



UCHWAŁA NR 22/63/2021
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI
z dnia 23 czerwca 2021 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|--------------------------------|--------------------------------|
| 1/ Beata Kaczmarek | 7/ Grażyna Kos |
| 2/ Anna Kaźmierczak | 8/ Paweł Dobrzyński |
| 3/ Bogdan Łągwa | 9/ Krzysztof Kozik |
| 4/ Łukasz Szczepanik | 10/ Tomasz Jan Karwicki |
| 5/ Bogusław Wenus | 11/ Anna Adamczewska |
| 6/ Radosław Hrychorczuk | |

Po rozpatrzeniu w dniu 23 czerwca 2021 r. zastrzeżeń złożonych w dniu 31 maja 2021 r. przez Wójta Gminy Ozorków do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 17 maja 2021 roku znak: WK-602/27/2021, działając na podstawie art. 25b ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz.U. 2019 r., poz. 2137)

uchwała, co następuje:

uwzględnia się zastrzeżenie do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym w przedmiocie:

- 1) zapewnić przeprowadzanie inwentaryzacji w sposób zapewniający osiągnięcie jej ustawowo określonego celu, czyli okresowego sprawdzenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego (zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 21),
- 2) zapewnić przestrzeganie art. 27 ust.1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, zgodnie z którym – przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych (zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 22),

Uzasadnienie

W dniu 17 maja 2021 roku, w wyniku kontroli prowadzonej przez Regionalną Izbę Obrachunkową w Łodzi w Gminie Ozorków zostały skierowane do kontrolowanej jednostki wnioski w wystąpieniu pokontrolnym.

Zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych jednostce skontrolowanej przysługuje prawo składania zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych.

W dniu 31 maja 2021 r. Wójt Gminy Ozorków pismem o sygnaturze: RA.1710.4.2020 zgłosił zastrzeżenie do dwóch wyżej wskazanych wniosków wystąpienia pokontrolnego.

Kolegium Izby postanowiło uwzględnić zastrzeżenie. Wnioski pokontrolne dotyczyły:

- 1) zapewnienia przeprowadzanie inwentaryzacji w sposób zapewniający osiągnięcie jej ustawowo określonego celu, czyli okresowego sprawdzenia rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego (zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 21),
- 2) zapewnienia przestrzegania art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, zgodnie z którym – przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych (zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 22).

Zastrzeżenie odnosiło się do związanej z wnioskami nieprawidłowości z zakresu inwentaryzacji opisanej w punkcie 3 pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. Opisano w nim naruszenie polegające na przeprowadzeniu inwentaryzacji z przekroczeniem ustawowego terminu jej zakończenia. Zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 217) - termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku. Przywołany przepis jako jedyny określa najszerszy, a więc i maksymalny okres, w którym należy przeprowadzić czynności inwentaryzacyjne. W powyższych okolicznościach sporządzone przez kontrolowanego: wydruki zestawień środków trwałych przygotowane na potrzeby wyceny i rozliczenia inwentaryzacji datowane na dzień 5 lutego 2020 roku oraz protokół z rozliczenia inwentaryzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Urzędu Gminy Ozorków, według stanu na 31 grudnia 2019 roku, w podziale na grupy środków trwałych wg. klasyfikacji środków trwałych i systematyki przyjętej przez kontrolowanego z dnia 4 marca 2020 roku - świadczą o nieterminowym zakończeniu procesu inwentaryzacji. Analiza dokumentacji inwentaryzacyjnej wskazuje, że powodem naruszenia terminu zakończenia inwentaryzacji mogła być błędna wykładnia przepisów art. 26 i art. 27 ustawy o rachunkowości. Przyjmując termin marcowy jako zasadny dla sporządzenia protokołu z rozliczenia inwentaryzacji, kontrolowany posłużył się uproszczeniem przyjmując, że rozliczenie inwentaryzacji oraz rozliczenie wyniku inwentaryzacji w księgach rachunkowych to pojęcia tożsame, a dochowanie terminu 15 dniowego po dniu bilansowym zostaje spełnione w momencie zakończenia prac zespołu spisowego. Praca zespołu spisowego nie może być jednak postrzegana jako inwentaryzacja, nie spełnia bowiem wszystkich przesłanek ustawowych, aby nadać jej takie miano. Zespół spisowy dokonuje, jak wynika to z jego nazwy, spisu - nie wyceniając spisanych składników, ani też tym bardziej nie dokonuje ich porównania ze stanem księgowym. Przeprowadzenie spisu to czynność inwentaryzacyjna, podobnie jak uzyskanie potwierdzenia salda od kontrahentów, porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości, a nawet ustalenie różnic pomiędzy stanem faktycznym i księgowym, kończąc na fizycznym sporządzeniu protokołu z inwentaryzacji. Z pominięciem jedynie wyjaśnienia różnic ujawnionych podczas inwentaryzacji oraz odniesienia ich (rozliczania) w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przeprowadzono inwentaryzację, co może być dokonane najpóźniej do 24-25 marca następnego roku.

