



UCHWAŁA NR 26/89/2024
KOLEGIUM REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ W ŁODZI

z dnia 28 sierpnia 2024 r.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi w składzie:

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| 1/ Ryszard Paweł Krawczyk | 7/ Bogusław Wenus |
| 2/ Beata Kaczmarek | 8/ Aneta Jakubczak |
| 3/ Roman Drozdowski | 9/ Paweł Dobrzyński |
| 4/ Anna Kaźmierczak | 10/ Krzysztof Kozik |
| 5/ Bogdan Łągwa | 11/ Tomasz Jan Karwicki |
| 6/ Łukasz Szczepanik | 12/ Anna Adamczewska |

po rozpatrzeniu w dniu 28 sierpnia 2024 roku **zastrzeżeń wniesionych przez Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego (doręczonych RIO w Łodzi w dniu 29 lipca 2024 roku), złożonych do wniosków pokontrolnych zawartych w wystąpieniu pokontrolnym RIO w Łodzi z dnia 15 lipca 2024 roku, sygn. WK – 602/33/2024**, skierowanym do Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego po zakończeniu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, 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 2023 r., poz. 1325)

uchwała, co następuje:

- 1) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 10,
- 2) oddala zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 11,
- 3) oddala zastrzeżenie do wniosków pokontrolnych nr 23.

Uzasadnienie

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych przeprowadzonej w Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi, pismem z dnia 15 lipca 2024 roku, sygn. WK-602/33/2024, skierowała wystąpienie pokontrolne do Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego. 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.:

- 1) „*Prowadzić księgi rachunkowe - dzienniki obrotów, zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 13 i art. 14 ustawy o rachunkowości, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego*” (wniosek nr 10);

- 2) *„Dla zachowania zasady czystości obrotów stosować techniczny zapis ujemny na koncie 901 (po obu stronach konta), w przypadku zwrotów dotacji, lub zwrotu innych środków” (wniosek nr 11);*
- 3) *„Ustalając miesięczną kwotę dotacji na ucznia niepublicznej szkoły po przeprowadzonej aktualizacji kwoty dotacji na dany rok, przestrzegać zasad określonych art. 43 ust. 4 ustawy z dnia 27 października 2017 roku o finansowaniu zadań oświatowych” (wniosek nr 23).*

W dniu 29 lipca 2024 roku wpłynęły do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi zastrzeżenia do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym, podpisane przez Prezydenta Miasta Piotrkowa Trybunalskiego.

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 złożonych zastrzeżeń Kolegium stwierdziło, co niżej następuje.

Ad. 1)

W protokole kontroli kompleksowej przeprowadzonej w Mieście Piotrków Trybunalski, w zakresie analizy poprawności prowadzenia ksiąg rachunkowych - dzienników obrotów, wskazano, co następuje (str. 65-66): *„Zgodnie z art. 14 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości - dziennik zawiera chronologiczne ujęcie zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym. Bez względu na technikę prowadzenia ksiąg rachunkowych dziennik powinien umożliwiać uzgodnienie jego obrotów z obrotami zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej. Ponadto zgodnie z art. 14 ust. 2 ww. ustawy zapisy w dzienniku muszą być kolejno numerowane, a sumy zapisów (obroty) liczone w sposób ciągły. Sposób dokonywania zapisów w dzienniku powinien umożliwiać ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi. Jeżeli stosuje się dzienniki częściowe, grupujące zdarzenia według ich rodzajów, to należy sporządzić zestawienie obrotów tych dzienników za dany okres sprawozdawczy. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapis księgowy powinien posiadać automatycznie nadany numer pozycji, pod którą został wprowadzony do dziennika, a także dane pozwalające na ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu.*

W celu sprawdzenia spełnienia opisanych wyżej przesłanek szczegółowej analizie poddano wszystkie dzienniki prowadzone dla budżetu i dla Urzędu, obejmujące okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2021 roku oraz od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2022 roku.

W wyniku kontroli stwierdzono prawidłowe prowadzenie dzienników w trzech z pięciu badanych obszarów. Karty dziennika posiadały [1] kolejno ponumerowane strony, [2] możliwość powiązania z dowodami księgowymi, [3] zapisy w dzienniku były kolejno numerowane.”.

