

Uchwała Nr 47/2009
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z 29 kwietnia 2009 roku

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Dyrektora Zarządu Gospodarki
Mieszkaniowej w Legnicy do wystąpienia pokontrolnego
Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu**

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a oraz art. 25 b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm., dalej jako - uorio), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w wyniku rozpatrzenia powołanego na wstępie zastrzeżenia postanawia:

§ 1.

Oddalić w całości zastrzeżenia Dyrektora Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy odnośnie wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z 9 marca 2009 r. (znak WK.60/214/K-90/08).

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

UZASADNIENIE

Regionalna Izba Obrachunkowa we Wrocławiu w wystąpieniu pokontrolnym z 9 marca 2009 r. roku (znak: 60/214/K-90/08) skierowanym do Dyrektora Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy, działając na podstawie art. 1 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych wskazała nieprawidłowości i uchybienia szczegółowo opisane w protokole kontroli doraźnej przeprowadzonej w Zarządzie Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy (dalej jako ZGM). Przedmiotem kontroli były warunki najmu lokali mieszkalnych, w tym zagadnienia dotyczące zawierania umów o przystąpienie przez obecnych najemców lokali mieszkalnych do długu czynszowego obciążającego byłych najemców tych lokali oraz umarzania należności pieniężnych przysługujących ZGM z tytułu najmu lokali mieszkalnych. Szczegółowe ustalenia kontroli zawiera protokół podpisany 14 stycznia 2009 roku i przekazany Dyrektorowi ZGM.

Dyrektor ZGM pismem z 25 marca 2009 roku (znak NO-0701-K-90/08 – które wpłynęło do Izby 30 marca 2009 r.) wniósł zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych nr 1, 2, 3a, 3b, 5, 6b, 7, 8, 9 i 11.

Przystępując do oceny wniesionych zastrzeżeń Kolegium w pierwszej kolejności zobowiązane jest do ustalenia czy wniesione zastrzeżenia spełniają wymagania art. 9 ust. 4 uorio, a dopiero w dalszej kolejności dokonać ich merytorycznego rozpatrzenia. Jest to istotne z tej przyczyny, że podstawą zgłoszenia zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Kolegium stwierdza, że wniesione zastrzeżenia nie zawierają zarzutów naruszenia prawa przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, lecz opisy stanów faktycznych i odniesienia do protokołu kontroli. Przykładowo (cyt.):

–"Niewyjaśnienie stosowania pozostałych przypadków, o których mowa w § 2 pkt 1-3 i pkt 5 uchwały nr XLV/473/06 wynikało z tego, że były to przypadki jednoznaczne i nie wymagające szczegółowego ich omówienia. Brak wyjaśnienia tych innych przesłanek umorzenia należności w zarządzeniu dyrektora w żadnym przypadku nie mogło prowadzić do mylnego wniosku, że ZGM ich nie stosuje. Przeczą temu ustalenia kontroli wymieniałe umorzenia oparte na tych przesłankach „ (str. 2 zastrzeżeń);

–„Ponadto ustalono, że w ZGM odpisów aktualizujących dokonuje się również w odniesieniu do całości: naliczonych odsetek, zasądzonych kosztów postępowania sądowego, dotyczących należności objętych odpisem aktualizującym, naliczonych odszkodowań za bezumowne korzystanie z lokali mieszkalnych i dokumentowanych notą księgową odszkodowań za bezumowne korzystanie z lokali użytkowych lub nieruchomości.

Stosując więc przywołane przepisy jednostka w oparciu o art.3 ust.1 pkt12 ustawy o rachunkowości oraz § 4 ust. 2 Zarządzenia nr 2/07 Dyrektora ZGM – na bieżąco w trakcie swej działalności, jednak nie później niż na dzień bilansowy ustala, które z należności nie mogą być uznane za realne z powodu udokumentowanej nieściągalności, czyli braku możliwości wyegzekwowania tej należności w sposób opłacalny” (str. 5 zastrzeżeń).

Dyrektor ZGM zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych również nieprawidłowo łączy z treścią wystąpienia pokontrolnego, przykładowo na str. 3 zastrzeżeń czytamy: „Zastrzeżenie do pkt 2 wniosków pokontrolnych oraz treści z tym związanych na stronie 4 (ostatni akapit) i na stronie 5 wystąpienia pokontrolnego - ZGM opiera na (...)”.

Z uwagi na powyższe Kolegium wskazuje, że postępowanie kontrolne prowadzone przez regionalną izbę obrachunkową oparte jest na następujących zasadach: legalności postępowania, prawdy obiektywnej, kontradiktoryjności oraz dowodzenia ustaleń kontroli.

Z przeprowadzonej kontroli sporządza się protokół, który podpisują inspektor i kierownik kontrolowanej jednostki oraz główny księgowy (skarbnik) lub ich zastępcy. Kierownik jednostki kontrolowanej lub jego zastępca może odmówić podpisania protokołu kontroli, składając w ciągu 3 dni od daty jego otrzymania pisemne wyjaśnienie co do przyczyn tej odmowy. Uprawnienie takie przysługuje również głównemu księgowemu (skarbnikowi) lub jego zastępcy. Z powyższych uprawnień Dyrektor ZGM nie skorzystał. Odmowa podpisania i złożenie wyjaśnień wymaga odnotowania w protokole kontroli. Fakt ten nie stanowi przeszkody dla podpisania protokołu przez inspektora i realizacji ustaleń kontroli.

Na podstawie wyników kontroli izba w ciągu 60 dni od dnia podpisania protokołu kieruje do kontrolowanej jednostki wystąpienie pokontrolne, wskazując źródła i przyczyny nieprawidłowości, skalę ich rozmiarów, osoby odpowiedzialne oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności. Wobec wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do kolegium izby. Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń do wniosków pokontrolnych może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie

Kolegium wskazuje więc, iż pismo Dyrektora ZGM zgłaszające zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych nie spełnia wymagań ustawowych, te zaś treści zawarte w piśmie, które takie formalne wymogi spełniają, nie mogą być uwzględnione ze względów merytorycznych. W szczególności przedstawia się to następująco:

Zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 1

Regionalna Izba Obrachunkowa we wniosku pokontrolnym nr 1 zaleciła: **Pisemne ustalenie wewnętrznych procedur, zgodnie z obowiązkiem określonym w art. 47 ust. 3 ustawy z 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104 z późn. zm.), w zakresie umarzania należności pieniężnych przypadających ZGM dla wszystkich przypadków, o których mowa w § 5 ust. 1 pkt 1-6 uchwały Nr XXX/266/08 Rady Miejskiej Legnicy z 27 października 2008 roku w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłaty należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa, przypadających Miastu Legnica lub jej jednostkom organizacyjnym (opublikowanej w Dz. Urz. Woj. Doln. z 14 listopada 2008 roku Nr 296, poz. 3298), z uwzględnieniem przedstawionych wyżej uwag, tj. niewprowadzanie**

uregulowań wewnętrznych, do których stanowienia upoważniona jest wyłącznie Rada Miejska Legnicy.