Rozdzielenie rozliczenia inwentaryzacji od rozliczenia jej rezultatu w księgach rachunkowych wynika z literalnego brzmienia art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z treścią tego przepisu „Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w

księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji”. Przepis ten nie pozostawia wątpliwości, co do momentu ujawnienia różnic, które stwierdza się w toku inwentaryzacji a nie po jej zakończeniu. Innymi słowy jeżeli przepis art. 27 ww. ustawy wskazuje na ustalenie różnic pomiędzy dwoma badanymi stanami, a zakończenie inwentaryzacji następuje w momencie jej zatwierdzenia, dokonanie samego spisu nie daje przesłanek, aby mógł być on uznany za inwentaryzację w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości. I to z dwóch powodów. Po pierwsze, spis obejmuje zawsze i wyłącznie ustalenie stanu faktycznego bez stanu księgowego, a to okazuje się niewystraszające do wypełnienia dyspozycji art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Po drugie, kierownik jednostki zatwierdzałby w takim rozumieniu tylko spis aktywów, nie wiedząc w jakiej relacji pozostają one w stosunku do ewidencyjnego stanu księgowego. Warto również zauważyć, iż aby dokonać jakichkolwiek zapisów w księgach rachunkowych wymagany jest dokument źródłowy (pierwotny lub wtóry), bez którego nie wolno, pod rygorem naruszenia wiarygodności ksiąg rachunkowych, dokonywać w nich jakichkolwiek zmian. Musi zatem zachodzić trwałość wyniku inwentaryzacyjnego dowiedziona podpisem kierownika jednostki (zatwierdzenie inwentaryzacji). Tylko taki dokument może stanowić podstawę dalszych działań służb księgowych. Służb, które także powinny dysponować odpowiednim czasem, aby w sposób bezbłędny i rzetelny wyjaśnić różnice stwierdzone podczas inwentaryzacji i odnieść je do ksiąg rachunkowych okresu przed upływem 85 dnia roku następującego po roku przeprowadzonej inwentaryzacji. Nieuprawnione jest zatem stosowanie tego samego terminu także dla zakończenia inwentaryzacji, ponieważ w tym samym czasie służby księgowe powinny wywiązać się ze swojego obowiązku wynikającego z art. 27 ust. 2 w nawiązaniu do art. 24 ust. 5 pkt 2 cytowanej ustawy, chyba że godzą się one na modyfikację zapisu księgowego podczas trwania inwentaryzacji z jednoczesną szkodą dla rzetelności prowadzonych ksiąg rachunkowych.

Wójt Gminy Ozorków formułując poniżej przytoczone zastrzeżenie podtrzymał stanowisko prezentowane w czasie trwania czynności kontrolnych.

Stosownie do postanowień dyspozycji normy art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.), termin przeprowadzenia inwentaryzacji uznaje się za dotrzymany, jeśli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), 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. Mając na względzie wyżej wskazany przepis, rozpoczęcie i zakończenie spisu z natury składników majątkowych Urzędu Gminy Ozorków według stanu na dzień 31 grudnia 2019 r. nie uchybiło terminowi wskazanemu w art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy. Czynności spisowe dokonane przez powołaną przez Wójta Gminy Komisję inwentaryzacyjną, przeprowadzone zostały w ustawowo wskazanym terminie. Stan składników majątku Gminy ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, został skorygowany o przychody (korekta in plus) i rozchody (korekta in minus), jakie nastąpiły między datą spisu a datą wyznaczenia stanu składników na podstawie ksiąg rachunkowych. Z kolei

stan składników majątkowych ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego (do 15 następnego miesiąca kolejnego roku obrotowego), został skorygowany o przychody (korekta in minus) i rozchody (korekta in plus), które nastąpiły w nowym roku obrotowym. Powyższe działanie jednoznacznie prowadziło do porównania ze stanem składników wynikającym z ksiąg rachunkowych.