Kontrolujący ustalili, że: *„(...) wśród niespełnionych wymagań opisanych ww. przepisem wymienić należy:*

1. *Brak chronologii - ciągłość numeracji jest zapewniona dla dekretu, nie zaś jak powinno być dla operacji gospodarczych. W podsumowaniach poszczególnych stron zliczane są pełne dekrety, a nie kwoty zaksięgowanych operacji gospodarczych, co wyraźnie widać na przykładzie dziennika »W« - »PRZEKAZ ŚRODKÓW NA WYDATKI« za miesiąc styczeń*

2022 roku. Na pierwszej stronie dziennika jest kilkadziesiąt operacji gospodarczych pod jednym dekretem WB 1/22 wydatki, natomiast w podsumowaniu strony pierwszej widnieje wartość 0,00, ponieważ operacje gospodarcze ze strony pierwszej są wliczone do podsumowania strony drugiej, na której są ujęte kolejne operacje gospodarcze z przedmiotowego dekretu WB 1/22 wydatki. Powyższe stanowi naruszenie art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości, który to przepis stanowi, iż: wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym. W ocenie kontrolujących wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny zawierać podsumowania kwot ujętych na danej stronie operacji gospodarczych, gdyż to one są podstawą zapisu księgowego na kontach księgowych z odpowiednią klasyfikacją budżetową, a nie dekrety.

2. Występowanie zdarzeń bezkwotowych. W dziennikach księgowych z 2021 i 2022 roku występują operacje gospodarcze, które pomimo, że zawierają oznaczenia kont nie mają przypisanej żadnej kwoty ani po stronie Wn, ani po Ma (na wydrukach ksiąg rachunkowych widnieją puste pola). Podstawą zapisu księgowego jest wartość operacji gospodarczej. Księgowania bez kwot są niedopuszczalne.”.

Mając powyższe na względzie kontrolujący w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym ewidencji księgowej i sprawozdawczości, stwierdzili m.in., że: „Analiza prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych - dziennika obrotów wykazała niespełnienie następujących wymagań opisanych w art. 13 i 14 ustawy o rachunkowości:

- brak chronologii - ciągłość numeracji była zapewniona dla dekretu, nie zaś jak powinno być dla operacji gospodarczych. W podsumowaniach poszczególnych stron zliczane były pełne dekrety, a nie kwoty zaksięgowanych operacji gospodarczych. Naruszono zatem art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości, który to przepis stanowi, iż: wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny zawierać podsumowania kwot ujętych na danej stronie operacji gospodarczych, gdyż to one są podstawą zapisu księgowego na kontach księgowych z odpowiednią klasyfikacją budżetową, a nie dekrety;
- występowanie zdarzeń bezkwotowych (bez wartości). W dziennikach księgowych z 2021 i 2022 roku występowały operacje gospodarcze, które pomimo, że zawierają oznaczenia kont nie mają przypisanej żadnej kwoty ani po stronie Wn, ani po stronie Ma (na wydrukach ksiąg rachunkowych widniały puste pola). Podstawą zapisu księgowego jest wartość operacji gospodarczej. Księgowania bez kwot są niedopuszczalne.”.

W konsekwencji w drugiej części wystąpienia pokontrolnego zamieszczono przytoczony uprzednio wniosek nr 10.

Prezydent Miasta Piotrkowa Trybunalskiego złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 10: „(...) W wystąpieniu pokontrolnym stwierdzono, że cyt.: Analiza prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych – dziennika obrotów wykazała niespełnienie następujących wymagań opisanych w art. 13 i 14 ustawy o rachunkowości:

- brak chronologii - ciągłość numeracji była zapewniona dla dekretu, nie zaś jak powinno być dla operacji gospodarczych. W podsumowaniach poszczególnych stron zliczane były pełne dekrety, a nie kwoty zaksięgowanych operacji gospodarczych. Naruszono zatem art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości, który to przepis stanowi, iż: wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny zawierać podsumowania kwot ujętych na danej stronie operacji

gospodarczych, gdyż to one są podstawą zapisu księgowego na kontach księgowych z odpowiednią klasyfikacją budżetową, a nie dekrety (...).

