



UCHWAŁA NR 6/22/2025
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 12 lutego 2025 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| 1/ Ryszard Paweł Krawczyk | 8/ Bogusław Wenus |
| 2/ Beata Kaczmarek | 9/ Paweł Dobrzyński |
| 3/ Roman Drozdowski | 10/ Zofia Dolewka |
| 4/ Iwona Kopczyńska | 11/ Joanna Pączek |
| 5/ Anna Kaźmierczak | 12/ Tomasz Jan Karwicki |
| 6/ Łukasz Szczepanik | 13/ Anna Adamczewska |
| 7/ Magdalena Budziarek | |

po rozpatrzeniu w dniu 12 lutego 2025 roku **zastrzeżenia wniesionego przez Wójta Gminy Tomaszów Mazowiecki (doręczonych RIO w Łodzi w dniu 23 stycznia 2025 roku), złożonego do wniosku pokontrolnego zawartego w wystąpieniu pokontrolnym RIO w Łodzi z dnia 9 stycznia 2025 roku, sygn. WK – 602/2/2025**, skierowanym do Wójta Gminy Tomaszów Mazowiecki po zakończeniu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Gminy Tomaszów Mazowiecki, działając na podstawie art. 18 ust.1 pkt 5a, art. 25b oraz art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r., poz. 7)

uchwala, co następuje:

oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 9.

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych przeprowadzonej w Urzędzie Gminy Tomaszów Mazowiecki, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, pismem z dnia 9 stycznia 2025 roku, sygn. WK-602/2/2025, skierowała wystąpienie pokontrolne do Wójta Gminy Tomaszów Mazowiecki. W pierwszej części wystąpienia zostały opisane uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone w toku kontroli, a w drugiej części wystąpienia wnioski pokontrolne, na podstawie których RIO w Łodzi zaleciła kontrolowanej jednostce m.in.:

„Zbiornice trwałe (np. place zabaw, siłownie zewnętrzne) przyjmować do ewidencji środków trwałych w sposób dający możliwość weryfikacji kompletności środka trwałego w ramach czynności inwentaryzacyjnych, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.” (wniosek nr 9);

W dniu 23 stycznia 2025 roku wpłynęło do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi zastrzeżenie do wniosku zawartego w wystąpieniu pokontrolnym, podpisane przez Wójta Gminy Tomaszów Mazowiecki.

Zgodnie z treścią art. 25b ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych rozpatrują kolegia izb. Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko stosownie do brzmienia art. 9 ust. 4 powołanej wyżej ustawy, zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

W wyniku analizy zaleceń pokontrolnych, materiałów zgromadzonych przez kontrolujących podczas czynności kontrolnych oraz złożonego zastrzeżenia Kolegium stwierdziło, co niżej następuje.

Z protokołu kontroli oraz z pierwszej części wystąpienia pokontrolnego wynikało, że w trakcie kontroli stwierdzono, że doszło do naruszenia „reguł formalno – proceduralnych podczas przeprowadzania spisu z natury, związanych z dokumentowaniem składników spisywanego majątku w poszczególnych pozycjach spisowych i ich identyfikacji na podstawie numerów inwentarzowych. W wyniku kontroli przeprowadzonej co do treści arkuszy spisu z natury stwierdzono braki w zakresie wykazania w arkuszach cech, symboli lub numerów inwentarzowych spisywanych składników majątkowych, pozwalających na ich indywidualną identyfikację i wycenę, co w znacznym stopniu zaburzało istotę prowadzonej weryfikacji, a co za tym idzie rzetelność procesu inwentaryzacyjnego w ramach przyjętej i stosowanej metody (spis z natury). Powyższe wynikało z faktu, że przyjmowano na stan zespoły składników majątkowych zakupionych/wytworzonych w ramach zadań inwestycyjnych, księgowanych jako jeden środek trwały, takich jak: siłownia zewnętrzna, czy plac zabaw. W jednostce nieprawidłowo inwentaryzowano tego typu zbiorcze środki trwałe, które mimo, że zostały zakupione/wytworzone w ramach jednego zadania (np. plac zabaw), to każdy z jego składników stanowił odrębny środek trwały, więc w taki sposób należało wprowadzić je do ewidencji. Powołując się na konkretny przykład, środek trwały o nr UG-1991/II wprowadzony pod nazwą Plac zabaw w miejscowości Jadwigów, nie jest możliwy do zidentyfikowania, bowiem osoby spisujące nie mogły znać numeru inwentarzowego placu zabaw, bowiem nie ma możliwości oznaczenia nim trwale placu zabaw jako takiego. Oznaczyć numerami inwentarzowymi można jedynie poszczególne części zbiorczego środka trwałego. Przy zastosowanym przez kontrolowanego opisie nie ma realnej możliwości ujawnienia takiego środka podczas spisu. Powoduje to także ryzyko zdekompletowania składnika o jego poszczególne elementy, ponieważ nie posiadają one indywidualnych numerów pozwalających na ich identyfikację. Identyfikacja taka byłaby możliwa, gdyby każda część składowa środka trwałego zbiorczego była oznaczona innym numerem inwentarzowym, np. zbiorczy środek trwały o numerze UG-1991/II, a poszczególne jego części składowe o numerach: UG-1991/1/II, UG-1991/2/II itd., tak aby można było zidentyfikować i wycenić zarówno zbiorczy środek trwały, jak i indywidualnie każdy ze środków trwałych wchodzących w jego skład. Szczególnie, że istnieje możliwość ich odłączenia bez utraty funkcjonalności środka trwałego. Należy podkreślić, że podstawowym celem inwentaryzacji jest nie tylko sprawdzenie stanu ilościowego, ale także rzeczowego.”

