

**Kontrola kompleksowa gospodarki finansowej gminy Kolno  
przeprowadzona w Urzędzie Gminy w Kolnie  
przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Białymstoku Zespół w Łomży**

Ustalenia kontroli zostały zawarte w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 18 kwietnia 2005 roku (znak: RIO.IV.6011 - 3/04), o treści jak niżej:

**Pan Henryk Duda  
Wójt Gminy Kolno**

W wyniku kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy za okres 2004 roku, przeprowadzonej w Urzędzie Gminy Kolno na podstawie art. 1 ust. 1 oraz w trybie art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.) przez inspektorów Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku Zespół w Łomży, stwierdzono nieprawidłowości opisane w protokole kontroli, którego jeden egzemplarz pozostawiono w kontrolowanej jednostce.

Badaniu poddano zagadnienia organizacji i funkcjonowania wewnętrznej kontroli finansowej w Urzędzie Gminy. Uregulowania w tej materii zawarte są w dwóch dokumentach, tj. w Regulaminie Organizacyjnym Urzędu oraz zarządzeniu Wójta w sprawie zakładowego planu kont, planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat, wprowadzenia w życie instrukcji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego, zasad rachunkowości, obiegu dowodów finansowo-księgowych i instrukcji inwentaryzacyjnej.

W zakresie wykonywania kontroli w oparciu o ustalone procedury, stwierdzono przypadki nieprzestrzegania uregulowań obowiązujących w jednostce, skutkujące nieprawidłowym funkcjonowaniem mechanizmów kontrolnych. Uchybienie ustalonym procedurom miało szczególne znaczenie w zakresie gospodarki kasowej, gdyż było jedną z przyczyn nadużyć finansowych, polegających na przywłaszczeniu gotówki, jakich dopuściła się Skarbnik Gminy.

Nie przestrzegano postanowień § 13 ust. 4 Instrukcji kontroli finansowej i audytu wewnętrznego... wymagających, aby z dokonywania operacji kasowych wyłączony był główny księgowy (skarbnik) oraz osoby, które złożyły wzory podpisów w banku – str. 6 protokołu kontroli, załącznik Nr 2d do protokołu kontroli. Z dniem 1 kwietnia 2004 roku dokonano likwidacji kasy w kontrolowanej jednostce, ograniczając ewidencję na koncie 101 „Kasa” tylko do operacji dotyczącej znaków skarbowych. Po likwidacji kasy Urzędu operacje gotówkowe realizowano za pośrednictwem kasy banku na podstawie dowodów „Kasa wypłaci” - KW. Ustalono, iż Skarbnik Gminy - wbrew postanowieniom § 13 ust. 4 Instrukcji – dziewięciokrotnie dokonała pobrania gotówki z banku na podstawie dowodów KW, z czego 6 razy na poczet wypłaty diet sołtysom biorącym udział w sesjach Rady Gminy. Podkreślenia wymaga, że w kilku przypadkach Skarbnik Gminy pobierała gotówkę na podstawie dowodów KW wystawionych przez siebie. Dowody KW zatwierdzane były przez osoby upoważnione (w tym Pana Wójta) – str. 13-14 protokołu kontroli. Pobrania gotówki na wypłatę diet sołtysom za udział w sesji dokonywane były na podstawie list płac zawierających kwoty jednostkowe diet oraz kwoty zbiorcze do wypłaty. Listy sporządzane były przez Skarbnika, jak również zawierały podpisy Skarbnika na dowód sprawdzenia pod względem formalno-rachunkowym. Na listach znajdowały się ponadto adnotacje o ich sprawdzeniu pod względem merytorycznym oraz podpisy Pana Wójta o charakterze zatwierdzenia do wypłaty kwot wynikających z listy. Uwidocznienie na listach płac procedur kontroli wewnętrznej nie zapobiegło fałszerstwom rachunkowym, jakich dopuściła się Skarbnik przy dokonaniu 4 wypłat: Na listach wypłat diet nr 7/04 z 14 lipca 2004 r., nr 8/04 z 30 sierpnia 2004 r., nr 11/04 z 30 listopada 2004 r. i nr 12/04 z 29 grudnia 2004 r. Skarbnik zawiązała sumy ogólne do wypłaty w stosunku do wynikających

z posumowania kwot należnych i odebranych przez sołtysów. Ogółem, na podstawie wszystkich wymienionych list, Skarbnik przywłaszczyła kwotę 5.960 zł – str. 14-18 protokołu kontroli, załączniki Nr 18-24 do protokołu kontroli.

Z opisanego stanu faktycznego wynika, iż przyczynę stworzenia możliwości zagarnięcia mienia przez Skarbnika stanowiło niewłaściwe wykonywanie wewnętrznej kontroli finansowej w Urzędzie Gminy. Przedstawione czyny zaistniały mimo tego, iż dokumenty finansowe opatrzone stosownymi klauzulami, wskazującymi na zastosowanie wymaganych procedur kontroli. Oznacza to zatem, iż kontrola wewnętrzna ex ante sprowadzała się jedynie do poczynienia odpowiednich adnotacji na dokumentach, bez jej faktycznego przeprowadzenia. Dopiero analiza dokumentów, na podstawie których zostały dokonane wypłaty, przeprowadzona w dniu 30 grudnia 2004 r. przez p. Beatę Ciszewską zatrudnioną na stanowisku referenta, wykazała zawyżenie kwot zbiorczych w listach płac.

Zezwalając na pobieranie gotówki przez Skarbnika Pan Wójt usankcjonował jednocześnie odstępstwo od wewnętrznych procedur ustalonych w Instrukcji. Zastosowana droga obiegu dokumentów dotyczących operacji związanych z wypłatą diet sołtysom wskazuje, iż do zadań jednej osoby należało zarówno sporządzenie odpowiednich dowodów, jak i ich kontrola pod względem formalno-rachunkowym, a także pobranie gotówki na realizację wynikających z nich wypłat. Stan taki należy uznać za niewłaściwy w świetle „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”, ogłoszonych Komunikatem Ministra Finansów z dnia 30 stycznia 2003 r. (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 3, poz. 13), które zgodnie z art. 35a ust. 3 ustawy o finansach publicznych powinny być brane pod uwagę przy organizowaniu systemu kontroli wewnętrznej. Zgodnie ze standardami 14 „Zatwierdzanie operacji finansowych” i 15 „Podział obowiązków”, zawartymi w części D „Mechanizmy systemu kontroli finansowej”, poszczególne czynności związane z realizacją operacji finansowych lub gospodarczych są wykonywane wyłącznie przez osoby do tego upoważnione, zaś kluczowe obowiązki dotyczące prowadzenia, zatwierdzania, rejestrowania i sprawdzania operacji finansowych, gospodarczych i innych zdarzeń są rozdzielone pomiędzy różne osoby, z uwzględnieniem obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego jednostki określonych w przepisach prawa.