Przepis art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości stanowi, że wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym. Powyższy przepis nie może być zatem interpretowany w ten sposób, że wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny zawierać podsumowania kwot ujętych na danej stronie operacji gospodarczych i wskazywać dodatkowo na brak chronologii. Przedstawione kontrolującym wydruki dziennika i zestawienia dzienników częściowych zawierały podliczenia danych dokonywane w sposób ciągły w roku obrotowym lub w okresie wybranym do kontroli, w podsumowaniach poszczególnych stron zawierały sumy pełnych dekretów, co spełnia wymóg określony w art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

Biorąc powyższe pod uwagę wnoszę zastrzeżenia do wniosku jak wyżej z uwagi na błędną wykładnię przepisu.”.

Kolegium Izby nie podziela stanowiska wnoszącego zastrzeżenie.

Kontrolujący dokonali analizy poprawności wszystkich ksiąg rachunkowych - dzienników obrotów prowadzonych dla budżetu i dla Urzędu Miasta w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 grudnia 2021 r. oraz od dnia 1 stycznia 2022 r. do dnia 31 grudnia 2022 r. W efekcie inspektorzy kontroli stwierdzili prawidłowe prowadzenie dzienników obrotów w trzech z pięciu badanych obszarów. Ustalono, że karty dziennika obrotów posiadały: kolejno ponumerowane strony; możliwość powiązania z dowodami księgowymi; zapisy w dzienniku były kolejno numerowane. Natomiast stwierdzone przez kontrolujących nieprawidłowości dotyczyły m.in. braku chronologii, a mianowicie ciągłość numeracji była zapewniona dla dekretu, nie zaś dla operacji gospodarczych. Jak ustalili kontrolujący w podsumowaniach poszczególnych stron zliczane były pełne dekrety, a nie kwoty zaksięgowanych operacji gospodarczych. Kolegium Izby podziela stanowisko kontrolujących, że księgi rachunkowe – dzienniki obrotów, w wyżej opisanym zakresie, prowadzone były niezgodnie z wymogami wynikającymi z art. 13 i 14 ustawy o rachunkowości. Podkreślić należy, że art. 13 ust. 5 analizowanej ustawy stanowi, że przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów, przenoszenia obrotów lub sald. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym. Przy powyższym Kolegium Izby zgadza się ze stanowiskiem kontrolujących, że wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny zawierać podsumowania kwot ujętych na danej stronie operacji gospodarczych, gdyż to one są podstawą zapisu księgowego na kontach księgowych z odpowiednią klasyfikacją budżetową, a nie rzeczne dekrety. Tym samym Kolegium Izby uznało, że nie znajduje uzasadnienia stanowisko wnoszącego zastrzeżenie w przedmiocie błędnej wykładni przepisu art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

Z uwagi na powyższe Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad. 2)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym ewidencji księgowej i sprawozdawczości zawarto poniższe ustalenia.

Stwierdzono obroty na koncie 901 – Dochody budżetu: [1] w 2021 roku w kwocie 574.951.782,13 zł, [2] w 2022 roku w kwocie 589.358.361,86 zł, tj. przed przeksięgowaniem na konto 961, podczas gdy wykazane w sprawozdaniu Rb-27S i Rb-NDS wartości wynosiły odpowiednio: 565.019.121,71 zł i 583.651.371,02 zł. Wobec stwierdzenia różnic pomiędzy wartościami wykazanymi w sprawozdaniach Rb-27S oraz Rb-NDS, a sumami obrotów zaewidencjonowanych na koncie 901 ustalonymi na podstawie zestawienia obrotów i sald,