Wójt Gminy przywołał wytyczne zawarte w pkt 13 w uchwale Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r., które potwierdzają, że sposób postępowania Urzędu Gminy Ozorków jest prawidłowy. W pkt 13 KSR zapisano, cyt.: „Podstawowym terminem spisu z natury zapasów jest ostatni dzień każdego roku obrotowego (art. 26 ust. 1 ustawy). Na ten dzień powinien być ustalony stan zapasów. W razie jednak bieżącego prowadzenia księgowej ewidencji zapasów czynności spisowe mogą następować w terminie mieszczącym się w dopuszczalnym ustawowo przedziale czasu, tj. na 3 miesiące przed i 15 dni po ostatnim dniu roku obrotowego (art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy). W przypadku takim stan zapasów, ustalony drogą spisu z natury przed ostatnim dniem roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta in plus) i rozchody (korekta in minus), jakie nastąpiły między datą spisu a datą wyznaczenia stanu zapasów na podstawie ksiąg rachunkowych. Z kolei stan zapasów ustalony drogą spisu z natury po ostatnim dniu roku obrotowego, do 15 następnego miesiąca kolejnego roku obrotowego, podlega korekcie o przychody (korekta in minus) i rozchody (korekta in plus), które nastąpiły w nowym roku obrotowym, w celu porównania ze stanem zapasów wynikającym z ksiąg rachunkowych”.

Ponadto Wójt Gminy podniósł, że w żaden sposób nie można zgodzić się z twierdzeniem, że termin określony w art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości jako jedyny określa najszerszy, a więc i maksymalny okres, w którym należy przeprowadzić czynności inwentaryzacyjne.

Jednostka argumentowała, że stosownie do postanowień zawartych w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie – drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic. Z kolei art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości stanowi, że termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację: składników aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 zakres danych w kontaktach ksiąg pomocniczych ust. 2 pkt 4 – rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda – przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), 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.

Wójt Gminy wskazał, że inwentaryzacja w drodze spisu z natury to nie tylko sam spis z natury. To długotrwały proces, który dzieli się na etapy, t.j.:

1) czynności spisowe czyli ustalenie ilościowego stanu składników, ocena ich jakości oraz zapisanie tych ustaleń w arkuszu spisowym lub na innym nośniku danych utrwalającym wyniku spisu, co potwierdza także KSR 11 „Środki trwałe” (pkt 10.12. Metoda spisu z natury to podstawowa metoda inwentaryzacji środków trwałych polegająca na liczeniu i pomiarach środków trwałych. Spisane z natury obiekty inwentarzowe wykazuje się w arkuszach spisowych.), a także odpowiedź J. Romaniuk na pytanie zadane w LEX Wolters Kluwer gdzie wskazano iż „Termin określony w art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości oznacza zakończenie prac spisowych komisji.” oraz

2) rozliczenie inwentaryzacji czyli wycena ilości ustalonych w drodze spisu z natury, porównanie wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienie i rozliczenie ewentualnych różnic.

Wskazane wyżej etapy zawsze muszą zostać poprzedzone odpowiednią dokumentacją dotyczącą organizacji i przygotowania inwentaryzacji. Wójt Gminy Ozorków stwierdził, że stoi na stanowisku, iż termin ustawowy co do przeprowadzenia inwentaryzacji został zachowany. Termin określony w art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości, tak jak wprost w cytowanym przepisie zapisano, odnosi się do czynności spisowych przeprowadzanych przez komisję inwentaryzacyjną oraz wysłania do kontrahentów potwierdzeń sald. Z kolei czynności dotyczące etapu rozliczenia inwentaryzacji, a więc: a) wycena poszczególnych składników zapasów objętych spisem z natury, b) porównanie wyników spisu z danymi ewidencji księgowej, ustalenie różnic inwentaryzacyjnych, c) wyjaśnienie przyczyn różnic i zaproponowanie sposobu ich rozliczenia, d) dokonanie księgowania doprowadzających stany księgowe zapasów do stanów rzeczywistych, wynikających ze spisu z natury, winny zostać dokonane najpóźniej do 85 dnia po dniu bilansowym. Ten sam termin odnosi się do inwentaryzacji aktywów i pasywów wskazanych w art. 26 ust. 1 pkt 3, które podlegają inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Ponadto podniósł, że zarzut, iż protokół z rozliczenia inwentaryzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Urzędu Gminy Ozorków, według stanu na 31 grudnia 2019 roku, w podziale na grupy środków trwałych wg. klasyfikacji środków trwałych i systematyki przyjętej przez kontrolowanego z dnia 4 marca 2020 roku - świadczą o nieterminowym zakończeniu procesu inwentaryzacji, nie znajduje uzasadnienia w przepisach prawa.