Odnosząc się do przytoczonych standardów należy uznać za nieprawidłowe ustalenie w Instrukcji, wprowadzonej zarządzeniem Pana Wójta, odpowiedzialności skarbnika za zorganizowanie i prawidłowe funkcjonowanie systemu kontroli finansowej i audytu wewnętrznego oraz nałożenie obowiązku sprawowania osobistego nadzoru nad skutecznością działania tego systemu. Osoba głównego księgowego (skarbnika) jednostki sektora finansów publicznych sprawuje szczególną funkcję w systemie wewnętrznej kontroli finansowej, czego wyrazem są regulacje art. 35 ustawy o finansach publicznych, określające obowiązki tego pracownika w procesie kontroli. Ustawa o finansach publicznych w art. 28a stanowi jednak, że kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej, w tym za wykonywanie określonych ustawą obowiązków w zakresie kontroli finansowej. Organizacja systemu kontroli wewnętrznej musi zatem uwzględniać wynikający z przepisów rozdział funkcji głównego księgowego od innych zadań kontrolnych w jednostce i nie może prowadzić do stworzenia rozwiązań, które przenoszą całość obowiązków w zakresie kontroli wewnętrznej z kierownika jednostki na głównego księgowego. System wewnętrznej kontroli finansowej oparty jest na pięciu elementach: środowisku systemu kontroli finansowej, zarządzaniu ryzykiem, informacji i komunikacji, mechanizmach systemu kontroli finansowej oraz ocenie i audycie wewnętrznym. Sprawowanie kontroli w tych obszarach wymaga bezpośredniego zaangażowania kierownika jednostki. Można tu wskazać chociażby na ustalanie zakresów czynności pracowników, wydawanie przepisów wewnętrznych ustalających procedury kontroli czy też dokonywanie stałej oceny funkcjonowania systemu kontroli.

W odniesieniu do działań Skarbnika, noszących znamiona przywłaszczenia środków publicznych, stwierdzono ponadto, że Skarbnik nie rozliczyła w całości zaliczki w wysokości 1.200 zł, którą pobrała w 1997 r. ze środków budżetowych na zakup materiałów. W 1998 r. Skarbnik zwróciła 300 zł, zaś pozostałe do uregulowania zobowiązanie (900 zł) bezpodstawnie wyksięgowwała zapisem księgowym z dnia 30

kwietnia 2004 r., dokonany na podstawie dyspozycji zawartej w dowodzie PK „polecenie księgowania” nr 13/04. Treść ekonomiczna zapisu dokonanego w sposób: Ma 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” - Wn 400 „Koszty według rodzajów” spowodowała, że Skarbnik – z punktu widzenia ewidencji księgowej – nie była zobowiązana wobec jednostki. Tym samym, usunięcie przez Skarbnika z ewidencji księgowej własnego zobowiązania wskazuje na działanie zmierzające do przywłaszczenia kwoty 900 zł – str. 30-33 protokołu kontroli, załączniki Nr 30-38 do protokołu kontroli. Należy dodać, iż Skarbnik zobowiązana była z mocy przepisów prawa i przyznanego zakresu obowiązków do inwentaryzacji należności jednostki drogą porównania danych ewidencji z odpowiednimi dokumentami. Tymczasem saldo jej zobowiązania wobec jednostki widniało w ewidencji przez 7 lat. Z istoty zaliczek wypłacanych ze środków budżetowych wynika, iż udzielane są one pracownikom w celu dokonania wydatku budżetowego, co powoduje, że ich rozliczenie powinno nastąpić w danym roku budżetowym.

Badając zagadnienia dotyczące funkcjonowania kontroli wewnętrznej stwierdzono ponadto, że w okresie od 1 kwietnia 2004 r. do 2 lutego 2005 r. (do czasu kontroli RIO), w Urzędzie Gminy nie wykonywano kontroli rachunkowej obrotów wykazywanych w raportach kasowych (ich zgodności z dowodami źródłowymi) i wynikających z nich sald, o czym świadczą nierealne salda raportów kasowych z tego okresu, częstokroć przekraczające wielkość zaliczki (500 zł) w znakach opłaty skarbowej (np. w dniu 2 lutego 2005 r. wykazano w raporcie gotówkę na kwotę 964,50 zł). W przywołanym okresie w kasie Urzędu dokonywane były wyłącznie operacje dotyczące obrotu znakami skarbowymi, a zatem gotówka ze sprzedaży znaków, w żadnym z raportów z tego okresu, nie powinna przekraczać kwoty 500 zł. Wskutek braku kontroli nieprawidłowo przedstawiano obroty i salda na koncie 101 „Kasa”. Występowały ponadto niezgodności między stanem gotówki wykazany w raporcie i saldem konta 101, co świadczy o braku uzgodnień między zapisami raportów kasowych i ewidencji syntetycznej. Błędy ewidencyjne w raporcie kasowym i na koncie 101 wyeliminowano dopiero w trakcie kontroli RIO - str.10-12 protokołu kontroli.

Nie określono w zakresie czynności p. Beaty Ciszewskiej faktycznie wykonywanych przez nią obowiązków, dotyczących gospodarki drukami ścisłego zarachowania oraz nie wykonywano kontroli wewnętrznej w tym zakresie (str. 17 i 18 protokołu kontroli). W dniu 21 lutego 2005 r. w kasie znajdowało się 12 sztuk kwitariuszy przychodowych, podczas gdy w ewidencji druków ścisłego zarachowania wykazano 22 kwitariusze. Dopiero w trakcie kontroli RIO ustalono, że różnica ta wynikała z błędów w ewidencji – dokonano stosownych korekt. Zgodnie ze standardami wewnętrznej kontroli finansowej każdemu pracownikowi powinien być przedstawiony na piśmie zakres jego obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności. Zakres czynności powinien być podstawą wykonywanych przez niego zadań w zakresie gospodarki finansowej (standard 3 „Struktura organizacyjna” w części A „Środowisko systemu kontroli wewnętrznej”).

Badanie prawidłowości wykonywania kontroli w stosunku do czynności prawnych powodujących powstanie zobowiązań jednostki wykazało również, że nie wszystkie umowy powodujące powstanie zobowiązań pieniężnych były opatrzone kontrasygnatą Skarbnika Gminy lub osoby przez niego upoważnionej – str. 61 i 68 protokołu kontroli. Wymóg opatrzenia kontrasygnatą skarbnika czynności prawnych powodujących powstanie zobowiązań pieniężnych wynika z art. 46 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 ze zm.). Jego zachowanie jest warunkiem skuteczności zawieranej umowy.

W zakresie kompletności procedur wewnętrznych stwierdzono, iż nie odnoszą się one do operacji związanych z wypłatą ryczałtów z tytułu używania prywatnych samochodów do celów służbowych – str. 56 protokołu kontroli. Zgodnie z art. 35a ust. 3 ustawy, wewnętrzne procedury kontroli powinny być ustalone w formie pisemnej i obejmować wszystkie podejmowane w jednostce operacje dotyczące gromadzenia i rozdysponowania środków publicznych oraz gospodarowania mieniem publicznym.

W Regulaminie Organizacyjnym Urzędu (§ 8 pkt 8) nałożono na skarbnika między innymi obowiązek organizowania kontroli finansowej wydatków pod względem legalności, celowości i gospodarności w „jednostkach organizacyjnych Urzędu i Gminy” w wysokości

co najmniej 5% wydatków w roku budżetowym. Zadanie to nie było wykonane w okresie objętym kontrolą. Należy dodać, że przypisanie w Regulaminie tych zadań nie znalazło wyraźnego odbicia w zakresie czynności Skarbnika Gminy. Ponadto, postanowienia Regulaminu wskazują (§ 25), że kontrole w jednostkach organizacyjnych gminy przeprowadzane są na podstawie odrębnych upoważnień wydawanych przez wójta gminy – str. 5 protokołu kontroli, załącznik Nr 2 do protokołu kontroli. Stosownie do przepisów art. 127 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15 poz. 148 ze zm.), organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego winien kontrolować przestrzeganie przez podległe i nadzorowane przez siebie jednostki sektora finansów publicznych, realizację procedur, o których mowa w art. 35 a ust. 2 pkt 1 ustawy. Kontrolą taką należy obejmować w każdym roku, co najmniej 5% wydatków podległych jednostek organizacyjnych.