kontrolowany przedstawił wydruki o nazwie: [1] "Analityka 901" za 2021 i 2022 rok, [2] "Wykonanie na kontach" za 2021 i 2022 rok. Na wydruku o nazwie "Analityka 901" jest konto 901-NA.WYNIK. Po odjęciu od obrotów konta 901 obrotów tego konta wynikiem są zmniejszenia w trakcie roku dochodów wykonanych np. zwroty dotacji w ciągu roku czy zaksięgowany zwrot niewykorzystanych dotacji 31 grudnia roku budżetowego w korespondencji z kontem 224. Na wydruku "Wykonanie na kontach" pokazane są jedynie konta analityczne 901, które mają przypisaną klasyfikację. Na ich podstawie stwierdzono, iż saldo końcowe konta 901 na koniec 2021 roku wyniosło kwotę 565.019.121,71 zł, zaś na koniec 2022 roku - 583.651.371,02 zł, co odpowiadało kwotom wykazanym w sprawozdaniach Rb-27S oraz Rb-NDS. Przedmiotowe różnice w wysokości 9.932.660,42 zł w 2021 roku i 5.706.990,84 zł w 2022 roku wynikają z zawyżonych obrotów na koncie 901. Niezgodności powstały w wyniku niedokonania zapisu technicznego po obu stronach konta 901, co zawyżyło obroty, nie miało zaś wpływu na saldo konta 901 i dochody wykonane. W przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie 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 (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 342) zawarto opis zasad funkcjonowania konta 901, gdzie wskazano że: na stronie Ma konta 901 ujmuje się dochody budżetu: 1) na podstawie sprawozdań budżetowych jednostek budżetowych, w korespondencji z kontem 222; 2) na podstawie sprawozdań innych organów w zakresie dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w korespondencji z kontem 224; 3) z tytułu rozrachunków z innymi budżetami za dany rok budżetowy, w korespondencji z kontem 224; 4) z innych tytułów, w szczególności subwencje i dotacje, w korespondencji z kontem 133; 5) pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, w korespondencji z kontem 133; 6) pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, w korespondencji z kontem 133. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 901 powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych dochodów budżetu według podziałek planu finansowego. Saldo Ma konta 901 oznacza sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok.

Powołane przepisy wskazują, że do ewidencji dochodów służy strona Ma konta 901, a ewidencja szczegółowa prowadzona do tego konta powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych dochodów według podziałek klasyfikacji budżetowej, co w omawianym przypadku oznacza zmniejszenie dochodów ujemnym zapisem księgowym z odpowiednią klasyfikacją po stronie Ma konta 901, gdyż tylko na stronie Ma konta 901 ujmuje się dochody budżetowe z odpowiednią klasyfikacją. Zmniejszenia tych dochodów powinny być również wykazane poprzez korygujący zapis ujemny z odpowiednią klasyfikacją budżetową po stronie Ma konta 901. Ustawodawca nie przewiduje po stronie Wn konta 901 żadnych operacji poza przeniesieniem salda konta 901 pod datą ostatniego dnia roku budżetowego na konto 961.

Prezydent Miasta Piotrkowa Trybunalskiego złożył następujące zastrzeżenie do wniosku pokontrolnego nr 11. „Zgodnie z obowiązującym w Mieście Piotrkowie Trybunalskim planem kont dla budżetu Miasta, na stronie Wn konta 901 ujmowany jest zwrot dotacji w ciągu roku oraz przypis dotacji do zwrotu w sytuacji jej niewykorzystania do końca roku budżetowego w korespondencji odpowiednio z kontem 133, 224, co eliminuje konieczność stosowania technicznego zapisu ujemnego i jest poprawne. Operacje powyższe są zgodne z treścią przebiegu operacji i zasad funkcjonowania kont. Z rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości i planu 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 (tj. Dz.U. 2020 poz. 342) wynika, że saldo konta 901 oznacza sumę dochodów budżetu i to saldo jest przenoszone na wynik, zatem obroty nie mają znaczenia. W rozporządzeniu nie ma wskazanych typowych operacji na stronie Wn konta 901, ale skoro na stronie Ma konta 133 księgujemy zwrot środków, np. z dotacji to po stronie Wn znajdzie się konto 901, na które to

pierwotnie środki wpłynęły. Dokonanie zapisów czystościowych powoduje fałszowanie informacji o przebiegu operacji gospodarczej, ponieważ zapis taki usuwa de facto część przekazanej dotacji z ksiąg rachunkowych (przyjmuje charakter błędnego księgowania). Ponadto należy odróżnić wpływ dotacji stanowiącej dochód budżetu, od zwrotu dotacji, operacji informującej o kwocie nienależnej, która tym dochodem ma nie być. Zatem nie księgujemy zwrotu dotacji na stronie Ma, bo nim nie jest. Konto 901 jak każde konto księgowe posiada dwie strony, dlatego by uzyskać prawidłową wielkość dochodów zwrot dotacji księgujemy na stronie Wn konta 901, uzyskując tym samym prawidłowe saldo, co przekłada się na prawidłową kwotę dochodów budżetowych wykazywanych w sprawozdawczości. Kontem, na którym dokonujemy zgodnie z rozporządzeniem technicznego zapisu, jest konto 130 i ma to uzasadnienie w tym, że stosowana technika księgowości ma zapewnić możliwość prawidłowego ustalenia wysokości tych obrotów oraz niezbędne dane do sporządzenia sprawozdań finansowych, budżetowych lub innych określonych w odrębnych przepisach. Biorąc powyższe pod uwagę wnoszę zastrzeżenia do wniosku jak wyżej z uwagi na niewłaściwe zastosowanie przepisów rozporządzenia."

