

rada gminy, przyznającej dotację celową na bieżące utrzymanie urzędzeń i sieci wodno-kanalizacyjnych.

W sytuacji stwierdzenia przez organ nadzoru nieprawidłowości (w tym przypadku regionalną izbę obrachunkową) uchwała stwierdzająca nieważność wskazanego aktu prawnego skierowana będzie do rady gminy. Można więc uznać, że to ten organ ponosi odpowiedzialność za prawidłowość przyjętej regulacji prawnej.

W kolejnym numerze omówimy **nieprawidłowe przeprowadzenie konsolidacji zadłużenia JST w odniesieniu do wskaźników zadłużenia jednostki**.

Zachęcamy do prenumeraty „Rachunkowości Budżetowej”.
Informacje i zamówienia – tel.: 22 212 07 30, 801 626 666

www.rb.infor.pl

PODSTAWY PRAWNE

- art. 177–art. 179 ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (j.t. Dz.U. z 2013 r. poz. 1030; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 1202)
- art. 2 ustawy z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 573; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 960)
- art. 14 ust. 1 ustawy z 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (j.t. Dz.U. z 2015 r. poz. 696; ost.zm. Dz.U. z 2015 r. poz. 1777)
- art. 15, art. 126, art. 219 ustawy 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. 1257)

KRAJOWA RADA REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH INFORMUJE

Inwentaryzacja składników mienia w JST (lata 2011–2014) – wyniki kontroli

Regionalne izby obrachunkowe na podstawie decyzji Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych w 2015 r. przeprowadziły w samorządowych jednostkach organizacyjnych koordynowaną kontrolę gospodarki finansowej w zakresie inwentaryzacji składników i mienia.

Przedstawiamy Państwu wyciąg najważniejszych ustaleń kontroli. Liczymy, że wskazane tutaj błędy pomogą Państwu prawidłowo przeprowadzić proces inwentaryzacji w swoich jednostkach.

1. Założenia kontroli

(...)

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe (dalej: jednostki) zobowiązane są do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnie z zasadami określonymi w:

- ustawie z 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej: uor),
- ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych,
- rozporządzeniu 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.

Rachunkowość jednostki obejmuje swoim zakresem inwentaryzację, czyli okresowe ustalenie lub sprawdzanie – w sposób udokumentowany – rzeczywistego stanu aktywów i pasywów (art. 4 ust. 3 pkt 3, art. 26 i art. 27 uor). **Prawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja umożliwia doprowadzenie danych wynikających z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym** (weryfikację wiarygodności danych zgromadzonych w systemie rachunkowości), a tym samym zapewnia rzetelność i kompletność ksiąg rachunkowych oraz sprawozdania finansowego



oraz umożliwia rozliczenie osób odpowiedzialnych za powierzone mienie.

Dokonywanie w drodze spisu z natury inwentaryzacji rzeczowych składników mienia (środków trwałych, w tym budynków) umożliwia nie tylko określenie ich stanu ilościowego, ale również jakościowego (dokonanie oceny przydatności gospodarczej), ponieważ jej celem jest:

- stwierdzenie istnienia obiektów, również znajdujących się poza teren jednostki,
- ustalenia fizycznego stanu tych obiektów w porównaniu z charakterystyką zawartą w ewidencji (uwzględnienie ulepszenia lub częściowej likwidacji),
- stwierdzenie przydatności obiektu do potrzeb jednostki (na podstawie oceny stanu fizycznego),
- ujawnienie stanowiących własność jednostki obiektów nieobjętych dotąd ewidencją środków trwałych lub brakujących.

Inwentaryzacja jest więc instrumentem kontroli zarządczej, a rzetelne przeprowadzenie i rozliczenie inwentaryzacji – podstawowym mechanizmem kontroli.

Zaniechanie przeprowadzania lub rozliczania inwentaryzacji albo przeprowadzenie lub rozliczenie jej w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości jest naruszeniem dyscypliny finansów publicznych. Materialnoprawną podstawę tej odpowiedzialności stanowią przepisy art. 26 i 27 uor, określające częstotliwość i metody przeprowadzania inwentaryzacji oraz obowiązek udokumentowania jej przeprowadzenia i wyników, powiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych. (...)

3. Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Sprawdzenie w drodze inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jest procesem długotrwałym, a jego końcowym efektem jest ujęcie ewentualnych różnic w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji. Zapisy w księgach rachunkowych dotyczące stanu majątku jednostki mogą znacznie różnić się od stanu rzeczywistego wykazanego w czasie inwentaryzacji.

Najwięcej problemów ze wszystkich metod inwentaryzacji stwarza w praktyce spis z natury, jest najbardziej czasochłonny, angażuje wiele osób w jednostce, dotyczy aktywów o znacznej wartości. Najważniejszym aspektem praktycznym rozliczania spisu z natu-

ry jest zapewnienie jego sprawnego przebiegu, w tym wyznaczenie sztywnych terminów, w których powinien być rozliczony przez komisję inwentaryzacyjną, a także terminu, w którym rozliczenie to powinno być zatwierdzone przez kierownika jednostki.

Zgodnie z art. 26 uor, jednostka jest zobligowana do przeprowadzenia inwentaryzacji wszystkich pozycji aktywów i pasywów. Jeżeli dana pozycja ujęta w księgach rachunkowych nie została zinwentaryzowana w drodze spisu z natury lub w drodze otrzymania potwierdzeń od banków i kontrahentów, powinna podlegać inwentaryzacji w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji jej wartości.

Wiele jednostek w czasie rocznych inwentaryzacji pomija inwentaryzację w drodze weryfikacji (o czym świadczyć może brak jej udokumentowania lub zastosowanie niewłaściwej metody) lub znacznie ją upraszcza, co jest błędem mającym duży wpływ na realność wskazanych w bilansie aktywów i pasywów. Weryfikacja sald to jedyny sposób, aby porównać księgi rachunkowe ze stanem rzeczywistym i sporządzić sprawozdanie finansowe w sposób rzetelny i wiarygodny. Jej przeprowadzenie stanowi niezbędny wymóg prawidłowo działającej kontroli wewnętrznej.

Ustawa o rachunkowości nie odnosi się do kwestii terminu, w którym jednostki powinny dokonać rozliczenia wyników inwentaryzacji. Prace należy jednak tak przeprowadzić, aby rozliczenie nastąpiło przed terminem sporządzenia zestawienia obrotów i sald. Zestawienie należy sporządzić w terminie umożliwiającym przygotowanie rocznego sprawozdania finansowego. Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 2 uor, na wykonanie tej czynności jednostki mają czas do 85 dnia po dniu bilansowym.

Przeprowadzone kontrole ujawniły nieprawidłowości w wielu obszarach objętych badaniami kontrolnymi. **Najwięcej nieprawidłowości ujawniono w zakresie nieprzeprowadzenia inwentaryzacji bądź zastosowania niezgodnych z ustawą o rachunkowości metod inwentaryzacji** w odniesieniu do:

- 1) nieruchomości zaliczanych do środków trwałych,
- 2) składników aktywów będących własnością innych jednostek, powierzonych im do sprzedaży, przechowywania lub używania,
- 3) należności od podmiotów prowadzących księgi rachunkowe, w tym z tytułu udzielonych pożyczek.

Nieprawidłowości występowały, w zróżnicowanym stopniu, na każdym etapie procesu inwentaryzacji. W toku kontroli ujawniono liczne przypadki postępo-

wania niezgodnego z obowiązującymi przepisami prawa i uregulowaniami wewnętrznymi, często w sposób nierzetelny, działania bądź zaniechania, zarówno ze strony kierowników jednostek, jak i głównych księgowych. Istotne nieprawidłowości polegały przede wszystkim na:

- 1) nieobjęciu inwentaryzacją wszystkich składników aktywów i pasywów,
- 2) przeprowadzeniu inwentaryzacji niezgodnie z obowiązującymi przepisami prawa i ustalonymi procedurami (instrukcjami),
- 3) niewystarczającej i nierzetelnej kontroli inwentaryzacji,
- 4) nierozliczeniu lub nieprawidłowym rozliczeniu inwentaryzacji.