Kontroli poddano organizację i funkcjonowanie jednostek gminy, których obsługę finansowo-księgową prowadzi Urząd. Ustalono, iż nie były przestrzegane zasady gospodarki finansowej Gminnej Biblioteki Publicznej, wynikające z przepisów Rozdziału III ustawy z dnia 25 października 1991 roku o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. z 2001 r. Nr 13, poz. 123 ze zm.). Z ustaleń kontroli wynika, iż działalność Biblioteki finansowana jest bezpośrednio z budżetu gminy, mimo że jednostka ta została formalnie powołana jako instytucja kultury. Stosownie do przepisów art. 28 przywołanej ustawy, instytucja kultury pokrywa koszty działalności z uzyskiwanych przychodów, w tym z dotacji podmiotowej przekazywanej przez organizatora – str. 70-71 protokołu kontroli.

Badając zasady funkcjonowania Gminnego Ośrodka Pomocy Społecznej stwierdzono natomiast niezgodność między faktycznym stanem zatrudnienia w Ośrodku (9,5 etatu), a stanem zatrudnienia określonym w jego Statucie, uchwalonym przez Radę Gminy (7 etatów) – str. 68 protokołu kontroli.

W zakresie kompletności dokumentacji opisującej zasady rachunkowości (dotyczącej ewidencji podatkowej prowadzonej przy użyciu komputera) stwierdzono, iż nie został opracowany m.in. wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w procesach przetwarzania, a także nie określono systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, czego wymaga art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b) i c) ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) – str. 37 protokołu kontroli.

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stwierdzono licznie występujące nieprawidłowości, naruszające zarówno przepisy ustawy o rachunkowości, jak i rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 153, poz. 1752), a także uregulowania wewnętrzne, poprzez:

a) nieprawidłowe ujmowanie w ewidencji księgowej obrotów rachunku budżetu; zgodnie z zasadami funkcjonowania konta 133 „Rachunek budżetu”, zapisy na tym koncie powinny być dokonywane wyłącznie na podstawie dowodów bankowych i muszą być zgodne z zapisami w księgowości banku. Wbrew tym zasadom rozdzielono ewidencję obrotów na rachunku bankowym, ewidencjonując na koncie 133 tylko zrealizowane dochody oraz inne wpływy na ten rachunek, a zrealizowane wydatki wykazywano tylko w ewidencji Urzędu Gminy na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostek budżetowych”, wskutek czego żadne z przywołanych kont nie wykazywało obrotów i sald stanowiących odzwierciedlenie zapisów dokonanych w ewidencji banku. Konto 130 może służyć do ewidencji wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu, stąd zapisy na nim dokonywane powinny być tylko pochodną zapisów na koncie 133, a nie je zastępować jak to miało miejsce w badanej jednostce. Niewyodrębnianie rachunku bankowego dla Urzędu Gminy powoduje, że na koncie 130 powinny znaleźć odzwierciedlenie także

obroty będące pochodną zapisów na koncie 133 w zakresie dochodów zrealizowanych przez Urząd Gminy – str. 18-19 protokołu kontroli.

Obroty rachunku budżetu na wskazanych kontach księgowano ponadto niezgodnie z danymi wyciągów bankowych. Między innymi bezpodstawnie zarachowywano kwoty prowizji potrącone przez komornika z przelewów należności podatkowych gminy jako obroty na kontach dotyczących rachunku bankowego (na stronie Wn konta 133 i stronie Ma konta 130), podczas gdy w rzeczywistości obrót na rachunku bankowym nie miał miejsca. Właściwym ujęciem takiej operacji było księgowanie w korespondencji Ma 901 „Dochody budżetu” - Wn 902 „Wydatki budżetu”. Z kolei zwroty dochodów księgowano zapisem ujemnym po stronie Wn konta 133, a zwroty wydatków zapisem ujemnym po stronie Ma konta 130, czyli także niezgodnie z wyciągami bankowymi – str. 18-19 protokołu kontroli. W ewidencji budżetu zwroty dochodów powinny być księgowane Ma 133 - Wn 901, zaś zwroty wydatków Wn 133 - Ma 902. W ewidencji jednostki budżetowej – Urzędu Gminy obroty dotyczące tych operacji (stanowiąc pochodną zapisów na koncie 133), powinny być księgowane na koncie 130 w korespondencji z odpowiednim kontem dotyczącym wydatku lub przychodu, którego dotyczy zwrot. Do zapisów na koncie 130 winien być zastosowany techniczny zapis ujemny w celu zachowania czystości obrotów;

b) nieujmowanie na subkoncie lokaty terminowej, utworzonej do konta 133 (oznaczonym jako 133/1), operacji uwidocznionych na wyciągach bankowych, tj. odsetek dopisanych przez bank do rachunku lokaty i ich przelewu na rachunek podstawowy budżetu – str. 23 protokołu kontroli;

c) przyjmowanie na rachunek budżetu środków wnoszonych przez wykonawców zadań inwestycyjnych na poczet zabezpieczenia należytego wykonania robót budowlanych i tworzenie z tych środków lokat, wykazywanych w ewidencji jako subkonto do konta 133 (oznaczone 133/2); stosownie do zasad funkcjonowania kont zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r., kontem właściwym dla ewidencjonowania tego typu środków jest konto 139 „Inne środki pieniężne” w ewidencji Urzędu Gminy – str. 22-23 i 26-27 protokołu kontroli; przyjmowanie zabezpieczeń na rachunek budżetu powodowało późniejsze nieprawidłowości w zakresie rozliczeń z wykonawcami, dokonywanych w ewidencji Urzędu – str. 33 protokołu kontroli;

d) błędne ewidencjonowanie obrotów na pozostałych rachunkach bankowych, a także brak uzgodnień ewidencji z wyciągami bankowymi, w wyniku czego salda niektórych kont w ewidencji księgowej przez szereg miesięcy nie przedstawiały rzeczywistego stanu środków na rachunkach bankowych; np. salda kont 135/0 do obsługi Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych i 135/1 do obsługi Gminnego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej nie były uzgodnione z bankiem od września 2004 r.; zapisy prowadzone na tych kontach nie spełniały zatem wymogów art. 24 ust. 2 ustawy z powodu nieodzwierciedlenia stanu rzeczywistego; odpowiednich korekt zapisów dokonano dopiero w trakcie sporządzania bilansu za 2004 rok – str. 23-26 protokołu kontroli;

e) wykazanie na dzień 31 grudnia 2004 r. stanu Zakładowych Funduszy Świadczeń Socjalnych w wysokości 26.331,37 zł (wyrażonego saldem konta 851 „Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych”), tj. w kwocie wyższej o 118,89 zł od sumy środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku bankowym Funduszu (saldo strony Wn konta 135/0 - 1.607,23 zł) i należności od pracowników (saldo strony Wn konta 234 - 24.605,25 zł). Stan Funduszy nie był uzgodniony już w bilansie zamknięcia za rok 2003 – str. 24 prot. kontroli;

f) niedokonywanie w trakcie roku budżetowego zapisów dotyczących wydatków zrealizowanych bezpośrednio z rachunku budżetu na koncie 902 w ewidencji budżetu; stosownie do zasad funkcjonowania kont, w sytuacji posiadania wspólnego rachunku bankowego dla budżetu i Urzędu Gminy wydatki z rachunku budżetu powinny być ewidencjonowane zapisem Ma 133 – Wn 902 z jednoczesnym powieleniem zapisu w ewidencji Urzędu (Ma 130 – Wn np. 400 lub 080); przeksięgowania wydatków na konto 902 dokonano pod datą 31 grudnia 2003 r. zapisem Ma 133 – Wn 902, na podstawie danych ewidencji Urzędu wynikających z konta 130 – str. 20-21 protokołu kontroli, załączniki Nr 28-29 do protokołu kontroli;