Kolegium Izby nie podziela stanowiska i zarzutów wnoszącego zastrzeżenie.

W pierwszej kolejności odnosząc się do sformułowanych zarzutów Kolegium zwraca uwagę, że kontrolujący nie kwestionowali sposobu ewidencji zwrotu dotacji, który jest księgowany w kontrolowanej jednostce poprzez zapis Wn 901 Ma 133 lub Wn 901 Ma 224, ani w protokole kontroli, ani w wystąpieniu pokontrolnym. Kwestionowane było wyłącznie nie ujmowanie zwrotów dotacji na stronie Ma konta 901. Dalej Kolegium wskazuje, że twierdzenie składającego zastrzeżenie że saldo konta 901 oznacza sumę dochodów budżetu nie odzwierciedla treści rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości i planu 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 (tj. Dz.U. 2020 poz. 342) które w opisie konta 901 zawiera następującą regulację -Saldo Ma konta 901 oznacza sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok. Kolegium ponadto nie podziela poglądu, że techniczny ujemny zapis powoduje fałszowanie informacji o przebiegu operacji gospodarczej. Techniczny zapis ujemny po obu stronach konta niczego nie fałszuje, gdyż jedynie doprowadza obroty konta 901 do wysokości, jakie powinny zostać wykazane w zbiorczym sprawozdaniu budżetowym Rb-27S oraz jakie powinny zostać przeniesione na konto 961 - Wynik wykonania budżetu, jak też niweluje możliwość błędnego przeniesienia obrotów konta 901 na wynik wykonania budżetu. Stąd, zapisy wskazane przez kontrolujących nie tylko, nie fałszują informacji wynikających z konta 901, ale wręcz przeciwnie pozwalają na rzetelne odzwierciedlenie na stronie Ma konta 901 wykonanych przez jednostkę samorządu terytorialnego dochodów. Techniczny zapis ujemny niczego nie usuwa z ksiąg rachunkowych, gdyż zarówno pierwotny zapis dokonywany w momencie otrzymania dotacji (Wn 133 Ma 901), jak też zapis dotyczący zwrotu zarówno dokonywanego w trakcie roku budżetowego (Wn 901 Ma 133), jak i po zakończeniu roku budżetowego pozostaje w księgach niezmieniony (Wn 901 Ma 224). Dodawany jest jedynie ujemny zapis Wn 901 Ma 901 w kwocie w jakiej dotacja podlega zwrotowi, a zatem nie stanowi dochodów wykonanych budżetu. Przebieg operacji pozostaje w księgach rachunkowych nadal widoczny za pośrednictwem oddzielnych zapisów księgowych. Składający zastrzeżenie wskazał, że techniczne zapisy ujemne są dopuszczalne na koncie 130 – rachunek bieżący jednostki, bowiem wynika to z opisu tego konta. Kolegium podnosi, że § 21 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie 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 - nie ogranicza kont, do których mogą być stosowane techniczne zapisy ujemne jedynie do konta 130, a zawiera ogólny zapis mówiący, o tym, że jeśli przepisy w sprawie sprawozdawczości wymagają wykazywania w sprawozdaniach obrotów na określonych kontach - stosowana technika księgowości powinna umożliwić prawidłowe

ustalenie wysokości tych obrotów. Wobec okoliczności, że do ewidencji wykonanych dochodów budżetu dedykowane jest konto 901 (a dochody wykonane to obroty, a nie saldo) uwagi dotyczące konta 130 nie mają w tym zakresie znaczenia.

