016 r. poz. 1186). Zostały wprowadzone nowe, wyższe od dotychczasowych, stawki czynszów dzierżawnych, uwzględniające rodzaje i klasy użytków rolnych i zielonych, miejsce ich położenia, wartość księgową położonych na nich budynków i budowli oraz charakter możliwej do prowadzenia działalności gospodarczej. Nowe stawki wchodzą w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia rozporządzenia (20 sierpnia 2016 r.) i mają być wprowadzane sukcesywnie do umów dzierżawy.

Oprac. Izabela Motowilczuk

Założenia do reformy systemu budżetowego



premier.gov.pl

Rada Ministrów przyjęła założenia do reformy systemu budżetowego, przedłożone przez Ministra Finansów.

Prowadzenie przez rząd polityki odpowiadającej na wyzwania przyszłości i ukierunkowanej na rozwiązywanie problemów wymaga utrzymania stabilnych finansów publicznych oraz nowoczesnego planowania budżetowego, które wspierałoby realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych w perspektywie wieloletniej.

Polska nie ma skutecznych narzędzi prowadzenia polityki budżetowej, wykraczającej poza horyzont jednego roku oraz zapewniających efektywną i racjonalną alokację środków publicznych w kolejnych latach budżetowych. Powoduje to trudności z planowaniem realizacji wielu zadań państwa (zwłaszcza w perspektywie długookresowej), których przewyciężenie wymaga zmian w systemie zarządzania finansami publicznymi.

Według Ministra Finansów, zapewnienie długookresowej stabilności finansów publicznych, bardziej racjonalnego wydatkowania środków publicznych i efektywniejszego zarządzania finansami publicznymi – wymaga zreformowania systemu budżetowego.

Reforma systemu budżetowego powinna obejmować:

- **wprowadzenie średniookresowych ram budżetowych**

Mechanizmy zarządzania wydatkami publicznymi powinny obejmować planowanie wieloletnie w formie średniookresowych ram budżetowych, które będą stanowić (w poszczególnych latach) podstawę do przygotowania projektu ustawy budżetowej. Średniookresowe ramy budżetowe będą podstawowym instrumentem koordynacji – w obszarze wydatków publicznych – w odniesieniu do zadań kontynuowanych i nowych;

- **integrację procesów planowania wieloletniego i rocznego – zmiana przebiegu procesu budżetowego**

Integracja procesów planowania wymaga różniczenia polityki fiskalnej i polityki budżetowej. Rolę podstawowego instrumentu polityki budżetowej powinny odgrywać wieloletnie założenia polityki budżetowej. Dokument ten – przyjmowany przez rząd łącznie z Programem konwergencji (w ramach zreformowanego Wieloletniego Planu Finansowego Państwa) – powinien określać kluczowe założenia polityki budżetowej w perspektywie średniookresowej, w tym wstępne limity wydatków na poszczególne obszary działalności państwa oraz nowe kategorie wydatków, które zostałyby sprecyzowane na kolejnych etapach planowania budżetowego. Oznacza to, że w procesie planowania budżetowego konieczne będzie rozróżnienie wydatków kontynuowanych (wynikających z realizacji polityk i programów rządowych) i nowych wydatków (przeznaczonych na nowe polityki i programy). Pozwoli to na bardziej spójne i racjonalne zarządzanie stroną wydatkową budżetu państwa;

- **redefinicję roli rządu, Ministra Finansów i pozostałych ministrów w procesie ustalania budżetu**

Rada Ministrów powinna decydować o priorytetach wydatkowych państwa oraz o podziale środków i limitach wydatkowych – na możliwie wczesnym etapie procesu budżetowego, czyli w momencie przyjmowania wieloletnich założeń polityki budżetowej. Rola Ministra Finansów polegać ma przede wszystkim na prowadzeniu negocjacji budżetowych w sposób zapewniający stabilność finansów publicznych i pełną kontrolę wydatków oraz realizację priorytetów rządu. Natomiast pozostali ministrowie powinni zyskać większą elastyczność w wydatkowaniu przyznanym im środków, co wzmocni ich odpowiedzialność za efektywną realizację priorytetów rządu;

- **zniesienie podwójnego sposobu klasyfikowania wydatków (w układzie zadaniowym i tradycyjnym) oraz wprowadzenie jednolitej klasyfikacji o charakterze zadaniowym (programowym) i nowego podziału budżetu państwa**

Efektywne zarządzanie wydatkami wymaga zniesienia podziału na budżetowanie tradycyjne i zadaniowe. Powinna je zastąpić klasyfikacja zadaniowa (funkcjonalno-programowa), która sprzyja efektywnemu planowaniu i racjonalizacji wydatków. Klasyfikacja ta powinna być powiązana z nowym podziałem budżetu państwa;

- **uporządkowanie systemów zbierania danych – sprawozdawczości budżetowej i sprawozdawczości finansowej**

Sprawozdawczość budżetowa powinna koncentrować się na informacji o planowanych i wykonanych wydatkach budżetowych oraz ich efektach. Z kolei zwiększenie przejrzystości i rzetelności informacji o stanie finansów publicznych wymaga oparcia planowania, wykonania i sprawozdawczości budżetowej na informacji pochodzącej bezpośrednio z systemu rachunkowości publicznej;

- instytucjonalizację i włączenie do procesu budżetowego przeglądów wydatków ze środków publicznych oraz innych instrumentów zwiększających efektywność wydatkowania tych środków

Przeglądy wydatków budżetowych – jako niezbędne wsparcie dla efektywnej alokacji wydatków publicznych w perspektywie wielolet-

niej – muszą być stałym elementem procesu budżetowego.

W założeniach przedstawiono jedynie koncepcję nowego systemu budżetowego. Na ich podstawie Minister Finansów przygotowuje szczegółowe rozwiązania legislacyjne oraz przedstawi harmonogram ich wdrażania.

Źródło: www.premier.gov.pl



Z terminarza księgowego

wrzesień 2016

Informacja o przebiegu wykonania ustawy budżetowej za I półrocze 2016 r.

Wykonanie ustawy budżetowej podlega kontroli Sejmu. Do **10 września 2016 r.** Minister Finansów przedstawia sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu i Najwyższej Izbie Kontroli informację o przebiegu wykonania ustawy budżetowej za I półrocze 2016 r. (art. 183 uofp).

Projekt ustawy budżetowej na 2017 r.

Do **30 września 2016 r.** Rada Ministrów uchwała projekt ustawy budżetowej na 2017 r. i wraz z uzasadnieniem przedkłada go Sejmowi (art. 141 uofp). W projekcie tym należy uwzględnić zmiany w podziałkach klasyfikacji budżetowej wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z 25 lipca 2016 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, m.in. nowy dział 855 – „Rodzina” (szczegóły na str. 3).

Ujęcie odsetek na koniec III kwartału 2016 r.

Odsetki od należności i zobowiązań, w tym również tych, do których stosuje się przepisy do-

tyczące zobowiązań podatkowych, ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału (**III kw. – 30 września 2016 r.**) w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału (§ 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont). Ujęcie odsetek w księgach rachunkowych – patrz: *PRB 6/2016 na str. 5.*

Obowiązek dokonania odpisu na ZFŚS

30 września 2016 r. upływa termin przekazania na rachunek bankowy zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pozostałej kwoty z równowartości dokonanych odpisów i zwiększeń na 2016 r. Co najmniej 75% powinno być przekazane do 31 maja (art. 6 ustawy o ZFŚS). Odpis podstawowy w 2016 r. na jednego pracownika wynosi 1093,93 zł, a dla nauczycieli – 2879,91 zł.

Ustawodawca w celu wzmocnienia odpowiedzialności pracodawcy ustanowił kary za niewykonywanie lub nieprawidłowe wykonywanie przepisów dotyczących działalności socjalnej. Przewidzianą karą za działania niezgodne z zapisami ustawy o ZFŚS jest **kara grzywny** nakładana na podstawie przepisów Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia.

Wykroczenia zagrożone karą grzywny

1. Nieutworzenie funduszu, w sytuacji gdy pracodawca jest do tego zobowiązany.
2. Niewypłacenie lub nieterminowa wypłata świadczenia urlopowego, a także bezpodstawne jego zaniżenie.
3. Nieprzekazanie środków na ZFŚS, ich opóźnione przekazania lub zaniżenie odpisów.
4. Niewydanie regulaminu funduszu albo wprowadzenie do treści regulaminu postanowień sprzecznych z ustawą o ZFŚS.
5. Nieuzgodnienie z zakładową organizacją związkową lub przedstawicielem załogi regulaminu funduszu.
6. Przyznawanie ulgowych świadczeń i usług z ZFŚS nieprzewidzianych w ustawie lub bez uwzględniania kryterium socjalnego.

Źródło: RIO Opole

Podział rezerw celowych

Do 30 września 2016 r. właściwi ministrowie lub inni dysponenti części budżetowych występują do Ministra Finansów o podział rezerw celowych, w wyniku którego następuje zwiększenie wydatków części budżetowych państwa, których dysponentami są wojewodowie (art. 154 ust. 2 uofp).

Górne granice stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2017 r.

W obwieszczeniu Ministra Finansów z 28 lipca 2016 r. ogłoszone zostały górne granice stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2017 r. (M.P. z 2016 r. poz. 779).

Oprac. Małgorzata Majewska

▶ Ważne dla księgowych terminy w **TERMINARZU** na Platformie Rachunkowości Budżetowej i Prawa Pracy – www.inforrb.pl

INFOR | RB PLATFORMA RACHUNKOWOŚCI BUDŻETOWEJ I PRAWA PRACY



Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów

Jak klasyfikować zwrot wydatków związanych z dojazdem pracownika na zajęcia realizowane w ramach studiów podyplomowych – par. 430 czy 441?

Pytanie redakcji PRB: *Od 1 stycznia 2016 r. obowiązuje nowa treść objaśnień do paragrafów: 470 „Szkolenia pracowników niebędących członkami korpusu służby cywilnej” i 455 „Szkolenia członków korpusu służby cywilnej” – doprecyzowano, że w paragrafach tych należy wykazywać całkowity koszt związany ze szkoleniem pracownika, łącznie z przejazdami na szkolenia. Odpowiednio zmiany obowiązują w zakresie paragrafu 441 „Podróże służbowe krajowe”/442 „Podróże służbowe zagraniczne”.*

A jak prawidłowo należy klasyfikować wydatki, w sytuacji gdy pracodawca dofinansowuje pracownikowi – oprócz czesnego – zwrot kosztów dojazdu pracownika na zajęcia w ramach studiów podyplomowych (w przypadku nauczycieli w ramach środków na doskonalenie zawodowe nauczycieli) – czy wydatek na dojazdy należy ujmować w paragrafie 430 „Zakup usług pozostałych” tak jak opłatę za czesne, czy jednak w paragrafie 441 „Podróże służbowe krajowe”?

Odpowiedź MF: Klasyfikacja budżetowa określona rozporządzeniem Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych jest narzędziem mającym za zadanie umożliwić dysponentom środków budżetowych zaewidencjonowanie określonych zdarzeń (np. społecznych, gospodarczych, administracyjnych), rozstrzygniętych co do zasady przepisami prawa materialnego. Zatem podstawą zaklasyfikowania wydatku do odpowiedniego paragrafu klasyfikacji budżetowej będzie ustalenie rodzaju tego wydatku oraz jego podstawy prawnej.

Zgodnie z załącznikiem nr 4 do ww. rozporządzenia, paragraf 430 „Zakup usług pozostałych” obejmuje m.in. opłaty za studia organizowane przez szkoły wyższe w zakresie doskonalenia kadr.

Mając na uwadze powyższe oraz dążąc do zagregowania w jednej podziałce klasyfikacyjnej

wszystkich kosztów związanych z podnoszeniem kwalifikacji zawodowych w ramach studiów podyplomowych, zdaniem **Ministerstwa Finansów**, wydatki ponoszone na przejazdy związane z uczestnictwem w studiach podyplomowych pracowników należy klasyfikować w paragrafie 430 „Zakup usług pozostałych” (z odpowiednią czwartą cyfrą).

Niezależnie od powyższego należy zauważyć, że ostateczną decyzję o sposobie klasyfikowania wydatku według katalogu paragrafów, określających rodzaj wydatku, ustalonych w załączniku nr 4 do ww. rozporządzenia Ministra Finansów, podejmuje, zgodnie z dyspozycją art. 53 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, kierownik jednostki sektora finansów publicznych, który dysponuje pełnią wiedzy o stanie faktycznym określonego zdarzenia i może dokonać szczegółowej analizy charakteru danego wydatku.

Odpowiedź Ministerstwa Finansów
z 10 sierpnia 2016 r.



Jak to zrobić? – instruktaż krok po kroku, jak rozwiązać praktyczne problemy w prowadzeniu rachunkowości

Ewidencja darowizn środków obrotowych od osób fizycznych

Jednostka budżetowa otrzymała od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej darowiznę: 20 kg jabłek, 15 kg marchwi, 10 kg kapusty i 200 kg ziemniaków. Jabłka zostały od razu przekazane do kuchni do przerobu, a reszta produktów została złożona w magazynie artykułów spożywczych jako depozyt, bo magazynier odmówił ich przyjęcia bez wartości. Czy takie darowizny trzeba ujmować w księgach rachunkowych jednostki? Jeśli tak, to na podstawie jakich dokumentów i z jaką wartością trzeba je przyjąć, skoro rolnik, który je podarował, nie podał ich wartości?

Wszelkie operacje gospodarcze mające wpływ na stan aktywów i pasywów jednostki budżetowej powinny być ewidencjonowane w jej księgach rachunkowych (art. 6 ust. 1 uor). Obowiązek ten obejmuje także przychody produktów

żywnościowych, które jednostka ta otrzymała nieodpłatnie od osób fizycznych. W przypadku darowizn rzeczowych środków obrotowych od osób fizycznych podstawą ich ujęcia w księgach rachunkowych są dokumenty potwierdzające

przekazanie darowizny (umowa darowizny lub jednostronny akt darowizny) lub też – w przypadku uzasadnionego braku możliwości ich uzyskania – zastępcze dokumenty księgowe wewnętrzne (art. 20 ust. 2 i 4 uor). W opisanym przypadku należy wykonać kilka czynności.

Krok 1 – udokumentowanie faktu otrzymania darowizny

Ponieważ jednostka otrzymała artykuły spożywcze od osoby fizycznej bez sporządzania umowy (aktu) darowizny na piśmie, fakt jej otrzymania należy **potwierdzić w formie pisemnego protokołu**, sporządzonego przez komisję przyjmującą darowiznę (np. intendenta i pracownika komórki księgowości).

Protokół z przyjęcia darowizny, aby mógł być uznany za dowód księgowy, musi zawierać następujące dane:

- nazwę dowodu (np. „Protokół przyjęcia darowizny środków obrotowych”) oraz jego numer (stosuje się kolejną numerację chronologiczną protokołów sporządzonych w danym roku według wzoru: x/bieżący rok),
- datę sporządzenia protokołu (będącą jednocześnie datą przekazania darowizny),
- oznaczenie stron transakcji (w formie pieczęci adresowej jednostki oraz przez podanie imienia, nazwiska i adresu darczyńcy),
- nazwę (ewentualnie także gatunek) oraz ilość warzyw i owoców,
- podpisy komisji odbierającej darowiznę oraz darczyńcy.

Protokół z przyjęcia darowizny sporządza się w minimum 3 egzemplarzach z przeznaczeniem dla: darczyńcy, księgowości jednostki i magazyniera jednostki.

Krok 2 – określenie wartości darowizny

Ponieważ darczyńca nie podał wartości darowizny, powinna ona zostać określona przez

pracownika księgowości jednostki. Wyceny tej należy dokonać w wartości ceny sprzedaży rynkowej takich samych lub podobnych artykułów (art. 28 ust. 1 pkt 6 i ust. 2 uor), np. po uzyskaniu informacji na temat średnich cen sprzedaży na lokalnym targowisku. Wynik wyceny należy zamieścić w protokole przyjęcia darowizny.

Krok 3 – potwierdzenie bezpośredniego wydania części otrzymanych artykułów

Fakt wydania darowanych jabłek do przerobu bezpośrednio w dniu otrzymania darowizny należy potwierdzić, zamieszczając odpowiednią adnotację na odwrocie egzemplarza protokołu przyjęcia darowizny przeznaczonego dla księgowości.

Krok 4 – przyjęcie otrzymanych artykułów na stan magazynu

Pozostałe artykuły żywnościowe należy przekazać wraz z ostatnim egzemplarzem protokołu przyjęcia darowizny magazynierowi jednostki. Ten po sprawdzeniu dostawy powinien przyjąć ją do magazynu jednostki, na podstawie dokumentu Pm – „Przyjęcie materiałów”.

Krok 5 – ujęcie darowizny w księgach rachunkowych

W ewidencji księgowej fakt przyjęcia darowizny należy ująć w następujący sposób:

401 Zużycie materiałów i energii	760 Pozostałe przychody operacyjne	310 Materiały
←	→	←
1		2

Objaśnienia do schematu:

1. Nabycie produktów w drodze darowizny i jednoczesne wydanie ich do przerobu – Wn 401, Ma 760
2. Przyjęcie darowizny produktów i przekazanie ich do magazynu jednostki – Wn 310, Ma 760

Z chwilą wydania materiałów z magazynu do zuzycia ich wartość obciąża odpowiednie koszty jednostki (konto 401 „Zużycie materiałów

i energii” – paragraf 422 „Zakup środków żywności”).

Oprac. Izabela Motowilczuk



Z forów internetowych dla księgowych

Czy osoba zatrudniona na umowę zlecenia może być upoważniona do wykonywania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej?

Czy osoba zatrudniona w jednostce na umowę zlecenia może podpisywać swoim nazwiskiem faktury zakupowe na dowód wykonania ich kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej?

Nie, taka osoba nie może wykonywać ani kontroli merytorycznej, ani formalno-rachunkowej dowodów księgowych. Wynika to z art. 53 ust. 2 uofp, który stanowi, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych może powierzyć określone obowiązki z zakresu go-

spodarki finansowej **pracownikom jednostki**. Osoba zatrudniona na podstawie umowy zlecenia (podobnie też o dzieło czy innej zawartej na podstawie k.c.) nie ma statusu pracownika jednostki, dlatego nie może wykonywać tych obowiązków.

Czy główna księgowa może nakazać pracownikowi księgowości podpisywanie sprawozdań budżetowych w jej zastępstwie?

W jednostce budżetowej główna księgowa nie chce podpisywać sprawozdań budżetowych (ani sporządzanych w formie elektronicznej, ani papierowej), wydając ustne polecenia podległym pracownikom, aby robili to za nią (ściśle nie jest to zastępstwo – główna księgowa jest w pracy, tylko nie chce podpisać sprawozdań). Czy takie polecenie jest wiążące dla pracownika księgowości? A jeśli te sprawozdania okażą się nieprawidłowe – kto będzie odpowiadał za naruszenie dyscypliny finansów publicznych – główna księgowa czy pracownik, który został zmuszony do podpisania sprawozdań?

Nie, takie polecenie nie stanowi o przeniesieniu obowiązków głównej księgowej na innego pracownika księgowości. Rozporządzenie o sprawozdawczości budżetowej stanowi, że sprawozdania podpisuje kierownik jednostki oraz główny księgowy. W razie nieobecności głównego księgowego – o tym, kto ma podpisać sprawozdania w jego zastępstwie, rozstrzygają upoważnienia udzielone pracownikom jednostki do wykonywania określonych obowiązków przez kierownika jednostki na podstawie art. 53 ust. 2 uofp (w formie odrębnego imiennego upoważ-

nienia albo wskazania w regulaminie jednostki). Główny księgowy, obejmując to stanowisko, przyjmuje nie tylko związane z nim uprawnienia i korzyści (w tym w postaci wysokiego wynagrodzenia), ale także obowiązki, w tym obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości oraz sprawozdawczości. W opisanej sytuacji pracownik księgowości powinien zwrócić się do kierownika jednostki, który jako jedyny jest upoważniony do rozstrzygnięcia sporu powstałego pomiędzy głównym księgowym a podległym mu pracownikiem księgowości. Rozstrzygnięcie tej

kwestii jest o tyle istotne, że w sprawie tej w interesie samego kierownika jednostki (w kontekście ewentualnej odpowiedzialności za nieprawidłowe sporządzenie sprawozdań) **ważne jest ustalenie przyczyny, dla której główny księgowy unika wykonywania obowiązków polegających na podpisywaniu sprawozdań:**

1) jeśli nie jest pewny ich prawidłowości, powinien zostać skierowany na odpowiednie szkolenie,

2) jeśli nie chce ich podpisywać, wiedząc, że są nieprawidłowe (np. podane są w nich nieprawdziwe dane w celu ukrycia naruszenia dyscypliny finansów publicznych przez kierownika jednostki lub dokonania nadużyć), to sprawa powinna trafić do zarządu JST, jako organu odpowiedzialnego za sprawowanie kontroli zarządczej II stopnia, w celu jej wyjaśnienia i podjęcia odpowiednich działań zaradczych (z wymianą kierownictwa jednostki włącznie).

Czy należność z faktury sprzedaży wystawionej w lipcu za czerwiec trzeba wykazać w sprawozdaniu Rb-N?

Samorządowy zakład budżetowy wystawił 5 lipca 2016 r. fakturę za usługi wykonane w czerwcu 2016 r. i ujął ją w księgach rachunkowych pod datą 30 czerwca 2016 r. Czy w związku z tym należność z tej faktury powinna być wykazana w sprawozdaniu Rb-N za II kwartały?

Nie, należność wynikająca z tej faktury nie powinna być wykazana w sprawozdaniu Rb-N sporządzanym na koniec II kwartału 2016 r., ponieważ jest to należność niewymagalna. Nawet przyjmując, że termin płatności tej należności jest krótki (np. 7 dni od daty wystawienia fak-

tury), to wziąwszy pod uwagę, że faktura została wystawiona 5 lipca, należność stanie się wymagalna dopiero 12 lipca 2016 r., a więc po 30 czerwca, który jest datą graniczną dla wymagalności należności w przypadku Rb-N za II kwartały 2016 r.

Czy pracownik może żądać zwrotu kosztów przewożenia dokumentów pomiędzy jednostkami w tej samej miejscowości?

Pracownik przewozi kilka razy w tygodniu na polecenie pracodawcy dokumenty pomiędzy swoją jednostką a jednostką nadrzędną, własnym samochodem i na własny koszt (tak było praktykowane od wielu lat). Czy takie koszty powinny być mu zwracane na podstawie delegacji służbowej?

Nie, ponieważ przejazdy takie nie stanowią podróży służbowej w rozumieniu art. 77⁵ § 1 k.p. Niemniej jednak pracownik wykonuje w ten sposób należące do niego obowiązki służbowe na polecenie pracodawcy, a więc koszty związane z ich wykonywaniem powinien ponosić pracodawca. W praktyce (przy przyjęciu założenia, że odległość pomiędzy tymi jednostkami jest zbyt duża, aby pokonywać ją pieszo) prawnie dozwolone są **dwa rozwiązania:**

- **rozwiązanie 1** – ustalenie dla pracownika limitu kilometrów na jazdy lokalne odby-

wane samochodem będącym własnością pracownika, rozliczanego w formie miesięcznego ryczałtu (na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Infrastruktury z 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokumentowania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy),

- **rozwiązanie 2** – zakup przez pracodawcę biletów komunikacji miejskiej, wydawa-

nych pracownikowi przewożącemu dokumenty.

Decyzja w sprawie przyjęcia jednego z tych dwóch rozwiązań należy do pracodawcy, który jako kierownik jednostki sektora finansów publicznych powinien przy jej podejmowaniu kierować się zasadami ponoszenia wydatków ze środków publicznych określonymi w art. 44 ust. 3 pkt 1 uofp, zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych

nakładów oraz optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów.

Z kolei pozostawienie tej sprawy nadal nieuregulowanej może być podstawą dla pracownika do zwrócenia się do Państwowej Inspekcji Pracy z wnioskiem o dokonanie w tym względzie kontroli, ponieważ pracownik nie może być obciążany przez pracodawcę kosztami funkcjonowania jednostki, tylko i wyłącznie dlatego, że w jednostce takie rozwiązanie praktykowane jest od wielu lat.

Czy głównemu księgowemu można powierzyć obowiązki w zakresie zatwierdzania dokumentów księgowych do wypłaty?

W instytucji kultury nie ma osoby zatrudnionej na stanowisku zastępcy dyrektora (takie stanowisko nie jest przewidziane w regulaminie organizacyjnym). Czy w takim razie można na czas nieobecności dyrektora (np. urlopu wypoczynkowego) udzielić upoważnienia do zatwierdzania do wypłaty dowodów księgowych głównemu księgowemu?

Nie, udzielenie takiego upoważnienia głównemu księgowemu kolidowałoby z innymi jego obowiązkami, polegającymi na:

- wykonywaniu wstępnej kontroli finansowej operacji gospodarczych i finansowych i potwierdzających je dokumentów (art. 54 ust. 1 pkt 3 uofp),
- wykonywaniu dyspozycji środkami pieniężnymi (art. 54 ust. 1 pkt 2 uofp).

W opisanej sytuacji obowiązki w zakresie zatwierdzania dowodów księgowych do wypłaty należy powierzyć innemu pracownikowi instytucji kultury, który ma odpowiednią wiedzę i kwalifikacje w zakresie oceny prawidłowości dokonywanych wydatków ze środków publicznych.

Oprac. Izabela Motowilczuk



Nieprawidłowości z protokołów pokontrolnych

Nieprawidłowe dokonanie zmian w planie wydatków jednostki budżetowej

Nieprawidłowość: W jednostce budżetowej jej kierownik dokonał zmiany planu wydatków, przenosząc wydatki pomiędzy paragrafami. Po dokonanych zmianach wydatki zaplanowane w kilku paragrafach były niższe niż ich zaangażowanie ujęte na koncie 998 „Zaangażowanie

wydatków budżetowych roku bieżącego”, zgodne ze stanem faktycznym.

Prawidłowy sposób postępowania: Przy przenieszeniu wydatków pomiędzy paragrafami klasyfikacji budżetowej w planie finansowym jednostki budżetowej należy najpierw **sprawdzić, czy w danej podziałce klasyfikacyjnej rzeczywiście są wolne środki pozwalające na takie przenie-**

sienie. Jednak nie wystarczy sprawdzenie tego w odniesieniu do ewidencji wykonania wydatków budżetowych (ewidencja szczegółowa do konta 130 „Rachunek bieżący jednostki”, prowadzona w szczególności do paragrafu klasyfikacji budżetowej), ponieważ zawarte tam dane ukazują jedynie wielkość wydatków poniesionych według stanu na dany dzień. Aby uzyskać prawidłowe informacje, trzeba jeszcze sprawdzić, czy w danym paragrafie wydatków pozostają środki niezaangażowane na wydatki budżetowe, bo tylko kwota wydatków niezaangażowanych może być traktowana jako kwota wolna, którą można przenieść, powiększając inny paragraf wydatkowy. Niebranie tego pod uwagę przy dokonywaniu zmian planu finansowego może w konsekwencji doprowadzić do sytuacji, w której kierownik jednostki, kierując się nierzetelnymi informacjami, zaciągnie zobowiązania i dokona wydatków ponad kwoty wynikające z planu finansowego.

Nieujmowanie w księgach rachunkowych jednostki budżetowej odsetek od zobowiązań

Nieprawidłowość: W księgach rachunkowych urzędu miasta nie naliczono i nie ujmowano odsetek za zwłokę od nieterminowo płaconych zobowiązań wobec kontrahentów, i to zarówno od tych, których kontrahenci domagali się, przysyłając jednostce noty odsetkowe, jak i od tych, co do których kontrahenci nie upominali się o ich uiszczenie. Ponieważ gmina miejska od 2013 r. notorycznie nie opłacała swoich zobowiązań w terminie, w kolejnych latach nieopłacone kwoty odsetkowe stanowiły duże kwoty (z samych not odsetkowych przesłanych przez kontrahentów wynikało, że w księgach rachunkowych urzędu miasta nie ujęto zobowiązań w kwocie: 159 670 zł – 2013 r., 279 348 zł – 2014 r., 457 589 zł – 2015 r., a były to noty tylko od pięciu kontrahentów z 46 mających

przeterminowane wierzytelności na 10 czerwca 2016 r.).

Prawidłowy sposób postępowania: Zobowiązania jednostek, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 8 uor, wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w kwocie wymagającej zapłaty (a więc obejmującej zarówno należność główną, jak i wymagalne na dzień dokonywania wyceny należności uboczne, w tym odsetki za zwłokę). Jednostki budżetowe mają obowiązek dokonywania takiej wyceny zobowiązań na koniec każdego kwartału na podstawie § 8 ust. 5 i 6 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, zgodnie z którym odsetki od zobowiązań ujmuje się w ich księgach rachunkowych w momencie zapłaty – w kwocie wpłaconej – lub pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału. Należy podkreślić, że opisana praktyka jest bardzo częsta w JST mających problemy z zachowaniem wskaźników dopuszczalnego zadłużenia i stanowi w tych jednostkach jeden z elementów tzw. kreatywnej księgowości, mających na celu uniemożliwienie odczytania z ksiąg rachunkowych danych na temat faktycznego poziomu zadłużenia tych jednostek.

Nieprawidłowe przeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych

Nieprawidłowość: Na dzień przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych stanowiących własność związku międzygminnego, przechowywanych na terenie strzeżonym (który zarządzeniem dyrektora biura związku był wyznaczony na 31 maja 2016 r.), nie sporządzono zestawienia sald kont inwentaryzowanych składników majątkowych. Spisy z natury przeprowadzone w dniach od 14 do 24 czerwca 2016 r. zostały wycenione na dzień 1 lipca 2016 r.

Prawidłowy sposób postępowania: Przepis art. 18 ust. 2 uor zobowiązuje jednostki do sporządza-

nia zestawień sald kont pomocniczych, na których ewidencjonuje się składniki majątkowe, nie tylko na ostatni dzień roku obrotowego, lecz także na dzień ich inwentaryzacji. Dochowanie tego warunku jest istotne dla prawidłowego rozliczenia wyników spisu z natury, które powinny być odnoszone do stanu tych składników na dzień, na jaki były spisywane. Natomiast niedochowanie tego warunku powoduje powstawanie pozornych różnic inwentaryzacyjnych (nadwyżek i niedoborów), wynikających ze zmian w stanie środków trwałych i pozostałych środków trwałych dokonanych pomiędzy datą spisu a datą, według jakiej dokonuje się rozliczenia jego wyników.

Nieprawidłowe ustalenie zakładowego planu kont instytucji kultury

Nieprawidłowość: W zarządzeniu dyrektora domu kultury w X o wprowadzeniu zakładowego planu kont zapisano, że „w domu kultury wprowadza się do stosowania zakładowy plan kont ustalony dla urzędu gminy X, stanowiący załącznik do zarządzenia”.

Prawidłowy sposób postępowania: Dyrektor instytucji kultury ma obowiązek ustalenia dokumentacji opisującej przyjęte w tej instytucji zasady (politykę) rachunkowości, na podstawie art. 10 uor, przy czym zasady te powinny rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy tej jednostki (art. 4 ust. 1 uor). Ponieważ zakładowy plan kont urzędu gminy, będącego jednostką budżetową, uwzględnia zasady szczególne prowadzenia rachunkowości, określone dla jednostek budżetowych w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, nie może on stanowić podstawy prowadzenia rachunkowości instytucji kultury. Wynika to z tego, że instytucja kultury jest osobą prawną, do której nie ma zastosowania ww. rozporządzenie, ponadto występują w niej operacje gospodarcze, których nie można prawidłowo zaewidencjonować na kontach prowadzonych w jednostce budżetowej.

Oprac. Izabela Motowilczuk

ZADAJ PYTANIE NASZEMU EKSPERTOWI

MASZ WĄTPLIWOŚCI PRZY SPORZĄDZANIU SPRAWOZDAŃ BUDŻETOWYCH LUB W ZAKRESIE OPERACJI FINANSOWYCH?

– przyślij swoje pytanie do redakcji PRB pod adresem:

malgorzata.majewska@infor.pl

lub zamieść na profilu społecznościowym:

www.facebook.com/PRBinfor.pl

Wszystkie pytania i odpowiedzi opublikujemy w jednym z tegorocznych numerów PORADNIKA.



Na pytania odpowiada
nasz ekspert:

KRYSTYNA GAŠIOREK

– specjalista w zakresie
sprawozdawczości
budżetowej i finansów
publicznych

Przygotowanie jednostki do kontroli finansowej

Część V – Środki trwałe – gospodarowanie i ewidencja

Wstęp

Każda jednostka sektora finansów publicznych może w dowolnym momencie zostać poddana kontroli w zakresie prawidłowości prowadzenia gospodarki finansowej.

Wyniki kontroli publikowane w biuletynach informacji publicznej wskazują, że **wiele jednostek ma duże problemy z właściwym** (zgodnym z prawem i ekonomiką wykonywanych zadań) **prowadzeniem gospodarki finansowej**, co więcej – określone nieprawidłowości powtarzają się w działaniu jednostek podczas kolejnych lat, mimo że instytucje kontrolne za każdym razem przekazują im odpowiednie zalecenia w celu wyeliminowania błędów.

Celem całego cyklu, który rozpoczęły wydane w 2015 r. dwa Poradniki:

- część I – Ustalanie polityki rachunkowości i prowadzenie ksiąg rachunkowych (PRB 10/2015),
 - część II – Gospodarka kasowa i bankowa (PRB 11/2015),
- i który jest kontynuowany w roku bieżącym (część III – Zobowiązania, koszty, wydatki w PRB 5/2016 oraz część IV – Należności, dochody, przychody w PRB 7/2016), jest usystematyzowanie i omówienie nieprawidłowości stwierdzanych w prowadzeniu gospodarki finansowej i rachunkowości różnych jednostek organizacyjnych sektora publicznego – co z pewnością zapewni lepsze poznanie tych zagadnień i umożliwi jednostkom ich samodzielne zidentyfikowanie (za pomocą dołączonych testów kontrolnych) oraz wyeliminowanie. Poradniki z tego cyklu z założenia mają służyć uświadomieniu kierownikom jednostek oraz głównym księgowym i kierownikom niższego szczebla ogromu pracy, jaki składa się na prawidłowe prowadzenie gospodarki finansowej i rachunkowości jednostek organizacyjnych sektora publicznego, a także, że jest to system naczyń powiązanych, gdzie **jedna nieprawidłowość pociąga za sobą inne**.

W tym numerze są omówione nieprawidłowości stwierdzane w różnych typach jednostek sektora finansów publicznych w zakresie gospodarowania środ-

kami trwałymi oraz prowadzenia ich ewidencji. **Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:**

- jakie konsekwencje dla rachunkowości jednostek nieposiadających osobowości prawnej ma nieprzekazanie im w sposób formalny użytkowanych przez nie nieruchomości, zajętych na cele statutowe,
- w jakiej formie powinno nastąpić przekazanie nieruchomości jednostkom sektora finansów publicznych posiadających osobowość prawną,
- jakie błędy są najczęściej popełniane przy ustalaniu wartości początkowej środków trwałych pozyskiwanych z inwestycji i zakupów inwestycyjnych,
- jakie nieprawidłowości popełniają jednostki przy ustalaniu zasad oraz prowadzeniu ewidencji środków trwałych i zasad ich umorzenia,
- jakie błędy są popełniane przy przeprowadzaniu i dokumentowaniu wyników inwentaryzacji środków trwałych.