g) dokonanie rocznego przeksięgowania kwot zrealizowanych dochodów, w ewidencji Urzędu Gminy jako jednostki budżetowej, w wysokości niewynikającej z ewidencji

księgowej, wskutek czego wypaczono wynik finansowy jednostki – str. 21 protokołu kontroli, załącznik Nr 29 do protokołu kontroli;

h) księgowanie wpływu niektórych należności stanowiących dochody budżetu zapisem Wn 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” - Ma 750 „Przychody i koszty finansowe” z jednoczesnym równoległym zapisem Wn 750 - Ma 221 (str.19-20 protokołu kontroli), co w praktyce oznaczało, że zapisy te nie miały sensu ekonomicznego – nie przedstawiały bowiem wyników rozliczeń z kontrahentami na koncie 221, jak również nie tworzyły sald określających wielkość przychodów z tytułu dochodów budżetowych na koncie 750; wskazane zapisy w ewidencji Urzędu stosowano jako pochodną zapisów w ewidencji budżetu, dotyczących realizacji dochodów (Wn 133, Ma 901), co miało związek z tym, iż w ewidencji jednostki na koncie 130 nie księgowano obrotów bankowych w zakresie wpływu dochodów budżetowych; wskazane zapisy dokonywane były wbrew zasadom funkcjonowania kont 221 i 750, stanowiącym m.in., że na stronie Wn konta 221 ujmuje się ustalone (przypisane) na dany rok budżetowy należności z tytułu dochodów budżetowych i zwroty nadpłat, a na stronie Ma wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych oraz odpisy (zmniejszenia) należności, zaś konto 750 służy do ewidencji przychodów z tytułu dochodów budżetowych, które w końcu roku przenosi się na stronę Ma konta 860 "Straty i zyski nadzwyczajne oraz wynik finansowy";

i) nieprowadzenie ewidencji analitycznej rozliczeń z tytułu dochodów uzyskiwanych z opłat za korzystanie z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych - str. 47 protokołu kontroli; według postanowień w załącznika Nr 2 do rozporządzenia należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypada w danym roku, powinny być przypisane na koncie 221, zaś ewidencja szczegółowa do tego konta powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej – str. 47 protokołu kontroli;

j) nieprawidłowe ujmowanie na koncie 221, zamiast na koncie 226 "Długoterminowe należności budżetowe", należności, których termin zapłaty przypadał na lata następne; ustalono, iż konto 226 nie funkcjonuje w ewidencji jednostki – str. 28 i 49 protokołu kontroli;

k) niedokonywanie uzgodnień między zapisami ewidencji analitycznej prowadzonej do konta 221 i ewidencją syntetyczną - str. 29 protokołu kontroli; salda na koniec 2004 r., ustalone na podstawie ewidencji analitycznej do konta 221, wyniosły po stronie Wn - 91.863,83 zł, a po stronie Ma - 1.610,23 zł (per saldo Wn - 90.253,60 zł), natomiast w ewidencji syntetycznej saldo sald konta 221 wykazywało kwotę po stronie Wn w wysokości 150.526,24 zł; wskazany stan faktyczny naruszał postanowienia art. 16 ust. 1 ustawy, według których konta ksiąg pomocniczych powinny zawierać zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej; prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej. Różnica między danymi obu ewidencji (60.272,64 zł) wynikała z błędów przy księgowaniu sald dotyczących rozliczeń należności podatkowych (m.in. na koniec 2004 r. zaksięgowano salda końcowe, bez rozliczenia sald podatkowych ujętych w bilansie otwarcia) i została wyeliminowana w trakcie kontroli;

l) nieprawidłowe prowadzenie rozliczeń z jednostkami organizacyjnymi oświaty, polegające na tym, że:

- na koncie 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” widniało saldo Wn przedstawiające wielkość środków przelanych z rachunku budżetu na pokrycie wydatków, ponieważ nie ujmowano na koncie 223 wydatków wykazanych przez jednostki budżetowe w okresowych sprawozdaniach Rb-28S; ponadto nieprawidłowo - poprzez konto 223 - dokonywano rozliczenia środków przelanych przez jednostki w końcu roku na rachunek budżetu, tytułem zrealizowanych przez nie dochodów budżetowych, co także wpłynęło na zniekształcenie salda tego konta – str. 26-27 protokołu kontroli,

- kwoty przekazywane przez jednostki organizacyjne w trakcie roku na rachunek budżetu, tytułem zrealizowanych przez nie dochodów, zarachowywano wprost na konto 901, zamiast poprzez konto 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych”; w trakcie roku zrealizowane dochody budżetowe, w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań jednostek budżetowych, powinny być ujmowane na stronie Wn konta 222 w

korrespondencji z kontem 901, zaś przelewy dochodów budżetowych na rachunek budżetu, dokonane przez jednostki budżetowe, powinny być ujmowane w korespondencji kont Wn 133 - Ma 222 – str. 27 protokołu kontroli,

m) prowadzenie ewidencji analitycznej do konta 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami” bez wskazania stanu rozrachunków z poszczególnych tytułów, tj. wbrew wymogom określonym w załączniku Nr 2 do rozporządzenia, według których ewidencja ta powinna zapewnić możliwość ustalenia stanu należności, roszczeń i zobowiązań z poszczególnymi pracownikami według tytułów rozrachunków; w zakresie ewidencji prowadzonej na tym koncie stwierdzono również niezgodność między zapisami syntetycznymi i szczegółowymi – str. 30 protokołu kontroli; ustalenia kontroli wskazują, iż nieprawidłowości stwierdzone w zakresie sposobu prowadzenia ewidencji na koncie 234 były okolicznością sprzyjającą bezpodstawnemu wyksięgowaniu przez Skarbnika kwoty 900 zł, stanowiącej zobowiązanie wobec jednostki;

n) dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych w sposób naruszający szereg przepisów ustawy o rachunkowości (str. 33-35 protokołu kontroli) w wyniku:

- niezachowywania ciągłości zapisów; przepisy art. 13 ust. 5 ustawy nakazują – przy prowadzeniu ksiąg za pomocą komputera – zapewnienie automatycznej kontroli ciągłości zapisów, zaś przepisy art. 14 ust. 2 i 4, ustalające zasady prowadzenia dziennika, wskazują, iż przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapis księgowy powinien posiadać automatycznie nadany (kolejny) numer pozycji; z ustaleń kontroli wynika, iż stosowany program komputerowy umożliwia dokonywanie zapisów bez zachowania wskazanych wymagań ustawy;

- niezachowywania chronologii zapisów (art. 14 ust. 1 i art. 15 ustawy); z załączonych do protokołu kontroli przykładowych wydruków dziennika (załącznik Nr 39 do protokołu kontroli) wynika, że daty zapisu (księgowania) są takie same jak daty dokumentów stanowiących podstawę zapisów, a mimo tego zapisy późniejsze są ujęte w dzienniku przed zapisami, których daty wskazują na wcześniejsze wystąpienie zdarzenia i wcześniejsze ich ujęcie w księgach rachunkowych;

- dokonywania znacznej ilości zapisów korygujących, które nie wynikały z dowodów księgowych, bowiem zaniechano ich sporządzania. Korekty częstokroć były błędnie nanoszone, co wymuszało następne zapisy korygujące, utrudniające prześledzenie przebiegu operacji; stosownie do art. 20 ust. 2 ustawy, podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej; rodzaje dowodów księgowych wymieniają przepisy art. 20 ust. 2 i 3 ustawy; należy ponadto wskazać, iż według art. 14 ust. 2 ustawy, sposób dokonywania zapisów w dzienniku powinien umożliwiać ich jednoznaczne powiązanie ze sprawdzonymi i zatwierdzonymi dowodami księgowymi;

- wykazaniu na komputerowym wydruku za październik 2004 r. nierównoważących się sum obrotów kont księgi głównej: po stronie Wn - 13.968.941,92 zł, zaś po stronie Ma - 13.967.941,92 zł (różnica 1.000 zł); świadczy to o niezapewnieniu kontroli prawidłowości zapisów w świetle podstawowej zasady ewidencjonowania operacji na kontach księgi głównej, tj. zasady podwójnego zapisu (art. 15 ust. 1 ustawy).

