



Łódź, dnia 14 marca 2019 roku

Pan
Aleksander Owczarek
Wójt Gminy Biała

WK – 602/12/2019

Działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 561 ze zm.) informuję Pana Wójta, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Gminie Biała¹. Kontrolą objęto okres 2017 rok – III kwartały 2018 roku oraz wybrane zagadnienia z lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych; zadłużenia; gospodarki kasowej; realizacji dochodów z podatków i opłat lokalnych; realizacji dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych; ewidencji i inwentaryzacji. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów, ich wadliwej interpretacji oraz niewystarczającego działania procedur wewnętrznej kontroli finansowej. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności:

I.

W zakresie obsługi bankowej budżetu Gminy

1. Obsługę bankową Gminy Biała prowadzi Bank Spółdzielczy Ziemi Wieluńskiej na podstawie umowy o prowadzenie rachunków bankowych modulo nr 39, zawartej w dniu 1 lipca 2014 roku. W § 11 ust. 1 umowy wskazano, że umowę zawarto na czas nieokreślony, co również wynikało, ze wszystkich potwierdzeń posiadania/otwarcia rachunku bieżącego/pomocniczego w złotych. We wcześniejszym okresie obsługa bankowa była prowadzona na podstawie umowy rachunku bankowego zawartej w dniu 1 lutego 1999 roku z Bankiem Spółdzielczym w Białej oraz umowy rachunku rozliczeniowego zawartej w dniu 20 stycznia 2012 roku z Bankiem Spółdzielczym Ziemi Wieluńskiej. Obie umowy dotyczyły prowadzenia rachunku bieżącego oraz rachunków

¹ Czynności kontrolne były prowadzone w dniach 18 października 2018 roku – 17 grudnia 2018 roku. Protokół kontroli został podpisany w dniu 24 stycznia 2019 roku.

pomocniczych i zostały zawarte na czas nieokreślony. W 2004 roku zawarto umowę rachunku bankowego, a w 2009 roku umowę rachunku rozliczeniowego na otwarcie i prowadzenie rachunków pomocniczych, również na czas nieokreślony.

Wobec powyższego należy zwrócić uwagę, że pomimo zawarcia umowy w 1999 roku na czas nieokreślony, w następnych latach umowy nie były zawierane w formie aneksów do umowy lecz zawierano całkiem nowe umowy bankowe.

W powyższej kwestii Bank Spółdzielczy Ziemi Wieluńskiej przedłożył zaświadczenie z dnia 24 października 2018 roku o następującej treści: „Bank Spółdzielczy Ziemi Wieluńskiej z siedzibą w Białej Rządowej 2 zaświadcza, że prowadzi rachunki bankowe dla Gminy Biała, 98-350 Biała, Biała Druga 4b w sposób nieprzerwalny od 1.02.1990 r. do dnia dzisiejszego. W okresie od 1.02.1990 r. do momentu wydania zaświadczenia Bank dokonywał zmian warunków umów. Zmiany wprowadzane były w formie nowych umów bankowych zgodnie z regulacjami wewnętrznymi banku”.

Przepis art. 264 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 2077 ze zm.) stanowi, że bankową obsługę budżetu jednostki samorządu terytorialnego wykonuje bank wybrany na zasadach określonych w przepisach o zamówieniach publicznych. W ust. 2 postanowiono zaś, że zasady wykonywania obsługi bankowej budżetu określa umowa zawierana między zarządem jednostki samorządu terytorialnego a bankiem.

Zgodnie z art. 142 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1986 ze zm.) – umowę w sprawie zamówienia publicznego zawiera się na czas oznaczony. Zamawiający może zawrzeć umowę, której przedmiotem są świadczenia okresowe lub ciągle, na okres dłuższy niż 4 lata, jeżeli wykonanie zamówienia w dłuższym okresie spowoduje oszczędności kosztów realizacji zamówienia w stosunku do okresu czteroletniego lub jest to uzasadnione zdolnościami płatniczymi zamawiającego lub zakresem planowanych nakładów oraz okresem niezbędnym do ich spłaty (ust. 2). Jeżeli wartość zamówienia, o którym mowa w ust. 2, jest równa lub przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8, zamawiający, w terminie 3 dni od wszczęcia postępowania, zawiadamia Prezesa Urzędu o zamiarze zawarcia umowy na okres dłuższy niż 4 lata, podając uzasadnienie faktyczne i prawne (ust. 3). Stosownie do ust. 4 - przepisu ust. 3 nie stosuje się w przypadku umów: kredytu i pożyczki; rachunku bankowego, jeżeli okres umowy nie przekracza 5 lat; ubezpieczenia, jeżeli okres umowy nie przekracza 5 lat; o świadczenie usług w zakresie publicznego transportu zbiorowego, partnerstwa publiczno-prywatnego.

Art. 143 ust. 1 i 1a ww. ustawy stanowi natomiast, że na czas nieoznaczony może być zawierana umowa, której przedmiotem są dostawy: wody za pomocą sieci wodno – kanalizacyjnej lub odprowadzanie ścieków do takiej sieci; gazu z sieci gazowej; ciepła z sieci ciepłowniczej; licencji na oprogramowanie komputerowe. Na czas nieoznaczony może być również zawierana umowa, której przedmiotem są usługi przesyłowe lub dystrybucyjne energii elektrycznej lub gazu ziemnego.

Stosownie do art. 4 pkt 8 ww. ustawy - ustawy nie stosuje się do zamówień i konkursów, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30.000 euro (w momencie zawierania umowy z bankiem w 2014 roku obowiązywała kwota 14.000 euro). Niemniej jednak należy pamiętać, że w ustawie zastrzeżono obowiązek ustalenia przez zamawiającego wartości zamówienia (art. 32-35 ustawy). Tym samym, przed podpisaniem umowy jednostka powinna dokonać szacowania wartości zamówienia i dopiero na tej podstawie określić czy konieczne jest przeprowadzenie przetargu.

Według informacji uzyskanych od pracowników Urzędu Gminy na obsługę bankową nie dokonywano szacowania wartości zamówienia. Zgodnie z wyliczeniem dokonany przez pracownika Urzędu Gminy w okresie od 2014 roku do dnia 7 listopada 2018 roku, jednostka kontrolowana poniosła koszty opłat i prowizji bankowych w łącznej wysokości 44.249,09 zł.

W świetle ww. przepisów prawa, umowa na obsługę bankową gminy nie powinna być zawierana na czas nieokreślony. Ponadto przed zawarciem umowy z bankiem obsługującym, jednostka kontrolowana winna przeprowadzić szacowanie wartości zamówienia dotyczące usług bankowych w celu określenia czy wartość zamówienia nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30.000 euro. W sytuacji, gdy wartość zamówienia nie przekroczy ww. kwoty jednostka powinna zastosować się do wewnętrznych uregulowań dotyczących udzielania zamówień publicznych, których wartość nie przekracza wyrażonej w złotych równowartości kwoty 30.000 euro.

2. Na dzień 31 grudnia 2017 roku na rachunku wydatków Urzędu pozostawały środki pieniężne w kwocie 15.529,00 zł (konto 130). Zgodnie z opisem do konta 130 zawartym w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 760) - dopuszczalne jest wystąpienie salda po stronie Wn konta 130, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Saldo konta 130 równe jest saldu sald wynikających z ewidencji szczegółowej prowadzonej dla kont: 1) wydatków budżetowych; konto 130 w zakresie wydatków może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do końca roku, 2) dochodów budżetowych; konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przebrane do budżetu. Saldo konta 130 ulega jednak likwidacji przez księgowanie: 1) przelewu środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku, w korespondencji z kontem 223, 2) przelewu do budżetu dochodów pobranych, lecz nieprzebranych do końca roku, w korespondencji z kontem 222. Od dnia 1 stycznia 2018 roku obowiązuje w omawianym zakresie rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej

Polskiej (Dz. U. z 2017 r., poz. 1911), które zawiera analogiczne zapisy co do przedmiotowego zagadnienia. Dopuszczalność powstania ww. salda nie oznacza dowolności w zakresie terminu jego likwidacji. Są to środki pieniężne budżetu, a zatem jeżeli nie było możliwe z przyczyn niezależnych od jednostki ich przekazanie na rachunek budżetu do końca roku budżetowego – najpóźniej powinny być przekazane z początkiem następnego roku. Stosownie do art. 11 ustawy o finansach publicznych, jednostka budżetowa funkcjonuje w ramach rocznego planu finansowego i pokrywa swoje wydatki z budżetu, tym samym nie powinna gromadzić nadmiaru środków pieniężnych na koniec roku i powinna dążyć do wyzerowania sald konta 130 już w dniu 31 grudnia. Ewentualne salda powinny dotyczyć tych kwot, które z przyczyn niezależnych od jednostki budżetowej nie mogły być odprowadzone do budżetu.

3. Na dzień 31 grudnia 2017 roku na rachunku bankowym „Praktyki uczniowskie” znajdowały się środki pieniężne w wysokości 5,61 zł, które w żaden sposób nie zostały zaewidencjonowane w ewidencji księgowej Urzędu.

Dofinansowanie kosztów szkolenia młodocianych pracowników odbywa się na zasadach określonych w ustawie z dnia 14 grudnia 2016 roku Prawo oświatowe (Dz. U. z 2018 roku, poz. 996 ze zm.). Z art. 122 tej ustawy wynika, że pracodawcom, którzy zawarli z młodocianymi pracownikami umowę o pracę w celu przygotowania zawodowego, przysługuje dofinansowanie kosztów kształcenia. Dofinansowanie jest przyznawane na wniosek pracodawcy przez wójta właściwego ze względu na miejsce zamieszkania młodocianego pracownika, w drodze decyzji, po stwierdzeniu spełnienia określonych warunków (ust. 6 i 7). Dofinansowanie kosztów kształcenia młodocianych pracowników jest finansowane ze środków Funduszu Pracy (ust. 8). Środki te przekazywane są na wyodrębniony rachunek bankowy urzędu wojewódzkiego (ust. 9). Z kolei wojewoda otrzymane środki na ten cel przekazuje na wyodrębniony rachunek bankowy gminy (ust. 10). Warto zwrócić uwagę, że środki Funduszu Pracy, przekazane przez wojewodę pracodawcy na dofinansowanie kosztów kształcenia młodocianych, nie są dochodami gminy.

Zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej - operacje dotyczące wydzielonych, zgodnie z odrębnymi przepisami, środków pieniężnych na kontach jednostki samorządu terytorialnego ewidencjonuje się na koncie 139 - Inne rachunki bankowe.

Zgodnie z opisem do konta 139 - Inne rachunki bankowe, służy ono do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia. Na koncie 139 dokonuje się księgowania wyłącznie na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów konta 139 między księgowością jednostki a księgowością banku. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, a także według kontrahentów.

Z kolei do ewidencji krajowych i zagranicznych należności i roszczeń oraz zobowiązań nieobjętych ewidencją na kontach 201–234 służy konto 240 - Pozostałe rozrachunki. Konto 240 może być używane również do ewidencji pożyczek i różnego rodzaju rozliczeń, a także krótko i długoterminowych należności funduszy celowych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do tego konta powinna zapewnić ustalenie rozrachunków, roszczeń i rozliczeń z poszczególnych tytułów.

Rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010 roku zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W rozporządzeniu z dnia 13 września 2017 roku przy opisie konta 139 wskazano, że zapisy na koncie 139 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, natomiast ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, a także powinna zapewnić sprostanie obowiązkom sprawozdawczym. Opis konta 240 jest analogiczny jak w uchylonym rozporządzeniu.

W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości

1. W 2018 roku wyodrębniono następujące rejestry dla operacji ewidencjonowanych w Urzędzie Gminy w Białej:
 - „Budżet jednostki - dochody” - dla dochodów realizowanych przez Urząd Gminy,
 - „Budżet jednostki - wydatki” - dla wydatków realizowanych przez Urząd Gminy.