Opisom poszczególnych naruszeń towarzyszy wskazanie najczęstszych przyczyn ich powstania oraz konsekwencji dla całości gospodarki finansowej i rachunkowości jednostki.

Dopełnieniem Poradnika jest **dodatek specjalny** zawierający **zestaw testów kontrolnych**, za pomocą których można samodzielnie skontrolować gospodarkę środkami trwałymi i ich ewidencję oraz wyeliminować stwierdzone błędy. Testy są skonstruowane w taki sposób, że mogą być wykorzystane zarówno przez szeregowych pracowników jednostek (w celu samokontroli powierzonego im zakresu zadań), kierowników poszczególnych komórek organizacyjnych (w celu monitorowania prawidłowości pracy podległych im pracowników), jak i przez pracowników komórek kontroli wewnętrznej – przy kontrolach przeprowadzanych na polecenie kierownika jednostki.

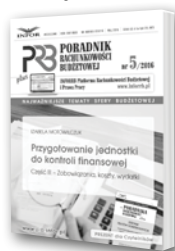
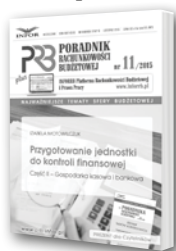
Z cyklu: **Przygotowanie jednostki do kontroli finansowej** wydaliśmy już IV części:

w październiku 2015 r.:

w listopadzie 2015 r.:

w maju 2016 r.:

w lipcu 2016 r.:



W kolejnym PRB planujemy omówienie nieprawidłowości w zakresie dotacji – udzielanie, otrzymywanie i rozliczanie.

**Zachęcam do skompletowania wszystkich części!
Informacje i zamówienia: tel. 22 212 07 30; 801 626 666**

1. Nieprawidłowości w zakresie wyposażania jednostek organizacyjnych w środki trwałe

W jednostkach sektora finansów publicznych w zakresie środków trwałych stosuje się ogólne definicje i zasady ich ewidencjonowania zawarte w ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor), z jedną istotną zmianą, wynikającą ze szczególnych rozwiązań odnoszących się do wyposażania w środki trwałe państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej. Państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe, które wykonują w zakresie mienia stanowiącego własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego **uprawnienia zarządców lub użytkowników**, mają prawo do ujmowania tego mienia w swoich księgach rachunkowych oraz do jego amortyzowania (umarzania) na podstawie przepisów szczególnych zawartych w § 2 pkt 5 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). Wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, zarówno te, które nie posiadają osobowości prawnej, jak i te, które są w nią wyposażone do realizacji zadań statutowych, wykorzystują mienie, stanowiące w kategoriach prawa bilansowego środki trwałe. Aktywa te są nabywane przez te jednostki albo przy ich utworzeniu przez organ założycielski, albo w czasie prowadzenia działalności, przy czym oba te procesy są sformalizowane, tak jak inne dziedziny prowadzenia gospodarki finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

1.1. Nieprawidłowe udostępnianie nieruchomości na cele statutowe jednostek

Każda tworzona jednostka organizacyjna sektora finansów publicznych musi być wyposażona w siedzibę, tzn. miejsce, w którym urzędują jej organy oraz gdzie są wykonywane jej zadania statutowe, przez zatrudnionych w tej jednostce pracowników. W przypadku jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej **nieruchomości przeznaczone na ich siedziby powinny być im przekazywane w drodze ustanowienia ich trwałymi zarządcami nieruchomości** Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, na podstawie art. 43 ust. 1 oraz art. 44–50 ustawy z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (dalej: uogn). Jednostki te nabywają w trwały zarząd ustanawiany z mocy prawa również nieruchomości oddawane w wieczyste użytkowanie lub nabywane na własność Skarbu Państwa (jednostki państwowe) lub jednostki samorządu terytorialnego (jednostki samorządowe) – art. 17 ust. 1 i 3 uogn. Jednostki posiadające osobowość prawną – w zależności od możliwości pozyskania odpowiednich gruntów, budynków i budowli przez organ je tworzący – mogą otrzymywać nieruchomości:

- na własność,
- w użytkowanie wieczyste,
- na podstawie najmu,

- w dzierżawę,
- w użyczenie.

Do najpowszechniejszych naruszeń opisanych zasad stwierdzanych przez kontrolujących dochodzi w jednostkach samorządu terytorialnego, w których stan władania nieruchomościami przez jednostki organizacyjne, zarówno te posiadające osobowość prawną, jak i w nią niewyposażone, nie jest uregulowany w sposób formalny. Jednostki te nie mają ustalonych tytułów prawnych do nieruchomości zajmowanych na ich siedziby czy inne miejsca prowadzenia działalności. Stan ten określany jest przez kierowników tych jednostek jako „**bezumowne użytkowanie**” i nie jest w powszechnym odczuciu nieprawidłowością. W ewidencji księgowej takie „bezumowne użytkowanie” jest rejestrowane różnie, m.in. poprzez:

- 1) nieujęcie posiadanych przez jednostkę organizacyjną nieruchomości w księgach rachunkowych przez żadną jednostkę organizacyjną jednostki samorządu terytorialnego (ani w księgach rachunkowych jednostki użytkującej, ani urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego),
- 2) ujęcie bilansowe w księgach rachunkowych urzędu i pozabilansowe przez faktycznego użytkownika,
- 3) podwójne ujęcie – zarówno w ewidencji bilansowej jednostki użytkującej, jak i wykonującej uprawnienia właścicielskie.

Z tych trzech możliwości pierwsza i ostatnia są nieprawidłowe i powodują nierzetelność ksiąg rachunkowych zarówno w jednostce użytkującej, jak i wykonującej uprawnienia właścicielskie.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOŚCI

W księgach rachunkowych przedszkola była ujęta pozabilansowo wartość gruntu, na którym był wybudowany budynek przedszkola, oraz samego budynku. Według dyrektora i głównej księgowej nie mogli oni zaewidencjonować tych składników aktywów trwałych w księgach rachunkowych na koncie 011 „Środki trwałe”, ponieważ użytkowali te nieruchomości bezumownie. Kontrola przeprowadzona w urzędzie gminy wykazała, że grunt, na którym był posadowiony budynek przedszkola, nie był ujęty w ogóle w ewidencji księgowej urzędu, natomiast budynek przedszkola – tak, identycznie zresztą jak wszystkie inne budynki jednostek oświatowych podległych gminie – niezależnie od tego, czy nieruchomości faktycznie użytkowane przez te jednostki były im oddane w trwałą zarząd, czy też nie. W czasie przeprowadzanych inwentaryzacji środków trwałych gminy, zaewidencjonowanych w księgach rachunkowych urzędu gminy, ani wójt, ani skarbnik nigdy nie zwrócili uwagi na fakt, że na stanie urzędu znajdują się budynki, które powinny znajdować się w ewidencji podległych jednostek budżetowych.

Kontrola przeprowadzona jednocześnie w urzędzie miasta oraz w kilku jednostkach i zakładach budżetowych podległych gminie miejskiej wykazała, że nieruchomości zajęte na potrzeby tych jednostek i zakładów były ujęte zarówno w księgach rachunkowych urzędu miejskiego, jak i jednostek organizacyjnych (w obu przypadkach – w ewidencji bilansowej). Przyczyną takiego stanu rzeczy było nieuporządkowanie stanu władania nieruchomościami

gminy przez jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które nie miały w sposób formalny przekazanych tych nieruchomości w zarząd – ich stan władania był jednak na tyle długotrwały, że uważały użytkowane nieruchomości za własne (choć w ich przypadku „własność” jest wykluczona przez ogólnie obowiązujące przepisy).

Takie i podobne nieprawidłowości, stwierdzane przez kontrolujących nagminnie w jednostkach samorządu terytorialnego, miały być wykluczone niejako automatycznie poprzez wprowadzenie do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont § 6 ust. 6, który stanowi, że **inventaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości**. Automatyzm ten jednak nie zadziałał na skutek:

- zaniechania prowadzenia przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego ewidencji odpowiedniego zasobu w całości lub części (w efekcie nie ma bazy wyjściowej do dokonywania porównań),
- niewyciągania przez kierownictwo samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych właściwych wniosków z przeprowadzonych porównań.

Niezależnie od uzyskiwanych informacji z zasobów nieruchomości gminnych, powiatowych i wojewódzkich, kierownicy jednostek budżetowych i ich główni księgowi powinni znać przepisy, które to właśnie na nich nakładają obowiązek wystąpienia z wnioskiem o przekazanie im w trwałe zarząd zajmowanych przez nich nieruchomości (**art. 44 ust. 2 uogn – z wnioskiem o ustanowienie trwałego zarządu występuje jednostka organizacyjna**). Inicjatywa uporządkowania stanu władania nieruchomościami gminnymi, a co za tym idzie ewidencji księgowej nieruchomości komunalnych znajdujących się we władaniu poszczególnych jednostek organizacyjnych, może także wyjść od zarządu jednostki samorządu terytorialnego, który może wezwać podległe jednostki do okazania odpowiedniej dokumentacji i uporządkowania spraw z tym związanych globalnie – w odniesieniu do wszystkich jednostek podległych i nadzorowanych.

PRZYKŁAD

Kontrola przeprowadzona jednocześnie w urzędzie gminy i podległych mu jednostkach organizacyjnych: gminnym ośrodku pomocy społecznej (GOPS) oraz gminnym zespole ekonomiczno-administracyjnym szkół (GZEASZ) wykazała, że:

- *nieruchomości zajęte przez GOPS (budynek, grunt, parking, ogrodzenie) nie zostały oddane tej jednostce w trwałe zarząd – mimo to figurowały w bilansowej ewidencji księgowej tej jednostki oraz w ewidencji urzędu gminy,*
- *nieruchomości zajęte przez poszczególne szkoły i przedszkola, niezależnie od tego, czy zostały im oddane decyzją w trwałe zarząd (takie decyzje miały tylko nowo utworzone gimnazja), czy też nie – figurowały w bilansowej ewidencji GZEASZ (jako jednostki budżetowej) oraz urzędu gminy (w przypadku tych jednostek oświatowych, które nie miały oddanych nieruchomości w trwałe zarząd).*

W jaki sposób należy uporządkować ten stan (najlepiej jeszcze w czasie kontroli, żeby uniknąć otrzymania zaleceń pokontrolnych)? Do kogo powinno należeć podejmowanie czynności w tej sprawie?

Ponieważ przeprowadzana kontrola dotyczy zarówno samej jednostki samorządu terytorialnego (gminy i urzędu gminy obsługującego jej organy), jak i podległych jednostek organizacyjnych – uporządkowanie stanu władania nieruchomościami gminnymi przez jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, podległe gminie, powinno odbyć się przy współdziałaniu zarządu jednostki samorządu terytorialnego (wójta) oraz kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych. Ponadto **rozwiązanie tych problemów powinno być kompleksowe**, tzn. obejmować wszystkie podległe gminie jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej – niezależnie od tego, czy były one kontrolowane, czy też nie. Pośpiech w tej sprawie nie jest jednak wskazany ze względu na to, że wspólna obsługa jednostek oświatowych, zorganizowana na podstawie art. 5 ust. 7 pkt 3 i ust. 9 ustawy z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (dalej: ustawa o systemie oświaty) w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., może w dotychczasowym kształcie funkcjonować najwyżej do końca 2016 r. Po tym czasie powinna zostać zorganizowana na zasadach określonych w znowelizowanych ustawach samorządowych (art. 48 ust. 1–3 ustawy z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym i innych ustaw; dalej: ustawa o tworzeniu centrów usług wspólnych). W związku z tym uporządkowanie stanu władania nieruchomościami gminnymi służącymi do wykonywania zadań statutowych jednostek oświatowych najlepiej byłoby powiązać z przekształceniami organizacyjnymi w tym zakresie, tym bardziej że na podstawie przepisów ustawy o tworzeniu centrów usług wspólnych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., jednostki samorządu terytorialnego mogą organizować wspólną obsługę, w szczególności administracyjną, finansową i organizacyjną, nie tylko jednostek oświatowych, ale także innych rodzajów jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, instytucji kultury oraz innych osób prawnych tworzonych na podstawie odrębnych ustaw. Niezależnie od tego, kiedy i w jakim stanie faktycznym i prawnym zostaną podjęte działania porządkujące stan władania nieruchomościami gminnymi przez podległe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej – będą w tym zakresie obowiązywały przedstawione zasady i procedury.

Zasady i procedury dotyczące porządkowania stanu władania nieruchomościami komunalnymi przez jednostki podległe gminie nieposiadające osobowości prawnej

Lp.	Podejmowane czynności	Podstawa prawna	Osoby zobowiązane do wykonania czynności
1.	Sprawdzenie w ewidencji decyzji administracyjnych wydawanych przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego oraz w ewidencji geodezyjnej gruntów gminnych, które nieruchomości gminne zostały oddane w trwałą zarząd jednostkom organizacyjnym gminy, i sporządzenie na podstawie tych danych zestawienia obejmującego: <ul style="list-style-type: none"> • nazwę jednostki, 	Regulamin organizacyjny jednostki – zarządzenie wykonania odpowiednich czynności przez kierowników właściwych rzeczowo merytorycznych komórek organizacyjnych urzędu gminy.	1. Wójt gminy – zarządzenie wykonania czynności. 2. Kierownicy i pracownicy komórek merytorycznych – zebranie dowodów źródłowych i sporządzenie zestawień.

	<ul style="list-style-type: none"> • formę organizacyjną, • datę wydania i numer decyzji o oddaniu nieruchomości w trwały zarząd, • datę uprawomocnienia się decyzji i przekazania jednostce nieruchomości protokołem przekazania, • wyszczególnienie obiektów środków trwałych przekazanych jednostce (według sporządzonych dokumentów PT, z powołaniem się na daty ich wystawienia i numery kolejne oraz podanie osób przekazujących i przyjmujących ujawnionych w tych dowodach). 		
2.	<p>Sprawdzenie sposobu ujęcia danych na temat obiektów środków trwałych składających się na nieruchomości wykazane w zestawieniu opisanym w poz. 1 tabeli w księgach rachunkowych urzędu gminy. Sporządzenie zestawienia danych z ksiąg rachunkowych urzędu w podziale na dane zawarte w ewidencji bilansowej i pozabilansowej, z wyszczególnieniem:</p> <ul style="list-style-type: none"> • gruntów, • użytkowania wieczystego gruntów, • budynków, • budowli. <p>Zestawienie należy sporządzić odrębnie dla danych zawartych w ewidencji bilansowej i odrębnie dla ewidencji pozabilansowej.</p> <p>W zestawieniu należy podać następujące dane:</p> <ul style="list-style-type: none"> • oznaczenie nieruchomości (według danych z ewidencji geodezyjnej i numeru księgi wieczystej), • nazwę i formę organizacyjną jednostki oraz datę wydania i numer decyzji o oddaniu jej nieruchomości w trwały zarząd, • datę uprawomocnienia się decyzji i przekazania jednostce nieruchomości protokołem przekazania, • informację, czy środki trwałe przekazane jednostkom w trwały zarząd znajdują się w ewidencji bilansowej lub pozabilansowej urzędu gminy. 	Regulamin organizacyjny jednostki – zarządzenie wykonania odpowiednich czynności przez skarbnika gminy lub głównego księgowego urzędu gminy.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wójt gminy – zarządzenie wykonania czynności. 2. Skarbnik gminy lub główny księgowy urzędu gminy oraz podlegli im pracownicy komórki księgowości odpowiedzialni za prowadzenie odpowiednich urządzeń księgowych – zebranie dowodów źródłowych, porównanie zapisów w księgach rachunkowych ewidencji bilansowej i pozabilansowej środków trwałych oraz sporządzenie zestawień.
3.	<p>Sporządzenie zestawienia nieruchomości wykorzystywanych na realizację celów statutowych przez podległe jednostki organizacyjne gminy nieposiadające osobowości prawnej bez tytułu prawnego lub na podstawie niewłaściwego tytułu prawnego (np. najem lub dzierżawa itp.), a figurujących w księgach rachunkowych ewidencji bilansowej urzędu gminy. Zestawienie powinno być sporządzone analogicznie do zestawienia z poz. 2 tabeli – z tym że zamiast numeru i daty decyzji o oddaniu nieruchomości w trwały zarząd należy podać podstawę, na jakiej jednostki użytkują nieruchomości i od kiedy.</p>	Jw.	Jw.

4.	<p>Porównanie danych z zestawień opisanych w poz. 1, 2 i 3 tabeli z danymi posiadanymi przez podległe jednostki organizacyjne gminy.</p>	<p>Art. 68 oraz 69 ust. 1 pkt 2 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (dalej: uofp) – kontrola zarządcza II stopnia, organizowana w odniesieniu do jednostek podległych jednostce samorządu terytorialnego przez wójta gminy.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wójt gminy – zarządzanie wykonania czynności kontrolnych w podległych jednostkach. 2. Kontrolerzy – wykonanie czynności kontrolnych i ich udokumentowanie. 3. Przedstawienie wyników kontroli wójtowi gminy.
5.	<p>Wprowadzenie do ewidencji księgowej urzędu gminy oraz podległych jednostek korygujących zapisów księgowych na temat ilości i wartości posiadanych przez poszczególne jednostki nieruchomości, zgodnie z ustalonym stanem faktycznym (zastanym). Jeśli chodzi o jednostki opisane w przykładzie, takie zapisy powinny dotyczyć:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zdjęcia z ewidencji księgowej GZEASZ wartości początkowej i umorzenia nieruchomości gimnazjów, a następnie ujęcie ich w księgach rachunkowych poszczególnych gimnazjów – zgodnie z posiadanymi decyzjami o oddaniu w trwałe zarząd (w ewidencji GZEASZ powinny być ujęte wyłącznie nieruchomości oddane w trwałe zarząd samemu GZEASZ), • zdjęcia z ewidencji księgowej GOPS wartości początkowej i umorzenia nieruchomości posiadanych bez tytułu prawnego, • zdjęcia z ewidencji księgowej GZEASZ wartości początkowej i umorzenia nieruchomości szkół podstawowych i przedszkoli posiadanych przez te jednostki bez podstawy prawnej. <p>Po wprowadzeniu tych księgowiń w ewidencji bilansowej środków trwałych urzędu gminy powinny figurować wszystkie środki trwałe składające się na nieruchomości podległych jednostek organizacyjnych, które nie zostały im formalnie oddane w trwałe zarząd.</p>	<p>Art. 24 ust. 2 uor – urealnienie zapisów w księgach rachunkowych poszczególnych jednostek na temat środków trwałych, zgodnie z § 2 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, który stanowi, że przez środki trwałe jednostek zobowiązanych do stosowania tego rozporządzenia rozumie się środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor, w tym środki trwałe stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd lub użytkowanie i przeznaczone na potrzeby jednostki.</p>	<p>Kierownicy i główni księgowi poszczególnych jednostek organizacyjnych (w przypadku urzędu gminy – wójt i skarbnik).</p>
6.	<p>Ustalenie nieruchomości faktycznie potrzebnych do wykonywania zadań statutowych wszystkich podległych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych gminy. Wystąpienie z wnioskami o przekazanie tych nieruchomości w trwałe zarząd poszczególnym jednostkom.</p>	<p>Przepisy ustrojowe i statuty poszczególnych jednostek dotyczące kompetencji do reprezentowania na zewnątrz jednostek przez ich kierowników oraz art. 44 ust. 2 uogn – z wnioskiem o ustanowienie trwałego zarządu nieruchomością występuje jednostka organizacyjna.</p>	<p>Kierownicy poszczególnych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.</p>
7.	<p>Wydanie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu nieruchomościami dla poszczególnych jednostek podległych gminie.</p>	<p>Art. 45 ust. 1 i 2 uogn – trwałe zarząd ustala na rzecz jednostki organizacyjnej właściwy organ w drodze decyzji.</p>	<p>Zarząd jednostki samorządu terytorialnego.</p>

8.	Przekazanie nieruchomości oddanej w trwałą zarząd protokołem zdawczo-odbiorczym jej zarządy.	Art. 45 ust. 3 uogn oraz odpowiednie przepisy polityki rachunkowości danej jednostki – w zakresie zasad sporządzania dokumentów PT – „Przekazanie/ przyjęcie środka trwałego”.	Zarząd jednostki samorządu terytorialnego przekazuje nieruchomości kierownikowi odpowiedniej jednostki. Do protokołu zdawczo-odbiorczego powinny być dołączone dokumenty PT – „Przekazanie/ przyjęcie środka trwałego”, sporządzone przez pracowników komórek merytorycznych i księgowości, oddzielnie dla każdego przekazywanego obiektu inwentarzewego środka trwałego składającego się na przekazywaną w trwałą zarząd nieruchomość (osobno dla gruntu, osobno dla każdego budynku oraz dla budowli, które nie stanowią obiektów pomocniczych przypisanych do poszczególnych budynków).
9.	Ujęcie w księgach rachunkowych urzędu gminy faktu przekazania środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości oddanych w trwałą zarząd poszczególnym jednostkom organizacyjnym, a w księgach tych jednostek – przychodu środków trwałych, pod datą uprawomocnienia się decyzji o przekazaniu w trwałą zarząd/sporzędzenia protokołu zdawczo-odbiorczego.	Art. 20 ust. 1 uor – do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.	Główni księgowi poszczególnych jednostek i podlegli im pracownicy odpowiedzialni za prowadzenie odpowiednich urzędów księgowych.

Wykonując czynności opisane w pozycjach 6–9, należy wziąć pod uwagę, że nawet w przypadku prowadzenia obsługi jednostek oświatowych przez GZEASZ czy utworzenia centrum usług wspólnych dla podległych jednostek budżetowych gminy, trwałą zarząd nabywają poszczególne jednostki organizacyjne w odniesieniu do wykorzystywanych przez siebie nieruchomości (czyli szkoła – do gruntów i budynków szkolnych, przedszkole – przedszkolnych itd.), a nabycie środków trwałych, wynikające z tych decyzji, musi być odnotowane w księgach rachunkowych poszczególnych jednostek obsługiwanych – a nie w księgach jednostki sprawującej obsługę. W księgach tej ostatniej jednostki mogą być ujęte wyłącznie przychody środków trwałych otrzymanych przez nią samą na podstawie decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu zajmowanych przez nią samą nieruchomości.

Mimo że trwałą zarząd jest konstrukcją prawną stworzoną specjalnie po to, aby móc regulować kwestie związane z wykorzystywaniem nieruchomości Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego przez podległe państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, **w niektórych jednostkach samorządu terytorialnego spotyka się praktykę zawierania przez te jednostki umów najmu, dzierżawy lub o oddanie w nieodpłatne użytkowanie nieruchomości komunalnych podległym jednostkom budżetowym.** Podstawą prawną zawierania tych umów jest art. 18 uogn, który stano-

wi, że nieruchomości mogą być oddawane jednostkom organizacyjnym w trwałe zarząd, najem, dzierżawę oraz użyczane na cele związane z ich działalnością. **Postępowanie takie jest jednak nieprawidłowe**, ponieważ w przypadku oddania w najem lub dzierżawę czy nieodpłatne użytkowanie, podmiotem, któremu przysługuje własność nieruchomości, jest jednostka samorządu terytorialnego zawierająca te umowy w praktyce z samą sobą (jej jednostki organizacyjne nie mają prawa do samodzielnego występowania w obrocie prawnym, ich kierownicy mogą działać tylko w ramach upoważnień udzielonych im przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego). Nie oznacza to, że art. 18 uogn jest przepisem martwym – może on znaleźć zastosowanie w przypadku zawierania umów najmu, dzierżawy czy użyczenia nieruchomości zawieranych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi Skarbu Państwa i jednostkami samorządu terytorialnego lub jednostkami organizacyjnymi różnych jednostek samorządu terytorialnego (oczywiście działającymi wyłącznie w granicach udzielonych im upoważnień).

Ostatnim problemem przy stosowaniu przepisów uogn w zakresie oddawania nieruchomości państwowym i samorządowym jednostkom organizacyjnym, powodującym w praktyce powstawanie nieprawidłowości, jest **interpretacja art. 43 ust. 1 uogn**, który stanowi, że trwałe zarząd jest formą prawną władania nieruchomością przez jednostkę organizacyjną. Interpretowanie tego przepisu w oderwaniu od art. 4 pkt 10 uogn, który definiuje pojęcie jednostki organizacyjnej na użytek tej ustawy jako jednostkę państwową lub samorządową nieposiadającą osobowości prawnej, powoduje **powstawanie nieprawidłowości polegających na wydawaniu decyzji w sprawie ustanowienia trwałego zarządu nieruchomościami na rzecz:**

- państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych posiadających osobowość prawną (szczególnie częste w przypadku samorządowych instytucji kultury, zwłaszcza że niegdyś jednostki takie jak domy kultury czy biblioteki funkcjonowały w formie jednostek budżetowych i nadal można spotkać przypadki, że w ich statutach i regulaminach organizacyjnych kontrolujący stwierdzają błędne zapisy, że są one „osobami prawnymi finansowanymi jako jednostki budżetowe”, a prawa do zajmowanych nieruchomości są poświadczane historycznymi decyzjami o oddaniu ich w trwałe zarząd, podjętymi w czasach, gdy te jednostki organizacyjne były jednostkami budżetowymi),
- osobowych spółek (np. cywilnych),
- różnych stowarzyszeń (np. w przypadku przejmowania szkoły publicznej do prowadzenia przez stowarzyszenie, po zlikwidowaniu samorządowej jednostki budżetowej).

Tego typu decyzje o oddaniu w trwałe zarząd są nieważne z mocy prawa (art. 156 § 1 pkt 2 ustawy z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego; dalej: k.p.a.), tak że w razie stwierdzenia, że funkcjonują one w obrocie prawnym, **należy wystąpić niezwłocznie z wnioskiem do właściwych organów o stwierdzenie ich nieważności** (art. 157 § 1 i 2 w związku z art. 17 pkt 1 k.p.a.). Po uzyskaniu rozstrzygnięcia w tej sprawie (wydanego w formie decyzji administracyjnej – art. 158 § 1 k.p.a., **należy niezwłocznie uregulować stan posiadania jednostek w odpowiedniej formie**. Właściwą formą – w zależności od typu jednostki, celu, na jaki przeznaczona ma być nieruchomość, i przyjętych przez Skarb

Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego założeń związanych z gospodarowaniem zasobem nieruchomości – może być:

- **nieodpłatne przekazanie na własność lub w użytkowanie wieczyste** – w przypadku państwowych lub samorządowych instytucji kultury czy innych osób prawnych tworzących na podstawie odrębnych przepisów,
- **sprzedaż, oddanie w użytkowanie wieczyste, oddanie w najem, dzierżawę, użyczenie** – w przypadku spółek (bez udziału Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego),
- **najem, dzierżawa, nieodpłatne użyczenie** – w przypadku stowarzyszeń przejmujących prowadzenie szkół.

1.2. Nieprawidłowe wyposażanie jednostki w inne środki trwałe niezbędne do prowadzenia działalności

Podobnie jak w przypadku środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości, w przypadku innych środków trwałych (maszyn, urządzeń, wyposażenia biurowego, mebli itp.) pierwsze wyposażenie nowo tworzonej jednostki organizacyjnej (niezależnie od jej formy organizacyjnej) jest jej przekazywane przez organ ją tworzący. W zależności od formy tej jednostki – **może być ono przekazywane:**

- **w zarząd** – jednostkom budżetowym (art. 12 ust. 2 uofp),
- **w użytkowanie** – samorządowym zakładom budżetowym (art. 16 ust. 2 pkt 4 uofp),
- **na własność, w najem, dzierżawę, w bezpłatne użyczenie** – jednostkom organizacyjnym posiadającym osobowość prawną.

Nieprawidłowości stwierdzane przez kontrolujących w tym zakresie dotyczą w głównej mierze samorządowych jednostek budżetowych i zakładów budżetowych, które otrzymują przy tworzeniu, a także w toku dalszej działalności środki trwałe od macierzystej jednostki samorządu terytorialnego na podstawie umów najmu, dzierżawy czy nieodpłatnego użyczenia. Podobnie jak w przypadku przekazywania środków trwałych stanowiących nieruchomości, postępowanie takie jest niezgodne z przepisami, ponieważ **macierzysta jednostka samorządu terytorialnego jest jedynym podmiotem prawa własności w stosunku do mienia komunalnego** i – jako taki, przekazując mienie w najem, dzierżawę lub nieodpłatne użyczenie swoim własnym jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej – zawiera te umowy sama ze sobą.

Oprócz tej podstawowej nieprawidłowości – nadal bardzo często kontrolujący odnotowują **przypadki, niewłaściwego udokumentowania faktu przekazania środków trwałych** przez macierzystą jednostkę samorządu terytorialnego jej jednostkom organizacyjnym – zarówno niemającym osobowości prawnej (w zarząd, użytkowanie), jak i ją mającym (na własność, w najem, dzierżawę, nieodpłatne użyczenie). W efekcie tego przekazane środki trwałe:

- nadal figurują w ewidencji księgowej bilansowej urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego albo
- są ujęte zarówno w ewidencji bilansowej jednostki, która je otrzymała, jak i jednostki, która je przekazała.

Konsekwencją tych nieprawidłowości jest prawie zawsze nieprawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji mienia, która:

- jest zarządzana i przeprowadzana przez pracowników urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego – w siedzibach i na terenach podległych jednostek organizacyjnych,
- w ogóle nie jest przeprowadzana, na skutek sporu kompetencyjnego negatywnego (tzn. że ani kierownik jednostki użytkującej środki trwałe, ani kierownik jednostki wykonującej uprawnienia właścicielskie nie poczuwają się do obowiązku zarządzania i przeprowadzenia inwentaryzacji tych składników majątkowych).

Przyczyną opisanych nieprawidłowości jest zarówno niewystarczająca znajomość przepisów prawa u kierownictwa jednostek (w tym skarbników i głównych księgowych), jak i niepoczuwanie się przez nowo obierane władze w jednostkach samorządu terytorialnego do obowiązku naprawiania błędów w gospodarowaniu mieniem i jego ewidencji zastanych po poprzednikach (ze względu na ogromną praco- i czasochłonność tego typu zadań oraz ogólne lekceważenie obowiązku ewidencji mienia publicznego w jednostkach organizacyjnych, w których i tak wynik finansowy i wartość majątku nie są wyznacznikami prawidłowości i skuteczności ich działania).

Zasady prawidłowego postępowania w opisanych przypadkach przedstawiono w **tabeli 1**.

Tabela 1. Zasady prawidłowego postępowania przy przekazywaniu, ewidencjonowaniu i inwentaryzowaniu mienia oddawanego przez jednostki samorządu terytorialnego jednostkom podległym i nadzorowanym

Lp.	Podstawa prawna przekazania środków trwałych JST	Dokumenty opisujące operację gospodarczą		Ewidencja księgowa jednostki		Inwentaryzacja	
		JST	jednostka otrzymująca	JST	jednostka otrzymująca	JST	jednostka otrzymująca
1.	Zarząd – dotyczy wyłącznie jednostek budżetowych lub użytkowników – dotyczy wyłącznie samorządowych zakładów budżetowych	Decyzja właściwego organu jednostki samorządu terytorialnego oraz sporządzone na jej podstawie dowody PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”, sporządzone odrębnie dla każdego środka trwałego o wartości powyżej 3500 zł i zbiorczo dla pozostałych środków trwałych	Decyzja właściwego organu jednostki samorządu terytorialnego oraz otrzymane od jednostki samorządu terytorialnego dowody PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”, sporządzone odrębnie dla każdego środka trwałego o wartości powyżej 3500 zł i zbiorczo dla pozostałych środków trwałych	Zdjęcie przekazanych środków trwałych z ewidencji bilansowej urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego i przeniesienie ich do ewidencji pozabilansowej środków trwałych przekazanych w zarząd jednostkom budżetowym (jeśli taka jest prowadzona)	Przyjęcie otrzymanych środków trwałych do ewidencji bilansowej jednostki, zgodnie z postanowieniami jej polityki rachunkowości	Brak obowiązku	Obowiązek inwentaryzowania zgodnie z art. 26 ust. 1 i 3 uor

2.	Własność – dotyczy wyłącznie osób prawnych	Umowa nieodpłatnego przekazania oraz dowody wewnętrzne własne LT – „Likwidacja środka trwałego”	Umowa nieodpłatnego przekazania oraz dowody wewnętrzne własne OT – „Przyjęcie środka trwałego”	Zdjęcie przekazanych środków trwałych z ewidencji bilansowej urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego	Przyjęcie otrzymanych środków trwałych do ewidencji bilansowej jednostki, zgodnie z postanowieniami jej polityki rachunkowości	Brak obowiązku	Obowiązek inwentaryzowania zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 1 i 3 oraz ust. 3 pkt 3 uor
3.	Najem, dzierżawa, bezpłatne użyczenie – dotyczy wyłącznie osób prawnych	Odpowiednia umowa	Odpowiednia umowa	Środki trwałe pozostają w ewidencji bilansowej urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego (art. 4 ust. 4–6 uor)	Przyjęcie otrzymanych środków trwałych do ewidencji pozabilansowej jednostki obcych środków trwałych, zgodnie z postanowieniami jej polityki rachunkowości (art. 4 ust. 4–6 uor)	Obowiązek inwentaryzacji poprzez potwierdzenie salda zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2	Obowiązek inwentaryzowania zgodnie z art. 26 ust. 2 uor w drodze spisu z natury, o wynikach którego powiadamia się właściciela środków trwałych

2. Nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania i rozliczania nakładów inwestycyjnych

Jednostki sektora finansów publicznych mogą pozyskiwać nowe środki trwałe w wyniku prowadzenia inwestycji wykonywanych przy pomocy własnych zasobów ludzkich, a także zasobów rzeczowych bądź w wyniku zlecenia wykonania dostaw i usług (w tym robót budowlanych) podmiotom zewnętrznym.

2.1. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów budowy środków trwałych

Nieprawidłowe rozliczanie kosztów budowy środków trwałych obejmuje **trzy zasadnicze grupy**:

- grupa I – błędy w ustalaniu wartości początkowej środków trwałych wynikające z niewłaściwego zaewidencjonowania kosztów budowy środków trwałych,
- grupa II – błędy wynikające z nieprawidłowego rozliczania prawidłowo zaewidencjonowanych nakładów,
- grupa III – nieprawidłowości będące efektem zaniechania prowadzenia ewidencji szczegółowej nakładów inwestycyjnych w podziale według efektów inwestycyjnych oraz w podziale na koszty indywidualne i wspólne poszczególnych obiektów środków trwałych wytwarzanych w ramach jednego procesu inwestycyjnego.

