

XIV FORUM
FINANSÓW
PUBLICZNYCH

21-23.11.2022 r.



Wybrane problemy rachunkowości budżetowej w kontekście zamknięcia roku 2022

Prowadząca: dr Bożena Rudnicka

Część I

**Przegląd wybranych fragmentów informacji
dodatkowej – sposób prezentowania metod wyceny
oraz informacji o świadczeniach pracowniczych**

Przegląd wybranych fragmentów informacji dodatkowej

- ▶ Warto postawić pytania:
 - Czy uwzględniając już kilkuletni obowiązek sporządzania informacji dodatkowej, można uznać, że prezentowane w niej dane są takie same pod względem merytorycznym i zgodne z obowiązującymi przepisami o rachunkowości?
 - Czy poszczególne kategorie są tak samo rozumiane w różnych jednostkach?
- ▶ No cóż: i tak, i nie. Podane dalej przykłady wskazują na odpowiedź „nie”. Czy ma to jednak praktyczne znaczenie? To także sprawa do przemyślenia.

Regionalna Izba Obrachunkowa X

4.2. Metody wyceny aktywów i pasywów

Kod	Metoda wyceny	Dodatkowy opis
1	Według cen nabycia	Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – w przypadku zakupu
5	Według wartości określonej w decyzji właściwego organu	Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – w przypadku nieodpłatnego otrzymania od Skarbu Państwa lub innej jednostki finansów publicznych
6	Według wartości wynikającej z posiadanych dokumentów lub z wyceny komisji inwentaryzacyjnej	Nadwyżki i niedobory ujawnione w trakcie inwentaryzacji
8	Według wartości nominalnej	Środki pieniężne na rachunkach bankowych
9	Zakupione materiały odnoszone są bezpośrednio w ciężar kosztów w dniu ich zakupu	Zakupione materiały przekazywane bezpośrednio do zużycia w momencie zakupu i ewidencjonowane jako koszty

Regionalna Izba Obrachunkowa Y

4.2. Metody wyceny aktywów i pasywów

Kod	Metoda wyceny	Dodatkowy opis
1	Według cen nabycia	Środki trwałe w dniu ich przyjęcia do użytkowania wycenia się – w przypadku zakupu – według ceny nabycia lub ceny zakupu, jeśli koszty zakupu nie stanowią istotnej wartości
2	Według kosztu wytworzenia	W przypadku wytworzenia we własnym zakresie wycena jest dokonywana według kosztu wytworzenia, zaś w przypadku trudności z ustaleniem kosztu wytworzenia – według wyceny dokonanej przez rzeczoznawcę

Jednostka samorządu terytorialnego X – metody wyceny

Aktywa i pasywa wycenia się według następujących zasad:

- ▶ środki trwałe wycenia się według kosztów wytworzenia lub zakupu;
- ▶ inwestycje, aktywa finansowe oraz zapasy wycenia się według rzeczywistych kosztów poniesionych na ich nabycie lub wytworzenie;
- ▶ wartości niematerialne i prawne wycenia się według rzeczywistych kosztów ich uzyskania;
- ▶ materiały (towary) wycenia się w cenach zakupu (cenach nabycia) przy zastosowaniu metody FIFO do wyceny zapasu;
- ▶ fundusze własne oraz pozostałe aktywa i pasywa wycenia się na dzień bilansowy w wartości nominalnej;
- ▶ należności i zobowiązania oraz inne składniki aktywów i pasywów wyrażone w walutach obcych wycenia się nie później niż na koniec kwartału, według zasad obowiązujących na dzień bilansowy.

Jednostka samorządu terytorialnego Y – metody wyceny

Środki trwałe wyceniane były według poniższych zasad:

- 1) w przypadku zakupu przez jednostkę – wg ceny nabycia lub ceny zakupu;
- 2) (...)

