



UCHWAŁA NR 20/67/2025
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 10 września 2025 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| 1/ Ryszard Paweł Krawczyk | 8/ Radosław Hrychorczuk |
| 2/ Beata Kaczmarek | 9/ Paweł Dobrzyński |
| 3/ Roman Drozdowski | 10/ Zofia Dolewka |
| 4/ Iwona Kopczyńska | 11/ Joanna Pączek |
| 5/ Bogdan Łągwa | 12/ Krzysztof Kozik |
| 6/ Magdalena Budziarek | 13/ Tomasz Jan Karwicki |
| 7/ Bogusław Wenus | 14/ Anna Adamczewska |

Po rozpatrzeniu w dniu 10 września 2025 roku **zastrzeżenia wniesionego przez Wicestarostę Zgierskiego** (doręzonego do RIO w Łodzi w dniu 14 sierpnia 2025 roku), złożonego do wniosku pokontrolnego nr 4 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym RIO w Łodzi z dnia 31 lipca 2025 roku, sygn. WK-602/48/2025, skierowanym do Przewodniczącego Zarządu Powiatu Zgierskiego po zakończeniu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Powiecie Zgierskim, działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity: Dz.U. z 2025 r., poz. 7)

uchwała, co następuje:

uwzględnia zastrzeżenie złożone do wniosku pokontrolnego nr 4

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Powiecie Zgierskim, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, pismem z dnia 31 lipca 2025 roku, sygn. WK-602/48/2025, skierowała wystąpienie pokontrolne do Przewodniczącej Zarządu Powiatu Zgierskiego. W pierwszej części wystąpienia zostały opisane uchybienia i nieprawidłowości stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych, w tym na str. 2, w pkt 4 dotyczącym ewidencji księgowej i sprawozdawczości, odnotowano co następuje:

„Stwierdzono nieprawidłowe księgowanie dotyczące potrącenia kary umownej z faktury nr 05/2024 z dnia 1 lutego 2024 roku. Księgowania dotyczące potrącenia kary umownej: [1] zapłata kwoty 193.048,72 zł – Wn 201 Ma 130, [2] przekazanie na dochody potrącenia kary umownej – 2.000,00 zł – Wn 240, Ma 130, [3] Wn 130 Ma 221 – wpływ kary umownej na dochody, [4] Wn 221 Ma 720 – przypis kary umownej, przeksięgowanie przypisu na Wn 221 Ma 760. Kwota kary umownej w wysokości 2.000,00 zł została wykazana w sprawozdaniu Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2024 roku, w dziale 600, rozdziale 60014, § 095. Zauważyć należy, że w przeciwieństwie do zapłaty kary umownej, jej potrącenie należy do zdarzeń gospodarczych, które nie powodują faktycznego przepływu środków pieniężnych. Brak

wpływu powoduje niemożność przypisania potrąconej kary umownej jako wykonanego kasowo dochodu budżetowego (odmiennie niż w przypadku jej zapłaty). Przy potrąceniu kary umownej przysporzenie nie powoduje zwiększenia aktywów, lecz ich uwolnienie, wskutek wygaśnięcia zobowiązania (do wysokości naliczonej kary umownej), na które wcześniej były zabezpieczone. Innymi słowy, potrącenie polegające na wzajemnym umorzeniu powoduje zmniejszenie planowanych wydatków, a nie zwiększenie dochodów budżetowych. Taka forma rozliczenia wymaga odmiennych niż w przypadku klasycznej zapłaty metod ewidencjonowania. W przypadku każdej należności, także z tytułu kary umownej, zachodzi potrzeba dokonania jej przypisu, 3 np. w sposób następujący: konto Wn 240 oraz konto Ma 760. Przy ewidencjonowaniu potrącenia kary umownej czyli zmniejszenia wydatku, z powodu braku wpływu środków pominięte zostaną konta zespołu pierwszego, a samo rozliczenie powinno zostać dokonane wyłącznie między kontami rozrachunkowymi. Zatem przyjmując, że przypis zobowiązania wobec kontrahenta z tytułu wykonanych robót zaksięgowany został na kontach Wn 080 i Ma 201, przypis należnej kary ująć należy na kontach Wn 240 i Ma 760. Dokonując jednoczesnej zapłaty i potrącenia na koncie Wn 201, przekazane wykonawcy wynagrodzenie ująć należy w relacji z kontem 130, a kwotę stanowiącą równowartość kary na kontach Wn 201 i Ma 240.”

W drugiej części wystąpienia zostały zamieszczone wnioski pokontrolne, w tym wniosek nr 4 sformułowany w następujący sposób: „W przypadku potrącenia kary umownej za nieterminowe wykonanie przedmiotu zamówienia z wynagrodzenia wykonawcy, ewidencjonować ww. operację z uwzględnieniem uwag zawartych w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.”

Wicestarosta Zgierski złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 4:

„Zgodnie z zapisami w zawieranych umowach naliczone kary umowne mogą być potrącone z wynagrodzenia należnego wykonawcy danej umowy. Starostwo Powiatowe posiada wyodrębnione rachunki bankowe dla wydatków budżetowych oraz dochodów budżetowych. Realizując zapisy umów oraz regulacje wynikające z przepisów prawa, dokonujemy następujących księgowania:

1) Faktura za usługę (FV)

WN konto 402, MA konto 201

2) Zaksięgowanie naliczonej kary na podstawie informacji z wydziału merytorycznego celem dokonania potrącenia (PK)

WN konto 201, MA konto 240 (kary umowne)

3) Zapłata za usługę pomniejszona o kary umowne (WB)

WN konto 201, MA konto 130 (rachunek wydatków)

4) Przekazanie kary umownej z rachunku wydatków na rachunek dochodów (WB)

WN konto 240, MA konto 130 (rachunek wydatków)

5) Naliczenie kary umownej (przypis) na podstawie informacji z wydziału merytorycznego (PK)

WN konto 221, MA konto 760

6) Wpływ kary umownej na rachunek dochodów (WB)

WN konto 130 (rachunek dochodów), MA konto 221

Punkty od 1 do 4 księgowane są w oddziale wydatkowym, punkty 5 i 6 w oddziale

dochodowym.