Ustalono, że możliwe było uzyskanie wydruku księgi głównej dla wybranego konta zawierającego dane z powyższych rejestrów, jednak wydruk księgi głównej mógł nastąpić dla jednego lub obu rejestrów w zależności od opcji wybranej przez operatora. Niemożliwe natomiast było dokonywanie księgowania pomiędzy rejestrami (np. po stronie Wn konta w rejestrze „Budżet jednostki - dochody” w korespondencji ze stroną Ma konta w rejestrze „Budżet jednostki - wydatki”), co skutkuje naruszeniem zasady podwójnego zapisu. Nie można też uznać prowadzonych rejestrów za dzienniki częściowe, gdyż w dziennikach częściowych nr operacji zazwyczaj poprzedzony jest kodem, który umożliwia identyfikację dziennika lub rejestru, z którego pochodzi ten zapis, natomiast w jednostce numeracje są nadawane dowodom niezależnie dla każdego z rejestrów bez oznacznika, z którego wynikałaby przynależność operacji do któregoś z rejestrów. W poszczególnych rejestrach możliwe było również nadawanie takich samych numerów analityk dla poszczególnych kont (np. dla konta 201), co oznacza, że w kilku rejestrach mogło występować to samo konto analityczne, a na nim różne zapisy. Takie działanie również przeczy zasadzie systematycznego zapisu, gdyż zgodnie z nią księgi rachunkowe powinny być prowadzone w sposób umożliwiający uzyskanie rzetelnych informacji w wybranym przekroju. Na wydruku zbiorczym dla kilku rejestrów możliwe było, że np. dwa razy występowało konto 201-1, ale za każdym razem

były na nim inne zapisy i sumy obrotów. Taki sposób konstrukcji rejestrów sugeruje, że nie było możliwości prowadzenia jednej księgi głównej, a jedynie istniała możliwość uzyskania wspólnego wydruku dla wybranych rejestrów. Program nie generował automatycznie wydruku księgi głównej dla wszystkich rejestrów, a to operator dokonywał wyboru, dla których rejestrów chce dokonać wydruku księgi głównej. Taki stan rzeczy mógł powodować, że wydruk zapisów na wybranym koncie (księgi głównej) mógł zostać wykonany dla określonej liczby rejestrów, a niektóre operacje mogły zostać pominięte, jeśli nie dokonano wyboru określonego rejestru.

Powyższe naruszało art. 13 ust. 1 w zw. z art. 15 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 395 ze zm.), gdyż księga główna zawiera zapisy o zdarzeniach, które zostały ujęte uprzednio lub równocześnie w dzienniku, co oznacza, że w księdze głównej znajdują się wszystkie zdarzenia, które zostały zarejestrowane w dzienniku (bądź dziennikach częściowych).

Artykuł 13 ust. 1 stanowi, że księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

- dziennik;
- księgę główną;
- księgi pomocnicze;
- zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych;
- wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Natomiast art. 15 mówi, że konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym. Na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Zapisów na określonym koncie księgi głównej dokonuje się w kolejności chronologicznej.

Zatem, stosowana w 2018 roku forma prowadzenia ksiąg rachunkowych dla ewidencji operacji gospodarczych dotyczących dochodów i wydatków realizowanych przez Urząd Gminy była niepoprawna. W związku z powyższym Gmina Biała powinna od 2019 roku prowadzić jedną księgę główną dla operacji związanych z realizacją dochodów, jak i dokonywaniem wydatków w Urzędzie Gminy.

2. W wyniku kontroli stwierdzono następujące uchybienia w zakresie ewidencji operacji gospodarczych:
 - ujęcie kosztów zakupu materiałów jako zakupu usług obcych na koncie 402 zamiast na koncie 401,
 - ujęcie kosztów ubezpieczeń jako kosztów z tytułu podatków i opłat na koncie 403 zamiast na koncie 409,
 - jednoczesne przyjęcie i umorzenie pozostałych środków trwałych poprzez zapisy na kontach Wn 013 Ma 072 i Wn 401 ma 130, zamiast ewidencji przyjęcia pozostałego środka trwałego na kontach Wn 013 Ma 130 oraz jednorazowego umorzenia na kontach Wn 401 Ma 072.

Powyższe uchybienia w zakresie ewidencji operacji gospodarczych naruszały zasady systematyki ewidencji operacji gospodarczych, określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Powyższe rozporządzenie zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W rozporządzeniu z dnia 13 września 2017 roku zawarto analogiczne regulacje w zakresie wskazanych powyżej operacji jak w uchylonym rozporządzeniu.

3. W przypadku skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości od osób fizycznych - w programie komputerowym nie wprowadzono stawki lokalnej dla budynków mieszkalnych, które były zwolnione na podstawie uchwały Rady Gminy, co spowodowało że cała kwota (tj. podatek maksymalny) w ewidencji komputerowej była ujmowana jako skutki obniżenia górnych stawek podatkowych. W zakresie próby kontrolnej ustalono, że łączna kwota skutków finansowych zwolnienia i skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych dla danego podatnika był obliczony prawidłowo przez system komputerowy. Jednak do sprawozdań Rb-27S i Rb-PDP kontrolowana jednostka dokonała obliczeń przyjmując powierzchnię budynków mieszkalnych wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku tj. 102.562,54 m². W sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S sporządzonych na koniec 2017 roku skutki obniżenia górnych stawek podatkowych dla budynków mieszkalnych wg wyliczeń kontrolowanej jednostki wyniosły 64.614,40 zł, natomiast kwota skutków zwolnień budynków mieszkalnych wyniosła 12.307,50 zł. Organ podatkowy powinien dokonać poprawnego wprowadzenia do systemu komputerowego wszystkich stawek podatkowych, a następnie dokonać weryfikacji otrzymanych wyników (wydruk analiza stawek podatkowych) z przyjętymi do obliczeń danymi (opisanymi w protokole kontroli). Z uwagi na zamknięcie ksiąg rachunkowych 2017 roku, analiza ta będzie możliwa jedynie dla następnych lat.
4. W odniesieniu do prawidłowości wykazywania w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP, sporządzonych na koniec 2017 roku, danych w zakresie skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych oraz skutków finansowych zwolnień w podatku od nieruchomości i podatku od środków transportowych stwierdzono, że: [1] zaniżono skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości od osób prawnych za rok 2017 o kwotę 866,04 zł, [2] zawyżono skutki finansowe zwolnień udzielonych w podatku od nieruchomości na podstawie uchwały Rady Gminy o kwotę 58.062,27 zł, [3] zawyżono skutki finansowe obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od środków transportowych od osób fizycznych o kwotę 1.026,46 zł. Przyczyny nieprawidłowości opisano szczegółowo w protokole kontroli.

5. W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie, sporządzonym za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2018 roku, w wierszu D16. wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 2.166.012,82 zł. Zgodnie z art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych - wolne środki to nadwyżka środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki samorządu terytorialnego, wynikająca z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych. Gmina Biała w 2017 roku zrealizowała nadwyżkę budżetową w wysokości 636.945,41 zł (dochody 21.739.207,47 zł minus wydatki 21.102.262,06 zł), nie wyemitowała papierów wartościowych, ani nie zaciągała nowych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek. Uwzględniając fakt, że w latach 2013-2016 roku, Gmina Biała co roku wypracowywała nadwyżkę budżetu, jak też, że w 2013 roku zaciągnięto ostatni kredyt w kwocie 1.362.901,68 zł, natomiast w 2016 roku zaciągnięto nową pożyczką jedynie w kwocie 47.958,00 zł, Gmina powinna wykazywać w sprawozdaniach Rb-NDS od 2015 roku już tylko przychody z tytułu nadwyżki z lat poprzednich, a nie z tytułu wolnych środków (szczegółowe wyliczenia zawarto w protokole z kontroli).
6. W zakresie bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego, sporządzonego za 2017 rok, stwierdzono:
- ujęcie kwoty 665,62 zł z tytułu zwrotu świadczeń wypłaconych z funduszu alimentacyjnego (wpływ na rachunek budżetu w dniu 30 grudnia 2017 roku), jako zobowiązań wobec budżetu oraz kwoty 266,25 zł stanowiącej 40% tego zwrotu, będącej dochodem gminy, jako należności od budżetów. Prawidłowo, w bilansie powinno figurować jedynie zobowiązanie wobec budżetów w kwocie 399,37 zł (60% kwoty zwrotu należne budżetowi państwa, przekazane w dniu 2 stycznia 2018 roku), pozostała kwota stanowiła dochód Gminy. Całą kwotę zaewidencjonowano poprzez zapis Wn 133 Ma 224-8, natomiast zaliczenie 40% kwoty jako dochodu Gminy ujęto w innej analityce konta 224 - tj. Wn 224-5 Ma 901, co spowodowało, że na dzień 31 grudnia 2017 roku na koncie 224 figurowały dwa salda: saldo zobowiązań w wysokości 665,62 zł (cała kwota wpływu) oraz saldo należności w wysokości 40% wpływu (dochód gminy). Prawidłowym rozwiązaniem jest ujęcie wpłaty z tytułu zwrotu świadczeń wypłaconych z funduszu alimentacyjnego oraz jej rozliczenie na jednej analityce, co pozwoliłoby na uniknięcie podwójnych sald. Na dzień 31 grudnia 2017 roku na koncie 224 powinna pozostać jedynie kwota 399,37 zł (60%), stanowiąca zobowiązanie wobec budżetu państwa. Natomiast kwota 266,25 zł figurowała na koncie 224, zarówno jako zobowiązanie jak i należność i tak też została wykazana w bilansie, mimo że nie stanowiła już żadnego rozrachunku, ponieważ zarówno przepływ pieniądza, jak też ujęcie dochodu nastąpiło pod datą 30 grudnia 2017 roku;
 - w pozycji pozostałe środki pieniężne wykazano kwotę 4.228,30 zł. Powyższa kwota dotyczyła dotacji podlegających zwrotowi w styczniu 2018 roku - 3.499,79 zł oraz wpływu zwróconych środków wypłaconych z funduszu alimentacyjnego - 665,62 zł (100%) wraz z odsetkami w kwocie 62,89 zł. Jak już wskazano powyżej - 40% kwoty 665,62 zł stanowiło dochód gminy i nie podlegało zwrotowi do innego budżetu, zatem nie powinno zostać wykazane jako pozostałe środki pieniężne.
7. Dochody z tytułu kapitalizacji odsetek stanowią dochody budżetowe i powinny podlegać ewidencji zgodnie z zasadami, które dotyczą dochodów budżetowych,

czyli na koncie 222 – Rozliczenie dochodów budżetowych. Dochody te były ujmowane w ewidencji budżetu gminy, jak i w ewidencji Urzędu Gminy na koncie 240 – Pozostałe rozrachunki. Powyższe stanowiło naruszenie zasad systematyki ewidencji operacji gospodarczych, określonych w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Powyższe rozporządzenie zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W rozporządzeniu z dnia 13 września 2017 roku zawarto analogiczne regulacje jak w uchylonym rozporządzeniu.