Na potwierdzenie twierdzeń, Wójt Gminy Ozorków przywołał zapisy z materiałów szkoleniowych, w których uczestniczyli pracownicy Urzędu Gminy:

1) w dniu 26 listopada 2019 r. - Inwentaryzacja aktywów i pasywów – wybrane zagadnienia, szkolenie organizowane przez RIO w Łodzi, cyt.: „Po dokonaniu wszystkich czynności inwentaryzacyjnych konieczne jest rozliczenie ustalonych podczas tych czynności różnic. (...) Prace w tym zakresie należy więc zakończyć w takim terminie, aby możliwe było sporządzenie zastawienia obrotów i sald, czyli do 85 dnia po dniu bilansowym (art. 24 ust. 5 pkt. 2 uor)”;

2) w dniu 26 lutego 2021 r. - Zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2020 rok, szkolenie organizowane przez RIO w Łodzi, cyt.: „Podkreślenia wymaga, że ustawa o rachunkowości określa składniki

aktywów i pasywów podlegające inwentaryzacji, terminy i metody jej przeprowadzenia. Nie reguluje ona natomiast zagadnień szczegółowego sposobu przeprowadzenia inwentaryzacji, zasad jej udokumentowania, w tym dat sporządzenia protokołów z inwentaryzacji i dat wydruków zestawienia sald kont ksiąg pomocniczych czy też dat zestawienia sald inwentaryzowanej grupy składników aktywów”.

Wójt Gminy Ozorków argumentował dalej, że w świetle treści art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, różnice inwentaryzacyjne należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji, zatem wyjaśnienie i rozliczenie różnic należy dokonać przed sporządzeniem sprawozdania finansowego. Wskazał, że wyniki inwentaryzacji mają bezpośredni wpływ na wynik finansowy jednostki, co w konsekwencji rzutuje na dane zawarte w sprawozdaniu finansowym. Kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego (art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Ustalając ostateczny termin rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych, przepisy art. 27 ustawy o rachunkowości należy powiązać z dyspozycją normy art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości dotyczący bieżącego prowadzenia ksiąg. Z treści art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości wynika, że księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane za rok obrotowy nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym. Termin ten bezsprzecznie jest tożsamy z zakończeniem procesu inwentaryzacyjnego. Wójt odniósł się do twierdzenia „Przyjmując termin marcowy jako zasadny dla sporządzenia protokołu z rozliczenia inwentaryzacji, kontrolowany posłużył się uproszczeniem przyjmując, że rozliczenie inwentaryzacji oraz rozliczenie wyniku inwentaryzacji w księgach rachunkowych to pojęcia tożsame, a dochowanie terminu 15 dniowego po dniu bilansowym zostaje spełnione w momencie zakończenia prac zespołu spisowego”, wskazując, że jest bezzasadne. Ujęcie i rozliczenie w księgach rachunkowych ujawnionych w wyniku inwentaryzacji różnic można dokonać na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu. Można zatem uznać, iż w jednostce, której dniem bilansowym jest 31 grudnia 2019 r., rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych za 2019 r. wskazane jest dokonać w terminie do 25 marca 2020 r.

Na potwierdzenie swojego stanowiska co do faktu, iż etap rozliczenia inwentaryzacji obejmuje: a) wycenę poszczególnych składników objętych spisem z natury, b) porównanie wyników spisu z danymi ewidencji księgowej, ustalenie różnic inwentaryzacyjnych, c) wyjaśnienie przyczyn różnic i zaproponowanie sposobu ich rozliczenia, d) dokonanie księgowania doprowadzających stany księgowo zapasów do stanów rzeczywistych, wynikających ze spisu z natury, Wójt ponownie przywołał KSR w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury w pkt 81 (Komunikat nr 2 Ministra Finansów z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie ogłoszenia uchwały komitetu standardów rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów (Dz. Urz. M.F z 2016r. poz. 55)).