GRUPA I

Inspektorzy kontroli bardzo często stwierdzają nieprawidłowości polegające na **zawyżeniu lub zaniżeniu wartości początkowej środków trwałych**. Błędy te mogą wynikać z:

- zaliczenia do kosztów budowy środków trwałych kosztów, które nie mogą być zaliczone do wartości początkowej środków trwałych (np. ogólnego zarządu),

- pomyłek w przypisaniu kosztów do danego zadania inwestycyjnego (koszty zadania A są ewidencjonowane jako koszty zadania B),
- pomyłek w księgowaniu (koszty są ewidencjonowane po niewłaściwej stronie konta lub ze znakiem minus, czyli jako zmniejszenia kosztów),
- pomyłek przy wprowadzaniu zapisów na konto (pomyłki co do kwoty, czeskie błędy),
- zaliczenia kosztów inwestycji do kosztów bieżących.

GRUPA II

Nieprawidłowości odnotowywane przez kontrolujących dotyczą np. **rozliczania nakładów na inwestycje w okresach rocznych** – niezależnie od tego, czy rozliczane zadania inwestycyjne zostały zakończone, czy też nie. Szczegółowe przykłady takich rozliczeń i ich konsekwencji dla rachunkowości jednostki są zawarte w punkcie 3.1.3 przy opisie nieprawidłowości polegających na nieprawidłowym ustaleniu obiektów inwentarzowych środków trwałych na skutek niewłaściwego rozliczania nakładów inwestycyjnych.

GRUPA III

Zgodnie z zasadami funkcjonowania konta 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” opisanymi w punkcie 14 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, **ewidencja szczegółowa do konta 080** powinna być prowadzona w sposób pozwalający na:

- 1) wyodrębnienie kosztów środków trwałych w budowie według poszczególnych rodzajów efektów inwestycyjnych,
- 2) skalkulowanie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych.

Naruszenie pierwszej z tych zasad kontrolujący stwierdzają w jednostkach organizacyjnych najczęściej w odniesieniu do inwestycji, w wyniku których powstają obiekty liniowe – takie jak: drogi, sieci wodociągowe i kanalizacyjne.

Nieprawidłowość polega na tym, że **zamiast wyodrębnić w ewidencji szczegółowej koszty poszczególnych zadań inwestycyjnych (np. prowadząc odrębne kartoteki kontowe dla każdego zadania – osobno dla każdej drogi czy danego odcinka kanalizacji), wszystkie zadania jednego typu ewidencjonowane są na jednej karcie kontowej** (np. nakłady na wszystkie budowane przez jednostkę drogi są ujęte na jednej karcie o nazwie „drogi”). Po zakończeniu inwestycji albo na koniec roku obrotowego koszty z tej kartoteki są przenoszone na konto 011 – albo jako zwiększenie wartości zbiorowego środka trwałego o nazwie „drogi”, albo jako odrębne obiekty inwentarzowe o nazwie „drogi 2015” (dla nakładów poniesionych na budowę dróg w 2015 r.). Szczegółowe przykłady takich nieprawidłowości oraz ich konsekwencji dla prowadzenia rachunkowości jednostki zostały przedstawione w punkcie 3.1.3.

Naruszenie drugiej zasady jest jedną z najpowszechniej odnotowywanych nieprawidłowości w prowadzeniu ewidencji nakładów inwestycyjnych. Przeważnie w jednostkach prowadzenie ewidencji szczegółowej do konta 080 zaczyna się i kończy na prowadzeniu jej w podziale według zadań inwestycyjnych. Takie postępowanie nie jest nieprawidłowe

wością jedynie w przypadku zadań inwestycyjnych, w wyniku których powstaje tylko jeden środek trwały (np. budowana jest jedna droga, jedna nitka wodociągu, oświetlenie jednej ulicy itp.). **W przypadku inwestycji złożonych, w wyniku których powstanie więcej niż jeden środek trwały, przepisy wymagają prowadzenia ewidencji szczegółowej** w sposób pozwalający na ustalenie kosztów wytworzenia poszczególnych obiektów środków trwałych. Oznacza to prowadzenie ewidencji według poszczególnych obiektów inwentarzowych, z wyszczególnieniem pozycji kosztów wspólnych (a jeśli jest taka potrzeba – także osobno dla kosztów wspólnych wszystkich środków trwałych i osobno dla kosztów wspólnych tylko niektórych środków trwałych). Zaniechanie prowadzenia ewidencji szczegółowej w ten sposób wymaga bardzo pracochłonnego (zwłaszcza w przypadku ewidencji kosztów zadań wieloletnich) zestawiania kosztów na podstawie dokumentów źródłowych – w celu przypisania ich do konkretnych obiektów inwentarzowych środków trwałych na etapie sporządzania dowodów OT – „Przyjęcie środka trwałego”. Zdarza się nierzadko, że po upływie dłuższego czasu (np. inwestycji realizowanych ponad 5 lat) nie jest możliwe sięgnięcie do dokumentów źródłowych i prawidłowa identyfikacja kosztów. W związku z tym są one **przypisywane do któregośkolwiek obiektu środków trwałych lub też pozostają nierozliczone na koncie 080**. Zdarza się również, że przy takim zaniechaniu prowadzenia ewidencji szczegółowej do kosztów wytworzenia środków trwałych **przypisywane są koszty poniesione w związku z inwestycjami zaniechanymi**, które powinny być opisane jako niedające efektów.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOŚCI

W urzędzie gminy prowadzono przez ponad 15 lat kompleksowe wodociągowanie obszarów wiejskich, w ramach którego wykonano 12 odcinków sieci wodociągowej w 5 różnych miejscowościach. Początkowo koszty budowy wodociągów w poszczególnych miejscowościach były ewidencjonowane na jednym koncie analitycznym o nazwie „wodociągowanie wsi”, które po kilku latach zostało uzupełnione o konta szczegółowe – osobne dla każdego odcinka wodociągu (12 kart szczegółowych). Przy zakładaniu odrębnej ewidencji szczegółowej nie dokonano jednak identyfikacji i przyporządkowania do poszczególnych odcinków wodociągu kosztów zaewidencjonowanych na wspólnej kartotece analitycznej. Przy rozliczaniu kosztów budowy wodociągów do ich wartości początkowej zaliczono jedynie nakłady zaewidencjonowane na kartotekach szczegółowych, natomiast wartość zaewidencjonowana na koncie analitycznym (wodociągi) pozostała nierozliczona po zakończeniu wszystkich inwestycji. Kiedy jednostka otrzymała od instytucji kontrolnej zalecenie rozliczenia zaewidencjonowanych tam nakładów na środki trwałe, okazało się, że tylko część z nich można zidentyfikować i przypisać do określonych odcinków sieci, których wartość odpowiednio zwiększono (były to koszty dokumentacji i badań geodezyjnych). Część nakładów poniesiona na samym początku wodociągowania wsi jednak nie była możliwa do zidentyfikowania, ponieważ z zapisów w księgach rachunkowych nie można było ustalić, czego dotyczyły ujęte w księgach koszty, a dowody źródłowe zostały zniszczone po upływie 5 lat od zakończenia roku

obrotowego, którego dotyczyły. W efekcie koszty te zostały odpisane jako koszty inwestycji zaniechanych.

W urzędzie miejskim prowadzono inwestycję polegającą na budowie szkoły podstawowej i gimnazjum wraz z obiektami pomocniczymi (krytą pływalnią oraz halą sportową). Mimo że w wyniku inwestycji oddawanej w systemie „pod klucz” budowane były 4 odrębne budynki oraz zakupywane były gotowe środki trwałe stanowiące wyposażenie poszczególnych obiektów, ewidencja szczegółowa dla zadania nie była prowadzona w podziale zapewniającym ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych. Wszystkie koszty – niezależnie od tego, czy dotyczyły budowy budynków czy zakupu gotowych środków trwałych – były ewidencjonowane na jednej karcie kontowej, na której na dodatek operacje były opisywane tak, że bez dokumentu źródłowego nie sposób było ustalić, czego dotyczą. Kontrola przeprowadzona w jednostce po rozliczeniu inwestycji i sporządzeniu dowodów OT wykazała, że wartość początkowa poszczególnych obiektów inwentarzowych – budynków – została ustalona w ten sposób, że na podstawie faktur wyodrębniono wartość gotowych środków trwałych i pozostałych środków trwałych, a nierozliczone inne koszty zostały podzielone na 4 części i przypisane jako wartość początkowa poszczególnych budynków. Wartość ta w żaden sposób nie odzwierciedlała faktycznej wartości wytworzenia tych budynków (gdzie koszty budowy krytej pływalni oraz hali sportowej znacznie przewyższały koszty budowy budynków szkolnych). Ponadto okazało się, że do kosztów wytworzenia budynków zaliczono koszty, które w ogóle nie mogły być w niej ujęte, takie jak:

- koszty transportu i montażu gotowych środków trwałych,
- koszty wyposażenia budynków, które – zgodnie z polityką rachunkowości jednostki – powinny być ze względu na niską wartość początkową (jednostkową) ewidencjonowane wyłącznie ilościowo (np. drobny sprzęt sportowy, kosze na śmieci, godła, mapy i reprodukcje itp.),
- koszty zaniechanej inwestycji (dokumentacji projektowej budowy gimnazjum w innej miejscowości, od której odstąpiono ze względu na brak odpowiedniej liczby dzieci).

Kontrola przeprowadzona w biurze związku komunalnego, stworzonego dla organizacji wspólnej gospodarki odpadami i budowy sortowni oraz spalarni śmieci, wykazała, że po zakończeniu budowy tych obiektów na koncie 080 – na kartotece o nazwie „Gospodarka odpadami” – były zaewidencjonowane nakłady o wartości ponad 900 000 zł, co do których nie dało się ustalić, czego dotyczyły. W związku z czym nie zostały zaliczone do wartości początkowej żadnego z obiektów. Na kartotece było zaewidencjonowanych ponad 100 pozycji kosztowych, z opisem brzmiącym „k.bud.”. Analiza dokumentów źródłowych wykazała, że zaewidencjonowane na kartotece koszty dotyczyły:

- ceny działki gruntu zakupionej na poszerzenie drogi dojazdowej do spalarni śmieci oraz opłat notarialnych poniesionych w związku z zawarciem umowy jej kupna

– które bezpośrednio po nabyciu tej działki powinny być przeniesione na konto 011 jako wartość początkowa działki gruntu (88 990 zł),

- urządzenia zieleni wokół budynku sortowni i spalarni (trawnik, nasadzenia krzewów ozdobnych) – które powinny być rozliczone proporcjonalnie na poszczególne budynki spalarni i sortowni, z zachowaniem udziału nakładów na poszczególne budynki w kosztach inwestycji ogółem (250 000 zł),

a także szeregu kosztów, których nie dawało się połączyć bezpośrednio z prowadzoną inwestycją, np. koszty: zakupu różnego rodzaju przyrządów pomiarowych i drobnych narzędzi, o bardzo niskiej wartości początkowej; delegacji krajowych i zagranicznych kierownika biura związku i jego zastępcy, odpisu na ZFŚS biura związku w 2012 r., artykułów spożywczych (w tym głównie kawy, herbaty, markowych alkoholi), organizacji bankietu związanego z uroczystym otwarciem inwestycji. W efekcie kontroli nie tylko zostało wykazane nieprawidłowe rozliczenie nakładów inwestycyjnych, ale także udowodniono przeznaczenie środków zabezpieczonych na realizację inwestycji na pokrycie niezwiązanych z nią wydatków, co skutkowało koniecznością zwrotu przez związek środków do budżetu państwa z tytułu niezgodnego z przeznaczeniem wykorzystania środków otrzymanych w ramach dotacji z budżetu Unii Europejskiej.

2.2. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów remontów i modernizacji środków trwałych

Rozliczanie nakładów na remonty i modernizacje środków trwałych, zwłaszcza budynków i budowli, to obszar, w którym od lat stwierdzanych jest najwięcej nieprawidłowości. Wynikają one przede wszystkim z niezrozumienia przez służby księgowe zasad, na jakich należy pokrywać koszty prac remontowych i modernizacyjnych (szczegółowo opisano to w PRB 5/2016) oraz zasad rozróżniania pomiędzy charakterem wykonywanych prac. Na przykład bardzo powszechny wśród służb księgowych jest **błędny pogląd, że każda praca wykonywana w środkach trwałych o wartości powyżej 3500 zł to modernizacja, o wartość której należy zwiększyć wartość początkową środka trwałego**. Drugim powodem powstawania nieprawidłowości w tym zakresie jest **nieprawidłowa klasyfikacja prac przez pracowników komórek merytorycznych**, którzy mają tendencję do określania mianem „prac remontowych” wszystkich prac wykonywanych w budynkach i budowlach w trakcie ich użytkowania, pojęcie „inwestycji” rezerwując wyłącznie dla procesów budowy lub wytwarzania nowych środków trwałych. Ponieważ na etapie ustalania planu finansowego jednostki to komórki merytoryczne ustalają zadania do realizacji – błędna klasyfikacja wykonywanych robót skutkuje zaplanowaniem środków w niewłaściwej podziale klasyfikacji wydatków, niewłaściwym prowadzeniem ewidencji nakładów i w efekcie – ich nieprawidłowym rozliczeniem.

W **tabeli 2** przedstawiono przykłady nieprawidłowości stwierdzanych przez kontrolujących przy rozliczaniu nakładów na remonty i modernizację środków trwałych, ich przyczyny i konsekwencje dla prowadzenia rachunkowości i gospodarki finansowej jednostek.

Tabela 2. Przykłady nieprawidłowości w rozliczaniu nakładów na remonty i modernizację środków trwałych, przyczyn ich powstania oraz konsekwencji dla gospodarki finansowej i rachunkowości

Lp.	Opis nieprawidłowości	Przyczyna powstania nieprawidłowości	Skutki nieprawidłowości
1.	Remont budynku (polegający na naprawie dachu, czyszczeniu podciśnieniowym elewacji i wymianie zużytej stolarki okiennej) potraktowano jako jego modernizację finansowaną ze środków na inwestycje i o nakłady powiększono wartość początkową budynku	Pracownicy komórki merytorycznej sklasyfikowali remont jako zadanie inwestycyjne ze względu na jego znaczną wartość (powyżej 700 000 zł). Główny księgowy jednostki nie zwrócił uwagi na nieprawidłową klasyfikację zadania ani na etapie ustalania planu finansowego jednostki, ani na etapie zaciągania zobowiązań, ani na etapie kontroli wstępnej wydatków z art. 54 uoof. Pracownik księgowości odpowiedzialny za ewidencję na koncie 080 nie zgłosił do głównego księgowego wątpliwości dotyczących nieinwestycyjnego charakteru nakładów, jakie poniesiono na zadanie.	1. Zawyżenie wartości początkowej budynku. 2. Nieprawidłowa klasyfikacja kosztów (zamiast jednorazowego spisania w koszty wartości prac remontowych, jednostka spisywała je w koszty stopniowo, amortyzując wartość nakładów dopisaną do wartości początkowej budynku).
2.	Remont zbiornika retencyjnego po powodzi (czyszczenie z naniesionego mułu, gałęzi i innych nieczystości oraz uzupełnienie ubytków w betonowych ścianach zbiornika) potraktowano jako wytworzenie nowego środka trwałego	Pracownicy komórki merytorycznej sklasyfikowali remont jako zadanie inwestycyjne ze względu na jego znaczną wartość (powyżej 250 000 zł) oraz możliwość pozyskania środków na inwestycje z budżetu Unii Europejskiej. Główny księgowy jednostki nie zwrócił uwagi na nieprawidłową klasyfikację zadania ani na etapie ustalania planu finansowego jednostki, ani na etapie zaciągania zobowiązań, ani na etapie kontroli wstępnej wydatków wynikającej z art. 54 uoof.	1. Nietrzeźłość ksiąg rachunkowych, w których ujęto nieistniejący środek trwały o nazwie „Czyszczenie zbiornika”, na podstawie nietrzeźłego dowodu OT sporządzonego przez pracownika komórki merytorycznej. 2. Nieprawidłowa klasyfikacja kosztów (jw. w poz. 1 tabeli). 3. Wydatkowanie środków z dotacji ze środków z budżetu Unii Europejskiej niezgodnie z ich przeznaczeniem, co skutkowało koniecznością ich zwrotu.
3.	Termomodernizacja budynku szkoły (wymiana instalacji c.o., docieplenie ścian i stropów, wymiana okien i drzwi, zmiana rodzaju pokrycia dachowego) została sklasyfikowana jako remont, mimo że charakter prac wskazywał jednoznacznie na ich inwestycyjny charakter	Ujęcie w planie finansowym jednostki (urzędu gminy) zadania jako remontu było podyktowane tym, że o wykonywaniu zadania remontowego mógł zdecydować samodzielnie wójt gminy, przenosząc środki na to zadanie z innych rozdziałów i paragrafów, w których pozostawały wolne środki (z pominięciem rady gminy). Skarbnik gminy nie zakwestionował tego działania wójta na żadnym etapie (planowania wydatków, ich wykonania i ewidencji księgowej). Nieprawidłowe ujęcie księgowe kosztów i wydatków oraz zafałszowanie danych w ewidencji środków trwałych było konsekwencją działania wójta.	1. Przejęcie kompetencji zastrzeżonych dla organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego przez organ wykonawczy. 2. Zaniżenie wartości początkowej budynku. 3. Nieprawidłowa klasyfikacja kosztów (zamiast odpisywania wartości nakładów modernizacyjnych stopniowo z użyciem stawek amortyzacyjnych w koszty, nastąpiło jednorazowe spisanie w koszty wartości prac zaklasyfikowanych jako remontowe).
4.	Przebudowa budynku po starej szkole na budynek z mieszkaniami socjalnymi została potraktowana jako remont, mimo że obejmowała prace prowadzące do zmiany funkcji użytkowej budynku, dodatkowo w sposób znaczny zmieniające jego kubaturę i powierzchnię użytkową	Pracownicy komórki merytorycznej błędnie sklasyfikowali zadanie inwestycyjne jako remont. Główny księgowy jednostki nie zwrócił uwagi na nieprawidłową klasyfikację zadania ani na etapie ustalania planu finansowego jednostki, ani na etapie zaciągania zobowiązań, ani na etapie kontroli wstępnej wydatków wynikającej z art. 54 uoof.	1. Zaniżenie wartości początkowej budynku. 2. Nieprawidłowa klasyfikacja kosztów (jak w poz. 3 tabeli). 3. Sklasyfikowanie robót modernizacyjnych jako remontowych spowodowało jeszcze dodatkowy błąd polegający na tym, że po wykonaniu prac, które <i>de facto</i> spowodowały zmianę sposobu użytkowania budynku, ale nie zostały formalnie uznane za modernizację, nie zmieniono klasyfikacji środków trwałych budynku i stawki amortyzacyjnej.

5.	Modernizacja budynku (dobudowa dodatkowej kondygnacji nad częścią budynku, wymiana dachu, wykonanie jednolitej elewacji) została sklasyfikowana błędnie jako remont budynku	Pracownicy komórki merytorycznej błędnie sklasyfikowali zadanie inwestycyjne jako remont. Główny księgowy jednostki nie zwrócił uwagi na nieprawidłową klasyfikację zadania ani na etapie ustalania planu finansowego jednostki, ani na etapie zaciągania zobowiązań, ani na etapie kontroli wstępnej wydatków wynikającej z art. 54 uofp. Na modernizacyjny charakter robót zwrócił uwagę pracownik księgowości, odpowiedzialny za prowadzenie konta 080, ale dopiero podczas weryfikacji konta 080, wykonywanej w roku kolejnym po zakończeniu roku obrotowego, w trakcie którego poniesiono wydatki na zadanie, tak że nie było już możliwe dokonanie zmiany klasyfikacji budżetowej wydatków na to zadanie (z powodu zamknięcia roku budżetowego). Główny księgowy w związku z tym ustalił, że weryfikacja nie wykazała tego błędu.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zanizenie wartości początkowej budynku. 2. Nieprawidłowa klasyfikacja kosztów (jak w poz. 3 tabeli). 3. Rozliczenie wyników inwentaryzacji (weryfikacja nakładów zaewidencjonowanych na koncie 080) niezgodnie ze stanem rzeczywistym.
----	--	---	---

2.3. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów inwestycji w obce środki trwałe

Nieprawidłowe rozliczanie kosztów inwestycji w obcych środkach trwałych w praktyce jednostek sektora finansów publicznych nie zdarza się często, dlatego że prace tego rodzaju rzadko są przez te jednostki wykonywane. Tam gdzie zdarzają się takie prace, właśnie rzadkość ich występowania w jednostkach jest zazwyczaj przyczyną błędnego rozliczania związanych z nimi nakładów (powodem jest nieznanostwo przepisów i zasad rachunkowości w tym zakresie).

Pierwszym podstawowym błędem stwierdzanym w jednostkach przez kontrolujących jest **zaliczanie do kosztów inwestycji w obce środki trwałe nakładów na modernizację budynków i budowli oddanych w trwałe zarząd jednostkom budżetowym i samorządowym zakładom budżetowym**. Takie błędy powstają w związku z nieprawidłową interpretacją przepisów przez głównych księgowych tych jednostek organizacyjnych. Ponieważ, zgodnie z § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, przez środki trwałe jednostki budżetowej oraz samorządowego zakładu budżetowego rozumie się środki, o których mowa w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor, w tym środki trwałe otrzymane w zarząd (jednostki budżetowe) lub użytkowanie (samorządowe zakłady budżetowe) i przeznaczone na potrzeby tych jednostek – nakłady na modernizację środków trwałych powinny powiększać wartość początkową tych środków trwałych.

Odmianą tej nieprawidłowości jest **zaliczanie do inwestycji w obce środki trwałe kosztów modernizacji dokonanych przez samorządowe jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe w budynkach i budowlach użytkowanych przez te jednostki bez tytułu prawnego**, a stanowiących np. ich siedziby, które nadal figurują jako obiekty inwentarzowe w ewidencji urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego (np. urzędu gminy, miasta, starostwa powiatowego). Ponieważ takie budynki i budowle są ujawnione wyłącznie w ewidencji pozabilansowej faktycznego użytkownika, jednostki te rozliczają poczynione na nie nakłady inwestycyjne jako inwestycje w obcych środkach trwa-

łych. Jednak postępowanie takie jest nieprawidłowe z tej przyczyny, że nakłady na środki trwałe jednostki samorządu terytorialnego powinny być ewidencjonowane w jednym miejscu – w księgach rachunkowych tej jednostki organizacyjnej, która nimi włada. Na etapie planowania robót modernizacyjnych na takich nieruchomościach należałoby najpierw uporządkować ich stan prawny, a dopiero potem podejmować decyzję, która z jednostek będzie prowadzić dane zadanie. Ponieważ jednak rzadko kiedy tak się dzieje, po zakończeniu zadań jednostki mają problem z ujęciem ich wartości w księgach rachunkowych.

PRZYKŁAD

W zespole szkół wykonano inwestycję polegającą na przebudowie i rozbudowie budynków szkolnych (dwa budynki połączono łącznikiem, dobudowano szatnię oraz nad jednym budynkiem dobudowano kondygnację z przeznaczeniem na sale lekcyjne). Budynki nie zostały oddane zespołowi szkół w trwały zarząd i nadal figurują w ewidencji urzędu miasta. Czy w związku z tym szkoła powinna ująć te nakłady w swoich księgach rachunkowych jako inwestycję w obcych środkach trwałych?

Nie, takie postępowanie nie jest prawidłowe. W zaistniałym stanie faktycznym należy przekazać nakłady inwestycyjne poniesione przez zespół szkół do urzędu miasta (na podstawie protokołu przekazania i załączonych do niego dokumentów PT – „Przekazanie/przyjęcie nakładów inwestycyjnych”), gdzie po rozliczeniu (z datą oddania do użytkownika szkoły po rozbudowie) powinny one powiększyć wartość początkową odpowiednich obiektów inwentarzowych środków trwałych. Jednocześnie dyrektor szkoły powinien niezwłocznie wszcząć postępowanie zmierzające do uporządkowania stanu prawnego władania nieruchomościami szkolnymi, składając do burmistrza miasta wnioski o oddanie mu w trwały zarząd nieruchomości szkolnych (zgodnie z art. 44 ust. 2 uogn, z wnioskiem o oddanie nieruchomości w trwały zarząd występuje jednostka organizacyjna). Po objęciu nieruchomości szkolnych w trwały zarząd na podstawie protokołu przekazania (art. 45 ust. 3 uogn) zespół szkół będzie mógł wykazać odpowiednie obiekty inwentarzowe środków trwałych w księgach rachunkowych ewidencji bilansowej (w grupach: grunty, budynki, budowle) w ich wartości księgowej takiej, jaka była ujęta w księgach rachunkowych urzędu miasta (wartość początkowa plus jej zwiększenia na skutek modernizacji, dotychczasowe umorzenie), i kontynuować ich umarżanie.

2.4. Nieprawidłowe rozliczanie kosztów zakupu gotowych środków trwałych

Wartość początkowa nabywanych, gotowych do użycia, środków trwałych powinna być ustalana w kwocie równej cenie nabycia. **Cena nabycia składnika aktywów**, zgodnie z art. 28 ust. 1 i 2 uor, obejmuje:

- kwotę należną sprzedającemu, bez podlegającego odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu – powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym,

- koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania.

Cenę tę obniżają rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski.

Nieprzestrzeżenie tych przepisów przez jednostki, polegające na **ustalaniu wartości początkowej nabywanych środków trwałych (w ramach tzw. zakupów inwestycyjnych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych) wyłącznie w kwocie odpowiadającej kwocie zapłaconej sprzedającemu**, jest najpowszechniej stwierdzana przez kontrolujących nieprawidłowością, wynikającą z niewłaściwego zaplanowania wydatków na ten cel w budżecie państwa, budżetach jednostek samorządu terytorialnego, a co za tym idzie w planach finansowych jednostek (szczegółowo zagadnienie zostało omówione w PRB 5/2016). Nieprawidłowe planowanie polega na tym, że w odpowiedniej podziale klasyfikacji budżetowej dla zakupów inwestycyjnych ujmowana jest wyłącznie kwota wystarczająca na zabezpieczenie zapłaty ceny zakupu składnika majątkowego, natomiast inne koszty związane z jego nabyciem, takie jak: koszty transportu, montażu, próbnego rozruchu, ubezpieczenia w czasie transportu itp. są finansowane w ramach środków bieżących, zabezpieczonych w podziałkach klasyfikacji wydatków bieżących (np. koszt zakupu usług obcych, opłat różnych). W efekcie koszty te nie są ewidencjonowane na koncie 080, lecz na odpowiednim koncie zespołu 4, co powoduje, że nie są uwzględniane w wartości początkowej środków trwałych i odnoszone w koszty stopniowo, przy zastosowaniu odpisów amortyzacyjnych, ale jednorazowo, w dniu ich poniesienia. Nieprawidłowości takie są odnotowywane także w przypadku jednostek sektora publicznego, które nie są zobowiązane do stosowania klasyfikacji budżetowej wydatków. W tych jednostkach ich przyczyną jest brak wiedzy u kierownictwa tych jednostek i służb księgowych na temat tego, jakie koszty powinny być uznane za koszty nabycia środków trwałych.

W **tabeli 3** przedstawiono przykłady środków trwałych, których wartość początkowa najczęściej jest ustalana w opisany tu błędny sposób.

Tabela 3. Przykłady środków trwałych, których wartość początkowa jest zaniżana na skutek niewłaściwego zaplanowania wydatków związanych z ich nabyciem

Lp.	Środek trwały	Koszty najczęściej pomijane przy ustalaniu wartości początkowej
1.	Nowe samochody osobowe, ciężarowe, specjalne	<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty rejestracji pojazdu (wszelkie opłaty związane z zarejestrowaniem pojazdu, zakupem tablic rejestracyjnych i nalepek kontrolnych). 2. Koszty ubezpieczenia w drodze (w czasie transportu pomiędzy miejscem sprzedaży a siedzibą nabywcy). 3. Koszty podróży służbowych pracowników odpowiedzialnych za zakup pojazdu i jego transport do siedziby jednostki. 4. Koszty paliwa niezbędnego do doprowadzenia pojazdu z miejsca zakupu do siedziby jednostki.
2.	Używane samochody osobowe, ciężarowe, specjalne	<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty ubezpieczenia w drodze (w czasie transportu pomiędzy miejscem sprzedaży a siedzibą nabywcy). 2. Koszty wynajęcia lawety do przetransportowania pojazdu, który nie jest dopuszczony do ruchu drogowego. 3. Koszty napraw koniecznych do wykonania przed rozpoczęciem użytkowania pojazdu.

3.	Używane pojazdy specjalne wymagające przystosowania do specyficznych potrzeb jednostki przed rozpoczęciem użytkowania	<p>Jak w poz. 2 oraz koszty:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zakupu specjalnych urządzeń, które mają być zamontowane na pojeździe w celu przystosowania go do specjalnych zadań, a także transportu tych urządzeń do siedziby jednostki, • prac przystosowawczych, bez których pojazd nie mógłby być wykorzystywany do wykonywania zadań jednostki (w tym koszty montażu i próbnego rozruchu urządzeń montowanych na pojeździe), • badań technicznych i ponownej rejestracji – jeśli są one warunkiem rozpoczęcia użytkowania pojazdu po dokonanych przeróbkach.
4.	Specjalistyczne maszyny, urządzenia, przyrządy i narzędzia	<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty transportu do siedziby jednostki i ubezpieczenia w drodze (w sytuacji gdy transport jest wykonywany nie przez dostawcę, ale przez firmę przewozową). 2. Koszty montażu. 3. Koszty próbnego rozruchu (w tym koszty paliwa koniecznego do jego wykonania, jeśli maszyna lub urządzenie korzysta z takiego paliwa). 4. Koszty wydania świadectwa przez uprawnione osoby/organy, o dopuszczeniu maszyn/urządzeń do użytkowania (wymagane np. w przypadku urządzeń zasilanych gazem).
5.	Meble do montażu, w sytuacji gdy montaż jest usługą dodatkową, niewliczoną do ceny zakupu	<ol style="list-style-type: none"> 1. Koszty transportu do siedziby jednostki i ubezpieczenia w drodze (w sytuacji gdy transport jest wykonywany nie przez dostawcę, ale przez firmę przewozową). 2. Koszty usług tragarских. 3. Koszty montażu.
6.	Grunty, budynki i budowle	Opłaty notarialne, opłaty skarbowe ponoszone w związku z zawieraniem umów kupna nieruchomości w formie aktów notarialnych.

PRZYKŁAD

Zespół szkół (szkoła podstawowa, gimnazjum) otrzymał środki sklasyfikowane w paragrafie 6060 z przeznaczeniem na zakup samochodu dostawczego do obsługi stołówki. Środki te z ledwością wystarczą na pokrycie ceny nowego pojazdu – nie zostały w nich uwzględnione żadne koszty dodatkowe. Czy w takiej sytuacji można do wartości początkowej samochodu nie zaliczyć wydatków z tytułu: delegacji pracowników odbierających go z punktu zakupu, opłaty za przegląd, opłaty związanej z rejestracją, kwoty należnej tytułem ubezpieczenia (OC, AC i NNW), ujmując je w odpowiednich paragrafach wydatków bieżących?

Nie, takie postępowanie będzie nieprawidłowe. O zaliczeniu określonych wydatków związanych z nabyciem gotowego środka trwałego do wydatków majątkowych lub bieżących decyduje ich charakter i moment poniesienia, a nie wielkość środków zabezpieczonych w planie finansowym jednostki. Jeśli są one niewystarczające na zgodne z przepisami pokrycie kosztów zakupu nowego pojazdu, jednostka ma **trzy możliwości** zgodne z prawem.

Możliwość 1 – zawniioskowanie do zarządu jednostki samorządu terytorialnego o wprowadzenie w odpowiednim trybie zmian do budżetu zwiększających limit środków na wydatki majątkowe, a następnie wprowadzenie ich przez kierownika jednostki do planu finansowego szkoły.

Jeśli organ stanowiący nie zgodzi się na zwiększenie środków na zakup samochodu, pozostają **dwie kolejne możliwości**.

Możliwość 2 – zakup tańszego pojazdu używanego.

Możliwość 3 – rezygnacja z nabycia pojazdu w danym roku budżetowym i przesunięcie tego zakupu na rok kolejny, po zabezpieczeniu w budżecie odpowiednich środków.

Samorządowe jednostki budżetowe są zobowiązane do stosowania w prowadzeniu rachunkowości przepisów uor, z uwzględnieniem szczególnych zasad wynikających z art. 40 ust. 1, ust. 3 pkt 3 i 4 oraz ust. 4 uofp i wydanych na jej podstawie rozporządzeń. W odniesieniu do prowadzenia ewidencji środków trwałych oznacza to właściwe stosowanie definicji środka trwałego i jego wartości początkowej zawartych odpowiednio w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor, § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont oraz art. 28 ust. 1 pkt 1, ust. 2 i 8 uor. Zgodnie z nimi, w samorządowych jednostkach budżetowych za **środki trwałe uznaje się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki**, w tym m.in. środki transportu stanowiące własność jednostki samorządu terytorialnego, otrzymane w zarząd i przeznaczone na potrzeby jednostki budżetowej. Ich wartość początkową w przypadku odpłatnego nabycia ustala się w wysokości ceny nabycia, czyli ceny zakupu składnika aktywów, obejmującej kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu: podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększonej o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększonej o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżonej o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia i odzyski. **W wartości początkowej uwzględnia się ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres przystosowania środka trwałego do używania do dnia przyjęcia do używania.**

Co do kosztów związanych z nabyciem pojazdu, jakie należy uwzględnić w wartości początkowej tego pojazdu jako środka trwałego, to mogą być one różne, w zależności od tego, czy pojazd jest nowy, czy używany.

Zestawienie kosztów związanych z nabyciem środka trwałego – pojazdu, zaliczanych do wartości początkowej pojazdów nowych i używanych

Koszty związane z nabyciem pojazdu (jako środka trwałego) i sposób ich finansowania w jednostkach budżetowych	
Pojazdy nowe	Pojazdy używane
Cena zapłacona sprzedawcy	
Koszty transportu pojazdu od sprzedawcy do nabywcy, w tym – w zależności od sposobu transportu – koszty: <ul style="list-style-type: none"> • oddelegowania pracowników jednostki załatwiających formalności związane z nabyciem pojazdu i jego przetransportowaniem do siedziby nabywcy, • oddelegowania kierowcy, który przyprowdzi pojazd, • paliwa niezbędnego do przejazdu z miejsca zakupu do miejsca użytkowania. 	Koszty transportu pojazdu od sprzedawcy do nabywcy, w tym – w zależności od sposobu transportu – koszty: <ul style="list-style-type: none"> • oddelegowania pracowników jednostki załatwiających formalności związane z nabyciem pojazdu i jego przetransportowaniem do siedziby nabywcy, • oddelegowania kierowcy, który przyprowdzi pojazd, • paliwa niezbędnego do przejazdu z miejsca zakupu do miejsca użytkowania, • holowania lub wynajęcia lawety – jeśli zakupiony pojazd przed dopuszczeniem do ruchu drogowego wymaga przeprowadzenia napraw lub prac dostosowawczych.
	Wszelkie nakłady związane z naprawami i ulepszeniami używanego pojazdu poczynione w okresie od zakupu do przyjęcia do użytkowania pojazdu.