8. W zakresie bilansu jednostkowego Urzędu Gminy Biała, sporządzonego za 2017 rok, stwierdzono że salda kont 221 – Należności z tytułu dochodów budżetowych, 240 – Pozostałe rozrachunki oraz 226 – Należności długoterminowe, wykazano w pozycjach rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych (po stronie aktywów i pasywów). Tymczasem, salda kont 221 i 240 wykazuje się w bilansie jednostki budżetowej w pozycji B.II.4 – Pozostałe należności – w zakresie sald strony Wn oraz w pozycji C.II.5 Pozostałe zobowiązania – w zakresie sald strony Ma.
9. W odniesieniu do ewidencji prowadzonej w 2017 roku (grudzień) stwierdzono fakturę ujętą w księgach rachunkowych Urzędu Gminy w Białej, na której jako nabywca nie został wskazany Urząd Gminy w Białej (lub Gmina Biała), tylko ochotnicza straż pożarna. Z powyższego wynikało, że ww. faktura powinna zostać ujęta w księgach rachunkowych ochotniczej straży pożarnej, a nie w księgach rachunkowych Urzędu Gminy w Białej, gdyż Urząd nie był stroną w operacji gospodarczej udokumentowanej fakturą.
10. W zakresie ewidencji przekazania pobranych zaliczek w podatku dochodowym od osób fizycznych ustalono, że zapłata podatku z tytułu naliczonych wynagrodzeń (umów o pracę, umów zleceń, itp.) była ewidencjonowana pod datą wypłaty wynagrodzenia, pomimo że faktyczna zapłata podatku do urzędu skarbowego następowała w datach wskazanych w protokole (do ostatniego dnia miesiąca, w którym nastąpiła wypłata wynagrodzenia). Taką samą nieprawidłowość stwierdzono w zakresie ewidencji zapłaty składek ZUS. Przelew składek od naliczonych wynagrodzeń (umów o pracę, umów zleceń, itp.) był ewidencjonowany pod datą wypłaty wynagrodzenia, pomimo że faktyczna zapłata składek do ZUS następowała w datach wskazanych w protokole (do ostatniego dnia miesiąca w którym nastąpiła wypłata wynagrodzenia). Powyższe powodowało niezgodność zapisów dokonywanych na koncie 130 – Rachunek bieżący jednostki, z wyciągiem bankowym. Jako dokument księgowy wskazywano w tym wypadku wyciąg bankowy, pod którym dokonano wypłaty wynagrodzenia i innych należności oskładkowanych oraz opodatkowanych, co było niezgodne ze stanem faktycznym. Według wyjaśnień

udzielonych przez Skarbnika Gminy Biała - w 2018 roku zaprzestano powyższej praktyki i zapłata składek ZUS oraz pobranego podatku dochodowego od osób fizycznych jest ewidencjonowana pod datą jego faktycznego przekazania do ZUS oraz Urzędu Skarbowego i na podstawie właściwego wyciągu bankowego.

11. Wójt Gminy Biała w dniu 13 grudnia 2016 roku wydał zarządzenie nr 190/16 w sprawie scentralizowanych zasad rozliczeń podatku od towarów i usług przez Gminę Biała. Powyższe zarządzenie zostało zmienione przez zarządzenie nr 221/17 z dnia 31 marca 2017 roku. W odniesieniu do ww. zarządzeń należy wskazać na konieczność doprecyzowania zapisu dotyczącego przekazywania nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jednostkom budżetowym z uwagi na fakt, że przepisy ustawy z dnia 5 września 2016 roku o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 280) nie przewidują przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku VAT do jednostek budżetowych. Taką możliwość dopuszczono jedynie w przypadku samorządowych zakładów budżetowych. Zwrot różnicy podatku wynikającego ze scentralizowanej deklaracji VAT ma być dokonywany przez urząd skarbowy na rachunek jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast jednostka samorządu terytorialnego decyduje o ewentualnym przekazaniu tej nadwyżki jedynie do zakładu budżetowego. Powyższe wynika z przepisów:
- art. 15 ust. 4a ustawy o finansach publicznych, w świetle którego - samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów i usług, z tym że ich wysokość nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego z tym zakładem,
 - art. 24 ustawy z dnia 5 września 2016 roku o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu, zgodnie z którym, jeżeli organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego przewiduje przekazywanie środków finansowych, o których mowa w art. 15 ust. 4a ustawy zmienianej w art. 21 (ustawa o finansach publicznych), w brzmieniu nadanym ustawą, samorządowemu zakładowi budżetowemu utworzonemu przed dniem wejścia w życie ustawy, organ ten określi zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego tych środków, nie później niż przed dniem przekazania tych środków,
 - art. 16 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego - tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług, jeżeli przewiduje przekazywanie tych środków temu zakładowi.

Ponadto należy wskazać, że zgodnie z wymienionym powyżej art. 16 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, to organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, a nie organ wykonawczy określa zasady ustalania

i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług, jeżeli przewiduje przekazywanie tych środków zakładowi budżetowemu. Z uzyskanych od jednostki informacji wynikało, że Rady Gminy Biała nie podjęła uchwały w powyższym zakresie, gdyż w Gminie nie funkcjonuje zakład budżetowy. Ponadto, w 2017 roku poza Urzędem Gminy Biała żadna inna jednostka organizacyjna nie wykazywała w deklaracjach częściowych, kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, a co za tym idzie nie zwracano jednostkom organizacyjnym nadpłat w podatku VAT.

12. Ewidencja całości rozliczeń podatku VAT w kontrolowanej jednostce odbywała się w księgach Urzędu Gminy Biała. W obowiązującej polityce rachunkowości, w szczególności w zakładowym planie kont, nie zawarto żadnych uregulowań dotyczących ewidencji podatku VAT, pomimo że w zarządzeniu nr 190/16 zawarto obowiązek wprowadzenia zmian w polityce rachunkowości obowiązującej w jednostce, w szczególności w zasadach funkcjonowania kont związanych z rozliczeniem podatku VAT.
13. Zapisy księgowe w zakresie podatku VAT były w znacznej mierze oparte na zapisach ujemnych, które zaciemniały obraz ewidencjonowanych operacji oraz łamały zasady poprawnego ewidencjonowania operacji na kontach rozrachunkowych i kosztowych. Ponadto, należy wskazać na nieprawidłowy sposób ewidencji deklaracji VAT częściowych, składanych przez jednostki organizacyjne (w tym również Urząd Gminy). Operacje dotyczące jednostek organizacyjnych były ewidencjonowane tylko w zakresie VAT-u należnego lub nadwyżki VAT-u należnego nad naliczonym. Natomiast samo złożenie deklaracji przez Urząd Gminy nie było ewidencjonowane (tylko różnica pomiędzy VAT-em naliczonym i należnym). Brak było również zapisów odpowiadających zbiorczej deklaracji dla gminy, jako podatnika VAT. Jednostka powinna rozważyć stworzenie rozwiązań, które umożliwiłyby ujęcie danych wynikających z poszczególnych deklaracji częściowych (w tym również deklaracji Urzędu Gminy) oraz które pozwoliłyby na ustalenie zgodności deklaracji zbiorczej z ewidencją księgową i deklaracjami częściowymi.
14. W wyniku kontroli liczby pracowników w przeliczeniu na etaty oraz liczby zatrudnionych niepełnosprawnych w przeliczeniu na etaty, stanowiących podstawę określenia obowiązku dokonywania wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w 2017 i 2018 roku (III kwartały) ustalono, że we wszystkich miesiącach (poza wrześniem 2018 roku) liczba zatrudnionych w przeliczeniu na etaty odbiegała od liczby wykazanej w deklaracjach. Nieprawidłowości wynikały z nieuwzględnienia w liczbie zatrudnionych w przeliczeniu na etaty jednego kierowcy OSP, zatrudnionego na 0,5 etatu do dnia 24 lipca 2018 roku oraz nieprawidłowego obliczenia liczby zatrudnionych w przeliczeniu na etaty w miesiącach, gdy pracownik nie przepracował całego miesiąca. Powyższe różnice miały wpływ na wysokość wpłat wnoszonych przez Gminę na rzecz Funduszu. W 2017 roku zaniżono wpłaty na łączną kwotę 515 zł oraz na dzień 30 września 2018 roku (za 2018 rok) w kwocie 331 zł. Ustalono również, że przekazywanie deklaracji na wpłaty wg wzoru DEK-I-a w 2017 roku (poza grudniem) oraz za marzec 2018 roku następowało po terminie określonym w art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 511 ze zm.).

Zgodnie bowiem z ww. przepisem - pracodawcy dokonują wpłat na rzecz PFRON w terminie do dnia 20 następnego miesiąca po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności powodujące powstanie obowiązku wpłat, składając równocześnie Zarządowi Funduszu deklaracje miesięczne i roczne poprzez teletransmisję danych w formie dokumentu elektronicznego według wzoru ustalonego, w drodze rozporządzenia, przez ministra właściwego do spraw zabezpieczenia społecznego.

15. W wyniku kontroli kasy przeprowadzonej w dniu 15 listopada 2018 roku stwierdzono, że uregulowania wewnętrzne dotyczące obrotu gotówkowego w Urzędzie Gminy Biała, zawarte w dziale VII Instrukcji kontroli i obiegu dokumentów (zarządzenie Wójta Gminy nr 211/14) nie były adekwatne do rzeczywistego przebiegu i ewidencji obrotu gotówkowego. Obsługa kasy odbywała się przy użyciu oprogramowania KASA, będącego częścią oprogramowania dla urzędów gmin firmy INFO-System Tadeusza i Romana Groszek. Wskazana instrukcja nie odnosiła się do elektronicznej obsługi kasy przy użyciu oprogramowania komputerowego. Instrukcja określała, że wpłaty gotówkowe przyjmowane są na drukach K-103 oraz KP w przypadku opłaty targowej, natomiast wypłaty z kasy dokonywane są na podstawie źródłowych dowodów kasowych oraz zastępczych dowodów KW. W jednostce faktyczne wpłaty były ewidencjonowane na podstawie wygenerowanych elektronicznie pokwitowań wpłat numerowych odrębnie dla ustalonych rodzajów wpłat. W instrukcji określono również, że raporty kasowe sporządzane są w danym dniu tylko w przypadku niewielkiej ilości wpłat i wypłat gotówkowych, w poszczególnych dniach raporty kasowe można sporządzać w okresach 7-dniowych i na koniec miesiąca. W rzeczywistości raporty kasowe dochodowe były sporządzane za okresy dłuższe niż 7 dni, np. raport nr FN.V.3210.2018.1.42 sporządzony został za okres 12 dni. Ponadto, należy zwrócić uwagę na konieczność dostosowania uregulowań wewnętrznych do zgodności z faktycznym przebiegiem i ewidencją operacji gotówkowych.
16. Stwierdzono różnicę w wysokości 54 zł między ewidencją księgową pomocniczą a sprawozdaniem Rb-27S, sporządzonym na dzień 30 września 2018 roku, w zakresie kwoty zaległości w łącznym zobowiązaniu pieniężnym. W sprawozdaniu Rb-27S wykazano poprawną kwotę zaległości - 129.673,61 zł (w tym w podatku od nieruchomości 98.830,96 zł). Z ewidencji księgowej wynikała natomiast kwota 129.619,61 zł. Różnica w wysokości 54 zł wynikała z błędnego księgowania wpłat pomiędzy podatkiem od nieruchomości i podatkiem rolnym dla 3 podatników o numerach 90336, 20319 i 90320.
17. W wyniku kontroli opłat rocznych z tytułu użytkowania wieczystego stwierdzono, że w jednostce kontrolowanej:
 - nie prowadzono ewidencji szczegółowej dla poszczególnych użytkowników wieczystych. Zgodnie z opisem do konta 221 – Należności z tytułu dochodów budżetowych, zawartym w załączniku nr 3 do obowiązującego do dnia 31 grudnia 2017 roku rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej - konto 221 służyło do ewidencji należności jednostek z tytułu dochodów budżetowych. Na stronie Wn konta 221 należało

ujmować ustalone należności z tytułu dochodów budżetowych i zwroty nadpłat. Na stronie Ma konta 221 z kolei należało ujmować wpłaty należności z tytułu dochodów budżetowych oraz odpisy (zmniejszenia) należności. Na koncie 221 ujmowało się również należności z tytułu podatków pobieranych przez właściwe organy. Zapisy z tego tytułu mogły być dokonywane na koniec okresów sprawozdawczych na podstawie sprawozdań z ewidencji podatkowej (zaległości i nadpłaty). Ewidencja szczegółowa do konta 221 powinna być prowadzona według dłużników i podziałek klasyfikacji budżetowej oraz budżetów, których należności dotyczą. Konto 221 mogło wykazywać dwa salda. Saldo Wn oznaczało stan należności z tytułu dochodów budżetowych, a saldo Ma - stan zobowiązań jednostki budżetowej z tytułu nadpłat w tych dochodach. Wskazane rozporządzenie zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W rozporządzeniu z dnia 13 września 2017 roku zawarto analogiczne regulacje jak w uchylonym rozporządzeniu, z zastrzeżeniem, że dodano zapis, iż ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji budżetowej może być też stosowana alternatywnie na kontach korespondujących z kontem należności z tytułu dochodów budżetowych;

- nie prowadzono na koncie 221 bieżącej ewidencji przypisów należności z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste. Bieżąco ewidencjonowano jedynie wpłaty w każdym roku. Przypisu należności dokonywano zbiorczo w jednej kwocie dopiero na koniec roku z opisem „ze sprawozdania Rb-27”. Nie prowadzono również - jak wcześniej wskazano - ewidencji należności i wpłat wg poszczególnych użytkowników wieczystych.