Omówione w niniejszym wystąpieniu nieprawidłowości w zakresie prowadzenia rachunkowości pozwalają na sformułowanie wniosku, że księgi rachunkowe nie spełniają szeregu wymagań, o których mowa w art. 24 ustawy o rachunkowości. Stosownie do przepisów tego artykułu ustawy, księgi należy prowadzić m.in. z zachowaniem cech rzetelności, bezbłędności i sprawdzalności. Rzetelność oznacza, że dokonane w księgach rachunkowych zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Cechę sprawdzalności księgi rachunkowe posiadają wówczas, gdy możliwe jest stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów i wykazanych stanów (sald). Bezbłędność ksiąg polega z kolei na poprawnym i kompletnym wprowadzeniu do nich wszystkich dowodów księgowych oraz zapewnieniu ciągłości zapisów i bezbłędności stosowanych procedur obliczeniowych.

W zakresie realizacji budżetu po stronie wydatków ustalono, że planowane w niektórych podziałkach klasyfikacyjnych wydatki zostały przekroczone o łączną kwotę 7.708 zł, w tym: wydatki dotyczące wynagrodzeń i pochodnych o łączną kwotę 3.913 zł, wydatki w rozdziale 85154 „Przeciwdziałanie alkoholizmowi” o kwotę 2.104 zł (par. 4300 „Zakup

usług pozostałych”), wydatki w rozdziale 92116 „Biblioteki” o łączną kwotę 1.335 zł – str. 51-52 protokołu kontroli; szczegółowy wykaz przekroczeń wydatków zawiera załącznik Nr 42 do protokołu kontroli. Przekroczenia planu nastąpiły w miesiącu grudniu 2004 roku, np. w rozdziale 75023 „Urząd Gminy” przekroczenie wyniosło 1.082 zł i dotyczyło wynagrodzeń. Ustalono, że poza wypłatą wynagrodzeń bieżących wypłacono w tym okresie także nagrody uznaniowe dla 16 pracowników w łącznej wysokości 7.750 zł. Wynika stąd, iż ustalając wysokość nagród możliwe było dostosowanie ich kwoty do limitu wydatków na wynagrodzenia zapisanego w podziale klasyfikacyjnej. Podobny charakter miały przekroczenia w innych rozdziałach, gdzie nieprawidłowości można było uniknąć przy dołożeniu należytej staranności na etapie monitorowania realizacji planu finansowego (np. zakup biurek do Biblioteki - przekroczenie o 1.098 zł; nabycie biurek nie miało charakteru wydatku niezbędnego i mogło być przesunięty w czasie bez uszczerbku dla funkcjonowania Biblioteki). Z wyjaśnienia Pana Wójta wynika, iż Skarbnik nie uzgadniała z Panem w miesiącu grudniu 2004 roku wielkości realizowanych wydatków z limitami ustalonymi w planie. Należy wskazać, iż stosownie do przepisów art. 35 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych do zadań głównego księgowego (skarbnika) jednostki sektora finansów publicznych należy m.in. dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz poświadczanie faktu dokonania tej kontroli poprzez złożenie podpisu na dowodzie dokumentującym daną operację. Podpis głównego księgowego świadczy m.in. o tym, że zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym. Powstanie opisanych przekroczeń świadczy o niewłaściwym wykonywaniu obowiązków kontrolnych przez Skarbnika.

Stosownie do postanowień art. 28 i art. 92 pkt 3 ustawy o finansach publicznych wydatki publiczne mogą być ponoszone w wysokościach ustalonych ustawie budżetowej, uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego i w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień. Ustalono w ten sposób limity są nieprzekraczalne – art. 26 ustawy o finansach publicznych – za wyjątkiem wydatków nieprzewidzianych, których obowiązkowe płatności wynikają z tytułów egzekucyjnych lub wyroków sądowych (art. 92 pkt 7 ustawy).

Stwierdzono istotne nieprawidłowości w zakresie prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego na budowę drogi w miejscowości Janowo. Wykonawcą, wyłonionym w trybie przetargu nieograniczonego, zostało Przedsiębiorstwo Budownictwa Komunikacyjnego spółka z o.o. w Łomży, którego Prezes W. Olechwierowicz wykonał również projekt budowlany i sporządził kosztorys inwestorski (ustalił wartość zamówienia). Stosownie do postanowień art. 24 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. Nr 19, poz. 177 ze zm.), wykluczeniu z postępowania podlegają wykonawcy, którzy posługiwali się w celu sporządzenia oferty osobami wykonującymi czynności związane z przygotowaniem postępowania. Skutkiem złożenia oferty przez tego wykonawcę powinno być zatem jego wykluczenie oraz unieważnienie przetargu (była to jedyna złożona oferta). Udzielenie zamówienia PBK spółka z o.o. stanowiło naruszenie zasady określonej w art. 7 ust. 3 ustawy, nakazującej udzielanie zamówienia wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy.

W zakresie udzielenia opisywanego zamówienia publicznego stwierdzono także inne nieprawidłowości. Z dokumentacji przetargowej wynika rozbieżność pomiędzy ogłoszeniem o przetargu, specyfikacją istotnych warunków zamówienia i umową zawartą z wykonawcą. W ogłoszeniu i specyfikacji określono datę wykonania robót na 30 listopada 2004 r., zaś w umowie na 31 grudnia 2004 r., co było niezgodne także z treścią oferty złożonej przez wykonawcę. Termin ten przedłużono następnie aneksem na 30 czerwca 2005 r., nie podając przyczyn przesunięcia terminu zakończenia robót. Tym samym nie wskazano okoliczności, o których mowa w art. 144 ust. 1 Prawa zamówień publicznych, warunkujących dopuszczalność zmiany treści umowy – str. 60-61 protokołu kontroli, załącznik Nr 12 do protokołu kontroli. Zabezpieczenie należytego wykonania umowy wykonawca wniósł w gwarancjach ubezpieczeniowych o łącznej wartości 32.074 zł (5% wartości umownej) w dwóch polisach, w tym jedna na kwotę 3.208 zł z terminem ważności do 28 stycznia 2007 roku i druga na kwotę 28.866 zł z terminem ważności do



13 lutego 2005 roku. A zatem druga polisa straciła ważność przed upływem terminu zakończenia robót ustalonego aneksem. W specyfikacji postanowiono, że część zabezpieczenia może być zwrócona po ostatecznym odbiorze. Nie może to jednakże nastąpić wobec przesunięcia terminu zakończenia robót na 30 czerwca 2005 roku i braku działań mających na celu przedłużenie polisy stanowiącej zabezpieczenie – str. 60 protokołu kontroli, załącznik Nr 12 do protokołu kontroli.