Opłaty za przegląd techniczny i zarejestrowanie pojazdu (w tym opłaty za tablice rejestracyjne i nalepkę kontrolną), które w przypadku nowych pojazdów są niezbędne do tego, aby pojazdy te były dopuszczone do ruchu drogowego, czyli stały się jako środki trwałe kompletne i zdadne do użytkowania w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 15 uor. Wynika to z art. 71 ust. 1 i 2 oraz art. 81 ustawy z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (dalej: Prawo o ruchu drogowym), które wymagają, aby samochód był dopuszczony do ruchu drogowego – co jest potwierdzane poprzez jego rejestrację, poprzedzoną obowiązkowymi badaniami technicznymi.

W przypadku samochodu używanego, który był już wcześniej zarejestrowany, poprzedni właściciel przekazuje nowemu właścicielowi dowód rejestracyjny i kartę pojazdu (jeśli była wydana), a nowy właściciel ma 30 dni na jego przenieśowanie (art. 78 ust. 1 i 2 Prawa o ruchu drogowym). Ponieważ pojazd w tym okresie może być użytkowany przez nowego właściciela, to koszty związane z obowiązkowym badaniem technicznym i przenieśowaniem pojazdu mogą być zaliczone do wartości początkowej pojazdu tylko pod warunkiem, że zostały poniesione przed przyjęciem zakupionego pojazdu do używania (np. w sytuacji, gdy zakupiony używany pojazd wymagał remontu lub prac dostosowujących go do specyficznych potrzeb jednostki, po wykonaniu których zostały wykonane badania techniczne, a następnie został przenieśowany – i dopiero po tym fakcie rozpoczęto jego wykorzystywanie na potrzeby jednostki, potwierdzając ten fakt przyjęciem go do ewidencji środków trwałych). Jeśli natomiast jednostka od razu po zakupie rozpoczęła użytkowanie pojazdu i w trakcie tego użytkowania wykonała badania techniczne, a następnie dokonała przenieśowania pojazdu, to związane z tym koszty/wydatki powinny być zaliczone do kosztów/wydatków bieżących.

Koszty ubezpieczenia pojazdu w czasie transportu (obejmującego ryzyko utraty lub uszkodzenia środka trwałego w czasie jego przewożenia od sprzedawcy do nabywcy).

Natomiast jeśli chodzi o koszty ubezpieczeń komunikacyjnych (standardowo obejmujące ubezpieczenia: **OC** – od odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone na osobie lub w mieniu, **AC** – na wypadek utraty, zniszczenia, uszkodzenia lub kradzieży pojazdu oraz **NNW** – od następstw nieszczęśliwych wypadków), to nigdy nie wpływają one na wartość początkową samochodu, ponieważ zakup tych ubezpieczeń nie jest warunkiem wymiennym jako niezbędny przez Prawo o ruchu drogowym do dopuszczenia pojazdu do ruchu drogowego. Ubezpieczenia te nie rozstrzygają o kompletności i zdadności do używania środka trwałego, ale związane są z jego bieżącą eksploatacją i jako takie powinny być zaliczane do kosztów bieżących jednostki (w zależności od postanowień polityki rachunkowości jednostki przypisywanych w całości do okresu, w którym zostały poniesione lub rozliczanych w czasie za pośrednictwem konta służącego do rozliczania międzyokresowego kosztów).

Biorąc pod uwagę podane zasady, to **na etapie planowania zakupu pojazdu należy dokładnie ustalić, jakie wydatki będzie musiała ponieść jednostka w związku z jego nabyciem – i zaplanować odpowiednie kwoty w paragrafach wydatków inwestycyjnych i bieżących**. Ponieważ koszty zakupu samochodu, jako zakupu inwestycyjnego, obejmują nie tylko samą cenę nabycia, ale i inne koszty, zakup taki powinien być – zgodnie z postanowieniami załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont – księgowany na **koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”**. Z chwilą przyjęcia środka trwałego do używania koszty z konta 080 należy przenieść na konto 011 „Środki trwałe”, tworząc wartość początkową środka trwałego odnoszoną w koszty działalności jednostki poprzez odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe, ewidencjonowane na kontach: 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych” i 400 „Amortyzacja”.

3. Nieprawidłowości w zakresie ewidencjonowania środków trwałych

Dla prawidłowego prowadzenia ewidencji środków trwałych, bieżącego nadzorowania ich stanu oraz przeprowadzania i rozliczania okresowych inwentaryzacji niezbędne jest:

- prawidłowe ustalenie obiektów inwentarzowych środków trwałych,
- oznakowanie środków trwałych pozwalające na ich prawidłową identyfikację,
- prowadzenie z właściwą szczegółowością ewidencji pomocniczej środków trwałych.

3.1. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych środków trwałych

Na potrzeby prowadzenia ewidencji księgowej środki trwałe są klasyfikowane jako **obiekty inwentarzowe** (jednostki ewidencyjne) środków trwałych, czyli pojedyncze elementy majątku trwałego, spełniające określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług (takimi obiektami mogą być: budynek, maszyna, pojazd mechaniczny). W nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt – **obiekty zbiorowego**, którym może być: zespół przewodów rurociągowych, zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespół komputerowy (pkt 1.3 objaśnień wstępnych do rozporządzenia Rady Ministrów z 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT); dalej: rozporządzenie w sprawie KŚT).

***Uwaga!** Trwają prace nad zmianą rozporządzenia w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych. Konieczność zmiany obowiązującej KŚT wynika ze zmian rozporządzeń w sprawie ewidencji gruntów i budynków oraz Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Najistotniejsze zmiany KŚT dotyczą grupy 0 – „Grunty”, gdzie – oprócz zmiany nazwy całej grupy na „Użytki gruntowe” – wprowadzone mają być zmiany nazw podgrup i wprowadzone nowe kategorie klasyfikacyjne gruntów. Ponadto zmiany polegające na scalaniu podgrup i rodzajów oraz wprowadzaniu nowych kategorii rodzajów środków trwałych będą dotyczyć także środków trwałych klasyfikowanych w innych grupach KŚT. Oprócz tych zmian dokonane zostanie także powiązanie środków trwałych w KŚT z aktualnymi symbolami PKOB i PKWiU oraz poszerzenie opisów objaśniających do niektórych rodzajów KŚT. Przepisy przejściowe przewidują, że:*

- dla celów rozliczania z PIT i CIT jednostki w 2017 r. będą stosowały wyłącznie starą KŚT,
- dla pozostałych celów w 2017 r. ma być równoległe stosowana stara i nowa KŚT,
- nowa KŚT ma być w pełni stosowana od 2018 r.

Nieprawidłowości stwierdzane przez kontrolujących w jednostkach organizacyjnych w zakresie **niewłaściwego ustalenia obiektów inwentarzowych środków trwałych** są zazwyczaj konsekwencją:

- wieloletnich zaniedbań w prowadzeniu ewidencji środków trwałych (w jednostkach organizacyjnych samorządu terytorialnego sięgających czasami aż do komunalizacji mienia państwowego),
- powielania błędów popełnionych przy zakładaniu ewidencji szczegółowej mienia,

- niezajomości przepisów określających zasady ewidencjonowania środków trwałych należących do różnych grup rodzajowych środków trwałych wynikających z rozporządzenia w sprawie KŚT i to zarówno u pracowników komórek merytorycznych (odpowiedzialnych za sporządzanie dokumentów będących podstawą do przyjęcia do użytkowania środków trwałych, takich jak: OT – „Przyjęcie środka trwałego” lub PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”), jak i u pracowników komórki księgowości,
- braku nadzoru nad prowadzeniem ewidencji środków trwałych przez głównego księgowego jednostki.

Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych środków trwałych w praktyce dotyczy najczęściej składników majątkowych zaliczanych do następujących grup KŚT:

- 0 – „Grunty”,
- 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”,
- 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”,
- 4 – „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania”.

3.1.1. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 0 – „Grunty”

Podstawową nieprawidłowością w tej grupie odnotowywaną przez kontrolujących jest **ujmowanie w ewidencji środków trwałych wszystkich lub części gruntów należących do danej jednostki jako:**

- **jednego obiektu zbiorczego o nazwie „grunty”**, gdzie podawana jest wyłącznie ogólna powierzchnia posiadanych przez jednostkę gruntów i ich wartość ogółem, a w skrajnych przypadkach – tylko ich wartość ogółem,
- **kilku, kilkunastu, kilkudziesięciu lub nawet kilkuset obiektów inwentarzowych**, gdzie wszystkie grunty określonego rodzaju (orne, leśne, zabudowane, pod drogami itp.) stanowią jeden zbiorczy obiekt inwentarzowy środków trwałych, dla którego podawana jest łączna powierzchnia i wartość ogółem lub tylko wartość ogółem.

Takie nieprawidłowe ustalenie obiektów inwentarzowych w grupie 0, gdzie obiektem inwentarzowym powinna być pojedyncza działka geodezyjna gruntów, opisana poprzez podanie jej:

- numeru ewidencji geodezyjnej (katastralnej),
- położenia (miejscowość, ulica),
- rodzaju według KŚT,
- powierzchni i wartości (ewentualnie z podaniem wielkości udziału jednostki, jeśli nie jest ona właścicielem/posiadaczem całej działki),

jest nadal stwierdzane przez kontrolujących, zwłaszcza w urzędach obsługujących organy jednostek samorządu terytorialnego – jest to konsekwencja nieprawidłowego przyjęcia na stan gruntów otrzymanych przez jednostkę samorządu terytorialnego w wyniku komunalizacji. Mimo upływu lat i kolejnych wniosków pokontrolnych, wydawanych przez regionalne izby obrachunkowe i Najwyższą Izbę Kontroli, nieprawidłowości te nie są usuwane ze

względu na ogrom pracy koniecznej do założenia prawidłowej ewidencji księgowej gruntów. Konsekwencją takiego ujęcia obiektów inwentarzowych w grupie 0 jest **nierzetelność ksiąg rachunkowych**, wynikająca z tego, że nie jest możliwe w takim przypadku prawidłowe zdjęcie ze stanu księgowego gruntów zbywanych (w całości lub w udziałach) ani przyjęcie na stan gruntów nabywanych, jak również przeprowadzenie inwentaryzacji (ze względu na niemożność ustalenia stanu księgowego, do którego można odnieść wyniki ewentualnej inwentaryzacji w drodze weryfikacji z dokumentacją źródłową). Inną kwestią jest, że w takich przypadkach zazwyczaj **w ogóle nie jest przeprowadzana inwentaryzacja**, ponieważ wykonanie weryfikacji dla wszystkich posiadanych gruntów jest pracochłonne, a ponadto uważane przez kierownictwo jednostek za zupełnie zbędne.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W urzędzie miejskim nie ewidencjonowano na koncie 011 operacji zbycia gruntów (zarówno całych działek, jak i udziałów w gruntach). Było to spowodowane tym, że na koncie syntetycznym 011, analitycznie 011/0/Grunty, wszystkie grunty nabyte przez gminę miejską w wyniku komunalizacji były ujęte w jednej pozycji zapisem „grunty”, z podaniem jedynie ich wartości ogółem w dniu wprowadzenia zapisu do ksiąg rachunkowych (a było to w 2001 r.). W konsekwencji nie można było we właściwy sposób zaewidencjonować faktu zbycia pojedynczych działek gruntu (już z samej tej przyczyny, że nie było wiadomo, czy zbywana działka była ujęta w tym zbiorczym obiekcie, a także ze względu na niemożność ustalenia, według jakiej wartości należałoby ją wyksięgować, ponieważ nie zachowały się w jednostce dokumenty mówiące o tym, w jaki sposób zostały wycenione te „grunty”). W urzędzie tym inwentaryzacja gruntów nie była nigdy przeprowadzona – zamiast weryfikacji ilości i wartości gruntów z dokumentacją źródłową – na arkusze spisów z natury przeprowadzanych w kolejnych latach przepisywano po prostu wartość gruntów ujętą w ewidencji. Burmistrz miasta i skarbnik miasta nie widzieli problemu, twierdząc, że ewidencja gruntów to tylko niepotrzebna biurokracja, faktyczna wartość tych składników mienia nie jest przecież wyznacznikiem żadnych kategorii ekonomicznych, a ponadto nie jest potrzebna przy bieżącym nadzorze mienia, ponieważ gruntów nie sposób ukraść.

W urzędzie gminy wartość gruntów ujęta w ewidencji księgowej wyrażona była sześciocyfrową liczbą ujemną. Nieprawidłowość była spowodowana tym, że około 2000 r. na konto syntetyczne wprowadzono jednym zapisem wartość gruntów jednostki, ustaloną poprzez pomnożenie powierzchni ogółem posiadanych przez gminę gruntów przez średnią cenę 1 ha, ustaloną na podstawie średniej ceny sprzedaży gruntów. Dla gruntów tych nigdy nie założono ewidencji szczegółowej. Grunty zbywane w kolejnych latach przez gminę na koncie analitycznym 011/0/Grunty były ewidencjonowane w cenie sprzedaży, która z czasem coraz bardziej odbiegała od wartości z pierwotnego oszacowania, co spowodowało, że po kilku latach wartość sprzedanych działek zrównała się z wartością księgową gruntów ogółem, chociaż ilość sprzedanych działek nie stanowiła nawet 1/20 ich liczby. Mimo to wójt i skarbnik gminy nie podjęli działań zmierzających do

założenia rzetelnej ewidencji gruntów. Ponieważ na koncie 011/0/Grunty nie było już żadnej wartości, a sprzedaż działek trwała nadal i była na nim ewidencjonowana, system komputerowy wygenerował na tym koncie analitycznym saldo Wn ze znakiem minus, które następnie ulegało sumowaniu z saldami pozostałych kont analitycznych, prowadzonych według grup rodzajowych środków trwałych – co doprowadzało z upływem lat do coraz większego zafałszowania danych na temat wartości mienia komunalnego, pozostającego na stanie urzędu gminy. Zafałszowania tego nie usuwano w wyniku inwentaryzacji, ponieważ była ona przeprowadzana nierzetelnie – poprzez przepisanie danych z ksiąg rachunkowych do arkuszy spisowych i protokołów weryfikacji – przez co nigdy nie wykazywała różnic.

Podobne uchybienia są stwierdzane również w innych jednostkach niż urzędy obsługujące organy jednostek samorządu terytorialnego, także w tych posiadających osobowość prawną. Jednostki te, nabywając grunty, ewidencjonują je jako jeden obiekt inwentarzowy – w sytuacji gdy nabycie następuje na podstawie jednego aktu notarialnego lub w jednym dniu, miesiącu lub roku. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest zazwyczaj **nieprawidłowe sporządzenie dowodów, stanowiących podstawę księgowania faktu nabycia gruntów**. Pracownicy komórek merytorycznych albo w jednym dowodzie OT – „Przyjęcie środka trwałego” łączą w jeden obiekt inwentarzowy kilka – kilkanaście działek gruntów, nabytych na podstawie jednego aktu notarialnego, albo też w ogóle nie sporządzają na bieżąco dowodów OT, a przychód gruntów w księgach rachunkowych jest ujmowany na podstawie dowodu PK – „Polecenie księgowania”, stosowanego jako dowód zbiorczy, na podstawie którego pod datą ostatniego dnia roku obrotowego są wprowadzane do ksiąg rachunkowych wszystkie nabyte w tym roku grunty. Główny księgowy jednostki postępowanie takie jako nieprawidłowe powinien na bieżąco korygować, ponieważ to do jego obowiązków należy nadzorowanie wykonywania przez inne komórki organizacyjne prac niezbędnych do prawidłowego prowadzenia rachunkowości, jednak w praktyce rzadko tak się dzieje.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOWOŚCI

W biurze związku komunalnego, odpowiedzialnego za zorganizowanie wspólnej gospodarki odpadami dla wszystkich gmin leżących na terenie jednego powiatu, grunty nabywane pod budowę wysypisk i zakładu utylizacji odpadów, w drodze nieodpłatnego przekazania przez gminy tworzące związek oraz odpłatnie od osób fizycznych i prawnych, były ewidencjonowane na koncie syntetycznym 011 w jednej kwocie zbiorczej pod datą 31 grudnia roku obrotowego – obejmującej wartość gruntów nabytych w danym roku. W ewidencji szczegółowej, prowadzonej dla grupy 0, zapisom tym odpowiadały zapisy odnoszące się do zbiorowych obiektów środków trwałych, które obejmowały grunty nabyte w danym roku obrotowym. Te zbiorcze obiekty inwentarzowe otrzymywały nazwę od roku nabycia, np. „grunty – 2011”, z podaną wartością ogółem, za jaką je nabyto. Ponieważ w ewidencji nie odnotowywano ilości, numerów ani powierzchni i wartości

jednostkowej działek wchodzących w skład tak tworzonych „zbiorczych obiektów inwentarzowych”, po upływie kilku lat i zmianach na stanowiskach kierownictwa biura związku nie można było ustalić stanu posiadania gruntów przez związek. Problem pogłębił też sposób księgowania operacji podziału działek geodezyjnych i zbycia tak pozyskanych części działek (w drodze zamiany z osobami fizycznymi i prawnymi), gdzie w księgach rachunkowych ewidencji syntetycznej księgowano rozchody i przychody z tego wynikające jako przyjęcie lub zdjęcie ze stanu gruntów – w wartości różnicy pomiędzy wartościami zamienianych działek. Ponieważ w ewidencji szczegółowej nie można było nanieść analogicznych zapisów, z powodu niemożności ustalenia w którym/których obiektach zbiorczych pierwotnie ujęte były zamieniane działki i ich części, w księgach rachunkowych powstała różnica pomiędzy saldami konta syntetycznego i szczegółowego, narastająca z czasem.

Wszystkie te nieprawidłowości w księgach rachunkowych powinny być usunięte w ramach przeprowadzania inwentaryzacji okresowej gruntów – w drodze weryfikacji z dokumentacją źródłową, która przy niemożności rozliczenia jej wyników z powodu braku odniesienia do ewidencji szczegółowej powinna być podstawą do jej założenia. Niestety, główna księgowa biura związku nigdy nie przeprowadziła tej inwentaryzacji rzetelnie, nakazując pracownikowi księgowości przepisywanie danych na temat gruntów z ksiąg rachunkowych do druków arkuszy spisu z natury – na skutek czego nigdy nie były ujawniane różnice.

Ostatni typ nieprawidłowości to **ujmowanie w grupie 0 nie tylko gruntów, ale też posadowionych na nich budowli**. Nieprawidłowość ta stwierdzana jest przez kontrolujących najpowszechniej w odniesieniu do dróg, gdzie należy odróżnić dwa osobne środki trwałe:

- 1) działkę gruntu, na której posadowiona jest droga – należąca do grupy 0,
- 2) budowlę, jaką jest droga – należąca do grupy 2.

Mimo że, zgodnie z rozporządzeniem w sprawie KŚT, **każda droga w ewidencji księgowej powinna stanowić dwa odrębne obiekty inwentarzowe środków trwałych**, w niektórych jednostkach ten podział nie jest stosowany i drogi, jako jeden obiekt inwentarzowy, obejmujący łącznie działkę gruntu i budowlę drogi, ewidencjonowane są na koncie 011 w grupie 0. Nieprawidłowość ta powstaje najczęściej na skutek nieznamomości przepisów u pracowników komórek merytorycznych, odpowiedzialnych za wystawianie dowodów OT – „Przyjęcie środka trwałego”, którzy wystawiają dowód, łącząc w nim te dwa obiekty inwentarzowe w jeden, oraz u służb finansowych, które, zamiast zakwestionować prawidłowość takiego dowodu i cofnąć go do wystawcy w celu korekty, dokonują na jego podstawie księgowania, zaliczając drogę do grupy rodzajowej 0, razem z gruntem. Czasami błąd powstaje wyłącznie na skutek nieprawidłowo dokonywanych księgowania, gdzie wszelkie dowody OT dotyczące przyjęcia do użytkowania dróg są księgowane w grupie 0, nawet te, z których wyraźnie wynika, że dotyczą dróg zaliczanych do grupy 2. Uchybienie to powoduje nierzetelność ksiąg rachunkowych w zakresie konta 011, a także

ma dalsze konsekwencje – w postaci nienaliczania amortyzacji/umorzenia od wartości dróg, ujętych w niewłaściwej grupie KŚT.

3.1.2. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 1 – „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”

W grupie tej najwięcej problemów stwarza w praktyce prawidłowe **ustalenie granic obiektów inwentarzowych budynków w związku z klasyfikowaniem:**

- obiektów pomocniczych obsługujących budynki (place, chodniki, ogrodzenia, studnie itp.),
- wyposażenia budynku (zwłaszcza w przypadku dokonywania jego modernizacji),
- gruntów, na których są posadowione budynki.

Nieprawidłowości stwierdzane przez kontrolujących w tym zakresie wraz z ich konsekwencjami dla prowadzenia rachunkowości jednostki przedstawia **tabela 4**.

Tabela 4. Nieprawidłowości w zakresie ustalania granic obiektów inwentarzowych dla budynków należących do grupy 1 KŚT wraz ze wskazaniem ich konsekwencji dla prowadzenia rachunkowości

Lp.	Opis nieprawidłowości	Konsekwencje dla prowadzenia rachunkowości
1.	Ujęcie w ewidencji środków trwałych jako odrębnych obiektów inwentarzowych w grupie 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej” obiektów pomocniczych, które powinny stanowić jeden obiekt inwentarzowy razem z obsługiwanym przez nie budynkiem.	1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej dla konta 011. 2. Naliczanie amortyzacji (umorzenia) obiektów pomocniczych według niewłaściwej stawki amortyzacyjnej (dobrej dla obiektów klasyfikowanych w grupie 2, zamiast według stawki stosowanej dla budynku podstawowego).
	Odmiana nieprawidłowości opisanej w pkt. 1 występuje w jednostkach samorządu terytorialnego i polega na tym, że obiekty pomocnicze, które służą do obsługi jednego budynku, należące do jednostki organizacyjnej, która otrzymała w trwałe zarząd lub na własność całą nieruchomości (wraz z obiektami pomocniczymi), na skutek niewłaściwego sporządzenia dokumentów przekazania w swojej ewidencji ma ujęte jedynie: grunt i budynek, natomiast budowle nadal pozostają w ewidencji urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego.	1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji syntetycznej i ewidencji pomocniczej dla konta 011 w obu jednostkach. 2. Ujmowanie amortyzacji (umorzenia) budowli w księgach rachunkowych niewłaściwej jednostki organizacyjnej. 3. Niemożność prawidłowego przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji środków trwałych w obu jednostkach.
2.	Ujęcie w ewidencji środków trwałych obiektów pomocniczych, raz jako jeden obiekt inwentarzowy razem z obsługiwanym przez nie budynkiem i drugi raz jako odrębnych obiektów inwentarzowych, klasyfikowanych w grupie 2 KŚT. W tej odmianie nieprawidłowości, w ewidencji szczegółowej obiekty pomocnicze są wymienione jako dodatkowe wyposażenie obiektu budowlanego, wraz z podaniem ich wartości jednostkowej.	1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej dla konta 011. 2. Zawyżenie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od środków trwałych na skutek jego podwójnego naliczenia od wartości obiektów pomocniczych – raz przy amortyzacji (umorzeniu) budynku, drugi raz od wartości obiektów pomocniczych ujętych w grupie 2 KŚT. 3. Nierzetelne przeprowadzenie i/lub rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych (prawidłowo przeprowadzona i rozliczona inwentaryzacja powinna wykazać pozorne nadwyżki środków trwałych wykazanych w grupie 2 KŚT).

3.	Ujęcie w ewidencji środków trwałych obiektów pomocniczych: raz jako jeden obiekt inwentarzowy razem z obsługiwany przez nie budynkiem i drugi raz jako odrębnych obiektów inwentarzowych, klasyfikowanych w grupie 2 KŚT. Jest to druga odmiana nieprawidłowości, gdzie w ewidencji szczegółowej obiekty pomocnicze nie są wymienione jako dodatkowe wyposażenie obiektu budowlanego, jedynie ich wartość na etapie zakładania ewidencji szczegółowej została dodana do wartości budynku.	<p>1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej dla konta 011.</p> <p>2. Zawyżenie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od środków trwałych na skutek jego podwójnego naliczenia od wartości obiektów pomocniczych – raz przy amortyzacji (umorzeniu) budynku, drugi raz od wartości obiektów pomocniczych ujętych w grupie 2 KŚT.</p> <p>3. Niemożność prawidłowego rozliczenia inwentaryzacji, błąd można wychwycić jedynie poprzez porównanie zapisów księgowych z zapisami w dowodach nabycia środków trwałych – jeśli zostały one prawidłowo sporządzone, albo z zapisami w księgach rachunkowych jednostki, od której dana jednostka organizacyjna nabyła środki trwałe (np. w przypadku samorządowych jednostek organizacyjnych – z zapisami zawartymi w dokumentach źródłowych – decyzjach komunalizacyjnych oraz w księgach rachunkowych urzędu obsługującego organy jednostki samorządu terytorialnego).</p>
4.	Ujęcie w ewidencji jako osobnych obiektów inwentarzowych zaliczonych do różnych grup KŚT wyposażenia budynku, takiego jak: wbudowane na stałe instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe, po wykonaniu prac modernizacyjnych w tym zakresie (np. jako osobny środek trwały jest uznawana instalacja komputerowa albo telekomunikacyjna).	<p>1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej dla konta 011.</p> <p>2. Naliczanie amortyzacji (umorzenia) instalacji według niewłaściwej stawki amortyzacyjnej (dobrej dla obiektów klasyfikowanych w różnych grupach KŚT zamiast według stawki stosowanej dla budynku podstawowego).</p> <p>3. Nierzetelne przeprowadzenie i/lub rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych (prawidłowo przeprowadzona i rozliczona inwentaryzacja powinna wykazać pozorne niedobory środków trwałych – instalacji).</p>
5.	Ujęcie w ewidencji jako osobnych obiektów inwentarzowych zaliczonych do różnych grup KŚT stałego wyposażenia budynku, takiego jak: wbudowane na stałe meble (np. szafy ścienne, ciągi do przyrządzania żywności w kuchniach).	<p>1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej dla konta 011.</p> <p>2. Naliczanie amortyzacji (umorzenia) wyposażenia według niewłaściwej stawki amortyzacyjnej (dobrej dla obiektów klasyfikowanych w różnych grupach KŚT zamiast według stawki stosowanej dla budynku podstawowego).</p> <p>3. Nierzetelne przeprowadzenie i/lub rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych (prawidłowo przeprowadzona i rozliczona inwentaryzacja powinna wykazać pozorne niedobory środków trwałych – wbudowanego wyposażenia).</p>
6.	Ujęcie w ewidencji księgowej jako jednego obiektu inwentarzowego budynku wraz z gruntem, na którym jest posadowiony. Nieprawidłowość występuje w dwóch odmianach: 1) grunt jest ujmowany jako jeden obiekt inwentarzowy wraz z budynkiem, w sytuacji gdy wartość gruntów nie była określona w decyzji o jego przekazaniu, 2) grunt jest ujmowany jako jeden obiekt inwentarzowy wraz z budynkiem, w sytuacji gdy wartość gruntów w decyzji o przekazaniu nieruchomości zabudowanej była podana łącznie z wartością budynku.	<p>1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej dla konta 011.</p> <p>2. Nierzetelne przeprowadzenie i/lub rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych (prawidłowo przeprowadzona i rozliczona inwentaryzacja powinna wykazać pozorne niedobory środków trwałych – gruntów).</p> <p>3. Zawyżenie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych), które są naliczane od wartości gruntu doliczonej do wartości budynku.</p>

Zgodnie z objaśnieniami zawartymi w rozporządzeniu w sprawie KŚT dla środków trwałych zaliczanych do grupy 1, **do obiektu inwentarzowego, jakim jest budynek, zalicza się także:**

- **wyposażenie budynku**, takie jak: wszystkie instalacje wbudowane w konstrukcję budynku na stałe (np. instalacje: sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe) oraz normalne wyposażenie budynku, np. wbudowane na stałe szafy,
- **obiekty pomocnicze** – obiekty służące do wyłącznej obsługi budynku, takie jak: chodniki, dojazdy, podwórka, place, ogrodzenia, studnie itp., przy czym obiekty pomocnicze obsługujące więcej niż jeden budynek zalicza się do właściwych rodzajów zgodnie z ich przeznaczeniem.

Natomiast nie zalicza się wartości gruntu, na którym jest posadowiony budynek, ponieważ grunt ten powinien stanowić odrębny obiekt inwentarzowy, zaliczony do grupy 0 KŚT.

PRZYKŁAD

W ramach komputeryzacji jednostki w jej siedzibie została wykonana nowa sieć instalacji telekomunikacyjnych i komputerowych. Jak powinna być ujęta wartość tych robót – jako osobny środek trwały, czy jako zwiększenie wartości budynku?

W przypadku zainstalowania na stałe w budynku sieci instalacji telekomunikacyjnych i komputerowych, o wartość wykonanych instalacji należy zwiększyć wartość początkową budynku, w którym je zainstalowano. Jako osobne środki trwałe instalacje te mogłyby być ujęte jedynie w sytuacji, gdy budynek nie byłby własnością jednostki (w przypadku osób prawnych) lub nie byłby jej oddany w trwały zarząd (w przypadku jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych użytkujących budynki stanowiące własność innych niż ich macierzysta jednostka jednostek samorządu terytorialnego, oddanych im na podstawie umów najmu, dzierżawy czy nieodpłatnego użyczenia). Wtedy byłaby to inwestycja w obcym środku trwałym – i jako taka stanowiłaby odrębny obiekt inwentarzowy, amortyzowany (umarzany) według indywidualnie dobranej stawki amortyzacyjnej.

PRZYKŁAD

Przy budynku przedszkola samorządowego jest chodnik, parking dla 5 pojazdów i ogrodzenie parkingu. W ramach porządkowania stanu władania nieruchomościami (dotąd przedszkole użytkowało budynek i opisane budowle bezumownie) jednostka otrzymała z urzędu gminy dwa dowody PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”, ale jest w nich wymieniony tylko budynek przedszkola i grunt. Czy w takim razie urząd powinien wystawić jeszcze dodatkowe PT na te budowle?

Odpowiedź na to pytanie zależy od stanu prawnego i faktycznego użytkowania opisanych nieruchomości. Zanim jednostka wystąpi o wystawienie dodatkowego PT, powin-

na wyjaśnić sprawę w księgowości jednostki nadrzędnej, ponieważ może się okazać, że wymienione budowle, jako stanowiące obiekty pomocnicze budynku przedszkola, są uwzględnione w wartości budynku, jedynie nie są wymienione osobno na dowodzie **PT** – w takim razie wystarczy, jeśli dowód **PT** zostanie skorygowany przez wystawcę (poprzez dopisanie na nim obiektów pomocniczych w pozycji „Charakterystyka środka trwałego”). Może jednak być i tak, że podane obiekty nie służą wyłącznie do obsługi budynku przedszkola, ale jeszcze innego budynku/budynków (np. położone obok szkoły podstawowej). W takiej sytuacji stanowią one odrębne od budynku obiekty inwentarzowe środków trwałych związane trwale z gruntem, który nie może być oddany w zarząd jednej jednostce organizacyjnej. Ustawa o gospodarce gruntami w tych przypadkach przewiduje możliwość oddania takich nieruchomości w trwałą zarząd kilku jednostkom organizacyjnym w częściach ułamkowych, z określeniem sposobu korzystania z tej nieruchomości przez poszczególne jednostki organizacyjne (art. 49a pkt 2). Jeśli zostanie wydana taka właśnie decyzja, to otrzymane nieruchomości na podstawie odrębnego protokołu przekazania ujmuje się w księgach rachunkowych jednostki otrzymującej w wartości odpowiadającej ułamkowej części wynikającej z decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu nieruchomością.

3.1.3. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 2 – „Obiekty inżynierii lądowej i wodnej”

Kontrolujący najczęściej stwierdzają nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych w tej grupie, które polega na:

- **ujmowaniu jako jednego obiektu inwentarzowego w grupie 2 budowli wraz z posiadionym na niej gruntem** (patrz opis nieprawidłowości w grupie 0 KŚT); nieprawidłowość ta dotyczy głównie: budowli dróg, parkingów, chodników, placów itp.,
- **ujmowaniu jako oddzielnych obiektów inwentarzowych środków trwałych budowli, które są obiektami pomocniczymi budynków** i jako takie powinny być zaliczone do zbiorczego obiektu inwentarzowego – budynku w grupie 1 KŚT (patrz opis nieprawidłowości w grupie 1 KŚT),
- **niewłaściwym ustalaniu granic liniowych obiektów inwentarzowych** (takich jak: sieci kanalizacyjne, wodociągowe, drogi).

W przypadku budowli liniowych, takich jak: drogi, sieci wodociągowe i kanalizacyjne, obiektem inwentarzowym w ewidencji środków trwałych jest odcinek takiego obiektu, wykonany w określonej technologii, oznaczony zgodnie z przepisami dotyczącymi oznaczania i identyfikacji takich obiektów. Na przykład w przypadku dróg jest to droga określonego rodzaju i kategorii na terenie miast i wsi mająca dodatkowe oznaczenie nazwą ulicy. **W przypadku obiektów liniowych** najczęstszym stwierdzanym przez kontrolujących błędem jest tworzenie z nich w ewidencji szczegółowej swoistych obiektów „zbiornych”, które obejmują np. wszystkie drogi położone na terenie danej miejscowości, gminy bądź powiatu. Nieprawidłowość ta w jednostkach samorządu terytorialnego jest nadal bardzo często pochodną

nieprawidłowego ujęcia w ewidencji wartości obiektów liniowych otrzymanych w drodze komunalizacji, gdzie nawet jeśli w decyzjach komunalizacyjnych obiekty te były wykazywane osobno, wraz z podaniem ich wartości, to do ksiąg rachunkowych wprowadzono zapisy wyłącznie na temat sumy długości i wartości takich obiektów położonych na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego. Podobnie jak w przypadku gruntów – także w przypadku obiektów liniowych prowadzenie ich ewidencji szczegółowej w odniesieniu do poszczególnych odcinków jest uważane przez kierownictwo jednostek za zbytnią biurokrację. Nieprawidłowość występuje także w mniejszych jednostkach organizacyjnych niż urzędy obsługujące organy jednostek samorządu terytorialnego – w tych jednostkach najczęściej jest pochodną nieprawidłowej ewidencji nakładów inwestycyjnych.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOŚCI

W jednostce budżetowej nakłady na budowę dróg były ewidencjonowane na jednym koncie 080, bez podziału według efektów inwestycyjnych. Po prostu w ramach ewidencji do konta 080 prowadzono jedną kartotekę kontową o numerze 080/1/Inwestycje/Drogi, na której ewidencjonowano w trakcie roku obrotowego ponoszone nakłady na budowę dróg. Na koniec każdego roku, pod datą 31 grudnia, całość nakładów była przeksięgowywana na konto 011 (niezależnie od tego, ile odcinków dróg było budowanych i czy ich budowa została zakończona w tym roku) i zwiększała wartość „zbiorowego” środka trwałego pod nazwą „Drogi”.

