

UCHWAŁA Nr 0102-298/17
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ
w Olsztynie
z dnia 20 lipca 2017 roku

w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń do zaleceń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 21 czerwca 2017 r. znak RIO.II.60-34/2017.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie

działając na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a w związku z art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (j.t. Dz. U. z 2016, poz. 561)

uchwała, co następuje:

oddala zastrzeżenia wniesione przez Burmistrza Miasta Bartoszyce do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym w pkt 1 i 17

UZASADNIENIE

Regionalna Izba Obrachunkowa w Olsztynie przeprowadziła kontrolę kompleksową gospodarki finansowej Miasta Bartoszyce, zakończoną podpisaniem w dniu 31 maja 2017 r. protokołu kontroli.

Na podstawie wyników przeprowadzonej kontroli w dniu 21 czerwca 2017 r., stosownie do art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, do Burmistrza Miasta Bartoszyce skierowane zostało wystąpienie pokontrolne wskazujące źródła i przyczyny stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości, ich rozmiary, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności Miasta Bartoszyce.

W pkt 1 wystąpienia pokontrolnego wskazano, iż „Należy zapewnić zgodność sald ewidencji syntetycznej i analitycznej na prowadzonym w Urzędzie Miasta (jednostce budżetowej) koncie 221 – „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, zgodnie z zasadą ustaloną art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r. poz. 1047 z późn. zm.), który stanowi, iż księgi pomocnicze (analityka) zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej uzgodnione z saldami i zapisami na kontach księgi głównej oraz zgodnie z zasadami funkcjonowania konta 221 określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 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 Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760) i w załączniku nr 4 do zarządzenia nr 132/2016 Burmistrza Miasta Bartoszyce z dnia 31 sierpnia 2016 r. w sprawie ustalenia przyjętych zasad polityki rachunkowości dla Urzędu Miasta Bartoszyce”.

Natomiast w pkt 17 wystąpienia pokontrolnego wskazano, iż „Dotacje celowe na realizację zadań udzielone organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego ewidencjonować na koncie 224 – Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich, zgodnie z zasadami prowadzenia ewidencji na wymienionym koncie określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 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 Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760)”.

W dniu 3 lipca 2017 r. do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie wpłynęło pismo Burmistrza Miasta Bartoszyce z dnia 29 czerwca 2017 r. (znak: F.3222.1.59.2017), zawierające zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 21 czerwca 2017 r., w części dotyczącej: pkt 1 i 17 wystąpienia pokontrolnego.

Burmistrz w swoich zastrzeżeniach do pkt 1 wystąpienia pokontrolnego stwierdził, że „Zapisy na koncie 221 są prowadzone zgodnie z polityką rachunkowości obowiązującą w Urzędzie Miasta Bartoszyce oraz zasadami prowadzenia ewidencji określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 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 Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760), z którego wynika, że ewidencja szczegółowa do konta 221 powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej oraz budżetów, których należności dotyczą oraz że konto 221 może wykazywać dwa salda, saldo Wn – oznacza stan należności z tytułu dochodów budżetowych, a saldo Ma – stan zobowiązań jednostki budżetowej z tytułu nadpłat w tych dochodach, co nie oznacza że salda te występują jednocześnie. Z istoty definicji pojęcia „saldo” wynika, że jest to różnica między sumami zapisów strony „Wn” i strony „Ma” konta, wobec czego saldo może wystąpić albo po stronie Wn albo po stronie Ma.”

Składając zastrzeżenie do pkt 17 wystąpienia pokontrolnego Burmistrz Miasta Bartoszyce stwierdził, iż „Zgodnie z polityką rachunkowości obowiązującą w Urzędzie Miasta w Bartoszycach dotacje udzielone organizacjom prowadzącym działalność pożytku publicznego rozliczane są na koncie 224 – „Rozliczenie dotacji oraz płatności z budżetu środków europejskich zgodnie z zasadami prowadzenia ewidencji określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra

Finansów z dnia 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 Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 760) tj. Wn 224. Ma 201 – przypis udzielonej dotacji na podstawie umowy (w przypadku dotacji płaconej w ratach), Wn 201 Ma 130 – wypłata dotacji, Wn 810, Ma 224 – rozliczenie dotacji. Naszym zdaniem ujęcie dotacji w księgach rachunkowych Urzędu jest prawidłowe.”

Zgodnie z art. 25b ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych rozpatrują kolegia izb.