Dyrektor Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy odnośnie wniosku nr 1 zarzucił kontrolującą błędną wykładnię przepisu art. 47 ust. 3 ustawy z 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz.U. Nr 249 poz. 2104 ze zm., dalej jako – ufp) ze względu to, że „przyjęto, że zobowiązuje on do pisemnego ustalania wewnętrznych procedur dla wszystkich przypadków, o których mowa w § 5 ust. 1 pkt 1-6 uchwały nr XXX/266/08 Rady Miejskiej Legnicy z dnia 27 października 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłaty należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, przypadających miastu Legnica lub jej jednostkom organizacyjnym (Dz. Urz. Woj. Doln. Nr 296, poz. 3298) oraz do nie wprowadzania uregulowań wewnętrznych, do których stanowienia upoważniona jest wyłącznie Rada Miejska Legnicy”.

W uzasadnieniu stwierdził, iż „Z brzmienia przytoczonego przepisu nie wynika obowiązek pisemnego ustalenia wewnętrznych procedur do udzielania ulg z tytułu należności pieniężnych a tym bardziej do ustalenia procedur dla wszystkich przypadków, o których mowa w § 5 ust. 1 pkt 1-6 uchwały nr XXX/266/08. Jednostka kontrolowana podnosi, że w tym zakresie procedury pisemne przewidują właśnie postanowienia tej uchwały. Uchwała ta wydana została w oparciu o przepis art. 43 ust. 2 ustawy o finansach publicznych zobowiązujący radę gminy do określenia szczegółowych zasad, sposobu i trybu udzielania ulg, czyli do ustalenia procedur. W związku z tym niezasadny jest wniosek o ustalenie pisemnych procedur dla wszystkich przypadków udzielania ulg.”

Ponadto wyjaśnił „Dyrektor ZGM wydając zarządzenie nr 2/07 z dnia 29 stycznia 2007 r. w sprawie umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminów spłaty oraz odpisywania należności pieniężnych Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy uwzględnił warunki w jakich funkcjonuje jednostka, charakter jej działania, uwarunkowania organizacyjne i dokonał wyjaśnienia procedur ustalonych postanowieniami uchwały nr XLV/473/06 Rady Miejskiej Legnicy z dnia 24 kwietnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu udzielania ulg z tytułu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy- Ordynacja podatkowa przypadających miastu Legnica lub jej jednostkom organizacyjnym (Dz. Urz. Woj. Dol. Nr 95, poz 1644). Ponieważ najwięcej wątpliwości występowało przy stosowaniu przesłanek umarzania dotyczących sytuacji, gdy nastąpiła śmierć dłużnika osoby fizycznej lub gdy zachodziły inne uzasadnione przyczyny, postanowienia wyjaśniające w/w zarządzenia odnosiły się tylko do tych dwóch przypadków.”

Kolegium dokonując oceny wniesionych zastrzeżeń i przedstawionych na ich poparcie argumentów stwierdza, że zgodzić się z nimi nie może z następujących powodów:

Bezsporne jest, iż ustawa o finansach publicznych nakłada na kierownika każdej jednostki sektora finansów publicznych obowiązek ustalenia pisemnych procedur kontroli finansowej, których zakres przedmiotowy określony został bardzo ogólnie w art. 47 ust. 3 ufp. Aby ograniczyć dowolność w określaniu przez kierowników procedur kontroli, ustawa obliguje ich do uwzględnienia *Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych* określonych w Komunikacie Nr 13 Ministra Finansów z dnia 30 czerwca 2006 r. w sprawie standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 7, poz. 58).

Również bezsporne jest, iż szczegółowe zasady, sposób i tryb udzielania ulg w spłacie należności pieniężnych niepodatkowych przypadających jednostce samorządu terytorialnego lub jej jednostkom organizacyjnym oraz organy lub osoby do tego uprawnione określa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego w drodze uchwały (art. 43 ust. 2 ufp). Podjęcie tej uchwały jest w świetle ustawy o finansach publicznych obligatoryjne. Rada Miejska Legnicy podjęła uchwałę Nr XXX/266/08 z 27 października 2008 roku w sprawie szczegółowych zasad i trybu

umarzania, odraczania lub rozkładania na raty spłaty należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa, przypadających Miastu Legnica lub jej jednostkom organizacyjnym. W § 5 ust. 1 pkt 1-6 załącznika do wskazanej uchwały określiła sytuacje, w których należności pieniężne mogą być umorzone w całości lub w części, a w § 3 ust. 1 pkt 1-2 załącznika wskazała organy i osoby uprawnione do umarzania tych należności.

Treść art. 43 ust. 2 ufp jednoznacznie wskazuje na wyłączną kompetencję organu stanowiącego (rady) do ustalenia szczegółowych zasad, sposobu i trybu udzielania ulg w spłacie należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów Ordynacji podatkowej i odnosi się głównie do należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym, do których mają zastosowanie przepisy prawa cywilnego. Upoważnienie do określania powyższych zagadnień w uchwale Rady Miejskiej nie może być modyfikowane - jak w przedmiotowej sytuacji - poprzez wprowadzanie dodatkowych warunków przez upoważnionego tym aktem kierownika jednostki. Na mocy uchwały Rady kierownik jednostki ma uprawnienie wyłącznie do:

- 1) wydawania indywidualnych rozstrzygnięć o odroczeniu terminu płatności, rozłożeniu na raty lub umorzeniu należności pieniężnych o charakterze cywilnoprawnym;
- 2) w sytuacji gdy Rada Miejska określiła rodzaje należności podlegających umorzeniu to obowiązkiem dyrektora ZGM było ustalenie w formie pisemnej wewnętrznej procedury dla wszystkich tych przypadków, a nie jak stwierdzili inspektorzy (co też potwierdza Dyrektor ZGM) w wybranych przez niego sytuacjach.

Zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 2

Regionalna Izba Obrachunkowa we wniosku pokontrolnym nr 2 zaleciła **Rzetelne zinwentaryzowanie i wprowadzenie do ksiąg rachunkowych wszystkich niewygasłych należności** odpisanych do ewidencji pozaksięgowej, związanych z najmem lokali mieszkalnych lub najmem lokali użytkowych i garaży lub wynikających z innych tytułów, w celu doprowadzenia do przestrzegania przepisów art. 4 ust. 1 i ust. 2, art. 24 ust. 1 i 2 oraz art. 35b ust. 1 ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity: Dz. U. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.), tj. rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych i prawidłowego sporządzania, w zakresie należności i ich wyceny, sprawozdania budżetowego Rb-30 z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych oraz bilansu.

Jak stwierdził Dyrektor ZGM zastrzeżenia odnośnie wniosku nr 2 „oraz treści z tym związanych na stronie 4 (ostatni akapit) i na stronie 5 wystąpienia pokontrolnego - ZGM opiera na niewłaściwym zastosowaniu lub błędnej interpretacji przerwanych kontrolujących następujących przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 Nr 76 poz. 694 z późn. zmianami), które w jednostce kontrolowanej są przestrzegane”. Zgłaszający zastrzeżenia wskazał na przepisy: „art. 3 ust. 1 pkt 12, art. 4 ust. 1 i 2, art. 7 ust. 1 i 2, art. 24 ust. 1 i 2, art. 35B” ustawy o rachunkowości i stwierdził „Uwzględniając w/w regulacje prawne jednostka na podstawie art. 10 ustawy o rachunkowości przyjęła i uściśliła swoje rozwiązania i zapisała je w Zakładowym Planie Kont oraz w Zarządzeniu nr 2/07 Dyrektora Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy z dnia 29 stycznia 2007 w sprawie umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminu spłaty oraz odpisywania należności pieniężnych Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy”. Ponadto opisując działania jednostki w oparciu o zarządzenie nr 2/07 Dyrektora ZGM wskazał na rzetelność prowadzenia ksiąg rachunkowych ZGM (str. 5-8 zastrzeżeń).

Kolegium dokonując oceny wniesionych zastrzeżeń i przedstawionych na ich poparcie argumentów stwierdza, że z twierdzeniami przedstawionymi przez

Dyrektora ZGM zgodzić się nie może. Przyjęty przez ZGM i przedstawiony w zastrzeżeniach (s. 6 i 7) sposób „odpisywania” należności uznanych za nieściągalne (czyli tych „które nie mogą być uznane za realne z powodu udokumentowanej nieściągalności”) do ewidencji pozaksięgowej „celem śledzenia czy sytuacja materialna dłużnika się nie zmieniła i czy uzasadnione byłoby ponowne wszczęcie egzekucji (...)” jest prawidłowy ale tylko w przypadku odpisywania należności wygasłych, które są „należnościami utraconymi”. Należności wygasłe (utracone) nie są przedmiotem wniosku pokontrolnego nr 2. Wniosek ten dotyczy bowiem należności, które zostały odpisane z ksiąg rachunkowych na podstawie wniosków „o odpisanie wierzytelności” bez uprzedniego umorzenia. Stąd też należności niewygasłe powinny być ujmowane w księgach rachunkowych a nie odpisywane do ewidencji pozaksięgowej.

Z wyjaśnień Głównej Księgowej ZGM z 29.12.2008 r. (stanowiących załącznik Nr III.2-8 do protokołu kontroli) wynika, że „wierzytelności objęte zatwierdzonymi wnioskami o odpisanie bądź spisanie należności zostały tylko wyksięgowane z ksiąg rachunkowych bez decyzji o ich umorzeniu. Bezpośrednią podstawą prawną tego działania były Zarządzenia Dyrektora ZGM (...)” wskazane w przez inspektora w pytaniu, tj. zarządzenie nr 10/2000 z 26.04.2000 r. w sprawie umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminu spłaty wierzytelności z tytułu należności pieniężnych Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej (ze zm.) i zarządzenie nr 2/07 z 29.01.2007 r. w sprawie umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminu spłaty oraz odpisania należności pieniężnych Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej w Legnicy oraz zarządzenie nr 1/04 z 02.01.2004 r. dotyczące Zakładowego Planu Kont (ze zm.). Główna Księgowa ZGM wskazując przepisy art. 3 ust. 1 pkt 32 lit.c), art. 28 ust. 1 pkt 7 oraz art. 35b ust. 3 i 4 ustawy o rachunkowości oraz opis i typowe zapisy strony Wn i Ma konta 760 „Pozostałe przychody i koszty” stwierdziła m.in., że „odrębnymi kategoriami księgowymi są należności umorzone, należności nieściągalne czy też należności przedawnione i podany jest sposób ich ujęcia w księgach rachunkowych. Kierując się zaś zasadą ostrożności przy wycenie aktywów należy wyksięgować należności uznane za nieściągalne i nie wykazywać ich w bilansie (...). Dodać należy, że opierając się tylko i wyłącznie na zapisach uchwał Rady Miejskiej wszystkie te należności można było umorzyć. Dyrektor ZGM stosuje tu jednak szeroko pojętą zasadę ostrożności jak również dbałość o finanse publiczne i bardzo rzadko samo w sobie postanowienie komornika o umorzeniu postępowania egzekucyjnego stanowi dla Niego podstawę do umorzenia i zwolnienia dłużników z długu. Zdecydowanie większość takich przypadków podlega tylko odpisaniu z ksiąg rachunkowych, natomiast należności te nie zostają „zapomniane” lecz podlegają ewidencji pozaksięgowej, gdzie są nadal kontrolowane pozabilansowo i windykowane, zaś wpłaty z tych wcześniej odpisanych wierzytelności stanowią przychody jednostki w okresie sprawozdawczym, którego dotyczą (księgowane są na koncie 760 i są również przychodami podatkowymi)”.

W ocenie Kolegium przyjęta zasada księgowa dotycząca odpisywania z ksiąg rachunkowych należności pieniężnych, które są nadal kontrolowane, windykowane i umarzane w późniejszym terminie, jest niezgodna z prawem. Należności kontrolowane i windykowane w swej istocie są należnościami niewygasłymi (a nie wygasłymi, czyli utraconymi). Są to należności wątpliwe, których wartość należy urealnian (aktualizować) poprzez dokonanie 100% odpisu aktualizującego ich wartość. Odpis aktualizujący wartość należności – a nie odpisanie należności – jest księgowym odzwierciedleniem stosowania zasady ostrożnej wyceny („kierując się zasadą ostrożności przy wycenie aktywów” i „dbałością o finanse publiczne”). Należności pieniężne samorządowych jednostek organizacyjnych nie mogą być odpisywane bez uprzedniej decyzji o ich umorzeniu.