W innej jednostce taka sama praktyka w zakresie ewidencji nakładów na budowę dróg, ale dotycząca także wodociągów i kanalizacji, prowadziła w konsekwencji do niewłaściwego wyodrębniania obiektów inwentarzowych, które stanowiły niezakończone i oddane do użytkowania odcinki dróg czy sieci kanalizacyjnej i wodociągowej – lecz nakłady na te środki trwałe poniesione w danym roku obrotowym. W ten sposób w ewidencji księgowej figurowały środki trwałe o nazwach: „Drogi 2014”, „Drogi 2015”, „Wodociągi 2011” itp.

W obu przykładowych jednostkach konsekwencją tak prowadzonej ewidencji była nie tylko nierzetelność i niesprawdzalność ksiąg rachunkowych, lecz także:

- nieprawidłowe naliczanie amortyzacji (umorzenia) środków trwałych, których umarżanie albo rozpoczynano przed zakończeniem ich budowy, albo po upływie kilku – kilkunastu miesięcy po oddaniu do użytkowania,
- zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych, gdzie dane o łącznej wartości obiektów liniowych były przepisywane do arkuszy spisu z natury z ksiąg rachunkowych.

Oprócz nieprawidłowości w ustalaniu obiektów inwentarzowych środków trwałych opisanych w grupach 1 i 2 KŚT, kontrolujący odnotowują **nieprawidłowości wspólne dla środków trwałych należących do tych grup**, powstających w wyniku prowadzenia działalności inwestycyjnej jednostek sektora publicznego. Nieprawidłowości te są pochodną niewłaści-

wie prowadzonej ewidencji nakładów inwestycyjnych i ich niewłaściwego rozliczania na wartość początkową środków trwałych.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOŚCI

W jednostce budżetowej na koniec każdego roku obrotowego **dokonywano operacji „zerowania konta 080”**, która polegała na przenoszeniu wszystkich kosztów inwestycji zaewidencjonowanych na tym koncie na konto 011 „Środki trwałe”, nawet jeśli koszty te dotyczyły niezakończonych zadań inwestycyjnych. W jednostce tej dowodem źródłowym, na podstawie którego dokonywano „zerowania konta 080”, był dowód PK – „Polecenie księgowania”, sporządzany przez pracownika księgowości, który nie miał żadnej wiedzy na temat wyceny wartości początkowej środków trwałych wytwarzanych w drodze inwestycji własnych. W efekcie na koncie 011 jako odrębne obiekty inwentarzowe środków trwałych były ujmowane nakłady na te środki, dokonane w danym roku obrotowym pod nazwą odpowiadającą ich rodzajowi. I tak, budowana w ciągu 2 lat droga gminna była zaewidencjonowana jako dwa obiekty inwentarzowe o nazwach: „Dokumentacja – droga” i „Droga nr 5 w miejscowości X”, natomiast budowana przez 3 lata szkoła podstawowa wraz z halą sportową była ujęta w ewidencji środków trwałych jako trzy obiekty inwentarzowe o nazwach: „Dokumentacja szkoła, hala w miejscowości X”, „Szkoła, hala – 1” i „Szkoła, hala – 2”. Konsekwencją tak prowadzonej ewidencji były:

- nierzetelność i niesprawdzalność ksiąg rachunkowych (dla kont: 080 i 011),
- nieprawidłowe naliczanie amortyzacji (umorzenia) środków trwałych, których amortyzowanie (umarzanie) rozpoczynano przed zakończeniem ich budowy, wbrew postanowieniom art. 32 ust. 1 uor, zgodnie z którym amortyzację środków trwałych rozpoczyna się nie wcześniej niż z chwilą rozpoczęcia użytkowania środków trwałych,
- nierzetelne przeprowadzanie inwentaryzacji środków trwałych, gdzie np. w rzeczywistości istniał tylko jeden budynek szkoły, a nie trzy, zamiast wykazać pozorne nadwyżki środków trwałych i dokonać odpowiednich korekt zapisów w ewidencji szczegółowej (scalając trzy nieistniejące obiekty inwentarzowe w jeden, o wartości początkowej odpowiadającej sumie wartości początkowych trzech obiektów i korygując wartość umorzenia poprzez odpisanie kwoty umorzenia dokonanego za okres przed oddaniem do użytkowania obiektu szkoły), w arkuszach spisu z natury podawano trzy obiekty inwentarzowe (przepisując dane z nieprawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, mimo że bezpośrednie oględziny w terenie wyraźnie wskazywały, że jest tylko jeden budynek szkoły).

3.1.4. Nieprawidłowe ustalanie obiektów inwentarzowych należących do grupy 4 – „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania”

W grupie tej – oprócz pojedynczych obiektów inwentarzowych środków trwałych – bardzo często spotyka się **zbiornicze obiekty inwentarzowe**, takie jak zespoły różnych maszyn i urządzeń, które są eksploatowane łącznie. W jednostkach sektora finansów publicznych,

do których w przeważającej części należą różnego rodzaju urzędy, w grupie 4 KŚT klasyfikowane są zespoły komputerowe jako zbiorcze obiekty inwentarzowe, o różnych komponentach składowych oraz różne maszyny i urządzenia biurowe, stanowiące samodzielne środki trwałe. Największe problemy i najczęściej nieprawidłowości powstaje w praktyce z klasyfikowaniem zespołów komputerowych oraz ich części składowych i peryferyjnych.

W jednostkach kontrolujący stwierdzają następujące **błędy w zakresie ustalania obiektów inwentarzowych środków trwałych klasyfikowanych jako zespoły komputerowe**:

- ewidencjonowanie jako pojedynczych obiektów inwentarzowych poszczególnych części składowych i/lub peryferyjnych zespołów komputerowych, niespełniających definicji środka trwałego (np. jako odrębne środki trwałe są ewidencjonowane same monitory komputerowe lub same jednostki centralne),
- ewidencjonowanie jako odrębnych obiektów inwentarzowych (zaliczanych ze względu na niską wartość do pozostałych środków trwałych) drukarek, skanerów, urządzeń zabezpieczających przed spadkiem napięcia w sieci itp., połączonych na stałe w jeden zespół urządzeń z określonymi komputerami,
- ujmowanie w wartości początkowej zespołów komputerowych oprogramowania, które jest opcjonalne (nie jest oprogramowaniem operacyjnym, koniecznym do samego uruchomienia komputera).

PRZYKŁAD

W jednostce ma być przeprowadzona kompleksowa wymiana sprzętu komputerowego, z tym że część sprzętu (monitory, klawiatury) jednostka otrzymała jako darowiznę, a część ma być przez jednostkę dokupiona w ciągu roku (jednostki centralne, klawiatury, myszy, drukarki, skanery itp.). Czy w takim razie do czasu dokonania tego zakupu te darowane części powinny być ujęte jako zespoły komputerowe, które potem po rozbudowie będą miały zwiększoną wartość na koncie 011, czy może jako osobne środki trwałe, ale wtedy ewidencjonowane na koncie 013 z uwagi na niską wartość?

Nie, żadne z rozwiązań podanych w pytaniu nie jest prawidłowe. Zespoły komputerowe, zgodnie z objaśnieniami zawartymi w rozporządzeniu w sprawie KŚT, zaliczane są do grupy rodzajowej 4/49/491 KŚT, która obejmuje maszyny i urządzenia służące do wprowadzania, przetwarzania, przechowywania i wyprowadzania informacji cyfrowych lub analogowych, w szczególności:

- jednostki centralne,
- jednostki pamięci,
- jednostki zasilające,
- urządzenia wejścia (w tym m.in. rejestratory i skanery),
- urządzenia wyjścia,
- urządzenia wejścia – wyjścia: konsole operatorskie, monitory ekranowe,
- urządzenia transmisji i ochrony danych.

Obiektem inwentarzowym w ramach tego rodzaju może być cały zespół służący do przetwarzania informacji, złożony z jednostki centralnej i podłączonych do niej jednostek

zewnątrznych, względnie poszczególne maszyna i urządzenie wydzielone w odrębne jednostki.

W przypadku zespołów komputerowych przyjmuje się, że kompletnym i zdatnym do eksploatacji środkiem trwałym, spełniającym wymogi zawarte w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor, jest **zespół urządzeń składający się minimum z następujących części składowych: jednostki centralnej** (obejmującej: płytę główną, procesor oraz pamięć operacyjną), **monitora i klawiatury**, natomiast pozostałe części składowe i peryferyjne (np. dodatkowe jednostki pamięci – dyski twarde wewnętrzne i zewnętrzne, karta graficzna i dźwiękowa, karta telewizyjna, nagrywarka DVD, mysz, drukarka, skaner, modem, głośniki i słuchawki, zasilacz UPS itp.) są opcjonalne i mogą – w zależności od ich przeznaczenia – wchodzić w skład danego zespołu komputerowego, ale nie muszą.

Poszczególne jednostki i urządzenia będące częściami składowymi zespołu komputerowego nie mogą funkcjonować jako samodzielne urządzenia, a co za tym idzie, nie mogą one w ewidencji księgowej stanowić odrębnych obiektów inwentarзовych środków trwałych. Do czasu połączenia ich w zespół komputerowy mogą stanowić jedynie materiały, których wartość od chwili nabycia (w drodze darowizny, zakupu) do chwili przyjęcia do użytkowania zmontowanych zespołów komputerowych powinna być ewidencjonowana na koncie 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”.

PRZYKŁAD

Główna księgowa zarządziła, że w jednostce zostanie ujednoczona ewidencja sprzętu komputerowego. Ujednoczenie ma polegać na tym, że osobno na koncie 011 mają być ewidencjonowane zespoły komputerowe (w sensie: monitor, jednostka centralna, klawiatura, mysz), a osobno na koncie 013 drukarki, skanery, listwy zabezpieczające itp. drobny sprzęt komputerowy. Czy takie ujednoczenie jest zgodne z przepisami?

Nie, z żadnych przepisów nie wynika obowiązek prowadzenia ujednoczonej ewidencji zespołów komputerowych w sposób podany w pytaniu. Prawdłowo ewidencja powinna być prowadzona według obiektów inwentarзовych środków trwałych, które w przypadku zespołów komputerowych są zdefiniowane w objaśnieniach do KŚT. Generalna zasada odnosząca się do zespołów środków trwałych, podana w objaśnieniach do KŚT, stanowi, że obiektem inwentarзовym może być:

- 1) cały zespół urządzeń służący do przetwarzania informacji, złożony z jednostki centralnej i podłączonych do niej jednostek zewnętrznych albo
- 2) poszczególne maszyna i urządzenie wydzielone w osobne jednostki.

Zarówno w przypadku pierwszym, jak i drugim obiekt inwentarзовy musi spełniać warunki określone do tego, aby składnik majątkowy mógł zostać uznany za środek trwały, czyli musi być kompletnym i zdatnym do eksploatacji urządzeniem (art. 3 ust. 1 pkt 15 uor). W przypadku zespołów komputerowych nie można mówić o tym, że jakiegokolwiek urządzenie, które stanowi część składową zespołu komputerowego, jest kompletne i zdadne do eksploatacji, ponieważ takie urządzenia same – niepołączone w zespół – nie

mogą być w żaden sposób eksploatowane (np. sam monitor, sama płyta główna, sama pamięć operacyjna, sama klawiatura itp.). Natomiast jeśli chodzi o części (urządzenia) peryferyjne (np. drukarki, skanery, głośniki), to w pewnych określonych warunkach mogą one być ewidencjonowane jako odrębne od zespołu komputerowego obiekty inwentarzowe środków trwałych, mimo że do eksploatacji jest konieczne podłączenie ich do zespołu komputerowego. Takimi sytuacjami są występujące w praktyce przypadki, gdy dane urządzenie:

- jest podłączone na stałe do kilku zespołów komputerowych, tak że nie można go zaliczyć w całości do żadnego z tych zespołów (np. odrębnym obiektem inwentarzowym może być w takiej sytuacji drukarka, która jest przyłączona do kilku komputerów, i służy do wykonywania wydruków z każdego z nich),
- nie jest na stałe połączone z żadnym zespołem komputerowym, służąc do przejściowego użytku po czasowym przyłączeniu do różnych zespołów komputerowych (np. drukarka zapasowa, przyłączana czasowo do zespołu komputerowego, gdy normalnie połączona z nim drukarka jest w naprawie – do czasu jej naprawy, skaner, który służy kilku pracownikom i jest podłączany do poszczególnych zespołów komputerowych na czas wykonania określonego zadania przez pracownika).

PRZYKŁAD

Przy inwentaryzacji wartości niematerialnych i prawnych okazało się, że część oprogramowania komputerowego, która była nabywana niezależnie od zakupu komputerów, jest ewidencjonowana na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne”, natomiast oprogramowanie kupowane razem z komputerami jest ujęte na koncie 011. Czy taka ewidencja jest zgodna z prawem?

Tak, pod warunkiem że wartość licencji na oprogramowanie ewidencjonowana łącznie z zespołem komputerowym dotyczy oprogramowania, które jest oprogramowaniem systemowym (tzn. niezbędnym do tego, aby zespół komputerowy był kompletnym i zdatnym do użytkowania środkiem trwałym w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 15 uor). Nie ma tu znaczenia, czy licencja na oprogramowanie była nabywana razem z zespołami komputerowymi (jest wymieniona na jednym dowodzie zakupu), czy też nie. Ważne jest jego faktyczne przeznaczenie. Przyjmuje się, że do wartości początkowej środka trwałego, jakim jest zespół komputerowy, zalicza się koszty nabycia licencji na oprogramowanie systemowe (operacyjne), natomiast licencje na wszystkie inne programy (np. edytory tekstów, programy służące do prowadzenia ewidencji księgowej, ewidencji podatkowej, graficzne itp.) powinny być ujęte na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne”.

Podstawową przyczyną występowania tego typu nieprawidłowości – oprócz niezrozumienia zasad ustalania obiektów inwentarzowych w przypadku zespołów komputerowych – jest nieprawidłowe ustalanie planów rzeczowo-finansowych jednostek, w których wydatki

do poniesienia w związku z ich nabyciem są **ujmowane w nieprawidłowych podziałkach klasyfikacji budżetowej wydatków.**

PRZYKŁAD

W planie finansowym samorządowej jednostki budżetowej są przewidziane środki na zakupy inwestycyjne – zakup sprzętu komputerowego na łączną kwotę 6000 zł (paragraf 606). Z tych środków zakupiono laptop za 4800 zł oraz drukarkę za kwotę 1104 zł (która będzie użytkowana oddzielnie od laptopa). Ponieważ cena jednostkowa drukarki jest mniejsza niż 3500 zł, w jaki sposób teraz należy wprowadzić ją do ewidencji i z jakiego paragrafu za nią zapłacić, jeśli w planie wydatków jednostki w tej chwili nie ma przewidzianych żadnych środków w paragrafie 421?

W opisanej sytuacji przed dokonaniem wydatku **należy wprowadzić we właściwym trybie zmiany planu finansowego jednostki budżetowej.** Zasady dotyczące klasyfikowania środków na wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych znajdują się w objaśnieniach zawartych w załączniku nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (dalej: rozporządzenie o klasyfikacji budżetowej). Zgodnie z nimi, z wydatków na cele inwestycyjne, klasyfikowanych w paragrafie 605 „Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych”, wyodrębnione są zakupy inwestycyjne, które należy klasyfikować **w paragrafie 606** „Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych”. W paragrafie 606 ujmuje się wydatki ponoszone na zakup środków trwałych niezaliczonych do pierwszego wyposażenia, których wartość początkowa jest wyższa niż kwota określona w art. 16f ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) – obecnie jest to **3500 zł**, a odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych nie są dokonywane jednorazowo lub gdy od nich nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych w przypadkach określonych w tej ustawie. Natomiast wydatki na zakup składników majątkowych, będących środkami trwałymi zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 15 uor oraz § 2 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, ale o wartości poniżej 3500 zł albo o wartości wyższej, lecz podlegających jednorazowej amortyzacji (umorzeniu), należy zaliczać do **paragrafu 421** „Zakup materiałów i wyposażenia”.

Klasyfikację budżetową wydatków stosuje się w planowaniu, rachunkowości i sprawozdawczości jednostki budżetowej, przy czym jej kierownik, ustalając projekt planu finansowego, a następnie plan finansowy wydatków tej jednostki na dany rok, ma **obowiązek określenia w nim planowanych wydatków w szczególności działań, rozdział i paragraf** (§ 5 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych; dalej: rozporządzenie w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych).

Zgodnie z przytoczonymi regulacjami, kierownik jednostki budżetowej na etapie tworzenia planu zakupów inwestycyjnych na dany rok budżetowy powinien **ustalić, jakie środki**

trwałe będzie kupować, określając przy tym ich przybliżone ceny, przewidywany sposób użytkowania (przeznaczenie) i wynikający z tego sposób ewidencji wydatków na ich nabycie oraz **zaplanować te środki we właściwych podziałkach klasyfikacji budżetowej**.

W przypadku opisanym w pytaniu należało zaplanować środki na zakup:

- laptopa – w kwocie odpowiadającej przewidywanej cenie około 4900 zł – ze środków na zakupy inwestycyjne (paragraf 606),
- drukarki, która będzie stanowiła odrębny obiekt inwentarzowy środków trwałych (ponieważ nie będzie przyłączona na trwałe do żadnego zespołu komputerowego) – w kwocie odpowiadającej przewidywanej cenie około 1100 zł – ze środków na zakup wyposażenia (paragraf 421).

Zaplanowanie całej kwoty dotyczącej zarówno ceny komputera, jak i drukarki w pozycji zakupów inwestycyjnych (6000 zł w paragrafie 606) byłoby na tym etapie prawidłowe jedynie pod warunkiem, że planowano zakup zespołu komputerowego, czyli jednego obiektu inwentarzowego środków trwałych składającego się z komputera i połączonej z nim na stałe drukarki, służącej do sporządzania wydruków tylko z tego komputera (będącej jego częścią peryferyjną) – o przewidywanej cenie zakupu 6000 zł (objaśnienia zawarte w rozporządzeniu w sprawie KŚT w części ogólnej oraz w części szczegółowej – w zakresie obiektów inwentarzowych zaliczanych do grupy 4 – „Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania”).

Jeśli na etapie wstępnego planowania środków na zakupy inwestycyjne został popełniony błąd, to okoliczności te powinny być wzięte pod uwagę na etapie zlecenia realizacji zamówienia, gdzie przy prawidłowo zorganizowanym obiegu dokumentów związanych ze składaniem zamówień z zapotrzebowania na sprzęt komputerowy i biurowy, sporządzonego przez pracowników merytorycznych komórek organizacyjnych jednostki, powinno wynikać, że faktycznie jednostka zamierza zakupić środki trwałe, które będą stanowiły odrębne obiekty inwentarzowe – i wydatki tylko na jeden z tych środków trwałych, o wartości powyżej 3500 zł, będą mogły zostać zakwalifikowane do paragrafu 606. W związku z tym przed zleceniem tych zakupów kierownik jednostki powinien najpierw w stosownym trybie dokonać zmiany planu finansowego jednostki budżetowej poprzez przeniesienie planowanej kwoty wydatków odpowiadającej przewidywanej cenie zakupu drukarki z paragrafu 606 do paragrafu 421. Zlecenie dostawy sprzętu komputerowego i biurowego powinno nastąpić dopiero po dokonaniu odpowiednich zmian w planie finansowym jednostki budżetowej.

Skoro w jednostce nie zadziałały właściwie procedury kontroli zarządczej i doszło już do zawarcia umowy kupna laptopa oraz drukarki, a sprzęt został przez dostawcę dostarczony do jednostki wraz z rachunkiem (faktura) do zapłaty, to jest to ostatni etap, na którym powinna zostać wykryta i usunięta nieprawidłowość polegająca na wadliwym zaplanowaniu środków na zakupy inwestycyjne. W ramach wykonywania wstępnej kontroli operacji gospodarczych przez głównego księgowego jednostki w trybie określonym w art. 54 ust. 1 i 3 uofp, **realizacja operacji gospodarczej (zapłaty zobowiązania) powinna być wstrzymana przez głównego księgowego** aż do czasu wprowadzenia odpowiednich zmian w planie finansowym jednostki. Wstrzymując realizację operacji gospodarczej, należy mieć na uwadze wymagalny termin płatności zobowiązania – tak aby nie dopuścić

do naliczenia przez dostawcę sprzętu odsetek za zwłokę. W tym celu można np. uzgodnić z nim przesunięcie terminu płatności o okres wystarczający do dokonania we właściwym trybie zmiany planu finansowego jednostki.

W praktyce często pytanie o właściwe sklasyfikowanie wydatków na zakupy inwestycyjne pojawia się jeszcze później, tzn. po zapłacie zobowiązania, na etapie sporządzania dokumentów OT i przeniesienia wartości nakładów na zakup inwestycyjny z konta 080 na konto 011. W takich sytuacjach, aby nie popełnić błędu w klasyfikowaniu środków trwałych, należy dokonać już po fakcie zmiany planu finansowego (w odpowiednim trybie), a następnie na podstawie dowodów korygujących (np. PK – „Polecenie księgowania”) dokonać zmiany błędnych zapisów księgowych (w zakresie klasyfikacji budżetowej wydatków na zakup drukarki oraz przeksięgowania kosztów z kosztów inwestycyjnych do kosztów bieżących).

Konsekwencjami nieprawidłowości polegających na nieprawidłowym ustaleniu obiektów inwentarzowych środków trwałych w przypadku sprzętu komputerowego są najczęściej:

- zaliczenie nakładów na pozyskanie tych składników majątkowych do niewłaściwej kategorii kosztów (wydatków),
- naliczanie amortyzacji (umorzenia) według niewłaściwych zasad/stawek,
- zafałszowanie danych na temat wartości początkowej środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- problemy z prawidłowym rozliczeniem inwentaryzacji środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

3.2. Nieprawidłowe znakowanie obiektów inwentarzowych środków trwałych

Obiekty inwentarzowe środków trwałych, a także pozostałych środków trwałych **powinny być oznakowane w sposób pozwalający na ich zidentyfikowanie z zapisami w księgach rachunkowych jednostki** (księdze środków trwałych, księgach inwentarzowych pozostałych środków trwałych, ewidencji ilościowej pozostałych środków trwałych). Jednostki powinny znakować środki trwałe stanowiące ich własność (w przypadku jednostek budżetowych – oddane im w zarząd, w przypadku samorządowych zakładów budżetowych – oddane im w użytkowanie przez macierzystą jednostkę nadrzędną). Obce środki trwałe dla celów ewidencyjnych i prowadzenia rozliczeń z właścicielem przy ich zwrocie identyfikuje się za pomocą numerów inwentarzowych nadanych przez właściciela. **Oznakowanie środków trwałych numerami inwentarzowymi jest warunkiem niezbędnym do rozliczenia wyników inwentaryzacji przeprowadzanych metodą spisu z natury** (umożliwia powiązanie zapisów dokonanych w arkuszach spisowych z zapisami ksiąg rachunkowych).

Zasady oznaczania obiektów środków trwałych numerami inwentarzowymi powinny być określone przez kierownika jednostki w dokumentacji opisującej zasady (politykę) rachunkowości, w tzw. części nieobowiązkowej, np. w instrukcji gospodarowania majątkiem trwałym i inwentaryzacji, a w dokumentacji wewnętrznej składającej się na procedury kon-

troli zarządczej powinny być także wskazane osoby odpowiedzialne za nadawanie numerów i zamieszczanie ich na środkach trwałych. Brak tych uregulowań jest pierwszą i główną przyczyną nieprawidłowości polegających na nieoznakowaniu środków trwałych jednostki numerami inwentarzowymi.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Kontrola przeprowadzona w jednostce wykazała, że środki trwałe i pozostałe środki trwałe nabyte w okresie od połowy 2013 r. do końca 2015 r. nie były oznakowane numerami inwentarzowymi. Było to spowodowane tym, że po zmianach organizacyjnych do nowej struktury nie został dostosowany regulamin organizacyjny i zakresy obowiązków pracowników – na skutek czego obowiązki znakowania środków trwałych były przypisane do stanowiska, które od połowy 2013 r. nie istniało.

Drugą przyczyną braku oznakowań numerami inwentarzowymi środków trwałych jest **nieprzestrzeżenie przez pracowników procedur kontroli zarządczej w tym zakresie.**

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Nowo zakupione środki trwałe w jednostce od 2014 r. nie były oznaczane numerami inwentarzowymi. Znakowania środków trwałych zaniechał pracownik, który uważał, że jest zbyt obciążony innymi obowiązkami, w związku z czym pominął wykonywanie tych, które w jego opinii były całkowicie zbędne, a przy tym czasochłonne. Problemu nie zgłaszał do swojego bezpośredniego przełożonego, bo ten kompletnie nie interesował się jego pracą.

W jednostkach – oprócz całkowitego zaniechania znakowania środków trwałych – kontrolujący stwierdzają także uchybienia wynikające z ustalenia nieprawidłowych zasad znakowania środków trwałych. Ich omówienie wraz z przyczynami występowania przedstawia **tabela 5.**

Tabela 5. Nieprawidłowości w znakowaniu obiektów inwentarzowych środków trwałych wraz z podaniem przyczyn ich powstania

Lp.	Opis nieprawidłowości	Skutki nieprawidłowości	Przyczyny powstania nieprawidłowości
1.	Numery inwentarzowe naniesione w miejscach trudno dostępnych	Problemy przy inwentaryzacji, gdzie: <ul style="list-style-type: none"> • duże i ciężkie środki trwałe trzeba przesuwac, by móc odczytać numer inwentarzowy, • nie podaje się numeru inwentarzowego ze względu na niemożność jego sprawdzenia. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Niedbalstwo pracowników odpowiedzialnych za znakowanie środków trwałych. 2. Nieprawidłowo ustalone zasady znakowania środków trwałych (gdzie np. zapisuje się, że numery zamieszcza się na tylnej ścianie mebla, od spodu stołów, biurek itp.).

2.	<p>Numery inwentarzowe drukowane na nieodpowiedniej jakości etykietach, co skutkuje np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wyblaknięciem numerów na etykietach, którymi oznakowano środki trwałe użytkowane na zewnątrz budynków lub w budynkach, w miejscach o dużym nasłonecznieniu, • zatarciem numerów inwentarzowych w czasie ścierania kurzów, mycia, • odklejeniem etykiet nieodpornych na wodę, • możliwością celowego przeklejania etykiet z jednego obiektu inwentarzowego na drugi 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Problemy z identyfikacją środków trwałych w czasie inwentaryzacji czy rozliczania osób materialnie odpowiedzialnych za sprzęt wydany do osobistego użytkowania. 2. Niemożność przeprowadzenia inwentaryzacji za pomocą czytników kodów kreskowych i konieczność zastąpienia jej bardziej pracochłonnym spisem z natury przeprowadzonym tradycyjnymi metodami. 3. Przy przeklejaniu etykiet – ukrywanie zagarnięcia środków trwałych (etykiety przekleja się w miarę postępowania spisu z natury, aby ukryć braki środków trwałych). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zakup nieodpowiednich etykiet na skutek źle pojętych oszczędności. 2. Niedobranie etykiet do warunków, w jakich użytkowane są środki trwałe, na skutek niedbalstwa czy nieuwagi.
3.	<p>Numery nanoszone nieodpornymi na zmywanie farbami, pisakami itp., co powoduje, że zacierają się w czasie użytkowania, a także mogą być celowo usuwane lub zmieniane</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Problemy z rozliczeniem inwentaryzacji. 2. Możliwość ukrywania faktu zagarnięcia środków trwałych lub ich zamiany (ze sprawnego bądź bardziej nowoczesnego urządzenia zakładu pracy na niesprawne, przestarzałe urządzenie, będące własnością pracownika, w celu dokonania nadużycia). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Niedbalstwo pracowników odpowiedzialnych za znakowanie środków trwałych. 2. Niedobranie odpowiednich mediów do znakowania na skutek braku wiedzy czy źle pojętej oszczędności.

3.3. Nieprawidłowe prowadzenie ewidencji księgowej środków trwałych

Ewidencja księgowa środków trwałych obejmuje konta służące do ujmowania ich wartości początkowej – 011 „Środki trwałe”, 013 „Pozostałe środki trwałe”, konta służące do korekty wartości o dokonane odpisy umorzeniowe – 071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”, 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”, a także konto służące do ewidencji nakładów na środki trwałe w budowie – 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”. Zapisów na tych kontach dokonuje się na podstawie dokumentów:

- **własnych wewnętrznych jednostki OT** – „Przyjęcie środka trwałego” – potwierdzających przyjęcie do eksploatacji środków trwałych (operacja ta w czasie może nie pokrywać się z datą nabycia środków trwałych),
- **własnych/obcych zewnętrznych PT** – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego” – stosowanych przy przekazywaniu środków trwałych pomiędzy jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej (pomiędzy państwowymi jednostkami budżetowymi oraz pomiędzy samorządowymi jednostkami budżetowymi oraz jednostkami budżetowymi a zakładami budżetowymi podległymi jednej macierzystej jednostce samorządu terytorialnego),
- **obcych źródłowych** (rachunki, faktury, akty darowizny itp.) – dla pozostałych środków trwałych, których wartość początkowa równa jest cenie nabycia, a ich przyjęcie do użytkowania następuje z dniem dostarczenia do jednostki od dostawcy,

- **własnych wewnętrznych jednostki PK** – „Polecenie księgowania” (lub innych wskazanych w polityce rachunkowości jednostki) – dotyczących księgowania wartości umorzenia środków trwałych,
- **własnych wewnętrznych jednostki LT** – „Likwidacja środków trwałych” – dokumentujących operacje zbycia lub fizycznego zniszczenia środków trwałych, a także ich utraty na skutek zdarzeń losowych (pożar, powódź) lub przestępstwa,
- **własnych wewnętrznych jednostki**, w których są stwierdzane różnice inwentaryzacyjne (nadwyżki, niedobory i szkody).

3.3.1. Nieprawidłowe dokumentowanie przychodów i rozchodów środków trwałych, zmiany miejsca użytkowania oraz ich umorzenia

Kontrolujący bardzo często stwierdzają w jednostkach nieprawidłowe dokumentowanie przychodów i rozchodów środków trwałych, zmiany miejsca ich użytkowania oraz ich umarzania. Wynika to z nieprecyzyjnego uregulowania tych kwestii w przepisach wewnętrznych jednostek lub z ich niezajomości przez pracowników odpowiedzialnych za sporządzenie dokumentów, przy braku nadzoru ze strony głównego księgowego jednostki nad pracami wykonywanymi przez inne komórki jednostki niż księgowość. Ponieważ wzory dokumentów: **OT, PT, MT, PK, LT** zostały wypracowane na gruncie długoletniej praktyki rachunkowości, kierownicy jednostek najczęściej przyjmują, że są one identyczne dla wszystkich jednostek, a zasady ich wypełniania są powszechnie znane. Ani jedno, ani drugie nie jest prawdą, ponieważ dokumenty te w różnych jednostkach mogą mieć nie tylko różny wygląd, ale też zawierać inne pozycje do wypełnienia – poza tym ich wypełnienia trzeba się nauczyć od kogoś, kto ma niezbędne umiejętności – co w niektórych małych jednostkach może nie być możliwe do zrealizowania. Rzadziej błędy i nieprawidłowości w sporządzaniu dowodów księgowych dotyczących środków trwałych są popełniane umyślnie i z premedytacją – w celu ukrycia nadużyć popełnianych w jednostce.

Najczęściej odnotowywane przez kontrolujących błędy w odniesieniu do dokumentowania operacji przychodów i rozchodów środków trwałych, zmiany miejsca ich użytkowania oraz ich umarzania przedstawia **tabela 6**.

Tabela 6. Błędy popełniane przy wystawianiu dowodów przychodowych i rozchodowych środków trwałych, zmiany miejsca użytkowania środków trwałych oraz służących do naliczania i księgowania umorzenia

Lp.	Opis nieprawidłowości	Przyczyny powstania nieprawidłowości	Skutki nieprawidłowości dla prowadzonej ewidencji księgowej
I. OT – „Przyjęcie środka trwałego”			
1.	Brak numeru dowodu i daty wystawienia	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego. Ukrywanie faktu nieterminowego sporządzenia dowodu lub nieterminowego przekazania go do komórki księgowości.	1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi.