Według nas, zaprezentowany sposób jest zgodny z wytycznymi zawartymi w zał. nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, z których wynika m.in., że, zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych", co też jest realizowane w naszej jednostce. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych wyjaśnieniach i odpowiedziach (np. odpowiedzi na pytania LEX QA 2816424, QA 2474151, QA 983779, QA 1890442; Finanse Publiczne nr 7-8 z 2024r., s.16) publikowanych w ogólnodostępnych materiałach. Dokonując fizycznego przekazania środków z rachunku wydatków na rachunek dochodów prawidłowo i czytelnie prezentujemy informacje w sprawozdaniach Rb-27s i Rb-28s. Zawarta umowa z kontrahentem opiewa na określonej kwotę, która jest naszym zaangażowaniem wykazywanym w Rb-28s. W przypadku naliczenia kary umownej wartość umowy nie ulega zmianie, zatem nie ma podstaw do zmiany zaangażowania, czyli zarówno plan, jak i zaangażowanie przewyższałoby poniesiony wydatek. Nie nastąpiłoby, uwolnienie aktywów", o którym napisano w zaleceniach, tylko pozostałyby niewydatkowane środki, co wskazywałoby na istniejące zobowiązania. Przedstawione w ten sposób informacje nie byłyby zgodne ze stanem faktycznym. Dokonując przekazania środków finansowych na rachunek dochodów, w Rb-27s wskazujemy jakie uzyskaliśmy kary, a zapłacone zobowiązania są zgodne z zawartymi umowami. Zastosowanie wskazanej w zaleceniach metody ewidencjonowania kar, zaciemnia obraz prezentacji danych w sprawozdaniach budżetowych."

Kolegium Izby rozpatrując złożone zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 4 podzieliło stanowisko Wicestarosty Zgierskiego w zakresie dotyczącym prawidłowości księgowania operacji gospodarczej w postaci potrącenia kary umownej. Kolegium podkreśla, że niepieniężny charakter uregulowania należności z tytułu kar umownych (potrącenie) nie może przesądzić o sposobie ewidencjonowania operacji finansowych. Kara umowna, zdaniem Kolegium Izby, stanowi dochód jednostki niezależnie od sposobu jej uzyskania (zapłata lub potrącenie z wynagrodzenia wykonawcy). Należy ująć ją w pełnej wysokości w księgach rachunkowych, a w konsekwencji w jednostkowym sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów jednostki budżetowej. Mając na względzie powyższe, jak również regulację zawartą w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530) zobowiązującą jednostkę budżetową do odprowadzenia pobranych dochodów na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego, Kolegium Izby uznało, że sposób księgowania kary umownej zastosowany przez Powiat Zgierski nie może być uznany za nieprawidłowy.

Tożsamy pogląd Kolegium Izby wyraziło w uchwale nr 27/72/2022 z dnia 7 września 2022 roku rozpatrując zastrzeżenie złożone przez Marszałka Województwa Łódzkiego do wniosku pokontrolnego nr 6 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 3 sierpnia 2022 roku znak: WK-602/29/2022 oraz w uchwale nr 14/52/2024 z dnia 25 kwietnia 2024 roku rozpatrując zastrzeżenie złożone przez Prezydenta Bełchatowa do wniosku pokontrolnego nr 5 zawartego w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 18 marca 2024 roku znak: WK-602/13/2024

Jednocześnie Kolegium Izby wskazuje, że w przypadku zdarzenia gospodarczego, jakim niewątpliwie jest potrącenie kary umownej, jego treścią ekonomiczną jest wzajemne rozliczenie między kontrahentami zobowiązań i należności bez użycia środków pieniężnych. Biorąc pod uwagę powyższe oraz treść art. 4 ust.3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną, w analizowanym stanie faktycznym zasadnym byłoby rozważenie przeprowadzenia operacji gospodarczej w postaci potrącenia kary umownej bez dokonania

fizycznego przekazania środków z rachunku wydatków na rachunek dochodów. Z opis do konta 130 – rachunek bieżący jednostki zawartego w zał. nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z 13.09.2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, wynika, że zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych. Prawodawca dopuścił jednak możliwość stosowania w ewidencji księgowej innych niż dokumenty bankowe dowodów księgowych, jeżeli jest to konieczne dla zachowania czystości obrotów. Otwiera to drogę, do uwzględnienia jako poprawnej operacji polegającej na potrąceniu kary umownej na koncie 130 na podstawie np. polecenia księgowania, które będzie mieć na celu wykazanie w odpowiednich klasyfikacjach dochodu z kary umownej oraz wydatku na wykonane roboty lub usługi w pełnych kwotach, tak aby zachować zasadę budżetowania brutto określoną w art. 11 ustawy o finansach publicznych. Powyższe rozwiązanie pozwoli na sporządzenie sprawozdań Rb-27s i Rb-28 zgodnie z §9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2025 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 133) oraz §3 ust. 3 i § 8 ust. 4 pkt 3 załącznika nr 38 do tego rozporządzenia.

Od niniejszej uchwały nie przysługują środki odwoławcze.

Przewodniczący Kolegium

Prezes RIO w Łodzi

Ryszard Paweł Krawczyk