Wartości niematerialne i prawne wyceniane były w cenie ich nabycia lub – co najmniej – w cenie zakupu. Jeśli zostały otrzymane nieodpłatnie na podstawie decyzji właściwego organu – wyceniano je w wartości określonej w tej decyzji, natomiast jeśli zostały otrzymane w formie darowizny – w wartości rynkowej na dzień nabycia. Wartość rynkową w takim przypadku określa się na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia.

Jednostka samorządu terytorialnego X – świadczenia pracownicze

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota
1	z tytułu wynagrodzeń osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów, zgodnie z odrębnymi przepisami	706 294 471,26
2	z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników i osób fizycznych zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia, umowy o dzieło, umowy agencyjnej i innych umów, niezaliczane do wynagrodzeń	141 152 438,88
3	dodatkowe wynagrodzenie roczne	52 146 132,26
4	pozostałe (w tym premie, nagrody jubileuszowe i inne, odprawy przyznane w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy, odprawy pieniężne wypłacone w związku z rozwiązaniem stosunku pracy, świadczenia niepieniężne itp.)	42 889 971,63

Regionalna Izba Obrachunkowa X – świadczenia pracownicze

Lp.	Wyszczególnienie	Kwota	Dodatkowe informacje
1	Odprawy emerytalne i rentowe	193 056,18	
2	Nagrody jubileuszowe	117 532,60	
3	Inne	11 482,00	ekwiwalent za urlop
4	Kwota razem	322 070,78	

Część II

Wątpliwości dotyczące środków trwałych i ich inwentaryzacji – problemy poruszane w prasie fachowej



Ewidencja i wycena zamienianych nieruchomości

- ▶ W związku z zamianą nieruchomości może pojawić się problem wyceny.
- ▶ Czy nieruchomość otrzymana w wyniku zamiany powinna być wprowadzona do ksiąg rachunkowych w wartości nieruchomości przekazanej, czy też w kwocie podanej w operacie szacunkowym (niższej lub wyższej od wartości przekazanej nieruchomości)?

Ewidencja nieodpłatnie otrzymanej nieruchomości przeznaczonych pod zabudowę

- ▶ Jednostka otrzymała nieodpłatnie działkę gruntu z zabudowaniami. Wartość zabudowań została określona w operacie szacunkowym, lecz jednostka nie jest w stanie wykorzystać ich na własne potrzeby.
- ▶ Czy jednostka może wprowadzić te zabudowania do ksiąg rachunkowych i zakwalifikować do odpowiedniej kategorii?

Możliwość przyjęcia i sposób wyceny środków trwałych wycenionych w umowie sprzedaży na kwotę 1 zł

- ▶ Czy gmina może być podmiotem działań promocyjnych i nabyć za 1 zł obiekty warte około 10 000 zł?
- ▶ Jeśli tak, to jaką ich wartość ujawnić w księgach rachunkowych – symboliczną złotówkę czy realną wartość rynkową?

Przyjęcie do używania zakończonej budowy a brak kompletu faktur potwierdzających poniesione koszty

- ▶ Posiadanie faktury lub jej zapłata nie stanowi warunku uznania składnika aktywów za środek trwały, o ile tylko – zgodnie z definicją aktywów zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 12 uor – jego wartość została wiarygodnie określona.
- ▶ Środek trwały można przyjąć do użytkowania nawet wówczas, gdy nie ma kompletu faktur. Obiekt ten musi być jednak kompletny i zdalny do użytku.

Przyjęcie do użytkowania i amortyzacja części budowanego obiektu

- ▶ Dopuszcza się przyjęcie części budowanego obiektu na stan środków trwałych, jeśli część ta została dopuszczona do użytkowania.
- ▶ Potwierdzają to interpretacje Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z:
 - 4 marca 2019 r. (0111-KDIB2-1.4010.516.2018.2.AT);
 - 13 sierpnia 2018 r. (0111-KDIB1-2.4010.247.2018.1.AK).