Opłaty z tytułu użytkowania wieczystego nie są dochodami nieprzypisanymi (mają odzwierciedlenie w odpowiednim dokumencie) i nie powinny podlegać ewidencji dopiero w momencie wpływu środków pieniężnych. Brak wprowadzenia do ewidencji przypisów w zakresie wskazanej opłaty powodował, że jednostka w ewidencji księgowej nie posiadała bieżących informacji o zaległościach i nadpłatach. Ponadto, brak przypisu opłaty z tytułu użytkowania wieczystego powodował brak kontroli nad terminowością wpłat i tym samym nad naliczaniem odsetek z tytułu nieterminowych płatności.

- dane ujęte w sprawozdaniu Rb-27S w zakresie należności, zaległości i nadpłat z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste, wynikały z zestawienia opłat za wieczyste użytkowanie wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku i 30 września 2018 roku, przygotowanego przez pracownika Urzędu Gminy odpowiedzialnego merytorycznie za użytkowanie wieczyste. W zestawieniu tym wskazywano m.in. datę wpłaty opłaty rocznej oraz w przypadku jej braku - kwotę pozostałą do zapłaty na dany dzień z uwzględnieniem odsetek. Do sprawozdania Rb-27S wprowadzono kwoty bez odsetek. Ze sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych na dzień 31 grudnia 2017 roku wynikało, że zaległości z tytułu rocznych opłat za użytkowanie wieczyste wynosiły 16.020,90 zł (dział 700, rozdział 70005, § 0550), natomiast ze sprawozdania Rb-27S za okres sprawozdawczy od początku roku

do dnia 30 września 2018 roku wynikało, że zaległości z tytułu rocznych opłat za użytkowanie wieczyste wynosiły 29.252,70 zł.

Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm. - obowiązującym do dnia 12 stycznia 2018 roku)² - kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. W przypadku kontrolowanej gminy, dane dotyczące zaległości z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste nie wynikały z ewidencji księgowej, jednak zostały wprowadzone w prawidłowej wysokości, co inspektorzy RIO w Łodzi potwierdzili na podstawie przedłożonej dokumentacji źródłowej.

18. W wyniku kontroli opłat z tytułu dzierżawy i najmu stwierdzono, że w kontrolowanej jednostce:
- nie prowadzono ewidencji analitycznej dla poszczególnych dzierżawców;
 - na koncie 221 nie była prowadzona bieżąca ewidencja przypisów należności z tytułu opłat za dzierżawę. Bieżąco ewidencjonowano jedynie wpłaty w każdym roku. Przypisu należności dokonywano zbiorczo w jednej kwocie dopiero na koniec roku z opisem „ze sprawozdania Rb-27”. Nie prowadzono również - jak wcześniej wskazano - ewidencji należności i wpłat wg poszczególnych dzierżawców;
 - w przypadku najemców lokali mieszkalnych i czterech najemców lokali użytkowych prowadzona była ręczna analityka. Najemcom założono karty kontowe oraz nadano numer konta. Przypisu należności dokonywano w momencie wystawienia faktury VAT na dany miesiąc, ewidencjonowano także wpłaty, ewentualne odpisy oraz odsetki za zwłokę. Dane wynikające z ręcznej analityki nie znalazły odzwierciedlenia w ewidencji syntetycznej prowadzonej komputerowo - w wyniku braku bieżącej ewidencji przypisów należności (ewidencjonowano jedynie wpłaty dokonywane przez najemców), co uniemożliwiało bieżące ustalenie kwot zaległości czy nadpłat;
 - w przypadku czterech najemców (wymienionych w protokole z kontroli) nie prowadzono żadnej analityki - ani ręcznej ani komputerowej. W przypadku tych podmiotów ewidencjonowano jedynie wpłaty dokonywane przez te podmioty;
 - w przypadku najemcy nr konta 2 stwierdzono, że na dzień 31 grudnia 2017 roku posiadał on nadpłatę w wysokości 6,57 zł. Powyższe było zgodne z kartą kontową najemcy prowadzoną ręcznie przez pracownika Urzędu Gminy. Wskazana nadpłata nie figurowała jednak w ewidencji komputerowej na koncie 221, jak i na obrotach klasyfikacji dochodów w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750.

Powyższe nieprawidłowości naruszały zasady ewidencji operacji gospodarczych na koncie 221 - Należności z tytułu dochodów budżetowych, opisane w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek

² Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2018 roku, poz. 109 ze zm.).

budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Rozporządzenie to zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W rozporządzeniu z dnia 13 września 2017 roku zawarto analogiczne regulacje jak w uchylonym rozporządzeniu, z zastrzeżeniem, że w opisie konta 221 dodano zapis, iż ewidencja szczegółowa według podziałek klasyfikacji budżetowej może być też stosowana alternatywnie na kontach korespondujących z kontem należności z tytułu dochodów budżetowych.

19. Kontrolujące stwierdziły, że należności z tytułu dzierżawy działki nr 1000 przez spółkę Eko-Biała nie zostały ujęte w ewidencji księgowej Urzędu Gminy Biała. Na uwagę zasługuje fakt, że Gmina Biała nie wystawiała faktur VAT na rzecz spółki Eko-Biała z tytułu dzierżawy nieruchomości oznaczonej jako działka nr 1000, fakt ten nie upoważniał jednak Gminy do nie ujmowania tych należności w ewidencji księgowej, czy też do nie wykazywania ich w sprawozdawczości budżetowej. Podstawę do uznania roszczenia w tym przypadku stanowiła umowa.
20. W zakresie prawidłowości sporządzenia sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, według stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku i na dzień 30 września 2018 roku, ustalono że:
 - w dziale 700, rozdziale 70005, § 0750 (dochody z tytułu opłat za dzierżawę i najem nieruchomości) nie zostały uwzględnione zaległości z tytułu czynszu dzierżawnego działki nr 1000 w wysokości 29.999,80 zł netto - 36.899,76 zł brutto na dzień 31 grudnia 2017 roku (lata 2012 – 2014). Zaległość z tytułu dzierżawy na dzień 30 września 2018 roku nie uległa zmianie. Kontrolujące ustaliły, że ww. zaległość nie była wykazywana w sprawozdaniach od 2015 roku;
 - w sprawozdaniach Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku oraz od początku roku do dnia 30 września 2018 roku wykazywano w kolumnie „zaległości netto” dane wraz z podatkiem VAT;
 - w sprawozdaniu Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku, w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750, w kolumnie 5 tj. „Należności (saldo początkowe plus przypisy minus odpisy)” nie uwzględniono: należności z tytułu dzierżawy od osoby fizycznej, należności przysługujących z tytułu najmu lokali użytkowych OSP w Młynisku Wieś i w Białej, nie uwzględniono także należności z tytułu najmu wieży ciśnień przez Telekomunikację Związku Gmin Ziemi Wieluńskiej S.A. i T – Mobile S.A. Dochody z tytułu zawartych umów najmu z T-Mobile Polska S.A. oraz Telekomunikacją Związku Gmin Ziemi Wieluńskiej S.A. w 2017 roku księgowano w podziale klasyfikacyjnej - dział 750, rozdział 75095, § 0970. Od 2018 roku dochody z ww. umów księgowane są w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750. Należności, które zostały wykazane w sprawozdaniu w kolumnie 5 zostały uwzględnione w kwocie brutto tj. wraz z należnym podatkiem VAT. W sprawozdaniu na dzień 30 września 2018 roku

nie uwzględniono: należności z tytułu dzierżawy od Eko-Radomsko, należności z tytułu najmu wieży ciśnień przez Telekomunikację Związku Gmin Ziemi Wieluńskiej S.A. i T – Mobile S.A. Nie uwzględniono także należności z tytułu najmu/dzierżawy działki na potrzeby cyrku;

- w sprawozdaniu Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku, w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750, w kolumnie 7 tj. „Dochody wykonane (wpływy minus zwroty)” oraz w kolumnie 8 tj. „Dochody otrzymane” wykazano wszystkie wpływy faktycznie zrealizowane, za wyjątkiem wpłat dokonanych przez Telekomunikację Związku Gmin Ziemi Wieluńskiej S.A. i T-Mobile S.A., które ujęto w innej podziale klasyfikacyjnej. Ustalono ponadto, że w kontrolowanej podziale klasyfikacyjnej w kolumnach 7 i 8, nie wykazano wpłaty 259,00 zł z tytułu zapłaty za centralne ogrzewanie od wynajmowanego lokalu mieszkalnego. Powyższą kwotę omyłkowo sklasyfikowano w dziale 400, rozdział 40001;
- w sprawozdaniu Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku, w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750, w kolumnie „Należności pozostałe do zapłaty ogółem” (kolumna 9) wykazano kwotę stanowiącą różnicę między kolumną 5 a 7 (20.499,66 zł - kwota brutto – 9.317,23 zł -kwota netto = 11.182,43 zł). Biorąc pod uwagę, że w kolumnie 5 wykazano niewłaściwą kwotę należności, dane wykazane w kolumnie 9 również były nieprawidłowe. W sprawozdaniu na dzień 30 września 2018 roku kolumnę 9 wyliczono poprzez zsumowanie wartości z kolumny 5 (należności) i 11 (nadpłaty) sprawozdania, a następnie od tej kwoty odjęto dane wykazane w kolumnie 7 ((16.652,68 zł + 6,30 zł) – 9.453,38 zł) = 7.205,60 zł). Biorąc pod uwagę, że w kolumnie 5 wykazano niewłaściwą kwotę należności, dane wykazane w kolumnie 9 również były nieprawidłowe;
- w sprawozdaniu Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku, w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750, w kolumnie „Należności pozostałe do zapłaty – w tym zaległości netto” (kolumna 10) wykazano kwotę analogiczną jak w kolumnie 9 (tj. 11.182,43 zł) – kwota ta była niezgodna z dokumentacją przedłożoną kontrolującym. W kolumnie 10 powinno się wykazać dane odpowiadające faktycznej kwocie zaległości. Należności pozostałe do zapłaty ogółem nie muszą być równe należnościom pozostałym do zapłaty, w tym zaległościom netto. W sprawozdaniu na dzień 30 września 2018 roku w kolumnie „Należności pozostałe do zapłaty – w tym zaległości netto” (kolumna 10) wykazano kwotę analogiczną jak w kolumnie 9 (tj. 7.205,60 zł) – kwota ta była niezgodna z dokumentacją przedłożoną kontrolującym;
- w sprawozdaniu Rb-27S za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2017 roku, w podziale klasyfikacyjnej dział 700, rozdział 70005, § 0750, w kolumnie 11 tj. „Nadpłaty” nie wykazano nadpłaty figurującej na koncie jednego najemcy (6,57 zł);
- wszystkie dane wykazane w sprawozdaniu Rb-27S, sporządzonym na dzień 31 grudnia 2017 roku odpowiadały danym z ewidencji księgowej prowadzonej komputerowo (poza nadpłatą). W związku z faktem, że przypisy należności były dokonywane jedynie na dzień 31 grudnia danego roku, kwoty wykazane w sprawozdaniu Rb-27S na dzień 30 września 2018 roku były zgodne z ewidencją jedynie w zakresie dochodów wykonanych i otrzymanych, a pozostałe kwoty nie wynikały z ewidencji komputerowej.