Badając wydatki ze środków przeznaczonych na realizację Gminnego Programu Profilaktyki i Przeciwdziałania Alkoholizmowi (rozd. 85154) stwierdzono, iż środki te wydatkowano w 66,9% (41.290 zł) na opłacenie całości wynagrodzenia p. K. Murawskiego, zatrudnionego na stanowisku inspektora w Referacie Rolnictwa i Rozwoju Gospodarczego Urzędu Gminy, pełniącego jednocześnie funkcję pełnomocnika, o którym mowa w art. 4<sup>1</sup> ust. 2 ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2002 r. Nr 147, poz. 1231 ze zm.) – str. 65-67 protokołu kontroli. Stosownie do przepisu art. 18<sup>2</sup> ustawy, środki pochodzące z opłat za wydane zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych powinny być wykorzystywane na realizację gminnych programów profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych i nie mogą być przeznaczane na inne cele. Przedmiotem gminnego programu mogą być tylko cele wskazane w art. 4<sup>1</sup> ustawy.

Analiza realizacji zadań przewidzianych w Gminnym Programie wykazała, iż z powodu braku środków niektóre zadania objęte Programem nie były realizowane, np. nie zorganizowano obozów terapeutycznych dla dzieci i młodzieży z rodzin patologicznych oraz nie finansowano akcji kolonijnych i obozowych. Niewykonanie zadań określonych w Programie należy wiązać bezpośrednio z przeznaczeniem większości środków, które powinny zapewnić jego realizację, na wynagrodzenie p. K. Murawskiego. Koszty wynagrodzenia, łącznie z dietami członków Komisji Rozwiązywania Problemów Alkoholowych, pochłonęły około 80% środków przeznaczonych na rozwiązywanie problemów alkoholowych. Zastrzeżenia budzą także niektóre wydatki na diety członków Komisji. Ustalono, że za opracowanie Gminnego Programu Profilaktyki na 2004 rok wypłacono członkom Komisji diety w łącznej wysokości 260 zł. Członkowie Komisji zostali wynagrodzeni za opracowanie Programu, podczas gdy opracowanie Programu ujęte było w zakresie obowiązków p. K. Murawskiego. Dodatkowo należy dodać, iż z analizy programu na 2004 rok wynika, że był on zarówno w formie, jak i treści powieleniem programu na 2003 rok; nie zmieniono w nim m.in. niektórych dat, które znajdowały się w programie na 2003 rok – str. 66-67 protokołu kontroli.

Ustalono, iż wypłacanie ryczałtu z tytułu używania prywatnych samochodów do celów służbowych następowało na podstawie oświadczeń pracowników składanych przed zakończeniem miesiąca, za który należny był ryczałt, zamiast po zakończeniu tego miesiąca. Praktyka taka pozostawała w sprzeczności z przepisem § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. Nr 27, poz. 271 ze zm.) stanowiącym, że zwrot kosztów następuje po złożeniu przez pracownika pisemnego oświadczenia o używaniu przez niego pojazdu w danym miesiącu. Nieprzestrzeganie tego przepisu spowodowało, iż jeden z pracowników pobrał za miesiąc maj 2004 roku ryczałt w kwocie wyższej od należnej o 10,79 zł. Nienależnie pobrany ryczałt został zwrócony w trakcie kontroli – str. 55-56 protokołu kontroli.

W zakresie podróży służbowych stwierdzono, iż Pan Wójt odbywał podróże na podstawie poleceń wyjazdu służbowego, które nie zawierały podpisu osoby delegującej. Odbywanie podróży służbowych przez Pana Wójta powinno odbywać się na podstawie poleceń wystawionych przez przewodniczącego Rady Gminy, który został upoważniony uchwałą Rady z 29 sierpnia 2000 r. do dokonywania czynności z zakresu prawa pracy wobec wójta, stosownie do art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 22 marca 1990 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1593 ze zm.) – str. 56-57 protokołu kontroli.

Badanie realizacji wydatków ze środków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych wykazało nieprawidłowości w zakresie przestrzegania przepisów Regulaminu ZFŚS. Polegały one na niepartycypowaniu pracowników w kosztach wycieczek, mimo wynikającego z Regulaminu obowiązku pokrywania przez pracowników kosztów wyżywienia – str. 55 protokołu kontroli.

Stwierdzono także przypadki nieprawidłowego klasyfikowania wydatków - str. 61-62 i 64 protokołu kontroli. W okresie objętym kontrolą zasady klasyfikacji budżetowej ustalały przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 68, poz. 634 ze zm.). Od 1 stycznia 2005 roku aktem regulującym te kwestie jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 2004 r. w sprawie szczegółowych zasad klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. Nr 209, poz. 2132).

Kontroli poddano sposób prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz ich inwentaryzację. Ustalono, że w ewidencji sieć wodociągowa ujęta była tylko wartościowo -bez określenia długości sieci. Nie były również uwidocznione wszystkie cechy składników majątkowych służące ich bliższej identyfikacji, tj. na przykład numery fabryczne składników posiadających takie oznaczenie (np. komputerów). Stan taki należy uznać za utrudniający należyte wykonanie obowiązków w zakresie ochrony posiadanych zasobów majątkowych, w tym przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji oraz powiązania jej wyników z zapisami ksiąg rachunkowych, stosownie do przepisów art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości – str. 80 protokołu kontroli.

W przedmiocie inwentaryzacji stwierdzono natomiast, że od 1999 roku do czasu kontroli nie przeprowadzono inwentaryzacji części środków trwałych, zaś część z nich zinwentaryzowano z uchybieniem częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji (za wyjątkiem składników majątkowych znajdujących się w OSP, które zinwentaryzowano w 2003 roku). W dniu 20 stycznia 2004 roku Pan Wójt wydał zarządzenie w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych. Termin, w którym podjęte zostały działania inwentaryzacyjne wskazuje, iż naruszono częstotliwość przeprowadzania inwentaryzacji środków trwałych, określoną przepisem art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, stanowiącym że częstotliwość inwentaryzacji środków trwałych, znajdujących się na terenie strzeżonym, uważa się za dotrzymaną, jeżeli przeprowadzono ją raz w ciągu czterech lat – okres 4-letni w Urzędzie Gminy minął w 2003 roku. Wydanie zarządzenia w sprawie inwentaryzacji w dniu 20 stycznia 2004 roku nie może być traktowane jako zachowanie terminu jej przeprowadzenia w roku 2003, a tym samym przesądza o uchybieniu częstotliwości. Stosownie bowiem do art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy, termin przeprowadzenia inwentaryzacji uważa się za dochowany, jeżeli zakończono ją do 15 stycznia roku następującego po roku, na który przypada termin inwentaryzacji (a zatem powinna ona być zakończona do 15 stycznia 2004 roku). Poza tym, czynności podjęte na podstawie zarządzenia Pana Wójta nie miały cech pełnej i prawidłowej inwentaryzacji, ponieważ ograniczyły się jedynie do naniesienia na arkusze spisowe (sporządzone ze znacznymi uchybieniami formalnymi) danych dotyczących pozostałych środków trwałych (ewidencjonowanych na koncie 013), bez ich rozliczenia. W ogóle natomiast nie rozpoczęto spisu z natury podstawowych środków trwałych (ewidencjonowanych na koncie 011) – str. 81-82 protokołu kontroli, załącznik Nr 11 do protokołu kontroli.

W toku kontroli dochodów budżetowych gminy, badaniu poddano dochody z tytułu podatków i opłat lokalnych, dla których organem podatkowym pierwszej instancji, stosownie do treści art. 13 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), jest Wójt Gminy. Kontrola prowadzona była między innymi pod kątem prawidłowości poboru wskazanych dochodów, co doprowadziło do następujących ustaleń.