Przyjęcie do użytkowania i amortyzacja części budowanego obiektu

W drugiej z tych interpretacji stwierdzono: „Dla kompletności (także w prawnym rozumieniu) nie jest konieczny odbiór całego obiektu; wystarczy jego część, co do której możliwe było jej zakwalifikowanie do środków trwałych i rozpoczęcie amortyzowania. Z opisu sprawy wynika jednak, że spółka nie zakwalifikowała budynku jako środka trwałego w momencie przyjęcia go do używania, uznając, że dla jego kompletności konieczny jest ostateczny (całkowity) jego odbiór. W takiej sytuacji środek trwały należy traktować jako ujawniony, a jego amortyzacja poprzedzona wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych stanowi koszt uzyskania przychodów, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano jego ujawnienia (wprowadzenia do właściwej ewidencji), stosownie do (...) art. 15 ust. 6 updop”.

Źródło: tinyurl.com/kis-13-08-18

Środki nabywane przez urząd gminy na potrzeby jej jednostek organizacyjnych

- ▶ Składniki majątku ewidencjonowane jako środki trwałe jednostki budżetowej powinny być wykorzystywane na jej potrzeby.
- ▶ Jeśli urząd organizuje wspólny zakup środków trwałych dla jednostek organizacyjnych gminy, to równowartość ceny ich nabycia powinna obciążać fundusz jednostki urzędu.
- ▶ W jednej publikacji podano, że w jednostkach, które otrzymały te środki trwałe, przyjęcie ich do używania powinno być ujęte na koncie pozostałych środków trwałych (jako zwiększenie ich stanu) w korespondencji z kontem pozostałych przychodów operacyjnych. Takie stanowisko jest jednak wynikiem niekonsekwentnego interpretowania ekonomicznych skutków przekazania składników majątku. Przez analogię powinno ono wówczas zwiększać wartość funduszu jednostki przyjmującej mienie.

Moment wyksięgowania likwidowanych środków trwałych z ksiąg rachunkowych

- ▶ Do momentu podjęcia udokumentowanej decyzji o postawieniu składnika majątkowego w stan likwidacji składnik ten należałoby ujmować w ewidencji księgowej jednostki budżetowej.
- ▶ Zasady ujmowania środków trwałych do momentu ich faktycznej likwidacji powinny być określone przez jednostkę w jej polityce rachunkowości.

Inwentaryzacja środków trwałych metodą weryfikacji

Metodą weryfikacji inwentaryzuje się następujące kategorie środków trwałych:

- ▶ obiekty, do których dostęp jest znacznie utrudniony;
- ▶ grunty oraz prawa zakwalifikowane do nieruchomości;
- ▶ nieruchomości zaliczane do środków trwałych oraz inne środki trwałe podlegające spisowi z natury raz w ciągu 4 lat – w latach, w których nie przeprowadza się spisu z natury.

Inwentaryzacja środków trwałych metodą weryfikacji

- ▶ Inwentaryzując środki trwałe metodą weryfikacji, trzeba porównać zapisy w księgach rachunkowych ze wszystkimi dokumentami dotyczącymi środków trwałych. Powinny to być przede wszystkim faktury zakupu i sprzedaży, a ponadto takie dowody jak OT, PT czy LT.
- ▶ W jednej z publikacji fachowych stwierdzono, że **chodzi w tym przypadku o dokumenty dotyczące zdarzeń, jakie wystąpiły w roku obrotowym, za który przeprowadza się inwentaryzację.**
- ▶ Problem inwentaryzacji środków trwałych drogą porównania stanu księgowego z odpowiednimi dokumentami jest od wielu lat przedmiotem dyskusji, sporów i – siłą rzeczy – różnych opinii dotyczących potrzeby i/lub sposobu przeprowadzenia i udokumentowania tych czynności.