Zgodnie z załączonym przez Dyrektora ZGM do zastrzeżeń wyciągiem z Rachunkowości „Zamknięcie roku 2007” (zał. nr 1) „Należności utracone wobec ich przedawnienia, umorzenia lub nieściągalności nie są aktywami, gdyż nie przyniosą jednostce w przyszłości żadnych korzyści” i w związku z tym konieczne jest ich odpisanie w ciężar odpisów aktualizujących (Wn konto 290), jeżeli odpisy te były uprzednio dokonane, lub – w pozostałych przypadkach – w ciężar pozostałych

kosztów operacyjnych, kosztów finansowych bądź strat nadzwyczajnych, zależnie od charakteru odpisywanej należności. Natomiast należnościami wątpliwymi są należności „w poważnym stopniu zagrożone nieściągalnością” dla których „dokonuje się odpisów aktualizujących, sama jednak należność dalej figuruje w pełnej wysokości w księgach (W bilansie wykazywane jest saldo należności i odpisu ją aktualizującego).”

Zakład budżetowy jest zobowiązany do prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych oraz przepisami wydanymi na podstawie ustawy o finansach publicznych. W związku z powyższym z ksiąg rachunkowych może odpisywać tylko te należności, które z różnych przyczyn wygasły. Należności windykowane nie są należnościami wygasłymi i dlatego nie powinny być odpisywane z ksiąg (przenoszone do ewidencji pozaksiegowej). Przepisy ustawy o rachunkowości nakazują jedynie dokonywanie odpisów aktualizujących wartość należności, których zapłata jest wątpliwa (art. 35b ust. 1) lecz nie określają zasad oceny wypłacalności dłużnika. O sposobie oceny ściągalności decyduje jednostka prowadząca rachunkowość (wierzyciel). Tak więc od decyzji jednostki podjętej na podstawie innych przepisów niż ustawa o rachunkowości zależy czy zachowa ona w księgach należności wątpliwe od podmiotów, o których mowa w art. 35b ust. 1 uor, a jednocześnie – wobec dokonania odpisu aktualizującego – doprowadzi wartość netto (bilansową) tych należności do zera, czy też odpisze te należności z ksiąg – jako nierokujące nadziei na ich ściągnięcie – na podstawie stosownej decyzji o ich umorzeniu (zgodnie z uchwałą Rady Miejskiej).

W zastrzeżeniu wskazano m.in., że „Ustawodawca przywołuje instytucję wierzytelności odpisanych jako nieściągalne również w przepisach podatku dochodowego od osób prawnych (któremu również podlega ZGM), inaczej traktując tam należności umorzone czy przedawnione, czy w podatku VAT przy uldze na tzw. „złe długi” w brzmieniu obowiązującym do końca listopada 2008 r.” Ustosunkowując się do powyższego Kolegium wskazuje, że prawo podatkowe nie nakłada na płatników podatku dochodowego obowiązku odpisywania należności (wyksięgowywania ich w ciężar kosztów lub odpisów aktualizujących), których nieściągalność została uprawdopodobniona. Przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2000 r. Nr 54 poz. 654 ze zm., dalej updog) wskazują jedynie, które koszty utworzenia odpisów aktualizujących (a nie „odpisania” należności) są kosztami uzyskania przychodów. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 26a) wskazanej ustawy podatkowym kosztem uzyskania przychodów są koszty odpisów aktualizujących wartość należności, określone w ustawie o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona na podstawie art. 12 ust. 3 updog do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie art 16 ust. 2a pkt 1 updog. W przypadku zakładów budżetowych opłacających podatek dochodowy wskazane przepisy oznaczają w praktyce potrzebę rozbudowania ewidencji analitycznej dla odpisów aktualizujących do celów podatkowych (bilansowej lub pozabilansowej) umożliwiającą ustalenie charakteru kosztów z tytułu dokonania odpisów aktualizujących wartość należności.

Z powyższych względów Kolegium utrzymuje w mocy wniosek pokontrolny nr 2 i wskazuje, iż nie dotyczy on zmiany zasad dokumentowania i ewidencji należności „odpisanych” o ile są one należnościami wygasłymi (utraconymi). Należności wygasłe nie powinny być ujmowane w żadnej ewidencji, gdyż w sensie ekonomicznym już nie istnieją. Natomiast należności, które nie wygasły a jedynie są nieściągalne w danej chwili ze względu na złą sytuację finansowo-majątkową dłużnika (nie są przedawnione ani umorzone) do czasu ich wygaśnięcia (przedawnienia, umorzenia w tym z powodu nieściągalności) należy ujmować w księgach księgowych (nie podlegają odpisaniu) i aktualizować poprzez dokonanie odpisu aktualizującego. Koszty utworzenia odpisów aktualizujących dla celów podatkowych należy ewidencjonować z wyodrębnieniem kosztów podatkowych (kosztów uzyskania przychodów). Powyższy sposób ewidencji jest zgodny z przepisami o rachunkowości oraz przepisami podatkowymi.

Zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 3 lit. a i lit. b

Regionalna Izba Obrachunkowa we wnioskach pokontrolnych nr 3 lit a i lit b zaleciła, co następuje:

Dokonanie przewidzianych prawem czynności w celu udokumentowania wygaśnięcia wszystkich należności przypadających ZGM, które wygasły z mocy prawa lub które umorzył Zarząd Miasta Legnicy, stosownie do przysługującego mu uprawnienia z § 3 ust. 1 pkt 2 załącznika do uchwały Nr XIV/122/99 Rady Miejskiej Legnicy z 26 lipca 1999 roku, z uwzględnieniem uchwały Nr XLVII/507/02 z 29 kwietnia 2002 roku, bez względu na datę ich umorzenia przez Zarząd Miasta, w tym także należności skierowanych ponownie do egzekucji lub na drogę postępowania sądowego oraz należności wyegzekwowanych przez organ egzekucyjny lub wpłaconych przez dłużników lub przystępujących do długu, po umorzeniu należności przez Zarząd Miasta, z uwzględnieniem przepisów art. 410 w związku z art. 405 Kodeksu cywilnego, tj. obowiązkiem zwrotu wraz z odsetkami świadczeń uzyskanych bez podstawy prawnej, w tym:

- a) **dokonanie zwrotu, zgodnie z przepisami art. 410 w związku z art. 405 ustawy z 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), nienależnie, bez podstawy prawnej, uzyskanej łącznie kwoty 9.520,42 zł z odsetkami, wpłaconej przez przystępujących do długu czynszowego, na podstawie umów: nr 8/2007 z 29 stycznia 2007 roku, nr 16/07 z 19 marca 2007 roku i nr 19/07 z 23 marca 2007 roku o przystąpienie do długu czynszowego, który nie istniał w dniu zawarcia umów, w celu uniknięcia poniesienia przez ZGM kosztów sądowych w przypadku wystąpienia na drogę postępowania sądowego przez najemców, którzy wnieśli nienależne ZGM świadczenia;**
- b) **dokonanie zwrotu, stosownie do przepisów art. 410 w związku z art. 405 Kodeksu cywilnego, kwoty 3.139,05 zł wpłaconej przez przystępującego do długu czynszowego na podstawie umowy nr 1/2007 z 8 stycznia 2007 roku i zaliczonej na spłatę długu, który Zarząd Miasta umorzył na posiedzeniach w dniach 25 października 2000 roku i 30 maja 2001 roku w ramach ogólnej kwoty 18.644,96 zł umorzonej byłemu najemcy lokalu;**

Wnioskowi nr 3 lit a i lit. b Dyrektor ZGM zarzucił „*błędną wykładnię przepisów § 3 ust. 1 załącznika do uchwały nr XIV / 122/99 Rady Miejskiej Legnicy z dnia 26 lipca 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu umarzania wierzytelności jednostek organizacyjnych gminy z tytułu należności pieniężnych, udzielania innych ulg w spłacaniu tych należności oraz określenia organów właściwych w tych sprawach, przepisów uchwały nr XLV/473/06 z dnia 24 kwietnia 2006 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu udzielania ulg z tytułu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy- Ordynacja podatkowa przypadających miastu Legnica lub jej jednostkom organizacyjnym (Dz. Urz. Woj. Dol. Nr 95, poz 1644), przepisów art 410 w związku z art 405 Kodeksu cywilnego oraz nie stosowanie art. 508 Kodeksu cywilnego*”.

W uzasadnieniu podał – powołując się na przepisy Kodeksu cywilnego- min, iż „ZGM nie zgadza się ze stanowiskiem kontrolującego, że poprzez nabycie spadku przez Miasto Legnicę nastąpiło połączenie w jednym podmiocie wierzyciela i dłużnika przez co nastąpiło wygaśnięcie zobowiązania. Kontrolowany podnosi, że skoro gmina staje się spadkobiercą, to odpowiada za długie spadkowe do wartości ustalonego w inwentarzu stanu czynnego spadku. Ponieważ z reguły po zmarłych dłużnikach nie pozostaje żaden majątek, ZGM nie ma stanu czynnego spadku i gmina nie odpowiada za długie spadkowe. Nie dochodzi w takim przypadku do wygaśnięcia zobowiązania. W tej sprawie jednostka kontrolowana stosowała się do stanowiska miasta Legnicy potwierdzonego w pismach nr BP/2009 i GI.07/7-

10/2009 (załącznik nr 3 i 4), w których zobowiązano ZGM do informowania Urzędu Miasta Legnicy, na etapie postępowania sądowego o stwierdzenie nabycia spadku o wierzytelnościach ZGM w celu uwzględnienia ich w spisie inwentarza, który będzie sporządzał komornik.

Jednostka kontrolowana podziela w tym zakresie stanowisko Urzędu Miasta jako zgodne z przepisem art. 1023 § 2 Kodeksu cywilnego stanowiącym, że Skarb Państwa i gmina nie składają, oświadczenia o przyjęciu spadku, a spadek uważa się za przyjęty z dobrodziejstwem inwentarza. Ponieważ ustawodawca przesądził o nabyciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza, w tym inwentarzu należy na ogólnych zasadach ujmować wierzytelności gminy i jej jednostek organizacyjnych, ponieważ tylko ujęte w tym inwentarzu wierzytelności mogą być zaspokojone z masy czynnej spadku. Wygaśnięcie zobowiązania ZGM spowodowane nabyciem spadku przez gminę Legnica doprowadziłoby do pokrzywdzenia wierzyciela jakim był do dnia nabycia spadku ZGM – jednostka organizacyjna gminy. Gdy masa czynna spadku jest mniejsza niż ogólna kwota długów, wierzyciel – ZGM w oparciu o spis inwentarza pozostałby nie zaspokojony, w proporcjonalnym stopniu na równi z pozostałymi wierzycielami. Z tego względu kontrolowana jednostka nie zgadza się ze stanowiskiem RIO o wygaśnięciu zobowiązania na skutek spadkobrania gminy Legnica.”

W konkluzji Odwołujący stwierdził „ZGM nie ma możliwości zastosowania się do wniosku o udokumentowanie wygaśnięcia wszystkich należności, które wygasły z mocy prawa lub które umorzył Zarząd Miasta Legnicy, ponieważ zdaniem jednostki kontrolowanej w przeważającym zakresie w odniesieniu do wymienionych w piśmie przykładów nie doszło do wygaśnięcia lub umorzenia należności, z tego tytułu do tych należności nie mają zastosowania, przepisy art. 410 w związku z art. 405 Kodeksu cywilnego.”, jednocześnie wskazał „na nieuzasadniony wniosek o ewentualnym zwrocie tych świadczeń z odsetkami”.

Z powyższymi twierdzeniami Kolegium również się nie zgadza. Należy bowiem zwrócić uwagę, że umorzenie należności pieniężnej niepodatkowej, dokonane na podstawie art. 43 ustawy o finansach publicznych powoduje jej wygaśnięcie, podobnie jak to ma miejsce – zgodnie z wyraźnym przepisem art. 59 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. nr 8, poz. 60 ze zm.) – w przypadku należności podatkowej. Jest to bowiem ta sama konstrukcja prawna, tylko dotycząca innych zobowiązań. Taki wniosek wynika także z samego art. 43 ust. 2 ufp, ujmującego umorzenie na podstawie tego przepisu jako ulgę. Natomiast odpisania należności (będącego w istocie jej wyksięgowaniem), które samo w sobie nie powoduje jej wygaśnięcia, jednostka samorządu terytorialnego może dokonać tylko wtedy, gdy należność już wygasła albo nie można jej dochodzić ze względu na upływ terminu przedawnienia.