Kolegium uznaje za prawidłowe przytoczone wyżej stanowisko wyrażone w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego. Załącznik nr 2 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie 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 zawiera opis konta 901. Konto 901 służy do ewidencji dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Na stronie Ma konta 901 ujemne się dochody budżetu: 1) na podstawie sprawozdań budżetowych jednostek budżetowych, w korespondencji z kontem 222; 2) na podstawie sprawozdań innych organów w zakresie dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w korespondencji z kontem 224; 3) z tytułu rozrachunków z innymi budżetami za dany rok budżetowy, w korespondencji z kontem 224; 4) z innych tytułów, w szczególności subwencje i dotacje, w korespondencji z kontem 133; 5) pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, w korespondencji z kontem 133; 6) pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, w korespondencji z kontem 133. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 901 powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych dochodów budżetu według podziałek planu finansowego. Saldo Ma konta 901 oznacza sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok. Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo konta 901 przenosi się na konto 961. Z powyższych regulacji wynika że zapisów na tym koncie dokonuje się po stronie Ma. Nie zostały przewidziane żadne wyjątki, w zakresie nie ujmowania dochodów na stronie Ma konta 901. Zwroty dotacji stanowią element dochodów jednostki samorządu terytorialnego. Ma to odzwierciedlenie chociażby w treści § 3 ust. 7 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, który przewiduje, że w sprawozdaniach rocznych jednostki samorządu terytorialnego wykazują wysokość otrzymanych dotacji celowych, po potrąceniu zwrotów dokonanych do dnia 31 stycznia roku następującego po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie (czyli zwrócone dotacje, czy też inne środki nie stanowią wykonanych dochodów). W przytoczonym opisie przewidziano, że saldo strony Ma konta 901 ma wykazywać sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok (nie saldo konta 901 – jak w zastrzeżeniu twierdzi Miasto Piotrków Trybunalski). Co za tym idzie brak ujęcia zwrotów dotacji po stronie Ma konta 901, uniemożliwi realizację tegoż unormowania. Reasumując Miasto Piotrków Trybunalski winno dla zachowania zasady czystości obrotów stosować techniczny zapis ujemny na koncie 901 (po obu stronach konta), w przypadku zwrotów dotacji, lub zwrotu innych środków. Zapis ujemny nie prowadzi de facto do usunięcia części przekazanej dotacji z ksiąg rachunkowych, ale co ważniejsze de iure pozwala na uzyskanie prawidłowej sumy dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok, na podstawie zapisów strony Ma konta 901.

Z uwagi na powyższe Kolegium oddaliło wniesione zastrzeżenie.

Ad. 3)

W pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, w zakresie dotyczącym udzielania i rozliczania dotacji oświatowych stwierdzono m.in., że: „Aktualizacji dotacji dla Szkoły Policealnej „MED” oraz Technikum TEB dla młodzieży dokonywano niezgodnie z art. 43 ust. 4 ustawy z dnia 27 października 2017 roku o finansowaniu zadań oświatowych (...).

Aktualizacji w jednostce dotacji dokonywano w następujący sposób: [1] wyliczano nowe kwoty dotacji dla danego ucznia i takie kwoty wypłacano w miesiącach po aktualizacji, [2] dokonywano wyrównań za miesiące sprzed aktualizacji – iloczyn różnicy stawek po i przed

aktualizacji oraz liczby uczniów we wszystkich miesiącach sprzed aktualizacji. Taki sposób dokonywania aktualizacji był stosowany wobec wszystkich jednostek, dla których kwotę dotacji oblicza się na podstawie metryczki subwencji oświatowej”.

Składający zastrzeżenie podniósł m.in., że:

- sposób przekazywania dotacji dla wyżej wskazanych szkół był zgodny z art. 43 ust. 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, gdyż mieścił się w granicach określonych w tym przepisie;
- realizacja przekazywania kolejnych transz dotacji po każdej aktualizacji może nastąpić w formie jednorazowego wyrównania do aktualnej stawki dotacji lub rozłożenia powstałej niedopłaty w równych częściach;
- w obu wyżej wskazanych przypadkach zasada przekazywania różnicy pomiędzy kwotą dotacji po aktualizacji, a sumą dotacji dotychczas wypłaconych zostaje zachowana;
- ustawodawca nie precyzuje w jaki sposób organ dotujący ma zrealizować wypłatę różnicy po aktualizacji;
- niezależnie od sposobu realizacji wyrównania kwoty dotacji finalna roczna kwota dotacji jest identyczna (co miały potwierdzać załączone do zastrzeżeń obliczenia).