Część III

Wnioski płynące z raportów organów kontroli



Rodzaje stwierdzanych nieprawidłowości

- ▶ Z analizy kilkudziesięciu opublikowanych wystąpień pokontrolnych podsumowujących kontrole kompleksowe RIO zakończone w 2022 r. wynika, że podczas zdecydowanej większości z nich nie odnotowano nieprawidłowości przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez kontrolowane jednostki. Częściej w wystąpieniach tych zwracano uwagę na błędy związane ze sporządzaniem sprawozdań budżetowych.
- ▶ Opisane nieprawidłowości dotyczące sprawozdania finansowego odnosiły się najczęściej do bilansu z wykonania budżetu i bilansu jednostki budżetowej. W żadnym z przeanalizowanych wystąpień nie przedstawiono zastrzeżeń wobec informacji dodatkowej.

Nieprawidłowości w bilansie z wykonania budżetu

- ▶ Prawie wszystkie przedstawione nieprawidłowości odnoszące się do bilansu z wykonania budżetu dotyczyły prezentowania należności i zobowiązań oraz środków pieniężnych.
- ▶ Zauważano, że należności i zobowiązania były w niewłaściwy sposób dzielone na długoterminowe i krótkoterminowe albo były w całości prezentowane jako długoterminowe, mimo że część z nich miała termin wymagalnej spłaty w roku następnym.
- ▶ Zwracano też uwagę, że środki pieniężne, które powinny być wykazane jako środki pieniężne budżetu, były prezentowane jako inne środki pieniężne.

Prezentacja należności z tytułu dochodów budżetowych

- ▶ W ramach oceny prawidłowości sporządzania bilansu jednostkowego przez urzędy jst zwracano uwagę na niewłaściwe – zdaniem kontrolujących – przypisanie części salda konta 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” do pozycji „Należności z tytułu dostaw i usług”, a nie do pozycji „Pozostałe należności”.
- ▶ Taki sposób prezentacji mógł mieć jednak źródło w publikowanych wyjaśnieniach związanych z zasadami wypełniania wspomnianych pozycji bilansowych. W wyjaśnieniach tych wskazywano, że zgodnie z treścią ekonomiczną te spośród należności księgowanych na koncie 221, które wiążą się z wykonywaniem przez jednostki odpłatnych usług, powinny być w bilansie prezentowane jako należności z tytułu dostaw i usług, a nie należności pozostałe.
- ▶ Sposób prezentowania należności z tytułu dochodów budżetowych należy uznać za co najmniej warty dyskusji.

Inne nieprawidłowości dotyczące rozrachunków

- ▶ Zwracano też uwagę na:
 - brak tworzenia przez jednostki odpisów aktualizujących należności wątpliwe oraz ich niestaranną inwentaryzację, a w konsekwencji – wykazywanie należności przedawnionych w bilansie;
 - wykazywanie stanu konta 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” *per saldo*;
 - niewłaściwy podział należności na krótkoterminowe i długoterminowe.
- ▶ Ponadto zastrzeżenia dotyczyły sposobu prezentowania w bilansie zobowiązań z tytułu depozytów – jako pozostałych zobowiązań, a nie sum obcych.

Inne nieprawidłowości

- ▶ W jednej z gmin – zamiast prowadzenia odrębnych ksiąg rachunkowych dla każdej jednostki organizacyjnej – prowadzono tylko jedne księgi w ramach wspólnej obsługi. Księgowano w nich operacje gospodarcze oraz wykazano aktywa, pasywa, przychody i koszty tych jednostek łącznie. W konsekwencji także – zamiast odrębnych sprawozdań jednostkowych – sporządzono jedno sprawozdanie finansowe i oddzielnie bilans z wykonania budżetu jst.
- ▶ Zdarzały się też przypadki, w których sprawozdanie finansowe – mimo prowadzenia rachunkowości przez centrum usług wspólnych – podpisywali kierownicy jednostek obsługiwanych.

XIV FORUM
FINANSÓW
PUBLICZNYCH

21-23.11.2022 r.



Dziękuję za uwagę