Powyższe nieprawidłowości stanowiły naruszenie przepisów Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Obecnie obowiązuje w omawianym zakresie rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

21. W odniesieniu do należności z tytułu dzierżawy działki nr 1000 przez spółkę Eko-Biała należy wskazać, że bez względu na fakt braku wystawienia faktur VAT, zgodnie z art. 19, a następnie zgodnie z art. 19a ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 2174 ze zm.) powstał obowiązek podatkowy ze wskazanego tytułu po stronie Gminy Biała. Bowiem zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 4 wskazanej ustawy (wg stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 grudnia 2013 roku) - obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze - z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze, a także usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia, usług w zakresie pośrednictwa ubezpieczeniowego oraz usług stałej obsługi prawnej i biurowej. Natomiast wg art. 19a ust. 5 pkt 4 ppkt b) ustawy o podatku od towarów i usług (obowiązującego od 1 stycznia 2014 roku) - obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury z tytułu usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze. Jednak stosownie do ust. 7 wskazanego artykułu w przypadkach, o których mowa w ust. 5 pkt 3 i 4, gdy podatnik nie wystawił faktury lub wystawił ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą upływu terminów wystawienia faktury określonych w art. 106i ust. 3 i 4, a w przypadku gdy nie określono takiego terminu - z chwilą upływu terminu płatności. Zatem Gmina Biała pomimo braku wystawienia faktur VAT powinna odprowadzić do urzędu skarbowego należny podatek VAT z tytułu wskazanej dzierżawy. Należy jednak zaznaczyć, że zobowiązania podatkowe z tytułu podatku VAT za lata 2012 i 2013 przedawniły się z upływem 2017 i 2018 roku (art. 68 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa – tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.), natomiast zobowiązanie dotyczące 2014 roku przedawni się z upływem 2019 roku.

W zakresie realizacji dochodów budżetowych

1. Decyzją z dnia 28 lutego 2018 roku Wójt Gminy Biała przyznał ulgę inwestycyjną w podatku rolnym z tytułu wydatków poniesionych na zakup i zainstalowanie deszczowni w wysokości 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga została obliczona od wydatków w kwocie netto. Podatnik wskazał, że jest czynnym podatnikiem podatku VAT. Przepisy ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1892 ze zm.) nie różnicują zasad korzystania z ulgi inwestycyjnej w zależności od tego, czy ubiegający się jest podatnikiem VAT, czy nie. Tym samym wydatkiem jest również podatek od towarów i usług wliczony w cenę towaru lub usługi. W art. 13 ust. 2-4 ustawy o podatku rolnym wskazano, że ulga inwestycyjna przyznawana jest po zakończeniu inwestycji

i polega na odliczeniu od należnego podatku rolnego od gruntów położonych na terenie gminy, w której została dokonana inwestycja - w wysokości 25% udokumentowanych rachunkami nakładów inwestycyjnych. Ulga z tytułu tej samej inwestycji nie może być stosowana dłużej niż przez 15 lat. Kwota ulgi inwestycyjnej jest odliczana z urzędu w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy obowiązani do składania deklaracji na podatek rolny odliczają, określoną w decyzji w sprawie ulgi inwestycyjnej, kwotę przyznanej ulgi od należnego podatku rolnego. Podatnik traci prawo do odliczenia od podatku rolnego niewykorzystanej kwoty ulgi inwestycyjnej w przypadku sprzedaży obiektów i urządzeń, od których przyznana została ta ulga, lub przeznaczenia ich na inne cele niż określone w ust. 1.

Ulga inwestycyjna przysługuje z tytułu wydatków poniesionych na określone cele, wskazane w art. 13 ust. 1 ustawy o podatku rolnym. Wydatek nie oznacza wyłącznie ceny ustalonej przez strony w umowie, lecz wszystkie dodatkowe opłaty, jakie ponoszone są w związku z daną inwestycją. W efekcie zasadne jest ustalanie ww. ulgi w oparciu o poniesione przez podatnika nakłady inwestycyjne w kwocie brutto.

2. Stwierdzono brak sporządzenia planu wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości. Zgodnie z art. 25 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 2204 ze zm.), gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta. Gospodarowanie zasobem polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1, a ponadto na sporządzaniu planów wykorzystania zasobu, przygotowywaniu opracowań geodezyjno-prawnych i projektowych, dokonywaniu podziałów oraz scaleń i podziałów nieruchomości, a także wyposażaniu ich, w miarę możliwości, w niezbędne urządzenia infrastruktury technicznej (ust. 2). Plany wykorzystania zasobu, o których mowa w ust. 2, opracowuje się na okres 3 lat (ust. 2a). Plany zawierają w szczególności: [1] zestawienie powierzchni nieruchomości zasobu oraz nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste; [2] prognozę: a) dotyczącą udostępnienia nieruchomości zasobu oraz nabywania nieruchomości do zasobu, b) poziomu wydatków związanych z udostępnieniem nieruchomości zasobu oraz nabywaniem nieruchomości do zasobu, c) wpływów osiąganych z opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości, d) dotyczącą aktualizacji opłat z tytułu użytkowania wieczystego nieruchomości oddanych w użytkowanie wieczyste oraz opłat z tytułu trwałego zarządu nieruchomości; [3] program zagospodarowania nieruchomości zasobu.
3. Gmina Biała nie egzekwowała odsetek ustawowych w związku z nieterminowo dokonywanymi płatnościami z tytułu opłaty za użytkowanie wieczyste nieruchomości, co zostało szczegółowo opisane w protokole z kontroli. Biorąc pod uwagę powyższe, jednostka nie zastosowała się do przepisu art. 481 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm.), który stanowi, że jeżeli dłużnik opóźnia się ze spełnieniem świadczenia pieniężnego, wierzyciel może żądać odsetek za czas opóźnienia, chociażby nie poniósł żadnej szkody i chociażby opóźnienie było następstwem okoliczności, za które dłużnik odpowiedzialności nie ponosi.

4. W Gminie nie opracowano wieloletniego programu gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy obowiązującego od 2018 roku. Do jego opracowania zobowiązywał kontrolowaną jednostkę art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1234 ze zm.), zgodnie z którym - rada gminy uchwała wieloletnie programy gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy. W ust. 2 wskazano natomiast, że wieloletni program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy powinien być opracowany na co najmniej pięć kolejnych lat i oraz jakie elementy powinien obejmować.
5. W zakresie decyzji dotyczącej rozłożenia na raty należności z tytułu centralnego ogrzewania lokalu mieszkalnego zlokalizowanego w miejscowości Biała - Parcela, stwierdzono brak zastosowania się przez jednostkę kontrolowaną do postanowień uchwały rady Gminy nr XIX/137/12 z dnia 30 marca 2012 roku w sprawie szczegółowych zasad, sposobu i trybu umarzania, odraczania lub rozkładania na raty należności pieniężnych mających charakter cywilnoprawny przypadających Gminie Biała lub jej jednostkom podległym, wskazania organu do tego uprawnionego oraz ustalenia warunków dopuszczalności pomocy publicznej w przypadkach, w których ulga stanowić będzie pomoc publiczną - wprowadzonych. Ustalono, że złożony przez najemcę wniosek nie spełniał warunków określonych w ww. uchwale, tj. nie wykazano uzasadnionego ważnego interesu dłużnika lub interesu publicznego oraz nie opisano aktualnej sytuacji materialnej dłużnika (zawarto jedynie ogólną informację dotyczącą bardzo trudnej sytuacji materialnej). Do wniosku nie załączono także dokumentów potwierdzających okoliczności podanych we wniosku, ponadto rozłożenie na raty nie nastąpiło w formie pisemnej umowy zawartej między dłużnikiem a organem uprawnionym.
6. W zakresie umów najmu stwierdzono, że w jednym przypadku nie opodatkowano podatkiem od nieruchomości najemcy (numer konta 2), który wynajmuje lokal użytkowy w Białej Parceli o łącznej powierzchni 30,68 m². W trakcie kontroli RIO w Łodzi organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe, a podatnik złożył informacje w sprawie podatku od nieruchomości. W dniu 17 grudnia 2018 roku organ podatkowy wydał decyzje ustalające wymiar podatku od nieruchomości za lata 2013 - 2018.
7. W wyniku kontroli terminowości wpłat czynszów z tytułu umów najmu lokali użytkowych stwierdzono, że nie egzekwowano odsetek ustawowych od jednego z najemców za 2017 rok, w kwocie 29,32 zł i za 2018 rok w kwocie 12,37 zł. W przypadku pozostałych najemców, jednostka kontrolowana co do zasady naliczała odsetki - w przypadku braku naliczenia bądź naliczenia w niewłaściwej wysokości - w trakcie kontroli RIO wszystkie odsetki zostały dopłacone - zgodnie z szczegółowym opisem w protokole kontroli.
8. W przypadku jednego z najemców lokalu użytkowego ustalono, że Gmina wystawiała na rzecz najemcy faktury na koniec każdego kwartału (np. Faktura VAT nr IE/UG/015/12/17 z dnia 22 grudnia 2017 roku za IV kwartał 2017 roku), co było niezgodne z zapisami umowy. W umowie zawarto bowiem zapis, że czynsz płatny będzie kwartalnie w terminie 30 dni, licząc od dnia otrzymania przez Najemcę faktury VAT, wystawianej przez wynajmującego

w pierwszych dniach każdego kwartału obrachunkowego, przy czym za dzień wykonania płatności ustala się dzień realizacji przelewu.

9. Windykacja należności z tytułu najmu i dzierżawy w stosunku do Przedsiębiorstwa Komunalnego Eko-Biała sp. z o. o. w postaci wystawionych wezwań do zapłaty i upomnień była mało skuteczna i nie wyczerpała instrumentów przewidzianych prawem w tym zakresie, bowiem dalsze dochodzenie roszczeń z tego tytułu powinno odbywać się na drodze postępowania sądowego (co zapewnia także przerwanie biegu przedawnienia roszczeń).
10. W wyniku braku podjęcia czynności windykacyjnych w drodze postępowania sądowego, przyczyniono się do przedawnienia należności: 1) z tytułu najmu za lata 2013 - 2014 w łącznej wysokości 5.629,33 zł brutto oraz za 2015 rok w kwocie 2.505,78 zł (przedawnienie w dniu 31 grudnia 2018 roku). W dniu 12 grudnia 2018 roku złożono do Wójta wnioski o odpisanie z ewidencji księgowej przedawnionych należności za rok 2013 w kwocie 3.196,71 zł oraz za rok 2014 w kwocie 2.432,62 zł; 2) z tytułu dzierżawy za 2012, 2013 i 2014 rok w łącznej wysokości 36.899,76 zł brutto (29.999,80 zł netto).

Zgodnie z art. 118 ustawy Kodeks cywilny - termin przedawnienia (według stanu prawnego obowiązującego do dnia 8 lipca 2018 roku) wynosi 10 lat, a dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 3 lata. Od dnia 9 lipca 2018 roku przepis art. 118 Kodeksu cywilnego brzmi - jeżeli przepis szczególny nie stanowi inaczej, termin przedawnienia wynosi sześć lat, a dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - trzy lata. Jednakże koniec terminu przedawnienia przypada na ostatni dzień roku kalendarzowego, chyba że termin przedawnienia jest krótszy niż dwa lata. Zgodnie z art. 120 §1 Kodeksu cywilnego - bieg przedawnienia rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. Ponadto, stosownie do art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, gmina zobowiązana jest do ustalania przypadających jej należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny oraz terminowego podejmowania w stosunku do zobowiązanych czynności zmierzających do wykonania zobowiązania.

Brak skutecznych działań windykacyjnych w stosunku do należności z tytułu czynszu dzierżawnego doprowadził do ich przedawnienia, pomimo braku wystawiania faktur. Należy wskazać, że wskazana okoliczność nie ma znaczenia dla biegu terminu przedawnienia, gdyż w umowie wskazano termin zapłaty, co oznacza że jego upływ skutkował tym, iż roszczenie stało się wymagalne. Termin zapłaty nie był związany z wystawieniem faktury i został ustalony w umowie na dzień 20 grudnia każdego roku. Gmina w celu udokumentowania czynności, jak i na podstawie ustawy o podatku od towarów i usług, powinna wystawić fakturę VAT, ale sama faktura nie kreuje zobowiązania (roszczenia), tylko stanowi dokument rozliczeniowy. Zgodnie z art. 120 § 1 ustawy Kodeks cywilny - bieg przedawnienia rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stało się wymagalne. Jeżeli wymagalność roszczenia zależy od podjęcia określonej czynności przez uprawnionego, bieg terminu rozpoczyna się od dnia, w którym roszczenie stałoby się wymagalne, gdyby uprawniony podjął czynność w najwcześniejszym możliwym terminie.