Należy wskazać, że ani w protokole kontroli ani w wystąpieniu pokontrolnym Izba nie kwestionowała, że należności związane z najmem lokali mieszkalnych są należnościami cywilnoprawnymi. Wniosek nr 3 nie dotyczył stosowania uchwały Nr XLV/473/06 Rady Miejskiej z 24 kwietnia 2006 roku w sprawie szczegółowych zasad i trybu udzielania ulg z tytułu należności pieniężnych, do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa przypadających miastu Legnica lub jej jednostkom organizacyjnym, co do której zarzucono Izbie stosowanie błędnej wykładni.

Przedmiotem wniosku pokontrolnego nr 3 jest wyegzekwowanie od ZGM wykonania wszystkich decyzji Zarządu Miasta (nie tylko wymienionych w protokole kontroli) o umorzeniu należności pieniężnych przypadających tej jednostce, podjętych w formie wyrażenia zgody na umorzenie należności, na wniosek ZGM. Obowiązek wykonania przez ZGM wszystkich decyzji Zarządu Miasta nie może być kwestionowany. Zarząd Miasta był organem uprawnionym do podjęcia przedmiotowych decyzji. Formułując wniosek nr 3 Izba nie wskazywała jakie czynności powinny być podjęte w ZGM w celu wykonania decyzji Zarządu Miasta. Powinny być to wszystkie przewidziane prawem czynności wynikające z przepisów prawa, w tym z art. 508 Kodeksu cywilnego i uchwały Nr XIV/122/99 Rady

Miejskiej, odpowiednie do ustalonych każdorazowo stanów faktycznych dotyczących poszczególnych dłużników.

Przedmiotem wniosku nr 3 jest także dokonanie wszystkich przewidzianych prawem czynności w celu ostatecznego udokumentowania uznania za wygasłe tych należności (dokonania odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych), które wygasły z mocy prawa w przypadku, gdy jedynym spadkobiercą zmarłego dłużnika była gmina miejska Legnica. ZGM, będący samorządowym zakładem budżetowym, jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, działającą wyłącznie w imieniu i na rzecz osoby prawnej jaką jest gmina Legnica. W tym przypadku nastąpiło w jednym podmiocie połączenie przymiotu wierzyciela i dłużnika.

Uszczegółowienie wniosku nr 3 lit. a i lit. b wynika z ustaleń kontroli. We wniosku nr 3 lit. b stwierdzono, że tytułem spłaty przez dłużniczkę kwoty 3.139,05 zł zaliczono część z wpłaty w kwocie 10.000 zł wniesionej 9 stycznia 2007 r. przez obecnego najemcę, który na podstawie umowy nr 1/2007 z 8 stycznia 2007 r. przystąpił do długu czynszowego obciążającego byłego najemcę tego lokalu (załączniki nr IV.2-9 i nr IV.2-10 do protokołu kontroli). Zaliczenie kwoty 3.139,05 zł na spłatę długu, który był odpisany do ewidencji pozaksięgowej nie zasadzonych i nie egzekwowanych należności spowodowało, że kwoty tej nie ma w zestawieniu stanowiącym załącznik nr III.2-12 do protokołu kontroli. Zgodnie ze stanowiskiem zajęтым przez Izbę, ZGM powinien zwrócić kwotę 3.139,05 zł wraz z odsetkami, w celu uniknięcia poniesienia wyższych wydatków w przypadku wystąpienia o zwrot wniesionej kwoty przez osobę, która ją wniosła na poczet nieistniejącego (umorzonego) długu.

Natomiast wniosek nr 3 lit. a dotyczy zwrotu łącznie kwoty 9.520,42 zł z odsetkami, wpłaconej przez przystępujących do długu czynszowego, na podstawie umów: nr 8/2007 z 29 stycznia 2007 r. nr 16/07 z 19 marca 2007 r. i nr 19/07 z 23 marca 2007 r. o przystąpieniu do długu czynszowego, który nie istniał w dniu zawarcia umów, w celu uniknięcia poniesienia kosztów sądowych w przypadku wystąpienia na drogę postępowania sądowego przez najemców, którzy wnieśli nienależne świadczenia. Kwota obejmuje wpłaty na poczet długu, który wygasł z mocy prawa w związku ze śmiercią najemcy, oraz wpłatę wniesioną jako spłatę długu, który umorzył Dyrektor ZGM.

Odnośnie obszernie przedstawionych kwestii spadkobrania po zmarłych najemcach (str. 9 – 10 zastrzeżeń), Kolegium wskazuje, iż odpowiedzialność za długi spadkowe dotyczy stosunku spadkobiercy wobec osób trzecich. Natomiast zjednoczenie przymiotu dłużnika i wierzyciela dokonuje się w jego majątku *ex lege*.

Zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 5

Regionalna Izba Obrachunkowa we wniosku pokontrolnym nr 5 zaleciła **Pisemne ustalenie, stosownie do przepisów art. 47 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, zasad prowadzenia dodatkowej pozabilansowej ewidencji niewygasłych należności (po wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych należności zgodnie z wnioskiem nr 2), objętych postępowaniem sądowym lub egzekucyjnym, w przypadku dalszego prowadzenia tej ewidencji w celu koordynacji działań windykacyjnych, z zapewnieniem uzgodnienia danych w tej ewidencji z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych i wyeliminowaniem możliwości dokonywania nieuzasadnionych zmian w zakresie danych zawartych w tej ewidencji.**

W zastrzeżeniach do wniosku pokontrolnego nr 5 Dyrektor ZGM stwierdził, iż mają one „bezpośredni związek ze złożonym zastrzeżeniem do pkt 2 wniosków. Informacja o sposobie wykonania lub o przyczynie niewykonania tego wniosku może być złożona dopiero po rozstrzygnięciu zastrzeżeń jednostki do wniosku nr 2. W przypadku uznania naszych zastrzeżeń dotyczących pkt 2 ustalone zostaną w ZGM szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji pozabilansowej – w rejestrach

pozaksięgowych - tych należności. W przeciwnym razie ewidencja taka byłaby zbędna."