2.	Niewłaściwa nazwa przyjmowanego obiektu inwentarzowego środka trwałego oraz brak jego charakterystyki lub niewłaściwa charakterystyka, np.:	x	x
	a) opisanie inwestycji w obcym środku trwałym jak własnego środka trwałego	<p>Niedbalstwo lub brak wiedzy przy wystawianiu dokumentu.</p> <p>Brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.</p>	<p>1. Nierzetelność dowodu i zapisu księgowego.</p> <p>2. Ujęcie w ewidencji bilansowej i amortyzowanie (umarzanie) obcego środka trwałego jak własnego (nie tylko w stosunku do wartości dokonanej w obcym środku trwałym inwestycji, lecz także w zakresie wartości początkowej tego środka trwałego i poczynionych na niego nakładów).</p>
	b) sporządzenie jednego dowodu OT dla nieruchomości zabudowanych, łącznie dla gruntu i posadowionych na nim budynków i budowli, zamiast oddzielnie dla każdego obiektu inwentarzowego środków trwałych osobno, przy braku charakterystyki środków trwałych	Jw.	<p>Nierzetelność dowodu i zapisu księgowego, która skutkuje tym, że w ewidencji księgowej zazwyczaj takie dowody traktowane są jako dowody przychodu budynków o wartości obejmującej łącznie wartość gruntów, budynków i budowli. W efekcie tego jednostka dokonuje odpisów nieprawidłowych amortyzacyjnych (umorzeniowych):</p> <ul style="list-style-type: none"> • od wartości gruntów, co jest wbrew art. 31 ust. 2 uor, • według stawki stosowanej dla budynków także od wartości budowli, które powinny być odrębnymi obiektami inwentarzowymi, amortyzowanymi (umarzanymi) według innych stawek. <p>Poza tym pojawiają się trudności w rozliczeniu inwentaryzacji środków trwałych, gdzie nie można się odnieść do posiadanych obiektów środków trwałych w rzeczywistości i w księgach rachunkowych.</p>
	c) sporządzenie jednego dowodu OT dla kilku – kilkunastu, a nawet kilkudziesięciu działek gruntu, bez ich osobnego wymienienia, co sugeruje nabycie tylko jednej działki gruntu	<p>Jw., a ponadto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • „upraszczanie” prowadzenia rachunkowości poprzez zmniejszenie liczby dowodów księgowych, • ukrywanie faktu nieterminowego wystawiania dowodów OT poprzez sporządzanie jednego łącznego dowodu dla działek nabywanych w różnych okresach sprawozdawczych, a nawet latach obrotowych. 	<p>Nierzetelność dowodu i zapisu księgowego, która skutkuje nieprawidłowo prowadzoną ewidencją analityczną gruntów. Ewidencja powinna być prowadzona oddzielnie dla każdej działki gruntu. Efektem tych uchybień jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> • niemożność dokonania prawidłowych księgowani w przypadku zbycia określonych działek zaksięgowanych łącznie, ponieważ nie można odczytać z danych ewidencyjnych powierzchni i wartości konkretnych działek, • niemożność prawidłowego rozliczenia inwentaryzacji, ponieważ nie można powiązać wyników inwentaryzacji z zapisami w księgach rachunkowych.

	d) podanie nazwy i/lub charakterystyki środka trwałego w taki sposób, że wprowadza to w błąd co do doboru symbolu klasyfikacji środków trwałych	Jak w poz. 2a tabeli.	Nierzetelność dowodu i zapisu księgowego, która skutkuje: <ul style="list-style-type: none"> • błędnym sklasyfikowaniem środka trwałego, • amortyzowaniem (umarzaniem) środka trwałego według niewłaściwej stawki, • problemami przy rozliczaniu inwentaryzacji wynikającymi z niemożności powiązania wyników spisu z natury lub weryfikacji z danymi ujawnionymi w księgach rachunkowych.
	e) opisanie ulepszenia środka trwałego (OT na zwiększenie wartości już istniejącego środka trwałego) tak, jakby był to nowy, kompletny środek trwały	Jw.	Nierzetelność dowodu i zapisu księgowego, która skutkuje problemami przy rozliczaniu inwentaryzacji wynikającymi z niemożności powiązania wyników spisu z natury lub weryfikacji z danymi ujawnionymi w księgach rachunkowych.
3.	Niewpisanie w dowodzie danych dostawcy (wykonawcy) oraz numeru i daty wystawienia dowodu będącego podstawą nabycia środka trwałego	Jw., a ponadto ukrywanie faktu nieterminowego sporządzenia dowodu OT i/lub nieterminowego przekazania go do komórki księgowości.	1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi.
4.	Niewskazanie miejsca użytkowania środka trwałego	Jak w poz. 2a tabeli, a także celowe zaniechanie stwierdzenia w przypadkach nadużyć (np. zagarnięcia środków trwałych, takich jak sprzęt komputerowy, przez pracowników należących do ścisłego kierownictwa jednostki i/lub głównego księgowego).	1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Problemy z rozliczaniem wyników inwentaryzacji.
5.	Brak podpisów zespołu przyjmującego środek trwały i/lub osoby, której pieczy jest powierzony środek trwały	Jak w poz. 4 tabeli.	1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Niemożność ustalenia osób odpowiedzialnych za stwierdzone niedobory inwentaryzacyjne.
6.	Niewskazanie obowiązkowych załączników do OT (np. daty i numeru protokołu odbioru środków trwałych)	Jak w poz. 4 tabeli.	Jw.
7.	Niewskazanie symbolu klasyfikacji środków trwałych i/lub stawki amortyzacyjnej	Jak w poz. 2a tabeli, a ponadto przy problemach z ustaleniem prawidłowej podziałki KŚT i stawki amortyzacyjnej (zwłaszcza w przypadku nieporozumień pomiędzy komórką merytoryczną odpowiedzialną za nabycie środka trwałego a komórką księgowości).	Braki takie powodują luki w ewidencji analitycznej i albo: <ul style="list-style-type: none"> • nienaliczanie amortyzacji/umorzenia (z powodu niewskazania właściwej stawki), albo • dobranie przypadkowej stawki, nieodpowiadającej rodzajowi środka trwałego (zaniżenie lub zawyżenie odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych).
8.	Niewskazanie numeru inwentarzowego środka trwałego	Jak w poz. 7, a także w przypadku ukrywania dokonania nadużycia przez pracowników jednostki (zabór mienia).	Uniemożliwia powiązanie dowodu z zapisami ewidencji pomocniczej (szczegółowej) środków trwałych.

9.	Niewskazanie sposobu księgowania operacji (stanowisko kosztów, ewidencja środków trwałych)	Jw.	Jw.
II. PT – Przekazanie/przyjęcie środka trwałego			
1.	Brak numeru i/lub daty wystawienia	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego. Ukrywanie faktu nieterminowego sporządzenia dowodu. Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki przekazującej (przekazanie donikąd – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi. 3. Brak możliwości ustalenia, kto jest odpowiedzialny za „zniknięcie” środka trwałego i kiedy ono nastąpiło.
2.	Niewskazanie komórki organizacyjnej odpowiedzialnej za sporządzenie dowodu	Jw.	Brak możliwości ustalenia, kto jest odpowiedzialny za „zniknięcie” środka trwałego.
3.	Niewskazanie dokumentu (decyzji), na podstawie którego następuje przekazanie środka trwałego	Jw.	Jw.
4.	Brak daty przekazania (przyjęcia)	Jw.	Jak w poz. 1.
5.	Brak właściwej nazwy i/lub charakterystyki przekazywanego środka trwałego, w tym:	x	x
	a) celowe, mylące podanie nazwy lub podanie nieprawdziwej nazwy	Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki przekazującej (przekazanie donikąd – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	Jak w poz. 1.
	b) przy przekazywaniu nieruchomości oddawanych w trwałe zarząd – ujęcie łącznie wartości przekazywanych gruntów, budynków i budowli jako wartości początkowej jednego obiektu środków trwałych (zazwyczaj budynku)	Błędnie prowadzona ewidencja pomocnicza środków trwałych w jednostce przekazującej (gdzie łącznie jako jeden obiekt inwentarzowy ujmowane są grunty wraz z posadowionymi na nich budynkami i budowlami albo w której w ogóle nie ewidencjonowano gruntów jako odrębnych obiektów inwentarzowych). Niedbalstwo przy wystawianiu dowodu lub niezajomość przepisów i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.	Zazwyczaj błąd jest powielany w księgach rachunkowych jednostki przyjmującej, mimo że z decyzji o oddaniu w trwałe zarząd nieruchomości wyraźnie wynika, że obejmuje ona grunt i budynek, i/lub budowlę. Czasami jednostka przyjmująca stosuje swoisty „kompromis”, tzn. zamiast wystąpić do jednostki przekazującej o skorygowanie dowodu PT, księguje grunty pozabilansowo (z wartością zerową) oraz budynki i budowlę bilansowo jako jeden obiekt inwentarzowy o wartości początkowej wynikającej z PT. Konsekwencją takiego postępowania jest naliczanie amortyzacji (umorzenia) od wartości gruntów, ujętej jako część wartości początkowej budynków, mimo że art. 31 ust. 2 uor stanowi, że grunty (z wyjątkiem służących wydobyciu kopalin metodą odkrywkową) nie podlegają amortyzacji/umorzeniu.

	<p>c) przy przekazywaniu pomiędzy jednostkami nakładów na inwestycje rozpoczęte – brak w dowodzie wyszczególnienia nakładów w sposób pozwalający na ich rozliczenie na poszczególne efekty inwestycyjne oraz na pojedyncze obiekty środków trwałych</p>	<p>Niedbalstwo przy wystawianiu dowodu lub niezajomość przepisów i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.</p>	<p>Konsekwencją jest niemożność prawidłowego zaewidencjonowania nakładów inwestycyjnych w jednostce przyjmującej, a po zakończeniu inwestycji – przyporządkowanie tych nakładów do poszczególnych obiektów inwentarzowych środków trwałych, w celu ustalenia ich wartości początkowej.</p>
	<p>d) przy przekazywaniu pomiędzy jednostkami wielu obiektów środków trwałych i pozostałych środków trwałych – wymienienie ich w jednym dowodzie PT zbiorczo jako „środki trwałe – wartość ogółem – ... zł” lub „pozostałe środki trwałe – wartość ogółem – ... zł”</p>	<p>Niedbalstwo lub tworzenie dowodów zbiorczych nieodpowiadających wymogom z art. 20 ust. 3 pkt 1 uor w ramach „upraszczania księgowości”, przy braku nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.</p>	<p>Niemożność zaewidencjonowania w księgach rachunkowych przychodu środków trwałych w ewidencji pomocniczej, ponieważ brakuje w dowodach zbiorczych oddzielnego wyszczególnienia poszczególnych obiektów inwentarzowych środków trwałych, z podaniem ich nazwy, ilości i wartości początkowej, oraz dotychczasowego umorzenia. W jednostkach przejmujących, które zamiast wystąpić do jednostki przekazującej o skorygowanie niewłaściwie sporządzonych dowodów PT, księgują przychód na podstawie dowodów nieprawidłowych, powoduje to nierzetelność ksiąg rachunkowych. Polega ona na tym, że w ewidencji pomocniczej dokonywane są zapisy na temat zbiorczej wartości środków trwałych przekazanych na jednym dowodzie (tworzony jest swoisty „zbiorowy” obiekt inwentarzowy). Czasami niektóre jednostki starają się uszczegółowić zapisy na temat tego obiektu zbiorczego, tworząc pozabilansowy wykaz środków trwałych, które zostały przyjęte bez podania ich wartości jednostkowej.</p> <p>W jednostkach, które przyjmują w ten sposób wyłącznie pozostałe środki trwałe (a więc w całości umorzone), w ogóle od razu są one ewidencjonowane wyłącznie pozabilansowo jako środki trwałe o wartości początkowej równej zeru.</p>
<p>6.</p>	<p>Brak podpisów osób przekazujących i przyjmujących lub podpisy nieczytelne albo podpisy osób nieupoważnionych</p>	<p>Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki przekazującej (przekazanie donikąd – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.</p>	<p>Brak możliwości ustalenia, kto jest odpowiedzialny za „zniknięcie” środka trwałego.</p>
<p>7.</p>	<p>Brak wskazania sposobu księgowania przychodu środków trwałych w jednostce przyjmującej</p>	<p>Ukrywanie faktu zagarnięcia mienia przez pracowników jednostki przyjmującej.</p>	<p>Uniemożliwia powiązanie dowodów księgowych z zapisami ksiąg rachunkowych oraz ustalenie osób odpowiedzialnych za bezprawne przywłaszczenie środka trwałego.</p>

III. MT - „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego”			
1.	Brak numeru dowodu oraz daty wystawienia (która jest jednocześnie datą dokonania zmiany miejsca użytkowania)	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi. 3. Brak możliwości ustalenia, kto jest odpowiedzialny za „zniknięcie” środka trwałego i kiedy ono nastąpiło.
		Ukrywanie faktu nieterminowego sporządzenia dowodu.	
		Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki (przesunięcie donikąd – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	
2.	Inna nazwa i/lub charakterystyka środka trwałego niż określona w ewidencji pomocniczej środków trwałych	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi. 2. Brak możliwości szybkiej identyfikacji tego, co faktycznie „zaginięło” (ze względu na różne nazewnictwo i charakterystyki zaginionych obiektów środków trwałych).
		Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki (przesunięcie donikąd – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	
3.	Brak wskazania decyzji o zmianie miejsca użytkowania/użytkownika	Jw.	Brak możliwości ustalenia osób odpowiedzialnych za „zniknięcie” środków trwałych.
4.	Niewskazanie komórek organizacyjnych przekazującej i/lub przyjmującej	Jw.	Jw.
5.	Brak podpisów osób przekazujących i/lub przyjmujących, podpisy nieczytelne lub podpisy osób nieupoważnionych	Jw.	Jw.
IV. LT - „Likwidacja środka trwałego”			
1.	Brak numeru dowodu i daty wystawienia	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi. 3. Brak możliwości ustalenia, kto jest odpowiedzialny za „zniknięcie” środka trwałego i kiedy ono nastąpiło.
		Ukrywanie faktu nieterminowego sporządzenia dowodu.	
		Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki (likwidacja pozorna – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	
2.	Nazwa środka trwałego inna niż figurująca w ewidencji pomocniczej środków trwałych i/lub niewskazanie numeru inwentarzewego środka trwałego	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi. 2. Brak możliwości szybkiej identyfikacji tego, co faktycznie „zaginięło” (ze względu na różne nazewnictwo i charakterystyki zaginionych obiektów środków trwałych).
		Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki (likwidacja pozorna – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	

3.	Lakoniczna decyzja komisji inwentaryzacyjnej (np. „nieodpłatne zbycie”, „zniszczenie”) lub jej brak	Jw.	Brak możliwości ustalenia, co faktycznie stało się ze środkiem trwałym i ustalenia osób odpowiedzialnych za jego „zniknięcie”.
4.	Brak podpisów: komisji likwidacyjnej i/lub kierownika jednostki, i/lub głównego księgowego albo podpisy osób nieupoważnionych, albo podpisy nieczytelne	Ukrywanie faktu dokonania nadużyć przez pracowników jednostki (likwidacja pozorna – w sytuacji przywłaszczenia mienia). Wówczas brak ten towarzyszy innym nieprawidłowościom w wypełnieniu dowodu.	Jw.
5.	Brak dokumentów potwierdzających dokonanie fizycznej likwidacji (sprzedaży, złomowania, oddania do utylizacji, fizycznego zniszczenia itp.)	Jw.	Jw.
V. Dowód wewnętrzny służący do księgowania amortyzacji (umorzenia) środków trwałych			
1.	Brak numeru i daty wystawienia	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego. Ukrywanie faktu nieterminowego sporządzenia dowodu.	1. Luki w treści dowodów księgowych oraz w zapisach księgowych. 2. Brak możliwości powiązania zapisów księgowych z dowodami źródłowymi.
2.	Brak podpisów osób odpowiedzialnych za sporządzenie i/lub sprawdzenie, i/lub zatwierdzenie dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych	Niedbalstwo przy wystawianiu i brak nadzoru ze strony bezpośredniego przełożonego oraz głównego księgowego.	Brak możliwości ustalenia osób odpowiedzialnych za ewentualne nieprawidłowe naliczenie umorzenia czy błędne sporządzenie samego dowodu.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Urząd miasta po kontroli kompleksowej otrzymał zalecenia terminowego sporządzenia dowodów OT dla środków trwałych przyjmowanych z inwestycji i ujmowania ich w księgach rachunkowych tego miesiąca, w którym środki trwałe zostały oddane do użytkowania. Po czterech latach – w trakcie ponownej kontroli kompleksowej – stwierdzono, że nadal przyjęcie środków trwałych z inwestycji jest ujmowane w księgach rachunkowych raz w roku pod datą 31 grudnia – niezależnie od faktycznego rozpoczęcia użytkowania tych środków trwałych. Ponieważ na dowodach OT przekazanych przez komórki merytoryczne do księgowości nie było numerów tych dowodów oraz dat ich wystawienia, nie można było ustalić, kto był winny opóźnień w księgowaniu – pracownicy komórek merytorycznych czy pracownicy księgowości. Na pewno swoje obowiązki zaniedbał skarbnik miasta, który powinien nadzorować prace wykonywane przez inne komórki urzędu, mające wpływ na prawidłowe prowadzenie księgowości, a także pracę podległych pracowników księgowości – i zalecić odnotowanie dat przekazania do księgowości dowodów OT, w celu ustalenia osób winnych opóźnień. Dowody te zresztą powinny być i tak odesłane do wystawców jako nieprawidłowe pod wzglę-

dem formalnym. Skoro dowody te mimo to zostały zaksięgowane, sporą część winy za powstanie nieprawidłowości ponosili pracownicy księgowości i skarbnik. Poza tym, ponieważ nieprawidłowość była przedmiotem zaleceń RIO, winnym jego niewykonania był także kierownik jednostki, który nadal nie nadzorował sposobu wykonywania przez pracowników obowiązków nałożonych na nich w przepisach wewnętrznych (instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych).

Przedszkole otrzymało decyzję w sprawie oddania mu w trwałą zarząd nieruchomości zabudowanej, na której znajdowała się siedziba przedszkola, plac zabaw oraz budynki gospodarcze. Zarówno w decyzji o trwałym zarządzie, jak i w dokumencie PT przekazywane środki trwałe zostały opisane jako „nieruchomość zabudowana – wartość 1 900 800 zł”. Mimo że tak sporządzony dowód PT był nieprawidłowy zarówno pod względem formalnym, jak i merytorycznym, przedszkole nie wystąpiło do macierzystej jednostki samorządu terytorialnego o jego skorygowanie, lecz dokonało na jego podstawie księgowania, przyjmując bez żadnych podstaw, że otrzymane w trwałą zarząd:

- grunty – mają wartość zerową, dlatego zostały ujęte w ewidencji pozabilansowej środków trwałych ewidencjonowanych wyłącznie ilościowo,
- budynek przedszkola, plac zabaw oraz budynki gospodarcze – stanowią jeden obiekt inwentarzowy o wartości początkowej 1 900 800 zł (mimo że budynki gospodarcze były zupełnie odrębnymi budynkami, niepołączonymi w żaden sposób z budynkiem głównym, a więc nie mogły stanowić jednego obiektu inwentarzowego wraz z budynkiem głównym przedszkola).

W wyniku kontroli przeprowadzonej w samorządowym zakładzie budżetowym, do którego zadań statutowych należało wykonywanie usług związanych z komunikacją miejską, stwierdzono bardzo duże wydatki na środki trwałe służące do osobistego użytku kierownictwa zakładu (laptopy, telefony komórkowe, tablety, palmtopy). Przy tym okazało się, że zakupione urządzenia zaraz po upływie dwuletniego okresu ich amortyzacji były likwidowane. Na dowodach likwidacyjnych nie było ani wniosków komisji likwidacyjnej na temat przyczyn postawienia w stan likwidacji, ani podpisów członków tej komisji. Ponadto na żadnym dowodzie nie było podpisu kierownika jednostki ani głównego księgowego, mimo to zostały one ujęte w księgach rachunkowych. Dochodzenie przeprowadzone przez Policję, na wniosek zarządu jednostki samorządu terytorialnego, wykazało, że żadne z zakupionych urządzeń faktycznie nie służyły nigdy realizacji zadań statutowych zakładu, lecz bezpośrednio po zakupie były zawłaszczzone przez kierownika zakładu, jego zastępcę oraz głównego księgowego (łącznie zawłaszczono 8 laptopów, 11 telefonów komórkowych, 12 tabletek, 3 palmtopy, ponieważ kierownictwo zakładu wyposażało za publiczne pieniądze w sprzęt nie tylko siebie, ale także członków swoich rodzin). Likwidacja po 2 latach stanowiła jedynie usankcjonowanie tego faktu i miała służyć uprawdopodobnieniu przyczyn „zniknięcia” sprzętu ze stanu zakładu.

Roczna inwentaryzacja środków trwałych użytkowanych w świetlicy gminnej (figurujących na stanie urzędu gminy) wykazała niedobór urządzeń nagłaśniających oraz lustrzanej kuli dyskotekowej. Przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej nie mógł ustalić, co się stało z tym sprzętem, ponieważ był on wielokrotnie przesuwany pomiędzy kilkoma świetlicami gminnymi położonymi w różnych miejscowościach – na podstawie dowodów MT – „Zmiana miejsca użytkowania środka trwałego”, które nie zawierały danych na temat przyczyny przesunięcia oraz podpisów osób przekazujących i przyjmujących. Kierownicy poszczególnych świetlic nie potwierdzili tego, aby w ogóle mieli do czynienia z tym sprzętem. W efekcie sprawa zaginięcia sprzętu trafiła na Policję, która szybko ustaliła, że zaginione urządzenia, bezpośrednio po zakupie przez gminę, przywłaszczył sobie jeden z radnych, prowadzący działalność gospodarczą polegającą na organizowaniu imprez. Pracownicy urzędu gminy oraz kierownicy świetlic nie interweniowali wcześniej w tej sprawie ze strachu przed utratą pracy.

3.3.2. Nieprawidłowe prowadzenie ewidencji bilansowej środków trwałych

Ewidencja bilansowa środków trwałych obejmuje konta aktywne: **011 „Środki trwałe”**, **013 „Pozostałe środki trwałe”**, **014 „Zbiory biblioteczne”**, na których ujmuje się środki trwałe w wartości początkowej, **080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”**, które służy do ewidencjonowania nakładów na środki trwałe w okresie budowy lub ich ulepszenia, oraz konta korygujące wartość początkową środków trwałych o wartość umorzenia: **071 „Umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych”** oraz **072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”** (podane informacje dotyczą jednostek budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych, w innych jednostkach są to konta o odpowiedniej treści ekonomicznej, wskazane w ich zakładowych planach kont).

Najpoważniejsze nieprawidłowości stwierdzone w jednostkach dotyczą **zaniechania prowadzenia ewidencji środków trwałych, nakładów na środki trwałe w budowie i ich umorzenia w całości (począwszy od jakiegoś okresu) lub w części** (np. zaniechanie prowadzenia ewidencji pomocniczej). Uchybienia takie są odnotowywane przez kontrolujących zazwyczaj w jednostkach, w których stwierdza się generalnie poważne nieprawidłowości w prowadzeniu ich gospodarki finansowej i rachunkowości. Prawie zawsze nie wynikają one jedynie z niedbalstwa czy źle ustalonego podziału obowiązków w księgowości, lecz są celowym działaniem, które pozwala na ukrywanie sprzeniewierzenia mienia publicznego.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOŚCI

W miejskim domu kultury od 2012 r. po zmianie na stanowiskach dyrektora (który nie miał zastępcy) oraz głównego księgowego (który był jedynym pracownikiem odpowiedzialnym za prowadzenie księgowości) zaprzestano prowadzenia ewidencji syntetycznej

i szczegółowej środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych. Kiedy po wykryciu poważnych nieprawidłowości w funkcjonowaniu tej instytucji kultury w 2015 r. pracownicy ci zostali w trybie natychmiastowym zwolnieni, po czym nowe kierownictwo przeprowadziło inwentaryzację mienia jednostki, okazało się, że nie można ustalić, co się stało ze środkami trwałymi zakupionymi w latach 2012–2015 przy wykorzystaniu funduszy unijnych. W dokumentacji jednostki znajdowały się faktury za zakup profesjonalnego sprzętu nagłaśniającego, filmowego, komputerowego, ale wykazanych w tych dowodach urzędzeń nie było w siedzibie jednostki.

W urzędzie miejskim przez cztery lata nie rozliczano nakładów na zakończone zadania inwestycyjne, mimo że komórki merytoryczne przedkładały terminowo w księgowości dowody OT. Nieprowadzenie ewidencji w tym zakresie było celowym działaniem skarbnika, który defraudował środki jednostki samorządu terytorialnego przeznaczone na inwestycje oraz środki wykonawców tych inwestycji – składane przez nich w depozyt na zabezpieczenie należytego wykonania umów.

Pozostałe nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji środków trwałych można podzielić na **pięć grup**:

- **grupa I – nieuprawnione zmiany zasad funkcjonowania kont syntetycznych: 011, 013, 014, 016, 071, 072 i 080 oraz ksiąg pomocniczych, wprowadzane w jednostkach zobowiązanych do stosowania rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont przez kierowników tych jednostek w ramach ustalania polityki rachunkowości,**
- **grupa II – księgowanie na kontach: 011, 013, 014, 016, 017, 020, 071, 072 i 080 operacji niezgodnie z zasadami funkcjonowania tych kont,**
- **grupa III – niewłaściwe prowadzenie ewidencji pomocniczej,**
- **grupa IV – nieterminowe księgowanie operacji,**
- **grupa V – księgowanie operacji przychodów i rozchodów środków trwałych na podstawie nieprawidłowo sporządzonych dowodów zbiorczych.**

GRUPA I

Kontrolujący stwierdzają nieprawidłowości polegające na dokonywaniu **nieuprawnionych zmian zasad funkcjonowania kont syntetycznych: 011, 013, 014, 016, 071, 072 i 080 oraz ksiąg pomocniczych w jednostkach zobowiązanych do stosowania rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont.** Jednostki organizacyjne zobowiązane do stosowania rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont przy ustalaniu swoich zakładowych planów kont odnoszących się do prowadzenia ewidencji na kontach zespołu 0 muszą przestrzegać zasad określonych w tym rozporządzeniu i nie mogą przyjmować innych rozwiązań niż w nim określone, chyba że wyraźnie są one dopuszczone przepisami prawa. Najczęstsze nieprawidłowości w tym zakresie przedstawia **tabela 7.**

Tabela 7. Najczęstsze błędy przy ustalaniu w zakładowym planie kont zasad prowadzenia ewidencji na kontach zespołu 0

Lp.	Naruszony przepis rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont	Opis nieprawidłowości	Skutki nieprawidłowości
1.	§ 18 ust. 2 – okresem sprawozdawczym jest miesiąc	Wprowadzenie przy ewidencji zmian w stanie środków trwałych innego okresu sprawozdawczego niż miesiąc (np. kwartalnego lub nawet rocznego).	1. Nieterminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych. 2. Nierzetelne dane na temat stanu środków trwałych ujęte w księgach rachunkowych w ciągu roku obrotowego.
2.	Poz. 2 załącznika nr 3	Pominięcie przy opisie ewidencji pomocniczej do konta 011 „Środki trwałe” obowiązku jej prowadzenia w sposób umożliwiający ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe.	Trudności w rozliczaniu wyników inwentaryzacji okresowych (zwłaszcza w dużych jednostkach organizacyjnych).
3.	Poz. 3 załącznika nr 3	Pominięcie przy opisie ewidencji pomocniczej do konta 013 „Pozostałe środki trwałe” obowiązku jej prowadzenia w sposób umożliwiający ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, u których znajdują się pozostałe środki trwałe.	Jw.
4.	§ 15 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia oraz pkt 5 załącznika nr 3	Pominięcie w zakładowym planie kont urzędów obsługujących organy jednostek samorządu terytorialnego (gmin, miast, powiatów, województw samorządowych) konta syntetycznego 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”.	1. Nieujmowanie w księgach rachunkowych stanu oraz zwiększeń i zmniejszeń mienia przejętego przez organ założycielski lub nadzorujący po zlikwidowanych jednostkach organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego. 2. Ujmowanie ww. operacji wyłącznie pozabilansowo.
5.	Poz. 10 załącznika nr 3	Brak postanowienia o wspólnym prowadzeniu ewidencji szczegółowej dla kont: 011, 020 i 071.	Błędem jest to tylko w jednostkach, w których taka ewidencja jest faktycznie prowadzona dla tych trzech kont wspólnie.
6.	Poz. 14 załącznika nr 3	Ustalenie, że ewidencja szczegółowa do konta 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)” jest prowadzona wyłącznie według zadań inwestycyjnych.	Trudność, a nawet niemożność, prawidłowego rozliczenia nakładów inwestycyjnych na poszczególne obiekty środków trwałych – zwłaszcza w sytuacji, gdy w wyniku inwestycji powstaje kilka obiektów środków trwałych, w odniesieniu do których powstają koszty indywidualne i koszty wspólne dla kilku obiektów.

Przyczynami wystąpienia wszystkich opisanych nieprawidłowości są najczęściej:

- niewystarczająca znajomość przepisów prawa lub ich niewłaściwa interpretacja,
- próby dostosowania zapisów zakładowego planu kont do zakupionego oprogramowania do ewidencji środków trwałych, które nie jest odpowiednie dla jednostek budżetowych i/lub samorządowych zakładów budżetowych,
- próby źle pojętego uproszczenia ewidencji księgowej (poprzez wprowadzenie dłuższych okresów sprawozdawczych lub zmniejszenie szczegółowości ewidencji pomocniczej).

GRUPA II

Kontrolujący bardzo często odnotowują **księgowanie operacji na kontach zespołu 0 niezgodnie z zasadami funkcjonowania tych kont**. Do najpowszechniejszych naruszeń zasad księgowania, dotyczących wszystkich kont zespołu 0, należy księgowanie na nich operacji rozchodów składników majątkowych tak, jakby były to storna błędnych zapisów (czyli zamiast księgowania po stronie Ma kont: 011, 013, 014, 016, 017, 020, dokonuje się księgować po stronie Wn ze znakiem minus).

PRZYKŁAD

W jednostce budżetowej operacje nieodpłatnego przekazania środków trwałych innym jednostkom oraz zbycia i likwidacji składników zbędnych księgowane były na kontach: 011 i 013 po stronie Wn ze znakiem minus, na podstawie poleceń księgowania, sporządzanych przez główną księgową. Kontrola zakwestionowała taki sposób księgowania, mimo że był on dopuszczalny przez oprogramowanie komputerowe, które nie sygnalizowało błędu przy wprowadzaniu takich zapisów. Czy w związku z tym można się odwołać od zarzutów kontrolujących?

Nie, nie ma podstaw do tego, aby odwoływać się od wniosków przedstawionych przez kontrolujących, ponieważ są one zgodne z obowiązującym prawem.

Jednostki powinny ujmować w księgach rachunkowych operacje gospodarcze (czyli zdarzenia mające wpływ na wysokość ich aktywów i pasywów) zgodnie z ich faktycznym przebiegiem i ich treścią ekonomiczną (art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 24 ust. 2 uor). Ujmowaniu operacji gospodarczych w sposób pozwalający na ocenę ich wpływu na wielkość konkretnych składników majątkowych (zwiększenie lub zmniejszenie) służą konta księgowe, czyli wyodrębnione rachunki określonych kategorii majątkowych (w przykładzie kategoriami tymi są środki trwałe oraz pozostałe środki trwałe). Na kontach odnotowywane są zmiany w stanie poszczególnych kategorii składników majątkowych wywołane przez dotyczące ich operacje gospodarcze w taki sposób, aby pozwalało to na:

- ukazanie zwiększeń i zmniejszeń danej kategorii majątkowej, gdzie sumy danego rodzaju zmian nazywane są obrotami konta,
- ustalenie wielkości końcowej danej kategorii majątkowej na dowolnie wybrany moment – nazywanej saldem konta.

Konta księgowe jako rachunki służące zapisywaniu operacji gospodarczych funkcjonują w postaci rachunku dwustronnego, gdzie po jednej stronie ewidencjonowane są operacje gospodarcze, których skutkiem jest zwiększenie danej kategorii majątkowej, a po drugiej stronie – jej zmniejszenie. Ogólnie przyjęte zasady funkcjonowania kont księgowych, na których ewidencjonuje się aktywa jednostki, stanowią, że na stronie:

- debetowej (**Wn**) odnotowuje się operacje gospodarcze prowadzące do zwiększenia składników aktywów,
- kredytowej (**Ma**) odnotowuje się operacje gospodarcze prowadzące do zmniejszenia składników aktywów.

Sumy zmian zarejestrowanych na danym koncie wykazywane osobno dla strony Wn i Ma noszą nazwę **obrotów danego konta**, odpowiednio suma strony Wn – obrotu debetowego, suma strony Ma – obrotu kredytowego, natomiast różnica pomiędzy obrotami debetowymi i kredytowymi nosi nazwę **saldo konta**, które w przypadku kont aktywów trwałych może mieć wyłącznie charakter debetowy (Wn) – odzwierciedlający wartość początkową odpowiednio środków trwałych lub pozostałych środków trwałych. Zarówno obroty danego konta, jak i jego saldo służą ukazaniu istotnych informacji na temat danego składnika majątkowego.

W przypadku kont aktywów: 011 „Środki trwałe” i 013 „Pozostałe środki trwałe”:

- obrót debetowy, będący sumą stanu początkowego i wszystkich zwiększeń, jakie miały miejsce w danym okresie sprawozdawczym, informuje o wartości odpowiednio środków trwałych/pozostałych środków trwałych, jakimi jednostka dysponowała w tym okresie,
- obrót kredytowy, będący sumą wszystkich zmniejszeń, jakie miały miejsce w danym okresie sprawozdawczym, informuje, o jaką kwotę zmniejszyła się wartość odpowiednio środków trwałych/pozostałych środków trwałych w okresie sprawozdawczym,
- poszczególne zapisy na stronie Wn i Ma kont: 011 i 013 ukazują wartość pojedynczych operacji gospodarczych wykonanych w okresie sprawozdawczym,
- saldo debetowe informuje o wartości odpowiednio środków trwałych/pozostałych środków trwałych, jakie jednostka ma na koniec okresu sprawozdawczego.

Na kontach księgowych – oprócz zapisów mających na celu zarejestrowanie w wymiarze finansowym dokonywanych przez jednostkę operacji gospodarczych – mogą być także dokonywane zapisy służące korygowaniu pomyłek popełnionych przy ich prowadzeniu. Do poprawiania błędnych zapisów dokonanych w księgach rachunkowych służy **tzw. zapis korygujący, inaczej storno**. Istnieją dwa typy storna – tzw. storno czarne i storno czerwone. **Storno czarne** polega na tym, że w celu anulowania błędnego zapisu po jednej stronie konta wprowadza się do ksiąg zapis w tej samej wielkości, ale po przeciwnej stronie konta (przez co kwoty zapisów wzajemnie się znoszą) i wprowadza do ksiąg zapis prawidłowy. Metoda ta powoduje sztuczne zwiększenie obrotów danego konta. **Storno czerwone** natomiast polega na tym, że na tę samą stronę konta, na której ujęto błędny zapis, wprowadza się zapis tej samej wielkości, ale z przeciwnym znakiem (minus), co pozwala na zachowanie czystości obrotów.

Opisane ogólne zasady funkcjonowania kont mają swoje odzwierciedlenie w szczegółowych uregulowaniach obowiązujących w poszczególnych podmiotach gospodarczych zobowiązanych do stosowania uor, czyli w ich politykach rachunkowości (w tym w szczególności w zakładowych planach kont). W przypadku jednostek budżetowych, których zakładowe plany kont muszą być tworzone na podstawie ujednoczonych planów kont zawartych w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont, na kontach: 011 i 013 zapisy odnoszące się do operacji zbycia środków trwałych odpłatnego i nieodpłatnego oraz ich likwidacji powinny być ewiden-

cjonowane po stronie Ma tych kont (poz. 2 i 3 załącznika nr 3 do ww. rozporządzenia). Zaewidencjonowanie wartości tych rozchodów na stronie Wn kont: 011 i 013 ze znakiem minus oznaczałoby, że zapisy te nie dotyczą operacji zbycia środków trwałych, ale że jest to tzw. czerwone storno, które może być stosowane wyłącznie w celu poprawienia błędnych zapisów księgowych. Ponieważ w oprogramowaniu komputerowym służącym do prowadzenia ewidencji środków trwałych normą jest wprowadzanie zapisów korygujących jako czerwonego storna, żaden program nie będzie sygnalizował błędu przy wprowadzaniu takich zapisów, nie dlatego, że jest to dopuszczalny sposób księgowania rozchodów środków trwałych, lecz dlatego, że komputer to nie człowiek, w związku z czym oprogramowanie nie odpowiada za kwalifikację prawidłowości zapisów, a tylko za wykonanie zadanego przez człowieka zadania. To człowiek ma odpowiednią wiedzę, aby dokonać właściwej kwalifikacji operacji, która ma być ujęta w księgach rachunkowych, i to on wybiera, czy będzie to zapis wprowadzony na stronę Ma konta, czy storno czerwone wprowadzane na stronę Wn ze znakiem minus.

Pozostałe **naruszenia zasad funkcjonowania kont zespołu 0** stwierdzone przez kontrolujących polegają na:

- ujmowaniu operacji nabycia i zbycia wartości niematerialnych i prawnych na kontach 011 lub 013 (zależnie od ich wartości początkowej), zamiast na koncie 020,
- księgowaniu na koncie 011 środków trwałych o wartości początkowej niższej niż 3500 zł, podlegających zgodnie z polityką rachunkowości jednorazowemu umorzeniu i ewidencji na koncie 013 (i na odwrót),
- prowadzeniu na koncie 014 ewidencji składników majątkowych niestanowiących zbiorów bibliotecznych,
- ujmowaniu kwot umorzenia dotyczącego pozostałych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo na koncie 071.