W konsekwencji w drugiej części wystąpienia pokontrolnego zamieszczono przytoczony uprzednio wniosek nr 9.

Wójt Gminy Tomaszów Mazowiecki złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 9 wskazując, że: „(...) W ocenie kontrolowanej jednostki postawiony zarzut nie znajduje uzasadnienia i de facto dostosowanie się do wniosku „zaburzy istotę odzwierciedlenia rzeczywistej wartości i ilości posiadanych środków trwałych”. Ponadto organ skarżący podnosił, że wniosek pokontrolny w istocie nie obejmuje przeprowadzania inwentaryzacji, lecz sposób ujmowania składników majątkowych w ewidencji środków trwałych, jak też wg kontrolowanej jednostki „wniosek pozostaje w sprzeczności z obowiązującymi standardami rachunkowości przewidującymi wprost możliwość, a nawet konieczność, uwzględniania niektórych pozycji inwentarzowych jako zespołu składników majątkowych tworzących środek trwały. Według Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 „Środki trwałe”, który w części dotyczącej „Ogólnych zasad tworzenia obiektów inwentarzowych” w poz. 5.10 zbiorczy obiekt inwentarzowy zespolony rodzajowo tworzy się wtedy, gdy wszystkie

rzeczowe składniki aktywów trwałych wchodzące w skład tego obiektu i stanowiące jego części składowe:

- a) *należą do tego samego rodzaju KŚT,*
- b) *użytkowane są w podobnych warunkach, spełniają zbliżone funkcje i nie zachodzi potrzeba ustalania amortyzacji dla każdego z nich,*
- c) *jednorazowe odpisanie w koszty poszczególnych składników zbiorczego obiektu inwentarzowego zniekształciłoby wynik finansowy.”*

W dalszej części wskazano, że „standardy jako przykład podają, iż okna w budynku nie będą stanowiły odrębnego obiektu inwentarzowego, mimo że ich okres ekonomicznej użyteczności jest inny niż głównego obiektu, tj. w trakcie użytkowania budynku mogą one zostać wymienione nawet kilka razy. W konsekwencji Wójt określił, że należy uznać takie obiekty budowlane jak place zabaw czy siłownie zewnętrzne za odrębne obiekty inwentarzowe. Zapewnienie prawidłowego spisu z natury i stwierdzenie kompletności zestawu następuje poprzez przekazanie zespołowi spisowemu wykazu owych składników (poszczególnych urządzeń wchodzących w skład zestawu). Jest to działanie prawidłowe, albowiem zespół spisowy winien posiadać wiedzę o przedmiotach, których spisu ma dokonać.”

W podsumowaniu uznano, że „zastrzeżenie jest tym bardziej uzasadnione, iż uwzględnienie wniosku pokontrolnego w rzeczywistości mogłoby prowadzić do podwójnego ujmowania w ewidencji środków trwałych i ich poszczególnych składników.”

Kolegium Izby nie podziela stanowiska wnoszącego zastrzeżenie.

W odniesieniu do stwierdzenia Wójta Gminy Tomaszów Mazowiecki, że „w istocie nie obejmuje przeprowadzania inwentaryzacji, lecz sposób ujmowania składników majątkowych w ewidencji środków trwałych” Kolegium Izby zauważa, że skierowany do kontrolowanej jednostki wniosek pokontrolny wskazuje wprost na powiązanie, jakie istnieje między ewidencją środków trwałych a inwentaryzacją. W wyniku kontroli przeprowadzonej przez inspektorów kontroli Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdzono bowiem, że to inwentaryzacja ujawniła problem nieprawidłowej ewidencji księgowej. Celem inwentaryzacji jest przecież potwierdzenie rzeczywistego stanu środków trwałych oraz prawidłowości ich ujęcia w księgach rachunkowych. Zatem nie można rozpatrywać poprawności przeprowadzonej inwentaryzacji w oderwaniu od ewidencji księgowej. A co za tym idzie, nie można również czytać przedmiotowego wniosku pokontrolnego, bez analizy opisu nieprawidłowości zawartej w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.