Istotnym naruszeniem prawa jest nieprzeprowadzenie inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów oraz niedokonanie jej rozliczenia. Stwierdzono liczne przypadki nieobjęcia inwentaryzacją niewielkiej ilości aktywów i pasywów, ale w prawie wszystkich ich rodzajach określonych w art. 26 uor.

Kontrola wykazała nierzetelne dokumentowanie inwentaryzacji gruntów, środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, oraz wartości niematerialnych i prawnych, w sposób wskazujący na przeprowadzenie jej w drodze spisu z natury, pomimo że nie jest możliwe dokonanie spisu ich ilości z natury (zliczenia, zmierzenia, zważenia).

Nieprawidłowości stwierdzone w niektórych jednostkach świadczą o istotnym naruszeniu przepisów dotyczących rachunkowości.

Przyczyn wystąpienia nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji jest wiele, ale najczęściej są one konsekwencją nieznamomości, nieprzestrzegania bądź błędnej interpretacji przepisów prawnych dotyczących rachunkowości, niewłaściwego funkcjonowania kontroli zarządczej, a także niewłaściwego wykonania obowiązków przez pracowników.

W wielu przypadkach przeprowadzenie inwentaryzacji zgodnie z przepisami było niemożliwe z powodu nieprawidłowo prowadzonej rachunkowości oraz nieprawidłowości w zakresie gospodarowania mieniem.

Nieprawidłowości dotyczące rachunkowości uniemożliwiające prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji to:

- nieujęcie na kontach księgi głównej wartości gruntów (działek),
- zaniechanie bieżącego ewidencjonowania w księgach rachunkowych jednostki zmian w stanie

środków trwałych w grupie 0 Grunty z tytułu nabycia prawa własności,

- prowadzenie ewidencji szczegółowej (analitycznej) nieruchomości (w tym gruntów) w sposób uniemożliwiający pełną identyfikację poszczególnych nieruchomości (obiektów inwentarzowych), co uniemożliwia porównanie stanu księgowego z ewidencją gminnego zasobu nieruchomości,
- brak odpowiedniej ewidencji pozabilansowej środków trwałych stanowiących własność innych jednostek w tym gruntów Skarbu Państwa,
- ujęcie na koncie księgi głównej jednostki przekazanych do używania na podstawie porozumienia składników majątkowych (zestawów komputerowych i czytników kart), będących własnością innego podmiotu,
- ujmowanie w ewidencji analitycznej środków trwałych dróg jako gruntu, łącznie z posadowioną z nim budowlą,
- ujęcie w ewidencji ilościowej środków trwałych podlegających przyjętym zasadom wyceny na kontach bilansowych (konto 013),
- niezgodnienie na koniec roku obrotowego zapisów ewidencji kont ksiąg pomocniczych (analitycznych) prowadzonych do konta księgi głównej (np. 011 „Środki trwałe”) skutkujące wystąpieniem różnic,
- brak określenia w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości rodzaju materiałów podlegających odpisaniu w koszty w momencie ich zakupu (część materiałów była ujmowana na koncie 310 „Materiały”),
- wykazanie sald należności i zobowiązań kont księgi głównej jednostki (Zespołu 2) niezgodnego z faktycznymi saldami ustalonymi na podstawie ewidencji szczegółowej (m.in. podatkowej),
- niesporządzenie na dzień inwentaryzacji zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów,
- zaniechanie ujmowania w księgach rachunkowych urzędu jako jednostki (na koncie 130 „Dochody budżetowe) operacji gospodarczych wynikających z wyciągów bankowych, a dotyczących przekazania środków z rachunku bankowego jednostki (urzędu) na rachunek bankowy urzędu na koniec każdego roku salda (środków pieniężnych), pomimo że saldo rachunku bankowego było zerowe.