Dalej wskazał, że takie samo stanowisko prezentuje Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych w publikacji „Inwentaryzacja składników mienia Jednostek Samorządu Terytorialnego (lata 2011-2014)” wydanie z 2016 roku, zamieszczając poniższy cytat.

„Rozliczenie spisu z natury obejmuje:

- wycenę poszczególnych składników mienia objętego spisem z natury,
- porównanie wyników spisu z danymi ewidencji księgowej i ustalenie różnic inwentaryzacyjnych,
- wyjaśnienie przyczyn różnic i zaproponowanie sposobu ich rozliczenia,
- dokonanie księgowania doprowadzających stany księgowe inwentaryzowanych składników mienia do stanów rzeczywistych, wynikających ze spisu z natury.

Przedmiotem wyceny jest każdy objęty spisem składnik mienia będący własnością jednostki. Wyceny dokonuje księgowy na podstawie arkuszy spisowych przekazanych przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej. Przed wyceną powinien sprawdzić zgodność arkuszy z wymogami art. 20–22 uor dotyczącymi dowodów księgowych. Na podstawie wycenionych arkuszy spisowych lub zestawień zbiorczych księgowy porównuje wyniki spisu z natury z danymi ewidencji księgowej.

Ujawnione w wyniku porównania danych księgowych z wynikami spisu różnice inwentaryzacyjne, pogrupowane według rodzajów inwentaryzowanych składników mienia i osób za nie odpowiedzialnych, księgowy ujmuje w zestawieniach (protokołach) różnic ilościowych (niedobory, nadwyżki) i jakościowych (szkody), które przekazuje przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej.

Zadaniem komisji inwentaryzacyjnej jest ustalenie, odrębnie dla każdej pozycji różnic inwentaryzacyjnych, przyczyn jej powstania i odpowiednio do niej zaproponowanie określonego sposobu rozliczenia. W celu ustalenia przyczyn powstania ujawnionych różnic komisja przeprowadza rozmowy z osobami odpowiedzialnymi za mienie (sporządza protokół lub uzyskuje pisemne wyjaśnienia), korzysta z danych zawartych w dowodach źródłowych i ewidencji księgowej (lub zleca ich sprawdzenie) oraz decyduje o ponownym przeprowadzeniu spisu określonych składników bądź jego powtórzeniu na danym polu spisowym.

Po wyjaśnieniu przyczyn powstania różnic inwentaryzacyjnych komisja sporządza protokół, zawierający propozycje dotyczące rozliczenia różnic i przekazuje go kierownikowi jednostki. Na podstawie zatwierdzonego przez kierownika jednostki protokołu księgowy rozlicza różnice w księgach rachunkowych, pod datą spisu, nie późniejszą niż ostatni dzień roku obrotowego, którego dotyczył spis z natury (art. 27 ust. 2 uor).

(...) Z przepisów rozdziału 3 uor jednoznacznie wynika, że inwentaryzację uznaje się za przeprowadzoną, jeśli w terminach określonych w ustawie zostanie przeprowadzony spis z natury (art. 26 uor) oraz do dnia bilansowego nastąpi jej rozliczenie w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 ust. 2 uor).

Po dokonaniu wszystkich czynności inwentaryzacyjnych konieczne jest rozliczenie ustalonych podczas tych czynności różnic. Rozliczenie inwentaryzacji jest podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego. Ma bowiem doprowadzić do pokazania w księgach rachunkowych wartości aktywów i pasywów zgodnej (np. na 31 grudnia) ze stanem rzeczywistym. Zanim podmiot sporządzi sprawozdanie finansowe, musi przeprowadzić i rozliczyć inwentaryzację. Przepisy jednak nie określają terminu takiego rozliczenia. Prace w tym zakresie należy więc zakończyć w takim terminie, aby możliwe było sporządzenie zestawienia obrotów i sald, czyli do 85 dnia po dniu bilansowym (art. 24 ust. 5 pkt 2 uor)”.