Stwierdzono brak kompletnych i terminowych działań windykacyjnych w stosunku do podatników zalegających z zapłatą należności podatkowych. W myśl opisu na stronie 8 protokołu kontroli nie wystawiono 51 tytułów wykonawczych na zaległość w łącznej kwocie 12.849,79 złotych. Świadczy to o naruszeniu przez organ podatkowy obowiązków wynikających z przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 96, poz. 161 ze zm.) oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 roku w sprawie wykonania niektórych przepisów w administracji (Dz. U. Nr 137, poz. 1541) – strona 8 protokołu kontroli. Wskazane zaniechania miały wpływ na wzrost zaległości podatkowych.

Jak wynika z ustaleń opisanych na stronach 8 i 9 protokołu kontroli w kontrolowanej jednostce inkasentom należności podatkowych (sołtysom) bezpodstawnie wypłacono, stanowiący w myśl wskazań przywołanej uchwały Rady Gminy Kolno element wynagrodzenia, ryczałt za I półrocze 2004 r., z tytułu inkasa zobowiązań podatkowych w wysokości 230 zł, zawyżając wypłatę tego elementu wynagrodzenia 45 sołtysom w łącznej kwocie 900 złotych. Sytuacja taka była pochodną zastosowania przy naliczaniu wynagrodzenia inkasentom stawek z nieobowiązującej jeszcze uchwały organu stanowiącego. Uchwała ta, wchodząc w życie 14 dni po jej ogłoszeniu w Dzienniku Urzędowym Województwa Podlaskiego, zyskiwała moc obowiązującą z dniem 27 marca 2004 roku. Natomiast naliczenia wynagrodzenia uwzględniającego wyższe stawki dokonano 22 marca, 25 tego miesiąca dokonując wypłaty. W świetle powyższego w dniu wypłaty wynagrodzenia obowiązywała poprzednia uchwała, zgodnie, z którą należało wyliczyć należne wynagrodzenia, uwzględniające niższą kwotę ryczałtu.

Kontroli poddano prawidłowość i rzetelność sporządzania sprawozdań z wykonania podstawowych dochodów podatkowych (RB-PDP). Opis na stronach 42-44 protokołu kontroli wskazuje na nieprawidłowości w tym zakresie, z uwzględnieniem ich skutków finansowych oraz okresów sprawozdawczych, których dotyczą. Zasady sporządzania sprawozdania RB-PDP zawarte w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 24, poz. 279). Przepisy § 4 ust. 1 pkt 2 lit. a) przywołanego rozporządzenia nakładają obowiązek sporządzania omawianego sprawozdania na przewodniczącego jednostki samorządu terytorialnego. Należy przy tym wskazać, iż w myśl art. 74 i 75 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. Nr 203, poz. 1966 ze zm.) szczególne znaczenie mają sprawozdania za okresy roczne złożone za lata 2002 i 2003, stanowiące m. in. podstawę do wyliczenia części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin, odpowiednio na rok 2004 i 2005.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości były wynikiem nieprzestrzegania lub niewłaściwej interpretacji przepisów prawnych dotyczących prowadzenia gospodarki finansowej i rachunkowości jednostki, wymiaru i poboru podatków, a także nieprawidłowego funkcjonowania wewnętrznej kontroli finansowej, zwinionego w znacznej mierze przez Skarbnika Gminy.

Organem wykonawczym gminy jest wójt, na którym spoczywają obowiązki dotyczące m.in. przygotowania projektów uchwał rady gminy, wykonywania budżetu i gospodarowania mieniem gminy, a także ogólna odpowiedzialność za prawidłową gospodarkę finansową gminy (art. 30 ust 1 i 2, art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Wójt jako organ wykonawczy gminy wykonuje zadania przy pomocy urzędu, którego jest kierownikiem (art. 33 ust 1 i 3 ustawy). Odpowiedzialność za gospodarkę finansową urzędu jako jednostki sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli wewnętrznej, spoczywa na wójcie – kierowniku jednostki – zgodnie z art. 28a ustawy o finansach publicznych.

Wójt jest również organem podatkowym pierwszej instancji w myśl przepisu art. 13 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja Podatkowa.

Wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości, określonych ustawą o rachunkowości, należało, stosownie do przepisów wewnętrznych i zakresu czynności, do

Skarbnika Gminy. Prawa i obowiązki głównego księgowego (skarbnika), w tym w zakresie kontroli finansowej, określają przepisy art. 35 ustawy o finansach publicznych.

Mając na uwadze stwierdzone nieprawidłowości, na podstawie art. 9 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, **zalecam:**

**1.** Wyeliminowanie nieprawidłowości w zakresie funkcjonowania wewnętrznej kontroli finansowej, przy uwzględnieniu przywołanych w części opisowej wystąpienia przepisów ustawy o finansach publicznych oraz „Standardów kontroli finansowej w jednostkach sektora finansów publicznych”, poprzez:

**a)** niedopuszczanie do sytuacji, w których większość czynności dotyczących obiegu i kontroli danego dowodu księgowego wykonywana jest przez jedną osobę,

**b)** zapewnienie rzetelnego wykonywania procedur wewnętrznej kontroli finansowej w celu zapobieżenia przypadkom nadużyć finansowych, do jakich doszło w kontrolowanej jednostce mimo uwidocznienia zastosowanych procedur kontroli,

**c)** uregulowanie w przepisach wewnętrznych zadań głównego księgowego (skarbnika) w sposób uwzględniający szczególną rolę tej osoby w procesie kontroli finansowej, wynikającą z przepisów art. 35 ustawy o finansach publicznych, z uwzględnieniem jednakże obowiązków ciążących na kierowniku jednostki,

**d)** zapewnienie, aby wszystkie czynności prawne skutkujące powstaniem zobowiązań pieniężnych opatrywane były kontrasygnatą skarbnika gminy,

**e)** zweryfikowanie pisemnych zakresów czynności pracowników z faktycznie wykonywanymi przez nich zadaniami,

**f)** objęcie pisemnymi procedurami kontroli finansowej procedury wypłaty ryczałtów za używanie samochodów prywatnych do celów służbowych.

**2.** Wykonywanie, wynikającego z art. 127 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, obowiązku corocznej kontroli 5% wydatków w podległych jednostkach organizacyjnych.

**3.** Dostosowanie zasad prowadzenia gospodarki finansowej przez Gminną Bibliotekę Publiczną do wymagań wynikających z Rozdziału III ustawy o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej.

**4.** Wyeliminowanie rozbieżności między faktycznym stanem zatrudnienia w GOPS i postanowieniami statutu tej jednostki.

**5.** Uzupełnienie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości o elementy dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera.