Wbrew powyższym twierdzeniom należy zauważyć, iż wniosek nr 5 nie ma związku z wnioskiem pokontrolnym nr 2. Wniosek nr 5 wynika z ustaleń kontroli dotyczących nieprawidłowego wykonania postanowień § 4 ust. 2 zarządzenia Nr 2/07 Dyrektora Zarządu Gospodarki Mieszkaniowej z 29 stycznia 2007 roku w sprawie umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminu spłaty oraz odpisywania należności pieniężnych ZGM (załącznik nr III.1-3 do protokołu kontroli), a także § 2 ust. 6 wcześniejszego zarządzenia Nr 10/2000 Dyrektora ZGM z 26 kwietnia 2000 roku w sprawie umarzania, rozkładania na raty i odraczania terminu spłaty wierzytelności z tytułu należności pieniężnych ZGM (załącznik III.1-2 do protokołu kontroli). W § 4 ust. 2 zarządzenia Nr 2/07 wprowadzono obowiązek prowadzenia ewidencji pozabilansowej odpisanych należności. Nie zostały jednak ustalone, mimo obowiązku wynikającego z art. 47 ust. 3 ufp, obowiązujące procedury dotyczące prowadzenia ewidencji pozabilansowej odpisanych należności, w tym zakres informacji zawartych w ewidencji pozabilansowej, a także sposób jej prowadzenia. Z kontroli, przeprowadzonej wyłącznie w odniesieniu do należności za lokale mieszkalne, wynika, że ewidencja pozabilansowa „odpisanych” należności nie była prowadzona. Wartość odpisanych należności nie miała odzwierciedlenia w księgach rachunkowych na kontach pozabilansowych.

Prowadzono natomiast dwie ewidencje pozaksięgowe odpisanych należności – jedną dla należności objętych sądowymi nakazami zapłaty i drugą ewidencję odpisanych niezasądzonych należności. Ewidencje prowadzono w formie komputerowej bazy danych (odpowiedni program komputerowy dla baz danych), co nie wynikało z żadnych uregulowań wewnętrznych. Nie były sporządzane zestawienia odpisanych należności znajdujących się poza księgami rachunkowymi. Zestawienia z ewidencji pozaksięgowej sporządzono dopiero w czasie kontroli Izby – z jednej ewidencji datą 19 grudnia 2008 r. i z drugiej ewidencji z datą 5 stycznia 2009 r.. Zestawienia te nie obejmują wszystkich należności odpisanych z ksiąg rachunkowych od momentu dokonywania takich „odpisań”, ponieważ w stosowanym programie komputerowym (bazie danych) zapłata należności lub jej umorzenie lub wyegzekwowanie przez organ egzekucyjny powodowało, że informacja o tej należności była trwale usuwana z bazy danych. Szczegółowy sposób prowadzenia ewidencji pozaksięgowej przedstawił pracownik ZGM, który prowadził tą ewidencję (opis w załączniku nr III.2-9 do protokołu kontroli), ponieważ tylko ten pracownik wiedział jak ją prowadzi. Ponadto, gdyby ww. zestawienia z ewidencji pozaksięgowej zostały sporządzone z inną datą, to obejmowałyby inne wielkości. Dodatkowo dane zawarte w ewidencji pozaksięgowej (jako komputerowej bazie danych) mogły być w każdej chwili dowolnie zmieniane, co potwierdziły ustalenia kontroli – w poz. 48 w załączniku nr III.2-10 z 19 grudnia 2008 roku (dla OGM Nr 3) podano, że należność 13.267,03 zł odpisano z ksiąg rachunkowych na podstawie decyzji Zarządu Miasta (ZM), a dla tej samej należności w załączniku nr IV.2-2 z 16 grudnia 2008 roku, że decyzję o odpisaniu należności podjął „dyrektor”.

Zastrzeżenia do wniosku pokontrolnego nr 6 lit. b

Regionalna Izba Obrachunkowa we wniosku pokontrolnym nr 6 lit. b zaleciła, co następuje:

Wyeliminowanie uchybień w zakresie sporządzania wewnętrznych wniosków o umarzanie należności pieniężnych, tj.: (...)

- b) zaprzestanie nieuzasadnionego poprawiania na wniosku kwot należności, o których umorzenie występują kierownicy Oddziałów Gospodarki Mieszkaniowej, z własnej inicjatywy lub na prośbę dłużnika, w celu udokumentowania faktycznej prośby dłużnika i pierwotnego wniosku kierownika Oddziału Gospodarki Mieszkaniowej;**

Wnioskowi nr 6. lit. b Odwołujący zarzucił „*błądną interpretację przepisów ustawy o rachunkowości oraz postanowień § 2 i § 3 ust. 1 pkt 1 uchwały nr*

XLV/473/06 w zakresie, w jakim dokonywane są poprawki lub zmniejszenie kwot należności podlegających rozpatrzeniu.” W uzasadnieniu zastrzeżeń wskazał, iż „Odnosnie poprawiania kwot z powodu błędnego ich wcześniejszego ustalenia przez ZGM lub wskazania przez dłużnika poprawki mają charakter korekt dopuszczalnych przepisami ustawy o rachunkowości.”

Z powyższymi twierdzeniami Kolegium nie może się zgodzić. Należy bowiem zwrócić uwagę, iż w piśmie nie wskazano, które przepisy ustawy o rachunkowości zostały błędnie przez Izbę zinterpretowane. Zwrócić należy uwagę, że wniosek pokontrolny nie dotyczy przestrzegania przepisów ustawy o rachunkowości – żadne przepisy wymienionej ustawy nie stanowią podstawy sformułowania wniosku pokontrolnego i nie są przedmiotem interpretacji. Również cytowane przepisy uchwały Rady Miejskiej nie stanowią podstawy sformułowania wniosku pokontrolnego i nie mają związku z jego treścią.

Przedmiotem wniosku jest wyłącznie zaprzestanie (w celu zachowania faktycznej, pierwotnej treści wniosków o umorzenie należności, przed ich rozpatrzeniem i zatwierdzeniem przez Dyrektora) nieuzasadnionego poprawiania na stronie pierwszej wniosku kwot należności, o których umorzenie występują kierownicy Oddziałów Gospodarki Mieszkaniowej z własnej inicjatywy lub na prośbę dłużnika, tj. niedokonywanie innych poprawek, niż wynikające z błędnych obliczeń, czy oczywistych pomyłek.

Wpisywanie na wnioskach kwoty należności umorzonej przez Dyrektora w miejsce kwoty, o której umorzenie wnosili dłużnicy lub Kierownicy OGM, zmieniało istotnie treść wniosków i było niezgodne ze stanem faktycznym. Potwierdzają to załączniki nr III.2-13 i nr III.2-15 do protokołu kontroli. Zgodnie z pozycją 1 w części I.A. załącznika nr III.2-13 dłużnik (M.J. - identyfikator lokalu 12 12 1 1882) zwrócił się pisemnie z prośbą o umorzenie zaległości w kwocie 3.050 zł (wpływ pisma do OGM Nr 2 4 stycznia 2007 roku). W związku z prośbą dłużnika Kierownik OGM Nr 2 sporządził wniosek nr OGM-2/72/07 z 5 stycznia 2007 roku (załącznik nr III.2-15) o umorzenie dłużnikowi kwoty 5.252,62 zł, obejmującej zadłużenie z tytułu należności głównych, odsetek i innych należności, ujętych w ewidencji księgowej prowadzonej w systemach TETA-FK i N-SARCZ. Z ksiąg rachunkowych wynikało, że dłużnikowi umorzone zostały zaległości w kwocie 1.378,04 zł i taką kwotę wpisano na stronie 1 wniosku w miejsce kwoty 5.252,62 zł, którą przekreślono. Umorzona kwota 1.378,04 zł obejmowała 1.284,69 zł zaległości i 93,35 zł odsetek – załącznik nr II-5 do protokołu kontroli, poz. 4 na stronie 2 wydruku „Zestawienia dokumentów księgowych” z programu N - SARCZ.

Zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych nr 7, 8, 9 i 11

Kolegium stwierdza, iż wniesione zastrzeżenia nie zawierają zarzutów naruszenia prawa przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, lecz opisy stanów faktycznych i odniesienia do protokołu kontroli.

Przykładowo we wniosku pokontrolnym nr 9 zalecono **Przestrzeganie przepisów art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości, tj. dokonywanie zapisów księgowych w zakresie treści operacji gospodarczych związanych z umorzeniem należności pieniężnych zgodnie z treścią tych operacji, wynikającą ze źródłowych dowodów księgowych stanowiących podstawę zapisu księgowego.**

ZGM nie sformułował jednoznacznie na czym polega błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie powołanych we wniosku przepisów ustawy o rachunkowości. Z treści zastrzeżeń wynika, że zarzut dotyczy stosowania przepisów art. 4 ust. 1, art. 22 ust. 1, art. 23 ust. 2 pkt 3 i art. 24 ust. 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości. Ponadto ZGM stwierdza, że dowodami źródłowymi były polecenia księgowania PK, a także odnosi się przede wszystkim do treści zapisów księgowych w systemie finansowo-księgowym TETA-FK.

Powołane przepisy ustawy o rachunkowości stanowią, co następuje:

Art. 4 ust. 1. „Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.”;

Art. 22 ust. 1. „Dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21, oraz wolne od błędów rachunkowych. Niedopuszczalne jest dokonywanie w dowodach księgowych wymazywania i przeróbek.”;

Art. 23 ust. 2. pkt 3 „Zapis księgowy powinien zawierać co najmniej: (...) 3) zrozumiały tekst, skrót lub kod opisu operacji, z tym że należy posiadać pisemne objaśnienia treści skrótów lub kodów,”;

Art. 24 ust. 1. „Księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco.

Art. 23 ust. 2. „Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.”

Wniosek pokontrolny nr 9 nie dotyczy treści zapisów księgowych w systemie TETA-FK, ale w komputerowym systemie księgowym SARCZ, stosowanym do księgowości analitycznej (szczegółowej - według najemców) należności i wpłat oraz innych operacji gospodarczych (umorzeń, „odpisań” i „spisań”) związanych z najmem lokali mieszkalnych. Niemniej w kwotach zbiorczych operacje gospodarcze ujęte w systemie SARCZ miały odzwierciedlenie w TETA-FK.

W systemie SARCZ źródłowymi dowodami księgowymi były zatwierdzone przez Dyrektora wnioski o umorzenie, „odpisanie” lub „spisanie” należności, a mimo to wszystkie zapisy księgowe miały treść „umorzenie” zaległości lub odsetek, co potwierdzają załączone do protokołu kontroli wydruki z systemu SARCZ za lata 2004-2008 (załączniki nr III.2-2, III.2-3, III.2-4, III.2-5 i III.2-6 do protokołu kontroli), z dokonanymi w czasie kontroli ręcznymi adnotacjami pracowników odnośnie faktycznej treści poszczególnych operacji gospodarczych.

W przedstawionym zakresie treść zapisów księgowych w systemie SARCZ była niezgodna ze stanem rzeczywistym wynikającym z dowodów źródłowych. Jeżeli według treści zapisu księgowego nastąpiło umorzenie zaległości lub odsetek, to dowód księgowy, który stanowił podstawę zapisu księgowego również powinien posiadać taką treść. Zobowiązują do tego powołane we wniosku przepisy art. 22 ust. 1 i art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Polecenia księgowania nie są źródłowymi dowodami księgowymi. Zgodnie z art. 20 ust. 2 pkt 1-3 ustawy o rachunkowości podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane dalej „dowodami źródłowymi”, którymi są: dowody zewnętrzne obce - otrzymane od kontrahentów, zewnętrzne własne - przekazywane w oryginale kontrahentom oraz dowody wewnętrzne - dotyczące operacji wewnątrz jednostki. Mogą być stosowane także inne dowody, wymienione w art. 20 ust. 3 pkt 1-4 ustawy, takie jak dowody księgowe: zbiorcze - służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych, które muszą być w dowodzie zbiorczym pojedynczo wymienione; dowody księgowe korygujące poprzednie zapisy, dowody księgowe zastępcze - wystawione do czasu otrzymania zewnętrznego obcego dowodu źródłowego lub dowody księgowe rozliczeniowe - ujmujące już dokonane zapisy według nowych kryteriów klasyfikacyjnych.

Umorzenie należności, czy jej „odpisanie” faktycznie dokumentowały zatwierdzone wewnętrzne wnioski o umorzenie lub „odpisanie” należności, a nie polecenia księgowania, które wystawiano na podstawie zatwierdzonych wniosków.

Według Kolegium księgi rachunkowe ZGM nie przedstawiały stanu rzeczywistego w zakresie należności związanych z najmem lokali mieszkalnych, wbrew wymogom dla ksiąg rachunkowych wynikającym z art. 4 ust. 1 i ust. 2 oraz art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości. Stwierdzono bowiem, że poza księgami rachunkowymi jednostki na dzień 19 grudnia 2008 roku znajdowały się ww. należności w kwocie 10.371.223,76 zł, odpisane z ksiąg rachunkowych w latach

1999-2008 do ewidencji pozaksięgowej, mimo że były to istniejące należności, których ZGM nie uznawał za wygasłe. W stosunku do należności odpisanych do ewidencji pozaksięgowej jednostka kontrolowana podejmowała czynności windykacyjne, w tym kierowała posiadane sądowe nakazy zapłaty do organów egzekucyjnych, a także Dyrektor podejmował decyzje o umorzeniu niektórych z odpisanych należności.

Uchwała Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu jest ostateczna i nie przysługuje na nią skarga.



Przewodniczący Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

/-/ dr Bogdan Cybulski