Nieprawidłowości dotyczące gospodarowania mieniem dotyczyły:

- nadawania środkom trwałym numerów inwentarzowych w sposób niepozwalający na właściwą identyfikację spisywanego składnika inwentarza (oznaczenie tym samym numerem inwentarzo-

wym wielu podmiotów tego samego rodzaju, np. szaf metalowych),

- nieujęcie w ewidencji gminnego zasobu nieruchomości gruntów pod drogami,
 - braku powierzenia pracownikom jednostki odpowiedzialności za poszczególne składniki majątku,
 - niestosowania obowiązujących przepisów wewnętrznych (m.in. powierzenie pracownikom mienia bez ich oświadczeń o odpowiedzialności materialnej za powierzone mienie),
 - nieprawidłowego prowadzenia ewidencji środków trwałych i pozostałych środków trwałych przez komórki organizacyjne (wydziały) oraz nieprawidłowego obiegu dokumentów pomiędzy komórkami organizacyjnymi, nieprzygotowanie przez kierowników komórek organizacyjnych pól spisowych oraz nieskutecznej kontroli wewnętrznej (zarządczej), które nie zapobiega powstawaniu nieprawidłowości.
- (...)

4. Ważniejsze nieprawidłowości

Nieprawidłowości związane z nieprzebraniem przepisów ustawy o rachunkowości w zakresie inwentaryzacji można podzielić na grupy:

1. Zaniechanie prowadzenia inwentaryzacji poszczególnych aktywów i pasywów (polegające na niewydaniu przez kierownika jednostki, pomimo ustawowego obowiązku zarządzenia o jej przeprowadzeniu) lub nieobjęcie inwentaryzacją wszystkich aktywów i pasywów.
2. Przeprowadzenie czynności inwentaryzacyjnych w sposób niezgodny z przepisami prawa, w tym zastosowanie niewłaściwej metody inwentaryzacji, niezachowanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji.
3. Nieudokumentowanie lub niewłaściwe udokumentowanie wyników inwentaryzacji.
4. Nierozliczenie wyników inwentaryzacji w księgach roku, którego dotyczyła.
5. Niedokonanie spisu z natury środków trwałych będących własnością innych jednostek.
6. Nieprawidłowe regulacje wewnętrzne jednostek, dotyczące inwentaryzacji.

1.1. Zaniechanie inwentaryzacji lub nieobjęcie inwentaryzacją wszystkich aktywów i pasywów

Zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji polega na niewydaniu przez kierownika jednostki, pomimo ustawowego obowiązku, zarządzenia o jej przeprowadzeniu.

(...)

1.2. Przeprowadzenie czynności inwentaryzacyjnych w sposób niezgodny z przepisami prawa

1.2.1. Zastosowanie niewłaściwej metody inwentaryzacji

Niewłaściwą metodą inwentaryzowano najczęściej grunty, budynki i budowle. Stwierdzono m.in., że inwentaryzując:

- 1) gruntów według stanu na koniec 2012 r. – na podstawie zarządzenia kierownika jednostki – przeprowadzono w drodze spisu z natury, zamiast poprzez porównanie danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami, i weryfikacji ich wartości, czym naruszono obowiązujące w jednostce zasady inwentaryzacji tego rodzaju aktywów, ustalone zasadami (polityką) rachunkowości,
 - 2) gruntów ujęto na arkuszach spisu z natury i przyjęto w rozliczeniu z inwentaryzacji jako przeprowadzoną w drodze spisu z natury,
- (...)

1.2.2. Niezachowanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji

Inwentaryzacją majątku tzw. raz w ciągu 4 lat należało objąć nieruchomości zaliczane do środków trwałych oraz inwestycji, jak też znajdujących się na terenie strzeżonym innych środków trwałych (z wyjątkiem inwentaryzowanych w drodze weryfikacji), maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie.

Inwentaryzacją na ostatni dzień roku obrotowego należało objąć m.in. wartości niematerialne i prawne, grunty oraz należności.

(...)

1.6. Nieprawidłowe regulacje wewnętrzne jednostek dotyczące inwentaryzacji

(...)