W zakresie wydatków budżetowych

1. W ogłoszeniach o otwartych konkursach ofert na zadania z zakresu upowszechniania kultury fizycznej i sportu oraz w zakresie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych nie wskazano wyraźnie formy zlecenia zadania. Zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 450 ze zm.) - zlecenie organizacjom pozarządowym oraz podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3 ustawy realizacji zadań publicznych, może mieć formy: 1) powierzania wykonywania zadań publicznych, wraz z udzieleniem dotacji na finansowanie ich realizacji, lub 2) wspierania wykonywania zadań publicznych, wraz z udzieleniem dotacji na dofinansowanie ich realizacji. Przepisy ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie stanowią, że wspieranie wykonywania zadań publicznych wiąże się z udzieleniem dotacji na dofinansowanie ich realizacji. W przypadku wspierania jednostka samorządu terytorialnego ma prawo wymagać posiadania wkładu własnego przez organizację. Może to być wkład finansowy lub rzeczowy i „ludzki” (np. wyceniona wartość pracy wolontariuszy lub członków organizacji, uczniowskiego klubu sportowego). Natomiast w przypadku powierzania realizacji zadań, udzielana jest dotacja na finansowanie ich realizacji i w tym przypadku nie jest wymagany wkład własny. Brak wyraźnego wskazania formy realizacji zadań publicznych powoduje naruszenie zasad jawności i uczciwej konkurencji określonych w art. 5 ust. 3 ustawy. Informacja odnosząca się do wybranej przez organizatora konkursu formuły zlecenia zadania jest jedną z najistotniejszych, jaka powinna być przekazana w ogłoszeniu o konkursie, warunkuje bowiem treść oferty składanej przez organizacje pozarządowe. Dotacje na realizację zadań, w formie powierzania lub wsparcia wykonywania zadań, udzielane są ze środków publicznych i dlatego zarówno proces ich przyznawania jak i wykorzystanie muszą podlegać rygorystycznej kontroli. W art. 126 ustawy o finansach publicznych zastrzeżono, że dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Z kolei zgodnie z art. 17 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, organ administracji publicznej zlecający realizację zadania publicznego może dokonywać kontroli i oceny realizacji zadania, w szczególności: 1) stopnia realizacji zadania; 2) efektywności, rzetelności i jakości realizacji zadania; 3) prawidłowości wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania; 4) prowadzenia dokumentacji związanej z realizowanym zadaniem.
2. Nie dochowano obowiązku publikacji ogłoszenia o otwartych konkursach ofert na zadania z zakresu upowszechniania kultury fizycznej i sportu oraz w zakresie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych na stronie internetowej Urzędu, niezgodnie z wymogiem wynikającym z art. 13 ust. 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie.
3. Ponadto, w zakresie otwartego konkursu ofert na zadania z zakresu upowszechniania kultury i sportu ustalono, że nie został dochowany termin 21 dni na składanie ofert od daty publikacji ostatniego ogłoszenia. Od

umieszczenia ogłoszenia w BIP do terminu składania ofert upłynęło jedynie 16 dni. Powyższe stanowiło naruszenie art. 13 ust. 1 ww. ustawy, który określa, że organ administracji publicznej zamierzający zlecić realizację zadania publicznego organizacjom pozarządowym lub podmiotom wymienionym w art. 3 ust. 3, ogłasza otwarty konkurs ofert. Termin do składania ofert nie może być krótszy niż 21 dni od dnia ukazania się ostatniego ogłoszenia, o którym mowa w ust. 3.

4. Ustalono, również, że wyników otwartych konkursów ofert na zadania z zakresu upowszechniania kultury fizycznej i sportu oraz w zakresie profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych nie opublikowano na stronie internetowej Urzędu, w BIP i na tablicy ogłoszeń Urzędu. Powyższe stanowiło naruszenie art. 15 ust. 2h i 2j ww. ustawy, który stanowi, że ogłoszenie wyników otwartego konkursu ofert zawiera w szczególności: [1] nazwę oferenta; [2] nazwę zadania publicznego; [3] wysokość przyznanych środków publicznych. Wyniki otwartego konkursu ofert ogłasza się niezwłocznie po wyborze oferty w sposób określony w art. 13 ust. 3.
5. Oferta Ludowego Zespołu Sportowego w Młynisku nie zawierała sprawozdania finansowego za 2016 rok, co było wymagane zgodnie z § 3 ust. 6 pkt d) ogłoszenia o konkursie. Ponadto, w ogłoszeniu w § 3 ust. 8 określono, że oferty niekompletne i nieprawidłowo wypełnione albo złożone po terminie nie będą rozpatrywane. Zatem powyższa oferta z uwagi na niekompletność nie powinna być rozpatrywana.
6. Na podstawie przedłożonych sprawozdań z wykonania zadania publicznego oraz załączonych do nich zestawień rachunków stwierdzono, że:
 - w przypadku Gminnego Ludowego Klubu Sportowego w Białej, za okres od dnia 9 marca do dnia 16 grudnia 2017 roku, wydatki w co najmniej 3 pozycjach kosztowych były wyższe o więcej niż 15% w stosunku do kosztorysu z oferty,
 - w przypadku Ludowego Klubu Sportowego w Łyskornii, za okres od dnia 9 marca do dnia 16 grudnia 2017 roku, wydatki w co najmniej 1 pozycji kosztowej były wyższe o więcej niż 15% w stosunku do kosztorysu z oferty,
 - w przypadku Ludowego Zespołu Sportowego w Młynisku, za okres od dnia 9 marca do dnia 16 grudnia 2017 roku, wydatki w co najmniej 2 pozycjach kosztowych były wyższe o więcej niż 15% w stosunku do kosztorysu z oferty.Powyższe stanowiło naruszenie § 6 umów zawartych z klubami, który określał, że zwiększenie sumy wydatków o więcej niż 15% w danej kategorii kosztów uważa się za pobranie części dotacji w nadmiernej wysokości. Należy jednak zaznaczyć, że kontrolujące nie mogły zweryfikować poprawności kwalifikacji dokumentów do pozycji kosztorysowych, gdyż zlecający zadanie nie żądał od oferentów przedkładania dokumentów źródłowych, a jedynie zastrzegł sobie prawo ich kontroli. Urząd Gminy powinien zatem przeprowadzić kontrolę dokumentów źródłowych dotyczących udzielonej dotacji i na podstawie wyników przeprowadzonej kontroli stwierdzić, czy nie doszło do pobrania dotacji w nadmiernej wysokości.
7. Sprawozdania z wykonania zadania publicznego złożone przez LKS Łyskornia i LKS Młynisko nie zostały poddane kontroli rachunkowej, o czym świadczą błędy w sumowaniu poszczególnych pozycji kosztorysowych oraz błędne przyporządkowanie w sprawozdaniu do poszczególnych pozycji

kosztorysowych wydatków zawartych w zestawieniu rachunków, załączonym do sprawozdania.

8. W przypadku dwóch pracowników zatrudnionych w Urzędzie Gminy nie wyłączono z ogólnego stażu pracy okresu korzystania przez pracowników z urlopu bezpłatnego, co miało wpływ na prawidłowość naliczenia dodatku za wieloletnią pracę. Zgodnie z art. 38 ust. 5 ustawy z dnia 21 listopada 2008 roku o pracownikach samorządowych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1260 ze zm.), do okresów pracy uprawniających do dodatku za wieloletnią pracę, nagrody jubileuszowej i jednorazowej odprawy w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy wlicza się wszystkie poprzednio zakończone okresy zatrudnienia oraz inne okresy, jeżeli z mocy odrębnych przepisów podlegają one wliczeniu do okresu pracy, od którego zależą uprawnienia pracownicze. Natomiast w świetle art. 174 § 2 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 roku Kodeks pracy (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 917 ze zm.), okresu urlopu bezpłatnego nie wlicza się do okresu pracy, od którego zależą uprawnienia pracownicze u dotychczasowego pracodawcy.

9. Stwierdzono przypadki naliczenia i wypłaty odprawy emerytalnej po rozwiązaniu z pracownikami umów o pracę. Dla przykładu pracownikowi naliczono i wypłacono odprawę w wysokości 6-miesięcznego wynagrodzenia w związku z przejściem na emeryturę (rozwiązanie umowy o pracę z dniem 17 stycznia 2018 roku, pismo o wypłatę odprawy z dnia 7 lutego 2018 roku). Odprawę naliczono na podstawie listy płac z dnia 8 lutego 2018 roku i wypłacono w dniu 9 lutego 2018 roku.

W świetle § 9 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 18 marca 2009 roku w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1786 ze zm.), jednorazowa odprawa w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy jest wypłacana w dniu ustania stosunku pracy. Od 19 maja 2018 roku obowiązuje rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 15 maja 2018 roku w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz. U. z 2018 r., poz. 936 ze zm.), w którym zawarto analogiczne zapisy jak powyżej.

10. Stwierdzono, że - podobnie jak w przypadku odpraw pieniężnych - ekwiwalenty za niewykorzystany urlop wypoczynkowy wypłacono pracownikom po rozwiązaniu stosunku pracy. Ekwiwalent za niewykorzystany urlop powinien być wypłacony w ostatnim dniu zatrudnienia, z tym dniem bowiem pracownik nabywa do niego prawo. Świadczenie to jest bowiem ściśle związane z faktem rozwiązania stosunku pracy. W tym dniu roszczenie pracownika o wypłatę tego świadczenia staje się wymagalne, a w konsekwencji powstaje prawo pracownika do jego wypłaty. Dlatego też ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop wypoczynkowy powinien być wypłacony już w dniu rozwiązania stosunku pracy. Termin wypłaty ekwiwalentu na ostatni dzień zatrudnienia potwierdził w swoich wyrokach Sąd Najwyższy: [1] w wyroku z dnia 5 grudnia 1996 roku (sygn. akt: I PKN34/96) SN stwierdził, że roszczenie o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop, bez względu na to, czy chodzi o urlop bieżący, czy też zaległy, staje się wymagalne w dniu rozwiązania stosunku pracy; [2] w wyroku z dnia 15 października 1976 roku (I PRN 71/76) SN stwierdził, że pracownik nabywa prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop w dacie

rozwiązania stosunku pracy; [3] w wyroku z dnia 29 marca 2001 roku (I PKN 336/00) Sąd Najwyższy stwierdził, że wraz z dniem rozwiązania stosunku pracy prawo pracownika do urlopu wypoczynkowego w naturze przekształca się w prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop. W tym samym dniu rozpoczyna bieg termin przedawnienia roszczenia o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystane w naturze, a nieprzedawnione urlopy wypoczynkowe. Niedotrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ekwiwalentu powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 Kodeksu cywilnego w zw. z art. 300 Kodeksu pracy. Odsetki takie należą się pracownikowi za cały czas opóźnienia, niezależnie od faktu, czy pracownik poniósł szkody i także wówczas, jeżeli opóźnienie było następstwem okoliczności, za które pracodawca nie ponosi odpowiedzialności.