W ocenie Wójta Gminy Ozorków wycena ustalonych drogą spisu z natury składników jest elementem rozliczenia inwentaryzacji, które to rozliczenie musi być dokonane najpóźniej do 85 dnia po dniu bilansowym i wskazała, że taki sposób postępowania przyjęty został przez Urząd Gminy Ozorków, wobec czego bez żadnych wątpliwości terminy do przeprowadzenia inwentaryzacji zostały zachowane. Wójt wskazał, że wycena dokonywana jest przez służby księgowe po zakończeniu spisu, co potwierdza wskazanie KSR nr 11 „Środki trwałe”: Podczas spisu nie wycenia się środków trwałych ani nie ustala stopnia ich zużycia (pkt 10.16.). Na potwierdzenie powyższego zacytował również fragment artykułu zamieszczonego w Zeszytach Metodycznych Rachunkowości Nr 6 (534) z dnia 20 marca 2021 r.

„Stwierdzone w wyniku inwentaryzacji rozbieżności pomiędzy stanem rzeczywistym ustalonym w drodze spisu z natury, potwierdzenia salda bądź inwentaryzacji w drodze weryfikacji a stanem wynikającym z ksiąg rachunkowych trzeba wyjaśnić i rozliczyć jeszcze przed zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy, w którym przeprowadzono inwentaryzację. Ustawa o rachunkowości wymaga, aby przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, natomiast ujawnione w toku inwentaryzacji różnice wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (por. art. 27 ww. ustawy). Dla ustalenia granicznego terminu rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych wskazane jest uwzględnić art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Na podstawie tego przepisu, księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane za rok obrotowy nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym. W jednostce, dla której rokiem obrotowym jest rok kalendarzowy, a dniem bilansowym jest 31 grudnia 2020 r., rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych za 2020 r. wskazane jest dokonać do 26 marca 2021 r.”.

Wójt Gminy dalej odniósł się do następującego fragmentu wystąpienia pokontrolnego: Zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2021 r., poz. 217) - termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku. Wskazał, że treść przepisu w przedmiotowym wystąpieniu została znacznie zmieniona. Art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości stanowi, że termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację: składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), 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. Argumentował, że przedmiotowy przepis mówi zatem o dwóch metodach przeprowadzania inwentaryzacji, a mianowicie – spisie z natury i potwierdzeniu sald i nie odnosi się do metody polegającej na porównaniu danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji tych składników.

Na zakończenie Wójt Gminy Ozorków stwierdził, że cel inwentaryzacji został określony w art. 4 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Przepis ten stanowi, że rachunkowość jednostki obejmuje okresowe ustalenie lub sprawdzenie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Sprawdzenie to ma na celu zapewnienie prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób rzetelny. Zgodnie z art. 24 ust. 2 przedmiotowej ustawy księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Tylko rzetelne księgi umożliwiają sporządzenie rzetelnych sprawozdań. Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu zapłaty. Oczywistym jest, że w kolejnym roku budżetowym do jednostki spływają dokumenty, które akcelerują koszty roku ubiegłego. Przyjmując stanowisko opisane we wnioskach pokontrolnych, wpływ takich dowodów, pomimo, że zmienia salda końcowe na kontach księgowych roku objętego inwentaryzacją, nie będzie mógł zostać zinwentaryzowany, a co za tym idzie jednostka nie będzie mogła zapewnić rzetelności ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych.

Kolegium Izby podzieliło poglądy zawarte w złożonych przez Wójta Gminy Ozorków zastrzeżeniach, wskazując, że termin wynikający z art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości zostaje zachowany, jeżeli w tym okresie zostanie przeprowadzony spis z natury. Rozliczenie inwentaryzacji będące podstawą sporządzenia sprawozdania finansowego, z uwagi na brak określenia jego terminu winno zaś zostać zakończone tak, aby możliwe było sporządzenie zestawienia obrotów i sald zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 2 ustawy o rachunkowości, czyli nie później niż do 85 dnia po dniu bilansowym.

Mając powyższe na uwadze Kolegium postanowiło uwzględnić zastrzeżenie do wniosków pokontrolnych nr 21 i 22.

**Przewodniczący Kolegium
Zastępca Prezesa RIO w Łodzi**

Beata Kaczmarek