GRUPA III

Jednostki popełniają liczne **błędy dotyczące ewidencji pomocniczej środków trwałych**. Nieprawidłowości te polegają na prowadzeniu ewidencji pomocniczej do kont zespołu 0 w sposób niezgodny z rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont i/lub zakładowym planem kont jednostki. Jednak w odróżnieniu od nieprawidłowości z grupy I nie wynikają one z błędnych zapisów w polityce rachunkowości danej jednostki.

Nieprawidłowości dotyczą wszystkich kont tego zespołu i najczęściej są to:

- 1) niesporządzanie specyfikacji sald kont ksiąg pomocniczych co najmniej na koniec każdego roku obrotowego i/lub na dzień inwentaryzacji danego rodzaju składnika majątkowego (naruszenie art. 18 ust. 2 uor),
- 2) niezgadnianie sald ewidencji pomocniczej prowadzonej do danego konta syntetycznego z saldem tego konta co najmniej raz na koniec roku obrotowego (naruszenie art. 16 ust. 1 i art. 18 ust. 2 uor).

Uchybienia wymienione w punkcie 1 są stwierdzane zazwyczaj w przypadku prowadzenia ewidencji pomocniczej do kont zespołu 0 techniką ręczną. W takich przypadkach specyfikacja sald polega na:

- sporządzeniu zestawienia środków trwałych według stanu na ostatni dzień obrotowy/ dzień inwentaryzacji, w podziale według grup rodzajowych środków trwałych i ogólnym zsumowaniu wartości poszczególnych grup (przy prowadzeniu wspólnej ewidencji pomocniczej dla kont: 011, 020 i 071 – takie zestawienie jest częścią tabeli amortyzacyjnej/ umorzeniowej) – **w przypadku kartotek pojedynczych obiektów środków trwałych/ wartości niematerialnych i prawnych,**
- podkreśleniu ostatniej pozycji zaewidencjonowanej w poszczególnych księgach inwentarzowych i wpisaniu stanu na ostatni dzień danego roku obrotowego (dzień inwentaryzacji), a jeśli w jednostce jest prowadzonych kilka ksiąg inwentarzowych pozostałych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych – dodatkowym sporządzeniu zestawień sum wartości tych ksiąg (w postaci tzw. pasków) – **w przypadku ksiąg inwentarzowych pozostałych środków trwałych/wartości niematerialnych i prawnych.**

Zaniechanie sporządzenia takich zestawień nie tylko narusza wskazane przepisy uor, ale także ma dalsze konsekwencje w postaci nieuzgodnienia sald kont ewidencji pomocniczej i syntetycznej, a w przypadku inwentaryzacji – niemożności jej prawidłowego rozliczenia (ze względu na brak możliwości ustalenia stanu księgowego, do którego należy porównać wyniki inwentaryzacji). Najczęstszymi przyczynami powstania tych nieprawidłowości jest brak odpowiedniej wiedzy i umiejętności u pracowników komórki księgowości przy zupełnym braku nadzoru nad ich pracą ze strony głównego księgowego.

Nieuzgodnienie sald kont ksiąg pomocniczych z kontami księgi głównej jest stwierdzane także jako samodzielna nieprawidłowość w jednostkach, w których czynność ta nie jest wykonywana po wyspecyfikowaniu sald kont ksiąg pomocniczych i kont księgi głównej. Występuje ona zarówno przy prowadzeniu ewidencji księgowej w całości ręcznie, systemem mieszanym (syntetyka prowadzona komputerowo, a analityka – ręczna), jak i w całości komputerowo. Podstawową przyczyną jej występowania jest **brak określenia w przepisach wewnętrznych częstotliwości i zasad dokonywania i dokumentowania uzgodnień** (w tym nieprzypisanie pracownikom obowiązków w tym zakresie). Rzadziej spotykaną przyczyną jest niewywiązywanie się pracowników z nałożonych na nich obowiązków. Okresowe uzgadnianie sald kont syntetycznych i prowadzonych do nich kont ewidencji pomocniczej jest ważnym elementem prowadzenia prawidłowej rachunkowości, ponieważ pozwala na wykrycie i wyeliminowanie wielu niezgodności w księgach rachunkowych.

Niezgodności pomiędzy ewidencją syntetyczną i pomocniczą, które można wyeliminować poprzez okresowe uzgadnianie sald kont syntetycznych i pomocniczych, wynikające z:

- 1) nieterminowego wprowadzania zapisów do syntetyki lub analityki,
- 2) pomyłek przy wprowadzaniu zapisów do syntetyki lub analityki (pomyłka co do kwoty, pomyłka co do treści operacji – np. rozchód zaewidencjonowany jako przychód),

- 3) zaniechania prowadzenia ewidencji pomocniczej,
- 4) awarii lub niewłaściwego przetwarzania danych na skutek wprowadzenia błędnych algorytmów do oprogramowania komputerowego, służącego do prowadzenia ksiąg syntetycznych i/lub pomocniczych,
- 5) niekompatybilności dwóch różnych programów stosowanych do prowadzenia ewidencji komputerowej syntetycznej i pomocniczej,
- 6) niewłaściwego wprowadzania danych wejściowych do ewidencji komputerowej pomocniczej,
- 7) zamierzonego wprowadzania błędnych zapisów do ewidencji syntetycznej lub pomocniczej w celu ukrycia dokonanych nadużyć.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOŚCI

W jednostce budżetowej prowadzono ewidencję syntetyczną na kontach zespołu 0 za pomocą innego oprogramowania niż ewidencję pomocniczą. Kontrola wykazała niezgodność pomiędzy saldami kont syntetycznych: 011, 013 i 020 a saldami prowadzonej do nich ewidencji szczegółowej, występującą w okresie od 2012 do I kwartału 2016 r. Z analizy działania oprogramowania przeprowadzonej przez kontrolujących wynikało, że rozbieżność pomiędzy saldami kont syntetycznych i ewidencji pomocniczej powstała na skutek tego, że pracownik obsługujący oprogramowanie służące do prowadzenia ewidencji pomocniczej nie wprowadzał do systemu faktycznych dat nabycia lub zbycia środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, pod jakimi operacje te były ewidencjonowane na kontach syntetycznych przez innego pracownika. Zamiast tego wstawiana tam była przez system data „domyślna”, którą był ostatni dzień roku obrotowego – jednak na skutek niewykonywania operacji zamknięcia ksiąg pomocniczych po 2012 r. na koniec kolejnych lat obrotowych – data domyślna była nieaktualna. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne, nabywane i likwidowane w okresie od początku 2012 do końca I kwartału 2016 r. – w ewidencji pomocniczej jako datę nabycia lub likwidacji zawsze miały podany dzień 31 grudnia 2012 r., a więc ich przychody i rozchody ciągle powiększały lub zmniejszały saldo 2012 r. – co powodowało niezgodność z saldami kont syntetycznych zarówno w roku 2012, jak i latach kolejnych. Nieprawidłowość nie została wykryta przez głównego księgowego, który nie nadzorował na bieżąco pracy podległych mu pracowników księgowości, ani też po przeprowadzeniu inwentaryzacji środków trwałych na koniec 2015 r., ponieważ jej wyniki były rozliczone wyłącznie w odniesieniu do zapisów ewidencji pomocniczej, z którą nie wykazywały różnic.

W przypadku kont: 011 i 013 kontrolujący najczęściej stwierdzają **nieprawidłowości polegające na nieodnotowywaniu w ewidencji pomocniczej osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe** (opis zawarty w poz. 2 i 3 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont). Takie nieprawidłowości najczęściej są wynikiem niedbalstwa w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Powodują brak możliwości szybkiego ustalenia, gdzie i przez kogo jest użytkowany dany obiekt

środków trwałych – co utrudnia bieżące gospodarowanie środkami trwałymi, a także powoduje trudności w rozliczeniu wyników inwentaryzacji, poprzez brak możliwości ustalenia osób odpowiedzialnych za niedobory i szkody w mieniu. Rzadziej nieprawidłowości są wynikiem celowego działania, gdzie brak danych ma uniemożliwić ustalenie, co się stało z zakupionymi środkami trwałymi, które następnie zostały zagarnięte przez pracowników jednostki.

W przypadku ewidencji pomocniczej do konta 011 kontrolujący stwierdzają jeszcze **nieprawidłowości polegające na niewprowadzaniu do ewidencji pomocniczej faktycznej daty przyjęcia do użytkowania/daty likwidacji środka trwałego** (albo całkowity brak, albo data niezgodna z faktyczną, np. dla wszystkich środków trwałych nabywanych/zbywanych w ciągu roku przyjmowano datę 1 stycznia lub 31 grudnia tego roku). Takie postępowanie powoduje:

- niemożność ustalenia prawidłowej wielkości odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych w latach, w których nastąpiło przyjęcie/likwidacja środków trwałych (przy braku daty),
- zawyżenie lub zaniżenie odpisów amortyzacyjnych (przy przyjęciu daty niezgodnej z faktyczną datą operacji gospodarczej).

GRUPA IV

Nieterminowe księgowanie operacji dotyczących zbywania i nabywania składników aktywów trwałych jako nieprawidłowość dotyczy prawie wyłącznie środków trwałych ewidencjonowanych na koncie 011 – z tego względu, że data ich wprowadzenia do/wykreślenia z ewidencji najczęściej nie pokrywa się z datą ich zakupu/wytworzenia/faktycznej likwidacji (może być tak, że daty te różnią się od siebie nawet o kilka lat, jak to jest w przypadku realizacji wieloletnich zadań inwestycyjnych czy fizycznej likwidacji niektórych rodzajów środków trwałych). Ponadto w przypadku tych środków trwałych dowody źródłowe, potwierdzające przyjęcie do użytkowania lub postawienie w stan likwidacji, są dowodami wewnętrznymi własnymi jednostek, tworzonymi poza komórką księgowości. Sprawia to, że często dowody te są wystawiane ze znacznym opóźnieniem. **Problemy z terminowym wystawianiem dowodów OT** – „Przyjęcie środka trwałego”, **PT** – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”, **LT** – „Likwidacja środka trwałego” najczęściej wynikają z powodów podanych w ramce.

Przyczyny problemów z terminowym wystawianiem dowodów OT, LT i PT

1. Nieustalenie w polityce rachunkowości jednostki zasad sporządzania, obiegu i kontroli tych dowodów (w całości lub części, np. nieokreślenie zasad sporządzania dowodów LT w przypadku zbycia środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości).
2. Ustalenie w różnych częściach składowych dokumentacji opisującej przyjęte w jednostce zasady (politykę) rachunkowości reguł sporządzania, obiegu i kontroli tych dowodów w sposób sprzeczny ze sobą (np. opisanie zasad sporządzania i obiegu dokumentów OT odmiennie w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych oraz w instrukcji dotyczącej gospodarowania majątkiem trwałym i inwentaryzacji).
3. Nieprzypisanie obowiązków sporządzania dowodów: OT, PT i LT niektórym komórkom organizacyjnym, w których zakresie działania leży prowadzenie operacji gospodarczych dotyczących zbywania lub nabywania środków trwałych (np. często w urzędach obsługi-

jących organy jednostek samorządu terytorialnego obowiązek sporządzania dowodów OT i LT jest przypisany komórkom odpowiedzialnym za prowadzenie inwestycji, natomiast pomija się komórki odpowiedzialne za gospodarkę mieniem komunalnym, które powinny mieć przypisany obowiązek sporządzania dowodów OT i LT dla środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości, takich jak: grunty, budynki, budowle).

4. Nieokreślenie w ww. dokumentacji terminów sporządzania tych dowodów przez pracowników komórek merytorycznych i przekazywania ich do komórki księgowości.
5. Nieprzypisanie konkretnym pracownikom (przez wskazanie w regulaminie organizacyjnym lub w zakresach czynności pracowników) obowiązków w zakresie sporządzania odpowiednich dowodów.
6. Niedostosowanie procedur kontroli zarządczej z zakresu gospodarki i ewidencji środków trwałych do zmienionej struktury organizacyjnej jednostki lub zmian kadrowych (np. obowiązki sporządzania dowodów OT przypisane są nieistniejącym komórkom organizacyjnym w niezaktualizowanym regulaminie organizacyjnym lub w zakresach czynności zwolnionych pracowników, na miejsce których nie zatrudniono nikogo innego, jednocześnie nie powierzając tych obowiązków pracownikom nadal zatrudnionym w jednostce).
7. Nieprzestrzeganie prawidłowo ustalonych zasad i terminów sporządzania, obiegu i kontroli tych dowodów przez pracowników komórek merytorycznych.

Opóźnienia będące następstwem zaniedbań podanych w **ramce** wynoszą od kilku miesięcy do nawet kilku lat (w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego jest to nieprawidłowość odnotowywana przez kontrolujących nagminnie, przy czym normą są opóźnienia sięgające od kilkunastu miesięcy do kilku lat).

Niezależnie od podstawowej przyczyny nieterminowego ewidencjonowania operacji w zakresie środków trwałych – zawsze są one wynikiem niewłaściwego wykonywania obowiązków przez głównego księgowego jednostki, który – zgodnie z art. 54 ust. 1 uofp – jest odpowiedzialny za prowadzenie rachunkowości jednostki, co obejmuje terminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych na podstawie prawidłowo i terminowo wystawianych dowodów źródłowych własnych jednostki. W celu właściwej realizacji tego obowiązku główny księgowy ma m.in. prawo do wnioskowania do kierownika jednostki o określenie trybu, zgodnie z którym mają być wykonywane przez inne komórki organizacyjne prace niezbędne do zapewnienia prawidłowości ewidencji księgowej (art. 54 ust. 7 pkt 2 uofp). Ponadto w ramach systemu przekazywania informacji dotyczących funkcjonowania kontroli zarządczej za pośrednictwem pionowych i poziomych struktur organizacyjnych, **główny księgowy powinien od podległych mu pracowników komórki księgowości na bieżąco uzyskiwać informacje na temat opóźnień w sporządzaniu i przekazywaniu do komórki księgowości dokumentów: OT, LT i PT** oraz niezwłocznie informacje na ten temat przekazywać kierownikowi jednostki, który jest władny do podjęcia działań dyscyplinujących wobec pracowników komórek merytorycznych niewywiązujących się z nałożonych na nich obowiązków.

GRUPA V

Kontrolujący bardzo często stwierdzają **księgowanie operacji przychodów i rozchodów środków trwałych na podstawie nieprawidłowo sporządzonych dowodów zbiorczych**.

Nieprawidłowość ta jest wynikiem nieprzestrzegania przez pracowników jednostek przepisów dotyczących terminów sporządzania i/lub ujmowania w księgach rachunkowych operacji likwidacji, zbycia lub nabycia środków trwałych. Występuje w kilku wariantach i dotyczy przede wszystkim tych rodzajów środków trwałych, które są zbywane lub nabywane masowo (np. środki trwałe, takie jak: grunty, budynki i budowle w urzędach obsługujących organy jednostek samorządu terytorialnego). W przypadku innych środków trwałych błędy występują w jednostkach, w których na skutek nieprzestrzegania obowiązku księgowania operacji gospodarczych w okresie sprawozdawczym, w którym zostały wykonane, dochodzi do znacznych opóźnień w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Opóźnienia te są potem nadrabiane poprzez wprowadzanie do nich operacji wykonanych w danym roku, czy nawet kilku ostatnich latach, na podstawie dowodów zbiorczych PK – „Polecenie księgowania”.

W tabeli 8 zostały przedstawione różne warianty tej nieprawidłowości wraz ze wskazaniem przyczyn ich wystąpienia oraz skutków dla prowadzenia rachunkowości jednostki.

Tabela 8. Nieprawidłowości w zakresie księgowania operacji przychodów i rozchodów środków trwałych na podstawie nieprawidłowo sporządzonych dowodów zbiorczych wraz ze wskazaniem przyczyn ich wystąpienia oraz skutków dla prowadzenia rachunkowości jednostki

Lp.	Opis nieprawidłowości	Przyczyna wystąpienia	Skutki dla prowadzenia ewidencji księgowej
1.	W urzędzie gminy nie sporządzano na bieżąco dowodów LT dla środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości komunalnych sprzedawanych osobom fizycznym i prawnym w drodze przetargu i bezprzetargowo. Zamiast tego na koniec każdego roku obrotowego sporządzano zbiorczy dowód PK – „Polecenie księgowania”, w którym podawano zbiorcze kwoty rozchodów w podziale według grup rodzajowych środków trwałych (grunty, budynki, budowle). Kwoty te były zestawiane na podstawie aktów notarialnych przez pracownika prowadzącego ewidencję szczegółową środków trwałych. Zestawienie to nie miało cech dowodu księgowego. Na podstawie zapisów w PK nie można było ustalić, kiedy i jakie środki trwałe zostały zbyte.	Kierownik jednostki nie określił w instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych zasad sporządzania i obiegu dowodów związanych ze zbywaniem środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości komunalnych. W efekcie pracownicy komórki odpowiedzialnej za sprzedaż mienia komunalnego nie poczuli się do obowiązku sporządzania dowodów LT. Skarbnik gminy nie wnioskował o wprowadzenie odpowiednich zapisów do polityki rachunkowości jednostki, mimo że jednostka kilka razy z rzędu otrzymała wnioski pokontrolne z RIO, z zaleceniem podjęcia działań zapewniających terminowe księgowanie operacji zbywania środków trwałych na podstawie odpowiednich dowodów księgowych.	<p>1. Dokonywanie zapisów księgowych na podstawie dowodów zbiorczych sporządzonych niezgodnie z wymogami art. 20 ust. 3 pkt 1 uor, stanowiącymi, że dowody zbiorcze stosuje się do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione. W jednostce dowody zbiorcze stosowano zamiast dowodów źródłowych, które nie były w ogóle sporządzane.</p> <p>Taki sposób dokonywania zapisów powodował ponadto niesprawdzalność ksiąg rachunkowych, ponieważ nie była możliwa identyfikacja pojedynczych operacji gospodarczych zbycia środków trwałych (co do czasu, przedmiotu i wartości).</p> <p>2. Nieterminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie konta 011 (przy okresie sprawozdawczym wynoszącym miesiąc – faktycznie operacje dokonane w ciągu roku obrotowego księgowano tylko raz w roku pod datą ostatniego dnia tego roku).</p> <p>3. Naliczanie amortyzacji/umorzenia zbytych środków trwałych za cały rok, zamiast tylko za te miesiące, w których jednostka była ich właścicielem.</p>

2.	<p>W urzędzie miejskim nie sporządzano na bieżąco dowodów LT dla środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości komunalnych sprzedawanych osobom fizycznym i prawnym w drodze przetargu i bezprzetargowo oraz dowodów OT – „Przyjęcie środka trwałego” dla środków trwałych wchodzących w skład nabywanych przez jednostki samorządu terytorialnego nieruchomości. Zamiast tego na koniec każdego roku obrotowego sporządzano zbiorczy dowód PK – „Polecenie księgowania”, w którym podawano zbiorcze kwoty rozchodów i przychodów w podziale według grup rodzajowych środków trwałych (grunty, budynki, budowle). Kwoty te były zestawiane na podstawie aktów notarialnych. Zbiorcze kwoty przychodów i rozchodów środków trwałych, w tym PK, były na koniec kompensowane i w księgach rachunkowych dokonywano zapisu tylko w kwocie różnicy – po jednej stronie konta 011 Wn lub Ma – w zależności od tego, czy wyższa była wartość przychodów czy rozchodów w danym roku.</p>	<p>W przepisach wewnętrznych jednostki były prawidłowo ustalone zasady dokumentowania ruchu środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości, ale nie były one przestrzegane przez pracowników komórek merytorycznych (referatu gospodarki nieruchomościami, referatu infrastruktury komunalnej oraz referatu ds. rolnictwa). Skarbnik miasta wielokrotnie informował o tym burmistrza, ten jednak nie podejmował żadnych działań, ponieważ kierownicy ww. referatów wykazywali, że ich pracownicy są nadmiernie obciążeni pracą, w związku z tym wykonywanie obowiązków w tym zakresie wymagałoby utworzenia dodatkowych etatów.</p>	<p>1. Dokonywanie zapisów księgowych na podstawie dowodów zbiorczych niespełniających wymogów z art. 20 ust. 3 pkt 1 uor (patrz komentarz z poz. 1 tabeli). Taki sposób dokonywania zapisów powodował ponadto niesprawdzalność ksiąg rachunkowych, ponieważ nie była możliwa identyfikacja pojedynczych operacji gospodarczych zbycia i nabycia środków trwałych (co do czasu, przedmiotu i wartości).</p> <p>2. Nieterminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie konta 011 (patrz komentarz z poz. 1 tabeli).</p> <p>3. Naliczanie amortyzacji/umorzenia zbytych środków trwałych za cały rok, zamiast tylko za te miesiące, w których jednostka była ich właścicielem.</p> <p>4. Naruszenie art. 7 ust. 3 uor dotyczącego zasady zakazu kompensat oraz zasad funkcjonowania konta 011, opisanych w poz. 2 załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont.</p>
3.	<p>W jednostce budżetowej sporządzano zbiorcze dowody OT – „Przyjęcie środka trwałego” dla gruntów niezabudowanych, nabywanych na podstawie aktów notarialnych, nabywanych w tym samym miesiącu roku obrotowego. W dowodzie jako nazwę obiektu inwentarzewego środków trwałych podawano „grunty o powierzchni ogółem ... ha, położone w miejscowościach X, Y, Z”, nie podając oznaczenia geodezyjnego oraz powierzchni i wartości poszczególnych działek.</p>	<p>W przepisach wewnętrznych jednostki były prawidłowo ustalone zasady dokumentowania przychodów środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości, ale nie były one przestrzegane przez pracowników komórki merytorycznej (referatu gospodarki nieruchomościami), którzy zastosowali swoiste uproszczenie, mające oszczędzić im niepotrzebnej „papierkowej roboty”. Pracownik prowadzący ewidencję środków trwałych nigdy nie zgłaszał do głównego księgowego problemów z dowodami OT, ponieważ ewidencja gruntów w jednostce nie była prowadzona w szczególności do działki geodezyjnej gruntów.</p>	<p>Dokonywanie zapisów księgowych na podstawie dowodów zbiorczych niespełniających wymogów z art. 20 ust. 3 pkt 1 uor, który stanowi, że dowody zbiorcze stosuje się do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione. W jednostce dowody zbiorcze stosowano zamiast dowodów źródłowych, które nie były w ogóle sporządzane.</p> <p>Taki sposób dokonywania zapisów powodował ponadto niesprawdzalność ksiąg rachunkowych, ponieważ nie była możliwa identyfikacja pojedynczych operacji gospodarczych nabycia gruntów (co do czasu, przedmiotu i wartości). W trakcie kontroli przeprowadzanej w jednostce na skutek upływu czasu i zmian na stanowiskach głównego księgowego nie można było ustalić, czy nieprawidłowość była pochodną źle prowadzonej ewidencji szczegółowej do konta 011 (analitycznie 011/0/Grunty), czy też błędnie sporządzane dowody OT spowodowały niewłaściwe prowadzenie ewidencji szczegółowej (gdzie zamiast pojedynczych obiektów inwentarzewych – działek – ewidencjonowano jako jeden obiekt inwentarzewy wszystkie grunty nabyte w danym miesiącu).</p>

<p>4.</p>	<p>W jednostce organizacyjnej sporządzano dowody OT – „Przyjęcie środka trwałego” dla nieruchomości zabudowanych budynkami, gdzie jako nazwa środka trwałego figurował zapis „nieruchomość zabudowana – studnia/droga, zbiornik podziemny”. Porównanie z zapisami aktów notarialnych wykazało, że w dowodach tych jako jeden obiekt inwentarzowy ujęte były po dwa różne obiekty inwentarzowe – grunt oraz znajdująca się na nim budowla (odpowiednio studnia, droga lub zbiornik podziemny).</p>	<p>W przepisach wewnętrznych jednostki były prawidłowo ustalone zasady dokumentowania przychodów środków trwałych wchodzących w skład nieruchomości, ale nie były one przestrzegane przez pracowników komórki merytorycznej (referatu gospodarki komunalnej), którzy nie znali przepisów rozporządzenia w sprawie KŚT, zgodnie z którym grunty i posadowione na nich budowle w ewidencji są ujmowane jako różne rodzaje obiektów środków trwałych. Główny księgowy nie kwestionował prawidłowości tych dokumentów. Pracownik odpowiedzialny za prowadzenie ewidencji środków trwałych ujmował przychody tych środków trwałych raz jako przychody gruntów (w grupie 0), a raz jako budowle (w grupie 2).</p>	<p>1. Dokonywanie zapisów księgowych na podstawie dowodów zbiorczych niespełniających wymogów z art. 20 ust. 3 pkt 1 uor (patrz opis w poz. 3 tabeli). Ponadto naruszana była instrukcja sporządzania dowodów księgowych jednostki, z której wynikało, że dowody OT – „Przyjęcie środka trwałego” należy sporządzać odrębnie dla każdego obiektu inwentarzowego środków trwałych.</p> <p>2. Nierzetelność ewidencji szczegółowej środków trwałych, gdzie obiekty inwentarzowe są ujmowane w niewłaściwych grupach rodzajowych środków trwałych (grunty ujmowane razem z budynkami w grupie 2, budowle ujmowane razem z gruntami w grupie 0).</p> <p>3. Zawyżenie lub zaniżenie odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych (zawyżenie – gdy grunt jest ujęty razem z budowlą w grupie 2, zaniżenie – gdy budowla jest ujęta razem z gruntem w grupie 0).</p>
<p>5.</p>	<p>W jednostce organizacyjnej komórki merytorycznej sporządzają z opóźnieniem dowody OT – „Przyjęcie środka trwałego”, LT – „Likwidacja środka trwałego” oraz PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”. W księgowości, na podstawie tych dowodów, sporządzano na koniec roku obrotowego jeden dowód zbiorczy PK – „Polecenie księgowania”, w którym nie były wymienione pojedynczo dowody źródłowe, lecz kwotowo ich wartość do wprowadzenia lub zdjęcia z konta 011. Dowód zbiorczy ujmowano w księgach rachunkowych jednostki pod datą 31 grudnia danego roku obrotowego, przy czym – ponieważ opóźnienia w sporządzaniu dowodów źródłowych: OT, PT czy LT wynosiły od kilku miesięcy do kilku lat – najczęściej wśród księgowanych zmniejszeń i zwiększeń znajdowały się także operacje dotyczące innego roku obrotowego.</p>	<p>Nieprawidłowość tego typu była stwierdzana w różnych jednostkach organizacyjnych, gdzie przyczynami jej powstania były:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nieustalenie w przepisach wewnętrznych zasad sporządzania i obiegu dowodów: OT, PT i LT, • nieprzestrzeganie przez pracowników komórek merytorycznych ustalonych terminów sporządzania i przekazywania do księgowości dowodów: OT, PT i LT, • ukrywanie przez pracowników księgowości faktu nieterminowego ujmowania operacji w księgach rachunkowych, żeby uniknąć odpowiedzialności za niewykonanie wniosków pokontrolnych. <p>We wszystkich jednostkach główny księgowy nie wywiązywał się z obowiązku nadzorowania wykonywania prac z zakresu księgowości przez podległych mu pracowników księgowości, a także inne komórki organizacyjne.</p>	<p>1. Dokonywanie zapisów księgowych na podstawie dowodów zbiorczych niespełniających wymogów z art. 20 ust. 3 pkt 1 uor (patrz komentarz z poz. 1 tabeli).</p> <p>2. Nieterminowe prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie konta 011.</p> <p>3. Nieprawidłowe naliczanie amortyzacji/umorzenia środków trwałych zbywanych (amortyzowano/umarzano środki trwałe niebędące w użytkowaniu jednostki od kilku lat do kilku miesięcy – co naruszało art. 32 ust. 1 uor) oraz nabywanych (nie amortyzowano/umarzano środków trwałych, które jednostka miała od kilku miesięcy do kilku lat, mimo że zgodnie z jej zakładowym planem kont rozpoczęcie amortyzacji (umarzania) środków trwałych powinno nastąpić z pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym przyjęto do używania środki trwałe).</p>

3.3.3. Nieprawidłowe prowadzenie ewidencji pozabilansowej środków trwałych

Ewidencja pozabilansowa środków trwałych służy do ewidencji danych istotnych dla prowadzenia gospodarki środkami trwałymi w danej jednostce – jednak niemającymi wpływu na jej gospodarkę finansową i majątek. Prowadzi się ją zazwyczaj dla:

- **obcych środków trwałych, użytkowanych przez jednostkę bez tytułu prawnego lub na podstawie tytułów, które nie dają prawa do ich amortyzacji** – w celu bieżącego nadzoru nad tymi środkami oraz rozliczania ich inwentaryzacji,
- **własnych środków trwałych o niskiej wartości początkowej** (ewidencja ilościowa środków trwałych),
- **własnych środków trwałych postawionych w stan likwidacji** – w sytuacji gdy data postawienia w stan likwidacji nie pokrywa się z fizyczną likwidacją.

Kontrolujący odnotowują nieprawidłowości w prowadzeniu ewidencji pozabilansowej polegające na:

- nieustaleniu w polityce rachunkowości przez kierownika jednostki zasad prowadzenia ewidencji pozabilansowej środków trwałych, mimo że w jednostce faktycznie wykonuje się operacje, które w takiej ewidencji powinny być ujmowane,
- zaniechaniu prowadzenia ewidencji pozabilansowej mimo obowiązku wynikającego z przepisów wewnętrznych lub prowadzeniu jej niezgodnie z tymi przepisami.

Wystąpienie ww. nieprawidłowości może być wynikiem niezajomości przez pracowników jednostki zasad i celów, dla jakich jest prowadzona ta ewidencja, bądź też działaniem zamierzonym, mającym za zadanie ukrywanie faktu sprzeniewierzenia mienia jednostki.

PRZYKŁADY NIEPRAWIDŁOŚCI

Inwentaryzacja doraźna przeprowadzona w jednostce wykazała, że zaginęło wiele środków trwałych o niskiej wartości, ewidencjonowanych wyłącznie ilościowo (takich jak np.: czajniki elektryczne, kalkulatory, młotki, piły, wiertarki, wiadra, kosze, sztuczne choinki). Ponieważ do jednostki nie dokonano włamania, a petenci jednostki mieli wstęp jedynie do sali obsługi petenta, za zagarnięcie środków trwałych najprawdopodobniej odpowiadali pracownicy jednostki. Postępowanie wyjaśniające nie dało jednak żadnych wyników, ponieważ w ewidencji pozabilansowej pracownik ją prowadzący od kilku lat nie wpisywał osób odpowiedzialnych za poszczególne składniki majątkowe ani komórek organizacyjnych, w których miały być użytkowane.

Kontrola przeprowadzona w instytucji kultury wykazała, że dokonano w niej kradzieży ponad 15 nowych telefonów komórkowych na kartę, które ze względu na niską wartość początkową powinny być ujęte wyłącznie w ewidencji pozabilansowej. Niestety ich przychód nie został w tej ewidencji ujęty, a co za tym idzie nie wskazano, dla kogo były one przeznaczone. Za nieprawidłowość odpowiedzialną jedynie menedżer instytucji, który

zatwierdził do wypłaty faktury za telefony – mimo że utrzymywał, że nic nie wie o tych zakupach.

Jednostka użytkowała obce środki trwałe na podstawie trzech umów nieodpłatnego użyczenia – z trzema różnymi podmiotami. Ponieważ w przepisach wewnętrznych jednostki nie przewidziano prowadzenia ewidencji pozabilansowej obcych środków trwałych, ewidencja taka nie była prowadzona, ponadto jednostka nie inwentaryzowała nigdy tych składników (choć niektóre z nich były użytkowane już od ponad 10 lat). Kiedy zostało to zakwestionowane w trakcie kontroli, jednostka szybko przeprowadziła spis z natury obcych środków trwałych, jednak nie mogła równie szybko rozliczyć jego wyników. Wynikało to z tego, że dokonywano rozliczenia umów zawartych z poszczególnymi podmiotami bez załączonych dowodów zwrotu niektórych środków trwałych, które okazały się zbędne, oraz dowodów likwidacji środków trwałych, które uległy zniszczeniu na skutek długotrwałej eksploatacji. Dowody te były przechowywane w różnych komórkach merytorycznych jednostki (w których użytkowano obce środki trwałe), a część z nich zaginęła, na skutek nieprawidłowego przechowywania oraz przekazywania pomiędzy komórkami organizacyjnymi w trakcie reorganizacji przeprowadzanych w jednostce.

Ponadto kontrolujący odnotowują nieprawidłowości polegające na **ujmowaniu w ewidencji pozabilansowej operacji, które powinny być ujmowane w ewidencji bilansowej**. Przykłady takie dotyczą zwłaszcza środków trwałych, takich jak: grunty, budynki i budowle w jednostkach budżetowych.

PRZYKŁAD NIEPRAWIDŁOWOŚCI

Jednostka budżetowa otrzymała w trwałe zarząd nieruchomości. Ponieważ w decyzji o ustanowieniu trwałego zarządu była podana jedynie wartość całej nieruchomości, a do decyzji nie zostały dołączone dowody PT – „Przekazanie/przyjęcie środka trwałego”, z których wynikałoby, jaka jest wartość gruntu, budynku i budowli parkingu, główna księgowia jednostki zamiast wystąpić do jednostki nadrzędnej o przekazanie odpowiednich dokumentów, w księgach rachunkowych ewidencji bilansowej ujęła wartość łączną nieruchomości jako wartość budynku (stanowiącego jeden obiekt inwentarzowy wraz z parkingiem), a grunt jako nieposiadający wartości księgowej ujęła w ewidencji pozabilansowej obcych środków trwałych.

4. Nieprawidłowości w zakresie amortyzacji (umarzania) środków trwałych dla celów bilansowych

Jednostki sektora finansów publicznych amortyzują (umarzają) środki trwałe zgodnie z zasadami określonymi na podstawie uor (dla celów bilansowych) w ich dokumentacji opisu-

jącej zasady (politykę) rachunkowości, przy czym jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe mogą **przyjąć stawki amortyzacyjne określone:**

- w **updog**,
- **przez dysponenta części budżetowej** (jednostki państwowe) lub **zarząd jednostki samorządu terytorialnego** (jednostki samorządowe),

a także **postanowić o umarzeniu jednorazowym** środków trwałych wymienionych w § 6 ust. 3 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont.