Pismem z dnia 10 lipca 2017 r. zawiadomiono Miasto Bartoszyce, iż zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych będą rozpatrywane na posiedzeniu Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie (zwane dalej: Kolegium Izby) w dniu 20 lipca 2017 r.

Zgodnie z art. 18 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w posiedzeniu kolegium ma prawo uczestniczyć przedstawiciel podmiotu, którego sprawa jest rozpatrywana. Przedstawiciel Miasta Bartoszyce nie uczestniczył w posiedzeniu Kolegium Izby.

Kolegium Izby rozpatrując wniesione przez Burmistrza Miasta Bartoszyce zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego zważyło, co następuje:

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Naruszenie prawa przez błędną wykładnię polega na mylnym rozumieniu treści określonej normy prawnej, natomiast uchybienie prawu materialnemu przez niewłaściwe zastosowanie polega na tzw. błędzie w subsumcji, co wyraża się tym, że stan faktyczny ustalony w sprawie, błędnie uznano za odpowiadający stanowi hipotetycznemu przewidzianemu w normie prawnej, albo, że ustalonego stanu faktycznego błędnie nie "podciągnięto" pod hipotezę określonej normy prawnej (J. P. Tarno, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2004, s. 245-246 oraz T. Woś, H. Knysiak - Molczyk, M. Romańska, Postępowanie sądowo administracyjne, Warszawa 2004, s. 328-329).

Odnosnie zastrzeżenia do pkt 1 wystąpienia pokontrolnego Kolegium Izby stwierdziło, że powyższe zalecenie zostało sformułowane w związku za stwierdzoną w wyniku kontroli kompleksowej nieprawidłowością wskazaną w pkt 2.4.4.2.1 str. 25 – 27 protokołu kontroli. Kontrolujący stwierdził, że kontrolowana jednostka do konta 221 prowadziła ewidencję analityczną według podziałek klasyfikacji budżetowej oraz według dłużników (ewidencję podatkową) komputerowo w systemie PUMA. Ponadto na podstawie wydruku komputerowego pn. „Wszystkie dzienniki – Zestawienie obrotów i sald za grudzień 2016 r; Konta klasyfikacji budżetowej z zakresu od 221 do 221” kontrolujący ustalił, że salda analityczne należności

według dłużników (w ewidencji podatkowej) wykazano dwustronnie, a salda kont analitycznych prowadzonych do tego konta w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej wykazano jednostronnie.

W urzędach obsługujących samorządowe organy podatkowe, zasady prowadzenia ewidencji na koncie syntetycznym 221 oraz na prowadzonych do niego kontach ewidencji pomocniczej (analitycznych i szczegółowych) zostały określone w przepisach rozporządzeń: Ministra finansów z dnia 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 Polskiej (t. j. Dz. U. z 2017 r. poz.760) oraz Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2010 r. Nr 208, poz. 1375).

Zgodnie z § 13 w/w Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. sumy obrotów na bilansowych lub pozabilansowych kontach szczegółowych prowadzonych do odpowiedniego konta analitycznego powinny być zgodne z obrotami na koncie analitycznym, do którego są prowadzone. Na bilansowych i pozabilansowych kontach analitycznych i szczegółowych, ewidencję księgową prowadzi się z uwzględnieniem klasyfikacji budżetowej. W urzędach obsługujących organy podatkowe dopuszczalne jest stosowanie uproszczenia w zakresie księgowania na koncie syntetycznym „221” należności podatkowych, które można ewidencjonować na koncie poszczególnych okresów sprawozdawczych (miesiąc) na podstawie sprawozdań z ewidencji podatkowej (zaległości i nadpłaty) – jak to stanowi opis zasad funkcjonowania konta „221”, zawarty w pkt 30 Załącznika Nr 3 do w/w w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont. Nie oznacza to jednak, że w ewidencji syntetycznej i analogicznie w ewidencji pomocniczej-analitycznej można ujmować skompensowane sumy należności i zobowiązań (zaległości i nadpłat podatkowych). Kompensowanie ich jest niezgodne z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047), formułującym jedną z podstawowych zasad rachunkowości, która nie zezwala na kompensowanie w ewidencji księgowej wartości różnych co do rodzaju aktywów (należności) i pasywów (zobowiązań).Ten sposób ewidencjonowania nie stanowi też żadnego „zapisu technicznego” na koncie „221” – za pomocą którego, nierzetelne salda konta „221”, wynikające z nieprawidłowo prowadzonej ewidencji na tym koncie, są korygowane na koniec poszczególnych okresów sprawozdawczych do kwot prawidłowych, wynikających z ewidencji pomocniczej-analitycznej. Ponadto zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o rachunkowości konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je

w ujęciu syntetycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiarów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