Odnośnie powyższego Kolegium zauważyło, że w przypadku zmiany wysokości dotacji - zgodnie z art. 43 ust. 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych - suma kolejnych przekazywanych części dotacji na ucznia, poczynwszy od pierwszego dnia obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji, stanowi różnicę pomiędzy wysokością dotacji według stanu na pierwszy dzień obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji, a sumą części dotacji przekazanych na ucznia od początku roku budżetowego do dnia poprzedzającego pierwszy dzień obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji. Z powyższego wynika wprost, że w przypadku zmiany wysokości dotacji w trakcie roku budżetowego, celem ustalenia jej części pozostałej do przekazania, trzeba ustalić roczną kwotę dotacji należną na ucznia według nowej wysokości i od tej kwoty odjąć łączną kwotę, wcześniej przekazanych, części dotacji na ucznia. Otrzymana w ten sposób kwota stanowi część dotacji na ucznia, pozostałą do przekazania w danym roku budżetowym. Następnie wskazaną kwotę - mając na względzie art. 34 ust. 1 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych, z którego wynika, że dotacje przekazuje się w częściach miesięcznych - należy podzielić przez pozostałą w danym roku ilość miesięcy, celem uzyskania miesięcznej wysokości dotacji wypłacanej na ucznia w okresie pozostałym do końca roku budżetowego. Jednocześnie trzeba podkreślić, że miesięczna część dotacji w nowej wysokości, ustalonej w wyżej opisany sposób, jest wypłacana na każdego ucznia danego podmiotu poczynwszy od pierwszego dnia obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji, a więc dotyczy wyłącznie osób będących uczniami w okresie następującym po tym dniu. Ustawodawca nie przewidział bowiem mechanizmu rozliczania dotacji, np. poprzez ewentualne jej wyrównywanie, w odniesieniu do okresu wcześniejszego, tj. uwzględniającego osoby będące uczniami danego podmiotu w okresie poprzedzającym pierwszy dzień obowiązywania zaktualizowanej kwoty dotacji. Natomiast kontrolowana jednostka zastosowała przedstawiony mechanizm w sposób wadliwy, gdyż w miesiącach po aktualizacji wypłacała na ucznia dotacje w zaktualizowanej wysokości, bez zastosowania reguły wyliczenia różnicy w oparciu o dotychczas wypłacone dotacje, oraz jednocześnie dokonywała wyrównania dotacji za okres obejmujący miesiące sprzed aktualizacji, w kwocie stanowiącej równowartość iloczynu: 1) różnicy stawek dotacji według stanu po aktualizacji i przed aktualizacją oraz 2) liczby uczniów we wszystkich miesiącach sprzed aktualizacji.

Ponadto Kolegium stwierdziło, że wyliczenia załączone do zastrzeżeń zostały wykonane na modelu obejmującym jednego ucznia, dlatego też przy zastosowaniu obu sposobów obliczenia dotacji jej roczna kwota pozostaje taka sama. Jednak wyżej wskazano, że kontrolowana jednostka w praktyce wypłacała wyrównanie dla wszystkich uczniów sprzed aktualizacji. W takiej sytuacji poczynione przez tę jednostkę założenie - dotyczące tożsamości wyniku przy zastosowaniu dwóch sposobów wyliczenia dotacji – będzie prawdziwe tylko w przypadku stałej liczby uczniów w danym roku budżetowym. W przypadku zmiany liczebności uczniów w poszczególnych miesiącach metoda wyrównywania dotacji, zastosowana przez jednostkę, prowadzi do wypłacenia dotacji w wysokości różnej od wysokości ustalonej w sposób wynikający z art. 43 ust. 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych. Natomiast w przepisie tym ustawodawca opisał konkretny model zachowania, który nie doznaje żadnych odstępstw.

Reasumując, zdaniem Kolegium, kontrolowana jednostka ustalając pozostałą do przekazania kwotę dotacji postępowała w sposób, który nie odpowiadał dyspozycji art. 43 ust. 4 ustawy o finansowaniu zadań oświatowych.

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