**6.** Zobowiązanie osób odpowiedzialnych za prowadzenie ewidencji księgowej do wyeliminowania nieprawidłowości stwierdzonych w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. W tym celu:

**a)** zaniechanie ewidencyjnego rozdzielania obrotów rachunku budżetu między konto 133 (wpływy na rachunek) i konto 130 (rozchody z rachunku); ewidencjonowanie całości obrotów rachunku budżetu na koncie 133 oraz powielanie zapisów dotyczących dochodów i wydatków zrealizowanych przez Urząd Gminy na koncie 130,

**b)** ewidencjonowanie operacji na koncie 133 i jego subkontach zgodnie z danymi wyciągów bankowych, stosownie do zasad funkcjonowania tego konta,

**c)** zaniechanie przyjmowania na rachunek budżetu zabezpieczeń należytego wykonania umów wpłacanych przez wykonawców i tworzenia z tych środków lokat w formie subkont do rachunku budżetu; ewidencjonowanie tego typu operacji powinno następować za pośrednictwem rachunku depozytów, którego obroty należy ujmować w ewidencji Urzędu na koncie 139,

**d)** zapewnienie zgodności ewidencji środków pieniężnych na rachunkach funduszy (ZFŚS i GFOŚiGW) ze stanem konta 135,

**e)** wyjaśnienie niezgodności między stanem ZFŚS wykazanym na koncie 851, a stanem aktywów tego Funduszu,

**f)** bieżące ujmowanie wydatków zrealizowanych bezpośrednio z rachunku budżetu na koncie 902,

**g)** dokonywanie rocznych przeksięgowień zrealizowanych dochodów w ewidencji Urzędu Gminy w zakresie kwot wynikających z sald odpowiednich kont, stosownie do zasad

zawartych w załączniku Nr 2 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości...,

**h)** dokonywanie na koncie 221 przypisu należności z tytułu dochodów budżetowych, przypadających do realizacji w danym roku, ewidencjonowanie realizacji dochodów Urzędu poprzez konto 130,

**i)** prowadzenie ewidencji analitycznej należności z tytułu przypisanych dochodów w sposób wymagany zasadami funkcjonowania konta 221,

**j)** ujmowanie należności, których termin płatności przypada na lata następne na koncie 226 oraz okresowe przeksięgowywanie z tego konta części należności przypadającej do zapłaty w roku bieżącym na konto 221,

**k)** uzgadnianie stanu konta 221 wykazanego w ewidencji syntetycznej ze stanem wynikającym z sumowania danych ewidencji analitycznej; dokonywanie zapisów w ewidencji analitycznej tylko w formie uszczegółowienia zapisów dokonanych na koncie syntetycznym, w celu zapewnienia zgodności między tymi ewidencjami,

**l)** prawidłowe ewidencjonowanie w księgach budżetu operacji dotyczących rozliczeń z jednostkami organizacyjnymi z tytułu zrealizowanych przez nie dochodów i wydatków – wykonane przez jednostki wydatki powinny być ujęte na stronie Ma konta 223 (w korespondencji z kontem 902) w kwocie wynikającej ze sprawozdań Rb-28S, natomiast wpływy zrealizowanych przez nie dochodów zapisem Wn 133 – Ma 222, zaś kwoty wynikające ze złożonych sprawozdań Rb-27S zapisem Wn 222 – Ma 901,

**m)** prowadzenie ewidencji analitycznej rozrachunków z pracownikami w sposób zapewniający ustalenie rozrachunków z poszczególnych tytułów,

**n)** dokonywanie zapisów księgowych w sposób zgodny z wymaganiami ustawy o rachunkowości poprzez:

- zachowywanie ciągłości zapisów oraz ich kolejnej numeracji,
  - chronologiczne ujmowanie zdarzeń w księgach rachunkowych,
  - dokonywanie zapisów księgowych, w tym korygujących poprzednie zapisy, wyłącznie na podstawie dowodów księgowych, w sposób umożliwiający jednoznaczne powiązanie zapisu z dowodem księgowym,
  - zapewnienie zgodności między sumami obrotów stron Wn i Ma kont księgi głównej;
- przy czym realizacja wniosków pokontrolnych zawartych w tym punkcie winna nastąpić z zapewnieniem realizacji wymogów ustawy o rachunkowości, dotyczących prowadzenia ksiąg przy użyciu komputera.

**7.** Dokonywanie wydatków do wysokości kwot ustalonych w planie finansowym, z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień. Zapewnienie należytej kontroli w zakresie zgodności podejmowanych operacji z planem finansowym.

**8.** W zakresie udzielania zamówień publicznych:

**a)** wykluczanie z postępowania wykonawców, którzy posługiwali się przy sporządzaniu oferty osobami wykonującymi czynności na etapie przygotowania postępowania,

**b)** zawieranie w umowach o udzielenie zamówienia publicznego postanowień zgodnych ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia,

**c)** dokonywanie zmian postanowień zawartych umów zgodnie z art. 144 Prawa zamówień publicznych, tj. przy wskazaniu okoliczności stanowiących uzasadnienie wprowadzanych zmian,

**d)** zapewnienie zabezpieczenia należytego wykonania umowy przez cały okres realizacji zadania, stosownie do wymagań specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz przepisów art. 151 Prawa zamówień publicznych.

**9.** W zakresie gospodarowania środkami Gminnego Programu Profilaktyki i Przeciwdziałania Alkoholizmowi:

**a)** zaniechanie finansowania całości wynagrodzenia K. Murawskiego, zatrudnionego na stanowisku inspektora w Referacie Rolnictwa i Rozwoju Gospodarczego Urzędu Gminy, ze środków przeznaczonych na realizację Programu;

**b)** realizację zadań określonych w Programie,

**c)** rozstrzygnięcie kwestii zakresu obowiązków podmiotów uczestniczących w opracowywaniu gminnych programów profilaktyki i przeciwdziałania alkoholizmowi, przedkładanych Radzie Gminy.

- 10.** Zaniechanie wypłacania ryczałtów za używanie samochodów prywatnych do celów służbowych na podstawie oświadczeń o używaniu pojazdu składanych przed upływem miesiąca, za który wypłacany jest ryczałt.
- 11.** Odbywanie podróży służbowych na podstawie polecenia wyjazdu wystawionego przez przewodniczącego Rady Gminy.
- 12.** Przestrzeganie postanowień Regulaminu ZFŚŚ w zakresie finansowania kosztów wycieczek organizowanych przez zakład pracy.
- 13.** Zapewnienie prawidłowego stosowania klasyfikacji budżetowej.
- 14.** Uzupełnienie ewidencji analitycznej środków trwałych o elementy wskazane w części opisowej wystąpienia.
- 15.** Przeprowadzenie pełnej inwentaryzacji środków trwałych. Zachowywanie terminów i częstotliwości przeprowadzania inwentaryzacji, wynikających z ustawy o rachunkowości
- 16.** Prowadzenie terminowych i systematycznych działań windykacyjnych w stosunku do podatników, na których ciążyą zaległości podatkowe, mając na względzie przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.
- 17.** Stosowanie przepisów prawa z uwzględnieniem okresu ich obowiązywania, ze szczególnym zwróceniem uwagi na moment ich wejścia w życie. Podjęcie działań zmierzających do rozliczenia nadpłaconych kwot wynagrodzenia ryczałtowego z tytułu inkasa zobowiązań pieniężnych.
- 18.** Zweryfikowanie rzetelności danych służących za podstawę sporządzania sprawozdań z wykonania podstawowych dochodów podatkowych (Rb-PDP) za wskazane okresy sprawozdawcze, skorygowanie wartości błędnie wykazanych w powyższych sprawozdaniach oraz przekazanie poprawnej wersji sprawozdań do Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, z informacją, że jest to efekt przeprowadzonej kontroli.

O sposobie wykonania zaleceń proszę powiadomić Regionalną Izbę Obrachunkową w Białymstoku Zespół w Łomży w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia.

Dodatkowo informuję o możliwości składania, w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, zastrzeżeń do zawartych w wystąpieniu wniosków za pośrednictwem Prezesa Izby do Kolegium Izby, zgodnie z art. 9 ust. 3-4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Bieg 30-dniowego terminu ulegnie zawieszeniu w stosunku do wniosków objętych zastrzeżeniem.

Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

*Prezes  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Białymstoku*

Do wiadomości:

Regionalna Izba Obrachunkowa  
w Białymstoku Zespół w Łomży