Częstą przyczyną wystąpienia nieprawidłowości było przyjęcie w regulacjach wewnętrznych zasad inwentaryzacji niezgodnych z ustawą o rachunkowości, w tym:

- 1) nieprawidłowe określenie przez kierownika jednostki metod inwentaryzacji:
 - a) porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników (zamiast spisu z natury) – budynków i budowli, składników aktywów będących własnością innych jednostek,
 - b) spisu z natury (zamiast weryfikacji) – ogółu środków trwałych w budowie (zamiast maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie), gruntów oraz wartości niematerialnych i prawnych,
 - c) potwierdzenia salda (zamiast weryfikacji) – zobowiązań, w tym kredytów;

- 2) przyjęcie niedozwolonych „uproszczeń”, których zastosowanie powoduje przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami uor, w tym m.in.:
- uprawnienie przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej do wnioskowania – w uzasadnionych przypadkach – o przeprowadzenie inwentaryzacji majątku trwałego w sposób uproszczony (niezgodny z art. 26 uor), polegający na zastąpieniu spisu z natury porównaniem danych ewidencyjnych ze stanem faktycznym oraz z dokumentacją,
 - inwentaryzowanie zapasów obcych, materiałów bibliotecznych i biurowych oraz wyposażenia objętego jedynie ewidencją ilościową poprzez porównanie danych ewidencyjnych ze stanem w naturze (zamiast spisem z natury);
- 3) mało precyzyjne zapisy w instrukcji inwentaryzacyjnej pozostające w sprzeczności z art. 26 uor w zakresie dotyczącym inwentaryzacji środków trwałych, do których dostęp jest utrudniony, oraz powielenie z przepisów uor wszystkich możliwych terminów inwentaryzowania składników majątkowych.

PODSTAWA PRAWNA

- art. 26, art. 27 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047)

Pełen tekst publikacji „Informacja o wynikach kontroli koordynowanej. INWENTARYZACJA SKŁADNIKÓW MIENIA W JEDNOSTKACH SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO (LATA 2011–2014)” dostępny na stronie internetowej: www.rb.inforb.pl w RB 19/2016

ADAM BŁASZKO – radca prawny, członek kolegium regionalnej izby obrachunkowej, wcześniej członek samorządowego kolegium odwoławczego, były pracownik izby i urzędu skarbowego

Zasady stosowania odsetek za zwłokę w zakresie zawieranych umów cywilnoprawnych

Jaką stawkę odsetek za zwłokę w zapłacie powinna stosować gmina od 1 stycznia 2016 r. w zakresie zawierania umów cywilnoprawnych na dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków?

STAN FAKTYCZNY: Zadaniem własnym gminy jest zaopartywanie w wodę mieszkańców gminy i odprowadzanie ścieków. Gmina z mieszkańcami zawiera umowy cywilnoprawne na podstawie ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny. Za dostarczoną wodę i odprowadzone ścieki gmina wystawia faktury z 14-dniowym terminem płatności. W umowie zawiera się następujący zapis: *W przypadku niedotrzymania terminów płatności określonych w fakturze gmina będzie obciążała odbiorcę odsetkami ustawowymi, zgodnie z obowiązującymi przepisami.* Obecnie gmina od 1 stycznia 2016 r. stosuje stawkę odsetek ustawowych w wysokości 5% w stosunku rocznym. Czy prawidłowe jest stosowanie przez gminę w bieżącym roku odsetek ustawowych w wysokości 5%, czy jednak należałoby zastosować stawkę odsetek za opóźnienie w wysokości 7%?

ODPOWIEDŹ: Prawidłowe jest stosowanie przez gminę odsetek za opóźnienie w wysokości 7%.

Pytanie dotyczy zawartych pomiędzy gminą, czyli podmiotem sektora finansów publicznych, a mieszkańcami gminy umów w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków.

W zakresie naliczania odsetek przy tego rodzaju umowach stosuje się zasady wynikające z ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (dalej: k.c.).

Generalna zasada stosowana do umów cywilnoprawnych to zasada swobody umów.

Zgodnie z przepisem art. 353¹ k.c., strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Dotyczy to także odsetek za zwłokę przy zawieraniu umów cywilnoprawnych w zakresie umów na dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków.

Od 1 stycznia 2016 r. zmianie uległa wysokość odsetek i obecnie wynosi:

- ustawowych – 5%,