W złożonym piśmie Wójt Gminy powołał się na Krajowy Standard Rachunkowości nr 11 – „Środki Trwałe”. Kolegium Izby pragnie zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (Dz. U. z 2023 roku poz. 120 ze zm.) jednostki samorządu terytorialnego oraz jednostki budżetowe i zakłady budżetowe stosują ustawę o rachunkowości. Stosownie do treści art. 10 ust. 1 ww. ustawy jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości. Natomiast art. 10 ust. 3 stanowi, że w sprawach nieuregulowanych przepisami ustawy, przyjmując zasady (politykę) rachunkowości, jednostki mogą stosować krajowe standardy rachunkowości wydane przez Komitet Standardów Rachunkowości. W przypadku braku odpowiedniego standardu krajowego, jednostki, inne niż wymienione w art. 2 ust. 3, mogą stosować MSR. Powyższe oznacza, że jednostka stosująca ustawę o rachunkowości może stosować w sprawach nieuregulowanych ustawą Krajowe Standardy Rachunkowości, jeśli takie postanowienia o stosowaniu ww. Standardów zawrze w swojej polityce rachunkowości. W skierowanym przez Wójta Gminy do Kolegium Izby zastrzeżeniu, nie określono czy w polityce rachunkowości Urząd Gminy Tomaszów Mazowiecki przyjął, że stosuje Krajowy Standard Rachunkowości nr 11, natomiast powoływano się na jego treść.

Kolegium Izby wskazuje, że organ składający zastrzeżenie błędnie zinterpretował wystosowany wniosek pokontrolny, jak też błędnie zinterpretował treść poz. 5.10 KSR nr 11. Z treści wyjaśnień do poz. 5.10 Standardu wynika, że wszystkie środki trwałe wchodzące w skład pojedynczego obiektu inwentarzowego (jako zbiorowy środek trwały posiadają w takim przypadku jeden ten sam numer inwentarzowy) mogą jednak mieć nadane własne podnumery inwentarzowe w ramach ewidencji pomocniczej. Zatem wynika z tego, żeby mieć większą kontrolę nad majątkiem, pojedyncze obiekty inwentarzowe wchodzące w skład zbiorczego środka trwałego mogą mieć, po pierwsze wspólny numer inwentarzowy oraz, po drugie indywidualne podnumery inwentarzowe (będące uszczegółowieniem wspólnego numeru inwentarzowego). W wystąpieniu pokontrolnym wskazywano właśnie na taki sposób usprawnienia ewidencji zbiorczych środków trwałych, aby w trakcie inwentaryzacji można było je jednoznacznie zidentyfikować oraz ocenić kompletność zbiorczego środka trwałego.

Powołany przez Wójta przykład dotyczący okien opisany w pkt 5.3. KSR nr 11, należy w tym przypadku uznać, za nietrafiony z powodu, iż mamy tu do czynienia z innym rodzajem obiektem, który składa się z kilku podobnych, lecz odrębnych elementów. Natomiast okna w budynku są jego nieodłącznym elementem, bez których nie może on funkcjonować, ale które podlegają zużyciu w trakcie eksploatacji i okresowej wymianie (podobnie jak elementy maszyn czy samochodu).

Nietrafiony jest również argument organu, w którym twierdzi on, że zbiorczy środek trwały byłby podwójnie ewidencjonowany oraz że dostosowanie się do wniosku „*zaburzy istotę odzwierciedlenia rzeczywistej wartości i ilości posiadanych środków trwałych*”. Zgodnie z przytoczonymi argumentami zbiorczy środek trwały będzie zaewidencjonowany raz, natomiast w ewidencji pomocniczej poszczególne środki trwałe wchodzące w jego skład będą miały swoje dodatkowe podnumery. Techniczny sposób wprowadzenia tego typu rozwiązania zależy od możliwości i funkcji stosowanego oprogramowania, jeśli jednostka stosuje ewidencję komputerową lub zaprowadzenia odpowiedniej ewidencji pomocniczej w formie papierowej (księgi inwentarzowe lub karty środków trwałych).

Należy wskazać, że w wystąpieniu pokontrolnym nie zarzucano jednostce błędnej ewidencji zbiorczych środków trwałych z powodu, że powinny być one zaewidencjonowane jako pojedyncze obiekty inwentarzowe, lecz z powodu, iż poszczególne elementy obiekty inwentarzowe stanowiące zbiorczy środek trwały powinny być odpowiednio ewidencjonowane w ewidencji pomocniczej. Brak numerów inwentarzowych na poszczególnych środkach trwałych, tworzących zbiorczy środek trwały, może uniemożliwiać bowiem jego identyfikację podczas spisu z natury, a co za tym idzie powodować brak możliwości stwierdzenia jego kompletności.

Mając powyższe na względzie Kolegium postanowiło oddalić wniesione zastrzeżenie.

Od niniejszej uchwały nie przysługują środki odwoławcze.

Przewodniczący Kolegium

Prezes RIO w Łodzi

Ryszard Paweł Krawczyk