11. W kontrolowanym okresie ze środków zgromadzonych na wyodrębnionym rachunku zakładowego funduszu świadczeń socjalnych pokrywano koszty prowizji za przelewy. Prowizje od przelewów nie powinny obciążać środków zgromadzonych na rachunku ZFŚS. Przepisy ustawy z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1316 ze zm.) nakładają na pracodawców tworzących ten fundusz obowiązek prowadzenia odrębnego rachunku bankowego na potrzeby ZFŚS. Jednocześnie, zgodnie z art. 10 ww. ustawy, środkami funduszu administruje pracodawca, co oznacza m.in. zapewnienie obsługi technicznej i finansowej funduszowi. W związku z tym wydatki związane z prowadzeniem i obsługą rachunku bankowego funduszu nie powinny obciążać tego funduszu.
12. W wyniku kontroli wydatków na diety radnych ustalono, że nie dokonano potrąceń wypłaconych diet, stosownie do postanowień uchwały Rady Gminy nr VII/64/11, na łączną kwotę 142,27 zł. Potrącenia powinny być dokonane z powodu nieobecności radnych na sesjach Rady Gminy i komisjach Rady Gminy w miesiącach kwiecień, wrzesień i październik 2017 roku, co szczegółowo zostało opisane w protokole z kontroli.
13. W odniesieniu do realizacji zadania inwestycyjnego pn. „Remont nawierzchni drogi gminnej nr 117116E w miejscowości Góry Świątkowskie na odcinku 1.300 m” ustalono, że nie została sporządzona dokumentacja projektowa, ani też nie dokonano zgłoszenia robót budowlanych. Z kosztorysu ofertowego wynikało, że utwardzenie drogi miało polegać nie tylko na ułożeniu podbudowy i nawierzchni z destruktu, lecz także na powierzchniowym utrwaleniu emulsją asfaltową stabilizowaną lateksem oraz grysem kamiennym. Konsekwencją takiego działania było powstanie całkowicie nowej nawierzchni drogi, która zmieniała parametry i komfort korzystania z drogi przez jej użytkowników. Wykluczało to kwalifikację tego zadania jako remontu. Ułożenie nawierzchni z destruktu i jej powierzchniowe utrwalenie emulsją asfaltową i grysem kamiennym powodowało jej związanie na trwałe z podłożem, a nowa nawierzchnia nie mogła zostać usunięta na skutek jej zwykłego użytkowania, lecz jedynie przez przeprowadzenie celowych prac przy użyciu specjalistycznego sprzętu. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku II SA/Lu 840/07 z dnia 26 lutego 2008 roku wyraził pogląd zbliżony z opinią kontrolujących: *„Przez utwardzenie gruntu należy bowiem rozumieć taki efekt działań, który doprowadza do trwałej zmiany charakteru podłoża, polega na połączeniu z podłożem materiału utwardzającego w sposób na tyle trwały, że skutek utwardzenia nie podlega usunięciu w efekcie zwykłego*

korzystania z takiego podłoża. Jakkolwiek zatem utwardzenie może ulegać zniszczeniu, wymagać napraw czy poddawać się rozbiórce, to ta ostatnia winna być efektem celowo podjętych działań, a nie zwykłego korzystania z dokonanego utwardzenia”.

Zgodnie z art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1202 ze zm.) - pod pojęciem remontu należy rozumieć wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym. Natomiast w przypadku przebudowy - należy przez to rozumieć zgodnie z art. 3 ust. 7a ww. ustawy - wykonywanie robót budowlanych, w wyniku których następuje zmiana parametrów użytkowych lub technicznych istniejącego obiektu budowlanego, z wyjątkiem charakterystycznych parametrów, jak: kubatura, powierzchnia zabudowy, wysokość, długość, szerokość bądź liczba kondygnacji; w przypadku dróg są dopuszczalne zmiany charakterystycznych parametrów w zakresie niewymagającym zmiany granic pasa drogowego. W tym przypadku o remoncie można byłoby mówić jeśli zostałaby przywrócona nawierzchnia z tłucznia do stanu, który umożliwiałby korzystanie z drogi uczestnikom ruchu drogowego. Z powyższego wynika, że prace w zakresie ułożenia nawierzchni z destruktu i jej powierzchniowe utrwalenie emulsją asfaltową i grysem kamiennym są pracami w zakresie przebudowy dróg i podlegają zgłoszeniu organowi administracji architektoniczno-budowlanej na podstawie art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo budowlane.

Zgodnie z art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy Prawo budowlane - zgłoszenia organowi administracji architektoniczno-budowlanej wymaga, z zastrzeżeniem art. 29 ust. 3 i 4, wykonywanie robót budowlanych, o których mowa w art. 29 ust. 2 pkt 1b, 6, 9 oraz 11-12a. Natomiast art. 29 ust. 2 pkt 12 określa, że pozwolenia na budowę nie wymaga wykonywanie robót budowlanych polegających na przebudowie dróg, torów i urządzeń kolejowych. Z przytoczonych przepisów wynika zatem obowiązek dokonania zgłoszenia robót budowlanych polegających na przebudowie m.in. dróg, natomiast roboty te nie wymagają pozwolenia na budowę. Kontrolowana jednostka nie dokonała zgłoszenia przedmiotowych robót w Starostwie Powiatowym w Wieluniu.

14. Kontrolującym nie przedłożono dokumentacji projektowej dla zadania pn. „Remont nawierzchni drogi gminnej nr 117116E w miejscowości Góry Świątkowskie na odcinku 1.300 m”, stosownie do obowiązku jaki wynikał z § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 2 września 2004 roku w sprawie szczegółowego zakresu i formy dokumentacji projektowej, specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych oraz programu funkcjonalno-użytkowego (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 1129), zgodnie z którym - dokumentacja projektowa, służąca do opisu przedmiotu zamówienia na wykonanie robót budowlanych, dla których nie jest wymagane uzyskanie pozwolenia na budowę, składa się w szczególności z:
- planów, rysunków lub innych dokumentów umożliwiających jednoznaczne określenie rodzaju i zakresu robót budowlanych podstawowych oraz uwarunkowań i dokładnej lokalizacji ich wykonywania;
 - przedmiaru robót, w zakresie o którym mowa w § 6;

- projektów, pozwoleń, uzgodnień i opinii wymaganych odrębnymi przepisami.

W przypadku przedmiotowej inwestycji jedynym dokumentem, o którym mowa w § 4 ust. 2 ww. rozporządzenia załączonym do SIWZ i jedynym przedstawionym kontrolującym był kosztorys ofertowy, który zawierał w sobie przedmiar robót.

Stosownie do normy zawartej w art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy Prawo budowlane - do obowiązków inwestora należy zorganizowanie procesu budowy, z uwzględnieniem zawartych w przepisach zasad bezpieczeństwa i ochrony zdrowia, a w szczególności zapewnienie opracowania projektu budowlanego i - stosownie do potrzeb - innych projektów. Powyższy przepis zobowiązuje wprost inwestora, tj. Gminę, do opracowania projektu budowlanego i stosownie do potrzeb, innych projektów, a brak dokumentacji projektowej stanowi jego naruszenie.

15. Wobec dokonanych ustaleń dotyczących charakteru realizowanego zadania pn. „Remont nawierzchni drogi gminnej nr 117116E w miejscowości Góry Świątkowskie na odcinku 1.300 m” bezpodstawne było planowanie tego zadania w wydatkach bieżących jako remontu. Zadanie powinno zostać sfinansowane z wydatków majątkowych (w tym powinno zostać ujęte w załączniku do uchwały budżetowej dotyczącym planowanych do realizacji zadań inwestycyjnych), jako przebudowa drogi. Należy zaznaczyć, że elementem uchwały budżetowej Gminy Biała w 2017 roku był załącznik dotyczący planowanych do realizacji zadań inwestycyjnych, w którym nie ujęto przedmiotowego zadania. Powyższe stanowiło naruszenie kompetencji Rady Gminy Biała w zakresie planowania wydatków na konkretne zadania inwestycyjne.
16. Za wykonanie robót budowlanych dotyczących omawianego zadania wykonawca wystawił fakturę VAT nr F/26/11/17 z dnia 13 listopada 2017 roku na kwotę brutto 225.343,87 zł, na podstawie protokołu odbioru z dnia 13 listopada 2017 roku (protokół opisywał usterki, co szczegółowo omówiono w protokole z kontroli). Zapłaty dokonano w dniu 4 grudnia 2017 roku, co ujęto w klasyfikacji budżetowej dział 600 rozdział 60016 § 4270 (poprzez zapis na kontach Wn 402, Ma 130). Stwierdzono, że wypłata wynagrodzenia za wykonany remont została dokonana w terminie 30 dni, pomimo że protokół odbioru wskazywał na usterki co do przedmiotu umowy. Zgodnie z § 7 ust. 3 umowy - wynagrodzenie miało być wypłacone po odbiorze końcowym podpisanym bez zastrzeżeń. Wykonawca do dnia zakończenia kontroli przez RIO w Łodzi nie dokonał naprawy usterek, w sposób który by je zlikwidował i umożliwił bezusterkowy odbiór.

W złożonym kontrolującym wyjaśnieniu Wójt Gminy określił, że przedmiotowe zadanie miało być zadaniem jednorocznym, a wstrzymanie i przeniesienie płatności w wysokości ponad 200.000 zł na następny rok rodziłoby komplikacje w ich wykonaniu w 2018 roku, gdyż budżet na 2018 rok nie przewidywał płatności za ww. zadanie. W odniesieniu do powyższego wyjaśnienia należy zaznaczyć, że uchwała budżetowa jest wielokrotnie zmieniana w ciągu roku, a co za tym idzie zmieniany jest również załącznik dotyczący planowanych do realizacji zadań inwestycyjnych. Zatem, przeniesienie płatności za przedmiotowe zadanie na następny rok nie stanowiło przeszkody do dokonania zmian w uchwale budżetowej, jednak generowałoby konieczność umieszczenia tego zadania w wieloletniej prognozie finansowej, jako wieloletniego. Innym

możliwym rozwiązaniem jest podjęcie przez Radę Gminy uchwały w sprawie ustalenia wykazu wydatków, które nie wygasają z upływem roku, na podstawie art. 263 ustawy o finansach publicznych.

17. Kontrolowana jednostka nie naliczyła i nie dochodziła kary umownej należnej na podstawie zawartej w dniu 27 lutego 2018 roku umowy nr 5/2018 z PPHU IGORD Inżynieria Nadzory Drogowe mgr inż. Katarzyna Cieślak Wieluń. Zgodnie z umową, zamawiający zlecił wykonawcy wykonanie, na podstawie mapy do celów projektowych, kompletnej dokumentacji technicznej z projektem organizacji ruchu, specyfikacji technicznej wykonania i odbioru robót budowlanych, kosztorysu inwestorskiego, przedmiaru oraz złożenia prawidłowego wniosku do Starostwa Powiatowego – zgłoszenia robót budowlanych dla zadania pn. „Przebudowa drogi dojazdowej – wewnętrznej Zabłocie – Naramice – etap II”. Realizacja zamówienia miała nastąpić do dnia 6 kwietnia 2018 roku. Za wykonanie przedmiotu zamówienia ustalono wynagrodzenie w kwocie 4.920,00 zł brutto.

Z przedłożonych kontrolującym dokumentów wynikało, że kosztorys inwestorski został sporządzony z datą 17 kwietnia 2017 roku i został przesłany drogą mailową do zamawiającego w dniu 24 kwietnia 2018 roku. Kosztorys zmieniono z datą 7 maja 2018 roku i przesłano e-mailem do zamawiającego w dniu 8 maja 2018 roku. Z informacji uzyskanych od kontrolowanego wynikało, że do ww. umowy nie podpisano aneksu przedłużającego termin wykonania przedmiotu zamówienia. W § 5 umowy nr 5/2018 zastrzeżono, że w razie nieterminowego wykonania przedmiotu umowy wykonawca zapłaci zamawiającemu karę umowną w wysokości 1% wynagrodzenia brutto określonego w § 3 umowy, za każdy dzień zwłoki. W związku z powyższym kara za nieterminowe wykonanie przedmiotu umowy powinna stanowić 885,60 zł, tj. wynagrodzenie brutto 4.920,00 zł x 1% x 18 dni po terminie wynikającym z umowy. Na zaistniałą okoliczność złożono wyjaśnienie, w którym kontrolowany wskazał, że za opóźnienie w dostarczeniu kosztorysów inwestorskich na zadanie pn. „Przebudowa drogi dojazdowej – wewnętrznej Zabłocie-Naramice-etap II” nie zostały naliczone kary. Spowodowane to było faktem, że do chwili potwierdzenia przez Starostwo Powiatowe w Wieluniu dokonanego zgłoszenia na ww. roboty nie było pilnej konieczności posiadania tych kosztorysów w Urzędzie Gminy Biała. Ponadto w wyjaśnieniu podkreślono, że postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego zostało wszczęte w dniu 28 czerwca 2018 roku i kosztorysy inwestorskie niezbędne do oszacowania wartości zamówienia zostały do tego dnia opracowane. Kosztorys przesłany e-mailem w dniu 8 maja 2018 roku zawierał jedynie niewielką korektę wartości wcześniej wykonanego kosztorysu.