4.1. Nieprawidłowa amortyzacja (umarzenie) środków trwałych

Nieprawidłowości w zakresie amortyzacji (umarzania) środków trwałych dla celów bilansowych można podzielić na **trzy grupy:**

- **grupa I – określenie zasad amortyzacji (umarzania) środków trwałych w jednostce przez nieuprawnione organy,**
- **grupa II – nieokreślenie zasad amortyzacji (umarzania) środków trwałych stosowanych w jednostce,**
- **grupa III – nieprawidłowe dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych).**

GRUPA I

Nieprawidłowości polegające na **określeniu zasad amortyzacji (umarzania) środków trwałych w jednostce przez nieuprawnione organy** najczęściej są stwierdzane w samorządowych jednostkach organizacyjnych. Odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami uor, a ustalając te zasady, jednostka może przyjąć stawki określone w updog albo określone przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego (§ 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont). Przepis ten jednak w niektórych jednostkach samorządu terytorialnego jest interpretowany w ten sposób, że zasady amortyzacji (umarzania) środków trwałych, jednolite dla wszystkich jednostek:

- budżetowych oraz samorządowych zakładów budżetowych podległych danej jednostce samorządu terytorialnego,
- organizacyjnych jednostki samorządu terytorialnego posiadających osobowość prawną (jak np. instytucje kultury),

są określane w drodze zarządzenia wydanego przez zarząd jednostki samorządu terytorialnego.

Odmianą tej nieprawidłowości jest ustalenie zasad amortyzacji (umarzania) środków trwałych jednostek oświatowych objętych wspólną obsługą przez kierownika jednostki sprawującej obsługę.

GRUPA II

Do powstania nieprawidłowości polegającej na **nieokreśleniu zasad amortyzacji (umarzania) środków trwałych** stosowanych w jednostkach dochodzi zazwyczaj na skutek niewystarczającej znajomości obowiązujących przepisów lub zaniedbań organizacyjnych.

W jednostkach w takich przypadkach przy amortyzacji (umarzaniu) środków trwałych stosuje się zazwyczaj przepisy uor i stawki amortyzacyjne określone w updog, mimo że w ich dokumentacji wewnętrznej nie zawarto postanowień w tym zakresie. Z kolei kierownicy jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych nie normują w dokumentacji wewnętrznej zasad dokonywania jednorazowej amortyzacji (umarzania) środków trwałych, mając w pamięci stare rozwiązania zawarte w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont – zgodnie z którymi kategorie środków trwałych wymienione w § 6 ust. 3 tego rozporządzenia były jednorazowo amortyzowane (umarzane) na mocy samych tych przepisów.

GRUPA III

Kontrolujący bardzo często odnotowują **błędy w amortyzowaniu (umarzaniu) środków trwałych**. Nieprawidłowości w tym zakresie wraz z podaniem ich przyczyn i konsekwencji dla rachunkowości jednostki przedstawia **tabela 9**.

Tabela 9. Nieprawidłowości w amortyzowaniu (umarzaniu) środków trwałych wraz z podaniem ich przyczyn i konsekwencji dla rachunkowości jednostki

Lp.	Opis nieprawidłowości	Przyczyna powstania	Konsekwencje dla prowadzenia rachunkowości
1.	Rozpoczęcie amortyzacji (umarzania) środków trwałych przed przyjęciem do użytkowania środków trwałych	Jest to konsekwencją nieprawidłowego rozliczania nakładów na budowę lub modernizację środków trwałych, które są przenoszone na konto 011 przed zakończeniem procesów inwestycyjnych i oddaniem do użytkowania środków trwałych.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych w zakresie kont: 080, 011, 013, 071 i 072. 2. Zawyżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe). 3. Nierzetelna ewidencja kosztów amortyzacji.
2.	Rozpoczęcie amortyzacji (umarzania) środków trwałych po upływie kilku miesięcy (lat) od faktycznego przyjęcia do użytkowania środków trwałych	<ol style="list-style-type: none"> 1. Niesporządzenie przez komórki merytoryczne dowodów OT – „Przyjęcie środka trwałego” (opóźnienia wynoszą od kilku miesięcy, a w skrajnych przypadkach nawet do kilku lat). 2. Nieodnotowanie lub błędne odnotowanie w ewidencji szczegółowej daty przyjęcia do użytkowania środka trwałego (np. w ewidencji – niezależnie od faktycznej daty nabycia środków trwałych – przyjmuje się ostatni dzień bieżącego roku obrotowego lub pierwszy dzień kolejnego roku obrotowego). 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych w zakresie kont: 080, 011, 013, 071 i 072. 2. Zaniżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe). 3. Nierzetelna ewidencja kosztów amortyzacji.
3.	Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) po zbyciu lub likwidacji środka trwałego	1. Niesporządzenie przez komórki merytoryczne dowodów LT – „Likwidacja środków trwałych” (opóźnienia wynoszą od kilku miesięcy, a w skrajnych przypadkach nawet do kilku lat).	Jw. – z tym że efektem są zawyżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe).

		2. Nieodnotowanie lub błędne odnotowanie w ewidencji szczegółowej daty likwidacji/zbycia środka trwałego (np. w ewidencji – niezależnie od faktycznej daty zbycia środków trwałych – przyjmuje się ostatni dzień bieżącego roku obrotowego lub pierwszy dzień kolejnego roku obrotowego).	
4.	Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) po zrównaniu się wartości umorzenia z wartością początkową środka trwałego	Błąd w algorytmach oprogramowania komputerowego (np. naliczającego amortyzację/umorzenie wyrażone liczbą ujemną po zbyciu środków trwałych).	1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych w zakresie kont: 011 i 071. 2. Zawyżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe). 3. Nierzetelna ewidencja kosztów amortyzacji.
5.	Stosowanie błędnych stawek amortyzacyjnych	1. Błąd przy kwalifikacji środka trwałego (błąd w stosowaniu KŚT). 2. Pomyłka przy ustalaniu stawki lub jej wprowadzaniu do ewidencji szczegółowej. 3. Nieskorygowanie stawek umorzeniowych już umarzanych środków trwałych po zmianie stawek stosowanych w odniesieniu do określonych składników majątkowych, w związku ze zmianą przepisów ogólnie obowiązujących lub po przejściu ze stawek określonych w załączniku nr 1 do updog na stawki określone przez dysponenta części budżetowej (zarząd jednostki samorządu terytorialnego).	1. Zawyżone/zaniżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe). 2. Nierzetelna ewidencja kosztów amortyzacji.
6.	Zaniechanie dokonania odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) za dany rok od wybranej grupy lub wszystkich składników majątkowych	1. Zaniechanie bieżącego prowadzenia ewidencji środków trwałych i ich umorzenia. 2. W przypadku ewidencji komputerowej (gdzie amortyzacja/umorzenie jest naliczana automatycznie przez system w każdym okresie sprawozdawczym) – awaria oprogramowania. 3. W przypadku ręcznego prowadzenia ewidencji – omyłkowe przeoczenie określonych środków trwałych lub ich grupy przy sporządzaniu tabel amortyzacyjnych (umorzeniowych).	1. Zaniżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe). 2. Nierzetelna ewidencja kosztów amortyzacji.
7.	Dokonanie podwójnych odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) za dany okres sprawozdawczy (rok obrotowy)	1. W przypadku ewidencji komputerowej (gdzie amortyzacja/umorzenie jest naliczana automatycznie przez system w każdym okresie sprawozdawczym) – awaria oprogramowania.	1. Zawyżone odpisy amortyzacyjne (umorzeniowe). 2. Nierzetelna ewidencja kosztów amortyzacji.

		2. W przypadku ręcznego prowadzenia ewidencji - omyłkowe zdublowanie zapisów na temat amortyzacji (umorzenia) określonych środków trwałych lub ich grupy przy sporządzaniu tabel amortyzacyjnych (umorzeniowych).	
--	--	---	--

4.2. Nieprawidłowa ewidencja amortyzacji (umorzenia) środków trwałych

Nieprawidłowa ewidencja amortyzacji (umorzenia) środków trwałych dotyczy zarówno naruszenia zasad prowadzenia ewidencji na kontach syntetycznych: 071 i 072, jak i ewidencji pomocniczej (szczegółowej). W przypadku ewidencji syntetycznej **błędy odnotowywane przez kontrolujących w jednostkach dotyczą najczęściej:**

- wyksięgowywania dotychczasowego umorzenia środków trwałych wycofanych z użytkowania, zamiast zapisem Wn 071, Ma 011, czerwonym stornem zapisywanym po stronie Ma konta 071 (jest to pochodna nieprawidłowości polegająca na stosowaniu storna do ewidencjonowania operacji zbycia/likwidacji środków trwałych),
- ewidencjonowania umorzenia środków trwałych na koncie 072 i/lub pozostałych środków trwałych na koncie 071 (to z kolei jest pochodna nieprawidłowości polegających na nieprawidłowym zakwalifikowaniu środków trwałych do celów ewidencyjnych).

Jeśli chodzi o ewidencję pomocniczą, to w przypadku konta 072 jest ona tożsama z ewidencją dla konta 013, natomiast w przypadku konta 011 – stanowią ją tzw. **tabele amortyzacyjne (umorzeniowe)**, które mogą być prowadzone łącznie dla konta 071 i 011 oraz 020 „Wartości niematerialne i prawne”. Nieprawidłowości dotyczące prowadzenia tej ewidencji – w zależności od tego, czy jest ona prowadzona techniką ręczną czy komputerową – przedstawiono w **tabeli 10**.

Tabela 10. Nieprawidłowości stwierdzane przez kontrolujących w zakresie prowadzenia ewidencji pomocniczej do konta 071

Lp.	Opis nieprawidłowości	Przyczyna powstania	Skutki dla rachunkowości jednostki
I. Technika ręczna			
1.	Pominięcie w tabeli amortyzacyjnej środków trwałych należących do określonej grupy środków trwałych z KŚT	1. Błąd w sporządzaniu tabeli (najczęściej popełniany wtedy, gdy przy sporządzaniu tabeli nie zachowuje się podziału na grupy rodzajowe środków trwałych i/lub nie sporządza się kontrolki - w postaci sum wartości początkowych, kwot amortyzacji, dotychczasowego umorzenia i umorzenia za dany rok według poszczególnych grup rodzajowych środków trwałych).	Zaniżenie wartości umorzenia za dany rok.

		2. Brak kontroli tabel przez przełożonych pracowników odpowiedzialnych za ich sporządzenie.	
2.	Zdublowanie w tabeli amortyzacyjnej środków trwałych należących do określonej grupy środków trwałych z KŚT lub do różnych grup środków trwałych	Jw.	Zawyżenie wartości umorzenia za dany rok.
3.	Błędy w wyliczeniach, czeskie błędy przy wpisywaniu kwot	Jw.	Zawyżenie lub zaniżenie wartości umorzenia za dany rok.
4.	Zaniechanie prowadzenia ewidencji w całości	Poważne nieprawidłowości w prowadzeniu ewidencji księgowej, zazwyczaj nieprawidłowość jest połączona z zaniechaniem prowadzenia ewidencji na kontach 011 i 020.	Nierzetelność ksiąg rachunkowych.
II. Technika komputerowa			
1.	Nieprawidłowe wprowadzenie danych wejściowych do ewidencji szczegółowej środków trwałych (takich jak: data nabycia/zbycia/likwidacji środka trwałego, wartość początkowa środka trwałego, data i kwota zwiększenia/zmniejszenia wartości środka trwałego na skutek jego, odpowiednio, ulepszenia lub częściowej likwidacji)	1. Celowe wprowadzenie nieprawidłowych danych (np. uproszczenie przy wprowadzaniu dat – stosowanie domyślnej daty przyjęcia do użytkowania środka trwałego takiej samej jak data księgowania, mimo że daty te mieszczą się w różnych miesiącach). 2. Pomyłki we wprowadzaniu danych. 3. Brak kontroli prawidłowości danych wprowadzanych z dowodów źródłowych do ewidencji komputerowej szczegółowej środków trwałych.	1. Nierzetelność ksiąg rachunkowych w zakresie kont: 011 i 071. 2. Zawyżenie lub zaniżenie umorzenia.
2.	Zdublowanie lub pominięcie określonych danych na skutek awarii komputera	Zaniechanie skontrolowania prawidłowości przetwarzania danych po awarii systemu.	Jw.
3.	Zaniechanie wprowadzania danych wejściowych do ewidencji szczegółowej	Poważne nieprawidłowości w prowadzeniu ewidencji księgowej, zazwyczaj nieprawidłowość jest połączona z zaniechaniem prowadzenia ewidencji na kontach 011 i 020.	Nierzetelność ksiąg rachunkowych.

5. Nieprawidłowości przy przeprowadzaniu, rozliczaniu i dokumentowaniu inwentaryzacji środków trwałych

Co do zasady, środki trwałe jednostek sektora finansów publicznych powinny być inwentaryzowane, zgodnie z art. 26 i 27 uor, raz na koniec każdego roku obrotowego metodą **spisu z natury**. Termin ten i częstotliwość uważa się za dotrzymane:

- w przypadku nieruchomości zaliczanych do środków trwałych i inwestycji oraz innych środków trwałych znajdujących się na terenie strzeżonym – jeśli ich inwentaryzację przeprowadzono raz w ciągu 4 lat,

- środków trwałych (poza nieruchomościami) użytkowanych na terenie niestrzeżonym – jeśli ich inwentaryzacja została rozpoczęta nie wcześniej niż trzy miesiące przed końcem roku obrotowego i zakończona nie później niż do 15 stycznia roku kolejnego, a ustalenie stanu faktycznego nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego w wyniku spisu z natury lub potwierdzenia salda przychodów i rozchodów, jakie nastąpiły między datą spisu (lub potwierdzenia) a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych (przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym).

Obce środki trwałe, użytkowane lub przechowywane przez jednostki, powinny być inwentaryzowane w drodze spisu z natury, o wynikach którego powinni być poinformowani ich właściciele. Dopuszcza się inwentaryzowanie środków trwałych także innymi metodami niż spis z natury:

- dla gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, praw zakwalifikowanych do nieruchomości oraz innych środków trwałych, których zinwentaryzowanie w drodze spisu z natury nie było możliwe – właściwą metodą jest **weryfikacja stanu wykazanego w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową**,
- dla środków trwałych powierzonych kontrahentom – **właściwą metodą jest pisemne potwierdzenie salda**.

Wyniki inwentaryzacji powinny być odpowiednio udokumentowane, powiązane z zapisami ksiąg rachunkowych i rozliczone w księgach rachunkowych roku obrotowego, za który była przeprowadzana inwentaryzacja.

Znaczenie tych przepisów zostało na tyle uznane za istotne dla ładu finansów publicznych, że **zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami uor stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych** w rozumieniu art. 18 pkt 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Błędy stwierdzane przez kontrolujących w jednostkach organizacyjnych w zakresie przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji środków trwałych niezgodnie z zasadami wynikającymi z art. 26 i 27 uor przedstawia **tabela 11**.

Tabela 11. Błędy stwierdzane w jednostkach organizacyjnych sektora publicznego w zakresie przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji środków trwałych w odniesieniu do uor

Lp.	Naruszony przepis uor	Opis nieprawidłowości	Przyczyny wystąpienia nieprawidłowości
1.	Art. 26 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 pkt 1	Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji z określoną częstotliwością i w wymaganym terminie: a) przeprowadzenie inwentaryzacji nieruchomości i środków trwałych użytkowanych na terenie strzeżonym rzadziej niż raz na 4 lata	1. Niewystarczająca znajomość przepisów. 2. Niedbalstwo ze strony kierownika jednostki i głównego księgowego w ustaleniu procedur lub nadzorowaniu ich wykonywania przez odpowiednich pracowników jednostki.

		<p>b) przeprowadzenie inwentaryzacji środków trwałych użytkowanych na terenie niestrzeżonym:</p> <ul style="list-style-type: none"> • raz na 4 lata – tak jak środków trwałych użytkowanych na terenie strzeżonym, • z przekroczeniem terminu określonego w przepisach (np. w terminie od początku grudnia roku obrotowego do końca lutego roku kolejnego) <p>c) zaniechanie ustalenia przez kierownika jednostki w dokumentacji opisującej politykę rachunkowości jednostki definicji terenu strzeżonego i inwentaryzowanie wszystkich środków trwałych jednostki wyłącznie raz na 4 lata</p> <p>d) pominięcie w spisie grupy środków trwałych użytkowanych poza główną siedzibą jednostki (np. na placu, terenie rekreacyjnym, w innym budynku)</p> <p>e) zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji nakładów na środki trwałe w budowie na koniec każdego roku obrotowego</p> <p>f) sfalszowanie dokumentacji inwentaryzacyjnej mające na celu ukrycie faktu nieprzeprowadzenia inwentaryzacji (np. przepisanie do arkuszy spisowych i protokołów weryfikacji danych na temat posiadanych środków trwałych z ksiąg ewidencji pomocniczej).</p>	<p>3. Przy zmianach na stanowiskach kierownika jednostki i/lub głównego księgowego w okresie, na jaki powinna przypadać inwentaryzacja – zaniechanie jej przeprowadzenia na skutek tego, że odchodzący pracownicy zaniechali zarządzenia przeprowadzenia inwentaryzacji, a nowi pracownicy zbyt późno lub wcale nie zainteresowali się, czy inwentaryzacja za dany rok była lub jest przeprowadzana.</p> <p>4. Przejściowy brak dostępu do określonych miejsc użytkowania środków trwałych.</p> <p>5. Nieuwzględnienie w harmonogramie inwentaryzacji niektórych miejsc użytkowania środków trwałych.</p>
			<p>1. Brak czasu na przeprowadzenie spisów z natury inwentaryzacji (np. gdy został przeoczony upływ terminu przeprowadzenia inwentaryzacji raz w ciągu 4 lat).</p> <p>2. Niewłaściwie prowadzona ewidencja szczegółowa, uniemożliwiająca pozyskanie danych do przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji (np. gdy grunty lub obiekty liniowe nie są ewidencjonowane w podziale na obiekty inwentarzowe, lecz jako obiekty zbiorowe pn. „grunty”, „wodociągi” itp.).</p> <p>3. „Upraszczenie” przeprowadzenia inwentaryzacji przez odpowiedzialnych za to pracowników (przy braku nadzoru ze strony głównego księgowego lub za jego wiedzą), którzy np. zamiast dużym nakładem pracy porównywać dane na temat gruntów z aktami notarialnymi i ewidencją geodezyjną – przepisują dane z ksiąg rachunkowych ewidencji pomocniczej do arkusza spisu z natury lub protokołów weryfikacji.</p>
2.	Art. 4 ust. 3 pkt 3 i ust. 5	<p>Zarządzenie przeprowadzenia inwentaryzacji przez nieodpowiedni organ (osobę), np. przez:</p> <p>a) przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego w odniesieniu do inwentaryzacji środków trwałych we wszystkich jednostkach podległych i nadzorowanych jednostkach samorządu terytorialnego</p> <p>b) przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego w odniesieniu do inwentaryzacji środków trwałych oddanych do użytkowania na podstawie umów najmu, dzierżawy, użyczenia</p>	Niewystarczająca znajomość przepisów.

		nadzorowanym jednostkom organizacyjnym jednostki samorządu terytorialnego, mającym osobowość prawną.	
3.	Art. 26 ust. 1 i 2	<p>Przeprowadzenie inwentaryzacji środków trwałych przy wykorzystaniu niewłaściwej metody, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zinwentaryzowanie gruntów, budowli podziemnych, takich jak: rurociągi, sieci elektroenergetyczne oraz prawa użytkowania wieczystego metodą spisu z natury zamiast w drodze weryfikacji z dokumentacją, • zinwentaryzowanie obcych środków trwałych poprzez porównanie zapisów ewidencji pozabilansowej z dokumentacją źródłową (umowami najmu i dzierżawy) zamiast w drodze spisu z natury, • zinwentaryzowanie maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie w drodze weryfikacji z dokumentacją zamiast spisu z natury, • przeprowadzenie weryfikacji sald kont: 011 i 013 z dokumentacją zamiast przeprowadzenia spisu z natury. 	<p>Na etapie zarządzania przeprowadzenia inwentaryzacji nieprawidłowości powstają na skutek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • niewystarczającej znajomości przepisów u kierownika jednostki i głównego księgowego, • zamierzonego, błędnego ustalenia metody inwentaryzacji w celu obejścia przepisów (np. gdy inwentaryzacja została zarządzona zbyt późno, aby mogły być przeprowadzone spisy z natury w terminach i z częstotliwością określonymi w uor). <p>Na etapie przeprowadzania inwentaryzacji spisy z natury bywają zastępowane innymi metodami z powodu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • braku wiedzy u komisji inwentaryzacyjnej i jej przewodniczącego, • braku nadzoru ze strony głównego księgowego nad czynnościami inwentaryzacyjnymi, • celowego obchodzenia przepisów wewnętrznych, uważanych za zbędną biurokrację, • ukrywania faktu zagarnięcia lub uszkodzenia środków trwałych przez pracowników jednostki (zwłaszcza pracowników należących do ścisłego kierownictwa jednostki).
4.	Art. 26 ust. 2	Nie poinformowanie właściciela środków trwałych o wynikach spisu z natury środków trwałych nienależących do jednostki	<ol style="list-style-type: none"> 1. Niewystarczająca znajomość przepisów. 2. Brak odpowiednich postanowień w polityce rachunkowości jednostki będącej użytkownikiem obcych środków trwałych. 3. Przeoczenie przez pracowników odpowiedzialnych za przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji obcych środków trwałych przy braku nadzoru nad ich pracą ze strony głównego księgowego.
5.	Art. 27 ust. 1	<p>Niewłaściwe udokumentowanie faktu przeprowadzenia i/lub wyników inwentaryzacji, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • udokumentowanie spisu z natury środków trwałych na drukach arkuszy spisu z natury nieobjętych ewidencją i kontrolą zużycia, • nierozliczenie arkuszy spisowych wydanych do inwentaryzacji i zwróconych po jej zakończeniu, • nieudokumentowanie inwentaryzacji środków trwałych i/lub nakładów na środki trwałe w budowie, przeprowadzanej w drodze weryfikacji zapisów księgowych z dokumentacją, • wypełnianie arkuszy spisowych w sposób pozwalający na dokonywanie w nich dopisków i przeróbek po wyjściu z pola spisowego, 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nieobjęcie kontrolą zużycia arkuszy spisowych na skutek: <ul style="list-style-type: none"> • luk w procedurach kontroli zarządczej, polegających na nieuregulowaniu kwestii związanych z oznakowaniem i ewidencją zużycia arkuszy spisowych, • nieprzestrzegania przepisów wewnętrznych przez członków zespołów spisowych i/lub przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, • niewykonywania obowiązków przez osobę odpowiedzialną za oznakowanie i ewidencję arkuszy spisu z natury,

		<ul style="list-style-type: none"> • nanoszenie informacji i poprawek w wypełnionych arkuszach spisowych przez pracowników księgowości (np. dopisanie środków trwałych, wpisanie innej ilości środków trwałych niż stwierdzona w trakcie spisu itp.). 	<ul style="list-style-type: none"> • celowego działania zmierzającego do zafalszowania wyników spisów z natury, aby ukryć dokonane nadużycia. <ol style="list-style-type: none"> 2. Niedbalstwo członków zespołów spisowych (zespołów weryfikacyjnych) przy całkowitym braku nadzoru nad ich pracą ze strony przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej i/lub głównego księgowego. 3. Brak wiedzy u osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie spisów z natury oraz dokonywanie wyceny arkuszy spisowych. 4. Niewykonanie przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej kontroli formalnej arkuszy spisowych.
6.	Art. 27 ust. 1	<p>Brak powiązania wpisów w arkuszach spisu z natury z zapisami ksiąg rachunkowych, np. na skutek:</p> <ul style="list-style-type: none"> • braku numerów inwentarzowych na środkach trwałych, • niewpisania do arkuszy spisowych numerów inwentarzowych środków trwałych mimo ich prawidłowego oznakowania, • oznakowania różnych środków trwałych tym samym numerem inwentarzowym. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Nieprzeprowadzenie lub niewłaściwe przeprowadzenie czynności przygotowawczych do spisu z natury. 2. Niedbalstwo członków zespołów spisowych przy całkowitym braku nadzoru nad ich pracą ze strony przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. 3. Brak wiedzy u osób odpowiedzialnych za przeprowadzenie spisów z natury. 4. Niewykonanie przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej kontroli formalnej arkuszy spisowych.
7.	Art. 27 ust. 2	<p>Niewyjaśnienie stwierdzonych różnic inwentaryzacyjnych w:</p> <p>a) środkach trwałych (konta: 011, 013)</p> <p>b) nakładach na środki trwałe w budowie (konto 080).</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Niewyjaśnienie stwierdzonych różnic w środkach trwałych przez komisję inwentaryzacyjną. 2. Niedbalstwo ze strony pracowników komórki księgowości przy braku nadzoru nad ich pracą ze strony głównego księgowego. 3. Brak współpracy pomiędzy komórką księgowości odpowiedzialną za rozliczenie wyników inwentaryzacji z pracownikami komórek merytorycznych odpowiedzialnych za inwestycje i zakupy inwestycyjne. 4. Ukrywanie dokonanych nadużyć (zagarbienie środków trwałych, sprzeniewierzenie środków na inwestycje). 5. Zaniechanie prowadzenia ewidencji analitycznej środków trwałych i inwestycji w całości lub części – co uniemożliwia rozliczenie wyników spisów (brak stanu księgowego do dokonania porównań).
8.	Art. 27 ust. 2	<p>Nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zaniechanie wyceny wyników i spisu, i/lub wyjaśnienia różnic inwentaryzacyjnych. 2. Opóźnienia i nieprawidłowości w przeprowadzaniu inwentaryzacji (np. zakończenie spisów z natury i weryfikacji po ostatecznym zamknięciu ksiąg rachunkowych).

			<ol style="list-style-type: none"> 3. Opóźnienia i nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. 4. Niezatwierdzenie dokumentacji inwentaryzacyjnej przez kierownika jednostki. 5. Ukrywanie dokonanych nadużyć (zagarbienie środków trwałych, sprzeniewierzenie środków na inwestycje). 6. Niemożność rozliczenia wyników inwentaryzacji na skutek jej niewłaściwego udokumentowania lub braku możliwości powiązania zapisów w dokumentacji inwentaryzacyjnej z zapisami w księgach rachunkowych.
--	--	--	---

Podstawy prawne

- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047)
- Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 1774; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 65)
- Ustawa z 7 września 1991 r. o systemie oświaty (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 2156; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1010)
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 885; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 195)
- Ustawa z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 23; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 996)
- Ustawa z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (j.t. Dz.U. z 2012 r. poz. 1137; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 352)
- Ustawa z 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045)
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 851; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 996)
- Ustawa z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 168; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1020)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. Nr 242, poz. 1622)
- Rozporządzenie 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 (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 289; ost.zm. Dz.U. z 2015 r. poz. 1954)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (j.t. Dz.U. z 2014 r. poz. 1053; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1121)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 1542)

Rozwiązanie czerwcowego KONKURSU DLA KSIĘGOWYCH

umieszczonego na facebooku – kliknij na www.facebook.com/PRBInfor

1. Za całość majątku jednostki odpowiada:

- a) pracownik jednostki,
- b) główny księgowy,
- c) kierownik jednostki.

Odpowiedź: c)

2. Na jakie należności nie wystawia się „Potwierdzenia sald”:

- a) na należności poniżej 100 zł,
- b) na należności publicznoprawne, sporne i wątpliwe,
- c) na należności „zerowe”, bez żadnych wyjątków.

Odpowiedź: b)

3. Przedawnienie to zasada prawna, według której nie można dochodzić swoich praw w sądzie po upływie określonego czasu. Po ilu latach, zgodnie z k.c., przedawniają się roszczenia okresowe (np. czynsz wynikający z umowy najmu, odsetki)?

Odpowiedź: Po 3 latach

Z przyjemnością informuję, że laureatką konkursu czerwcowego jest Pani Honorata Dubanowska – główna księgowa w Zespole Obsługi Szkół i Przedszkoli, która pierwsza nadesłała prawidłowe odpowiedzi na wszystkie pytania. Pani Honorata otrzymała eleganckie etui na klucze z kolekcji BATYCKI.

Wszystkim bardzo dziękuję za nadesłane odpowiedzi, gratuluję wiedzy i serdecznie zapraszam do uczestnictwa w następnych konkursach oraz zachęcam do lektury kolejnych numerów PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej.

DOŁĄCZ DO NAS NA FACEBOOKU!

<https://www.facebook.com/PRBInfor>

Znajdziesz tam:

- bieżące informacje o zmianach w przepisach ważnych dla księgowych,
- zagadnienia opisywane na łamach PRB,
- konkursy dla księgowych z atrakcyjnymi nagrodami.



**Polub nasz profil!
Kliknij na PRB!**

W kolejnych numerach PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

- Przygotowanie jednostki do kontroli finansowej – Część VI – **Dotacje – udzielanie, otrzymywanie i rozliczanie** + dodatek specjalny „Zestaw testów kontrolnych”
- **Ewidencja i rozliczanie VAT w jednostkach sektora finansów publicznych po zmianach**, w którym znajdują się m.in. odpowiedzi na pytania od księgowych otrzymane w ramach akcji zadawania pytań o VAT
- **Sprawozdawczość w pytaniach Czytelników i odpowiedziach eksperta** – w PRB znajdują się m.in. odpowiedzi na pytania od księgowych otrzymane w ramach akcji zadawania pytań o sprawozdawczość

W poprzednim numerze PORADNIKA Rachunkowości Budżetowej:

- Zarządzanie ryzykiem w jednostkach sektora finansów publicznych (w tym polityka zarządzania ryzykiem) + **dodatek specjalny: narzędzie do zarządzania ryzykiem – arkusz MS EXCEL**

PRENUMERATA 2016

KOMPLET PORADNIK Rachunkowości Budżetowej
plus INFORRB Platforma Rachunkowości
Budżetowej i Prawa Pracy – na 12 miesięcy

w cenie 1190 zł brutto

KOMPLET PORADNIK Rachunkowości Budżetowej
plus Rachunkowość Budżetowa – na 12 miesięcy

w cenie 1397 zł brutto

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej – na 12 miesięcy

w cenie 598 zł brutto

PORADNIK Rachunkowości Budżetowej – na 3 miesiące

w cenie 189 zł brutto

Grupa INFOR PL

Prezes Zarządu
Ryszard Pieńkowski

INFOR PL Spółka Akcyjna
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
www.infor.pl

**Dyrektor Centrum Rynku
Finansów Publicznych**
Agata Eichler
agata.eichler@infor.pl

Redaktor naczelny
Małgorzata Majewska
malgorzata.majewska@infor.pl
tel. 510 024 802

Sekretarz redakcji
Jolanta Bugaj

Redaktor graficzny
Monika Rodziewicz

Adres redakcji
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 530 44 76
www.prb.infor.pl

Biuro Reklamy
Aneta Dmowska
tel. 22 530 40 27
e-mail: aneta.dmowska@infor.pl

Biuro Obsługi Klienta
01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. 22 212 07 30, 801 626 666
faks: 22 212 07 32
e-mail: bok@infor.pl
strona: www.sklep.infor.pl

Zamówienia na prenumeratę przyjmują
również: RUCH S.A., prywatni kolporterzy
oraz urzędy pocztowe.

Copyright by INFOR PL S.A. Publikacja jest
chroniona przepisami prawa autorskiego.
Wykonywanie kserokopii lub powielanie inną
metodą oraz rozpowszechnianie bez zgody
wydawcy w całości lub części jest zabronione
i podlega odpowiedzialności karnej.

Druk: GRYFIS

INFOR PL S.A. jest podatnikiem VAT,
NIP 118-009-30-66

Redakcja zastrzega sobie prawo skracania
i adiacji tekstów oraz zwrotu materiałów
zamówionych, a niezatwierdzonych do druku.
Materiałów niezamówionych nie zwracamy.
Nie ponosimy odpowiedzialności za treść
reklam zamieszczonych na łamach.

Nakład: 3565 egz.

Najnowsze zmiany

w Karcie Nauczyciela

UWAGA! SPRAWDŹ ZMIANY WAŻNE JUŻ DZIŚ

- Kto będzie decydował o liczbie dodatkowych godzin w związku z likwidacją godzin karcianych?
- Jak spełnić obowiązek dokumentowania faktu niekaralności karą dyscyplinarną?
- Jakich dokumentów wymagać od każdego nowo zatrudnionego nauczyciela?

Bogate orzecznictwo sądowe i administracyjne.

Komentarz eksperta do każdego artykułu ustawy!

Autorem publikacji jest **Agata Piszko** – wieloletni kierownik wydziału oświaty w jednostce samorządu terytorialnego. Prowadziła sprawy leżące w gestii organu prowadzącego, obejmujące swoim zakresem również pragmatykę zawodową nauczycieli.



Karta Nauczyciela z komentarzem

Zamów już dziś w atrakcyjnej cenie!

159 zł (brutto)

Format B5, opr. miękka,
maj 2016 r.

Rekomenduje:

DZIEŃNIK
GAZETA PRAWNA

RACHUNKOWOŚĆ
BUDŻETOWA



www.sklep.infor.pl



22 212 07 30, 801 626 666



bok@infor.pl

W INFORMATORZE KSIĘGOWEGO m.in.

- zmiany w podziałkach klasyfikacji budżetowej – nowy dział 855, ułatwienie dochodzenia wierzytelności – projekt ustawy, o obowiązku odpisu na ZFŚS i karach w tym zakresie, instruktaż – jak ewidencjonować darowizny środków obrotowych od osób fizycznych, odpowiedź na pytanie: czy głównemu księgowemu można powierzyć obowiązki w zakresie zatwierdzania dokumentów księgowych do wypłaty
- wyjaśnienie Ministerstwa Finansów w sprawie sposobu klasyfikowania zwrotu wydatków związanych z dojazdem pracownika na zajęcia realizowane w ramach studiów podyplomowych – paragraf 430 czy 441

Przygotowanie jednostki do kontroli finansowej

Część V – Środki trwałe – gospodarowanie i ewidencja

Każda jednostka sektora finansów publicznych może w dowolnym momencie zostać poddana kontroli w zakresie prawidłowości prowadzenia gospodarki finansowej.

Wiele jednostek ma **duże problemy z właściwym prowadzeniem gospodarki finansowej**, co więcej – określone nieprawidłowości powtarzają się w działaniu jednostek podczas kolejnych lat, mimo że instytucje kontrolne za każdym razem przekazują im odpowiednie zalecenia w celu wyeliminowania błędów. Prowadzenie gospodarki finansowej i rachunkowości to system naczyń powiązanych, gdzie **jedna nieprawidłowość pociąga za sobą inne**.

W Poradniku ekspert – były wieloletni inspektor kontroli gospodarki finansowej w regionalnej izbie obrachunkowej – omawia kolejną grupę nieprawidłowości. Z Poradnika można dowiedzieć się m.in.:

- jakie błędy popełniają jednostki przy ustalaniu wartości początkowej środków trwałych pozyskiwanych z inwestycji i z zakupów inwestycyjnych,
- jakie błędy stwierdzają kontrolujący przy ustalaniu zasad oraz prowadzeniu ewidencji środków trwałych i zasad ich umorzenia,
- jakie uchybienia są najczęściej odnotowywane przy przeprowadzaniu i dokumentowaniu wyników inwentaryzacji środków trwałych.

Dopełnieniem Poradnika jest **dodatek specjalny zawierający zestaw testów kontrolnych**, za pomocą których można samodzielnie skontrolować gospodarkę środkami trwałymi i ich ewidencję oraz wyeliminować stwierdzone błędy.