Tak więc zapisy na temat operacji gospodarczych ewidencjonowanych w księgach rachunkowych zarówno w ewidencji syntetycznej, na kontach księgi głównej, jak i w ewidencji pomocniczej (analitycznej – według podatków) i szczegółowej (według dłużników), powinny być zgodne z treścią ekonomiczną wykonywanych operacji (patrz: art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. t. j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1047).

W związku z powyższym Kolegium Izby stwierdza, że ewidencjonowanie w księgach rachunkowych operacji gospodarczych w różny sposób - raz dwustronnie, raz jednostronnie - na kontach ksiąg pomocniczych i kontach księgi głównej, jest niezgodne z wyżej wymienionymi przepisami Rozporządzeń Ministra Finansów i wymienionymi przepisami ustawy o rachunkowości. Dlatego też Kolegium Izby uznało, że załączenie zawarte w pkt 1 wystąpienia pokontrolnego jest prawidłowe i oddaliło zastrzeżenie wniesione przez Burmistrza Miasta Bartoszyce do tego punktu.

Odnosnie zastrzeżenia Burmistrza Miasta Bartoszyce do załączenia pokontrolnego z pkt 17 wystąpienia pokontrolnego, Kolegium Izby stwierdziło, że powyższy wniosek został sformułowany w związku ze stwierdzoną w wyniku kontroli nieprawidłowością opisaną w pkt 2.3.2.5. na str. 132 protokołu kontroli, a mianowicie „kontrolujący ustalił, iż dotacje na realizację zadań realizowanych przez jednostki nie zaliczane do sektora finansów publicznych były przekazywane z wykorzystaniem konta 201-„Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami”.

Kolegium Izby analizując zebrany w tym zakresie materiał stwierdziło, iż zgodnie z wykazem kont księgi głównej dla Urzędu Miasta Bartoszyce, zawartym w Załączniku nr 4, będącego integralną częścią Zarządzenia Nr 132/2016 z dnia 31 sierpnia 2016 r. w sprawie ustalenia przyjętych zasad polityki rachunkowości dla Urzędu Miasta Bartoszyce, do ewidencji i rozliczania dotacji celowych udzielanych z budżetu Miasta Bartoszyce służy wyłącznie konto 224-„Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków budżetowych”, w korespondencji z kontem 130-„Rachunek bieżący jednostki” oraz kontem 810-„Dotacje budżetowe oraz środki z budżetu na inwestycje”. Również opis, do tych kont, zawarty w tym wykazie potwierdza, że „Na stronie Wn konta 224 ujmuje się w szczególności: wartość dotacji przekazanych przez organ dotujący, w korespondencji z kontem 130; Na stronie Ma konta 224 ujmuje się w szczególności: 1) wartość dotacji uznanych za wykorzystane i rozliczone, w korespondencji kontem 810; 2) wartość dotacji zwróconych w tym samym roku budżetowym, w korespondencji z kontem 130. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 224 powinna zapewniać możliwość ustalenia wartości przekazanych dotacji oraz zaliczek z tytułu płatności z budżetu środków europejskich według jednostek oraz przeznaczenia środków. Rozliczone i

przypisane do zwrotu dotacje, które organ dotujący zalicza do dochodów budżetowych są ujmowane na koncie 221”.

Kolegium Izby stwierdza, że w podanym wyżej wykazie kont funkcjonujących w Urzędzie Miasta Bartoszyce przy przekazywaniu i rozliczaniu dotacji nie występuje konto pośrednie 201- „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, tak jak ma to miejsce w księgach rachunkowych Urzędu Miasta Bartoszyce. W związku z powyższym Kolegium Izby uznało, iż zalecenie zawarte w pkt 17 wystąpienia pokontrolnego jest prawidłowe i oddaliło zastrzeżenie wniesione przez Burmistrza Miasta Bartoszyce do tego punktu.

Wobec powyższego postanowiono jak w sentencji.



[Handwritten signature]
PRZEWODNICZĄCY KOLEGIUM
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Olsztynie
[Handwritten name]

Uzasadnienie uchwały K.I.

Sporządził *[Handwritten signature]*