Należy wskazać, że kara umowna nie jest instytucją samodzielną, jest bowiem postanowieniem umownym, które strony mogą dobrowolnie zamieścić w umowie. Co do zasady, zastrzeganie kar umownych nie jest obowiązkowe i zależy od woli stron. Skoro zamawiający - Gmina Biała - postanowił wprowadzić do umowy zapisy o karach umownych, to powinien postąpić zgodnie z jej postanowieniami, czyli za nieterminowe wykonanie przedmiotu umowy – naliczyć, a następnie dochodzić kary umownej.

18. Zamawiający w przypadku robót budowlanych objętych zadaniem pn. „Remont nawierzchni drogi gminnej nr 117116E w miejscowości Góry Świątkowskie na odcinku 1.300 m” nie posiadał dokumentacji projektowej, jak też specyfikacji

technicznej wykonania i odbioru robót budowlanych, która opisywałaby przedmiot zamówienia, co stanowiło naruszenie art. 31 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1986 ze zm.), zgodnie z którym - zamawiający opisuje przedmiot zamówienia na roboty budowlane za pomocą dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznej wykonania i odbioru robót budowlanych.

W zakresie ewidencji majątku i inwentaryzacji

1. Stwierdzono przypadki niewprowadzenia składników majątku do ewidencji księgowej w miesiącu przekazania ich do używania, czym naruszono art. 20 ust.1 ustawy o rachunkowości, w myśl którego - do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.
2. W przypadku nieodpłatnego nabycia środków trwałych stwierdzono, że wartość początkową środka trwałego ustalano wg operatu szacunkowego lub wartości określonej w akcie notarialnym bez uwzględnienia kosztów nabycia (jak ceny operatów szacunkowych, czy koszty aktów notarialnych). Również w przypadku zakupu pozostałych środków trwałych zdarzały się przypadki nieuwzględniania w wartości początkowej kosztów zakupu tych środków. Powyższe stanowiło naruszenie art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w świetle którego - wartością początkową środka trwałego jest cena nabycia, o której mowa w ust. 1, to jest - cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Ponadto, w obowiązującej w badanym okresie polityce rachunkowości zapisano, że środki trwałe nabyte nieodpłatnie w ciągu roku wycenia się w cenie nabycia lub w cenie zakupu, o ile koszty zakupu nie stanowią istotnej wartości.

3. Stwierdzono przypadki błędnej klasyfikacji (lub stosowanie nieistniejących oznaczeń) środków trwałych (wymienionych w protokole z kontroli), co stanowiło naruszenie zasad klasyfikacji środków trwałych określonych w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. z 2016 r., poz. 1864). Stosownie do wskazanych przepisów, klasyfikacja środków trwałych (KŚT) jest usystematyzowanym wykazem środków trwałych (obiektów) służących do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych. Struktura KŚT jest trzystopniowa. Na pierwszym szczeblu podziału klasyfikacyjnego jest

10 jednocyfrowych grup środków trwałych. Grupy środków trwałych dzielą się na drugim szczeblu podziału klasyfikacyjnego na podgrupy, którym nadane zostały symbole dwucyfrowe. Wprowadzono też trzeci szczebel, któremu nadano symbole trzycyfrowe. Należy ponadto zwrócić uwagę, że powyższy akt prawny obowiązuje od 1 stycznia 2017 roku, jednak w zakresie ewidencji i sprawozdań, o których stanowi ustawa o rachunkowości stosuje się je dopiero od 1 stycznia 2018 roku. A zatem w 2018 roku kontrolowana jednostka powinna zastosować klasyfikację obowiązującą już w KŚT 2016. Rozporządzenie z dnia 3 października 2016 roku uchyliło wcześniej obowiązujące rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz. U. z 2010 r., nr 242, poz. 1622), które zgodnie z § 2 stosowane było do dnia 31 grudnia 2017 roku.

4. Z informacji udzielonych przez Skarbnika Gminy Biała wynikało, że materiały były rozchodowane metodą FIFO (pierwsze weszło - pierwsze wyszło). W zakładowym planie kont obowiązującym w Gminie Biała nie znalazły się jednak żadne zapisy, które potwierdzałyby wybór ww. metod rozchodowania materiałów. Zgodnie z art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości - w przypadku, gdy ceny nabycia lub zakupu, albo koszty wytworzenia jednakowych albo uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo ich rodzaju i przeznaczenie, są różne, wartość stanu końcowego rzeczowych składników aktywów obrotowych wycenia się w zależności od przyjętych przez jednostkę metody ustalania ich rozchodu, w tym zużycia, sprzedaży.
5. Na koncie 310 – materiały, zaewidencjonowano w 2017 roku zakup materiałów w postaci kruszywa drogowego na kwotę 48.039,37 zł. Według wyjaśnienia Skarbnika Gminy - kruszywo do końca 2017 roku nie zostało zużyte na drogi gminne z uwagi na przemoczenie i zostało zużyte dopiero w 2018 roku. Na podstawie dokumentacji źródłowej stwierdzono, że na dzień 31 grudnia 2017 roku w ewidencji księgowej na stanie magazynu materiałów pozostało 100 ton kruszywa za mało (wynikało to z błędnie sporządzonego rozliczenia ilości materiałów przekazanego do księgowości), co stanowiło wartość 1.845 zł (100 ton x 18,45 zł).
6. Metodą spisy z natury zinwentaryzowano przydomowe oczyszczalnie ścieków, sieć elektryczną Urzędu Gminy, które ze względu na trudny dostęp powinny być inwentaryzowane metodą weryfikacji salda. Natomiast weryfikacją nie objęto wartości niematerialnych i prawnych, długoterminowych aktywów finansowych oraz umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jak również umorzenia pozostałych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych. Ponadto, nie można uznać za dokonanie weryfikacji na kontach 221 i 226 poprzez uwzględnienie w protokole z weryfikacji następującego zapisu „stan konta 221 i 226 zgodny ze sprawozdaniem Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych na dzień 31.12.2017 r.". Należy zauważyć, że weryfikacja sald jest metodą polegającą na porównaniu zapisów w księgach rachunkowych z odpowiednimi dokumentami źródłowymi i weryfikacji realnej wartości składników majątkowych (ustalenie czy wielkość składników aktywów i pasywów ujęta w księgach rachunkowych jest rzetelna, czyli zgodna ze stanem faktycznym). Nieprawidłowości opisane powyżej – dowodzą, iż kontrolowana jednostka dokonała inwentaryzacji drogą weryfikacji sald w sposób niewystarczający. Powyższe stanowiło naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości,

stosownie do którego - przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych oraz art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

7. Ponadto, w wyniku kontroli dokumentacji inwentaryzacyjnej ustalono, że w protokole weryfikacji aktywów – środków trwałych (grunty), w przypadku dwóch działek 315/9 i 76/78 brak było informacji o powierzchni i wartości wskazanych działek. W informacji o stanie mienia komunalnego grunty wykazano jedynie ilościowo – łączna powierzchnia gruntów gminnych według stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku wynosiła 149,22 ha. Wobec powyższego niemożliwe było porównanie wartości gruntów wykazanych w ewidencji księgowej z gminnym zasobem komunalnym.

W zakresie pomocy finansowej udzielanej innym jednostkom samorządu terytorialnego

Gminy Biała i Lututów nie zawarły porozumienia w sprawie finansowania lub dofinansowania zadań z zakresu zarządzania drogami przed realizacją zadania polegającego na remoncie nawierzchni drogi 117116E Zabłocie – Góry Świątkowskie. Stosownie do art. 19 ust. 4 ustawy z dnia 21 marca 1985 roku o drogach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 2068 ze zm.) - zarządzanie drogami publicznymi może być przekazywane między zarządcami w trybie porozumienia, regulującego w szczególności wzajemne rozliczenia finansowe. Zarządcy dróg mogą zawierać także porozumienia w sprawie finansowania albo dofinansowania zadań z zakresu zarządzania drogami z budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W tym przypadku zarządcą remontowanej drogi na odcinku około 260 m był Wójt Gminy Lututów, o czym stanowi art. 19 ust. 2 pkt 4 ustawy o drogach publicznych. W świetle przepisów art. 20 ust. 4 ww. ustawy to zarządca drogi zobowiązany jest między innymi: do utrzymania nawierzchni drogi, chodników. W kontrolowanym stanie faktycznym Gmina Biała wykonała remont drogi na odcinku ok. 260 m należącym do Gminy Lututów, był to odcinek leżący we wsi Góry Świątkowskie, który z obu stron graniczy z Gminą Białą, a pozostała część drogi położona jest w Gminie Białą. Należy zauważyć, że Gmina Biała sfinansowała remont tego odcinka, na co zezwala art. 19 ust. 4 ustawy o drogach publicznych, w formie pomocy rzeczowej, co zostało potwierdzone przez zawarcie stosownej umowy w tej sprawie, lecz nie został dochowany obowiązek zawarcia porozumienia w sprawie finansowania zadań z zakresu zarządzania drogami.

W zakresie jednorazowych dodatków uzupełniających dla nauczycieli

1. Sprawozdanie z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach i placówkach prowadzonych przez tę jednostkę zostało sporządzone w dniu 15 lutego 2018 roku, tj. z przekroczeniem terminu wynikającego z art. 30a ust. 4 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku Karta Nauczyciela (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 967 ze zm.). Zgodnie z ww. przepisem - w terminie do dnia 10 lutego roku kalendarzowego następującego po roku, który podlegał analizie, organ prowadzący szkołę będący jednostką samorządu terytorialnego

sporządza sprawozdanie z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach i placówkach prowadzonych przez tę jednostkę samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem wysokości kwoty różnicy, o której mowa w ust. 2, o ile wystąpiła.

2. Wystąpiły liczne przypadki nieprawidłowego określenia średniego wymiaru etatu dla nauczycieli mianowanych, kontraktowych i stażystów, które w większości miały wpływ na ustalenie średniej liczby etatów w tych grupach nauczycieli wykazywanych w sprawozdaniu z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach i placówkach prowadzonych przez jednostkę, co szczegółowo zostało opisane w protokole kontroli.
3. Stwierdzono liczne przypadki nieprawidłowego określenia kwot wypłaconych wynagrodzeń dla nauczycieli mianowanych, kontraktowych i stażystów, które w większości przypadków miały wpływ na ustalenie wydatków poniesionych na wynagrodzenia, o których mowa w art. 30 ust. 1 ustawy Karta Nauczyciela, na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach i placówkach prowadzonych przez jednostkę, co szczegółowo zostało opisane w protokole kontroli.
4. Ponadto stwierdzono, że w przypadku nauczycieli kontraktowych i stażystów zatrudnionych na część etatu osobistą stawkę wynagrodzenia zasadniczego ustalano nieprawidłowo, co miało wpływ na podział jednorazowego dodatku uzupełniającego między poszczególnych nauczycieli. Osobista stawka wynagrodzenia zasadniczego była ustalana w oparciu o obowiązkowy tygodniowy wymiar czasu pracy pomnożony przez współczynnik 4,16. Współczynnik ten stosowany jest przy ustalaniu liczby godzin przypadających do przepracowania w danym miesiącu przez nauczyciela, co jest podstawą do określenia wynagrodzenia za godzinę w przypadku zatrudnienia jedynie przez część miesiąca. Stosownie do § 2 ust. 2 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej i Sportu z dnia 31 stycznia 2005 roku w sprawie wysokości minimalnych stawek wynagrodzenia zasadniczego nauczycieli, ogólnych warunków przyznawania dodatków do wynagrodzenia zasadniczego oraz wynagradzania za pracę w dniu wolnym od pracy (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 416) - wysokość stawki wynagrodzenia zasadniczego za jedną godzinę przeliczeniową dla nauczycieli realizujących tygodniowy obowiązkowy wymiar godzin, o którym mowa w art. 42 ust. 4a Karty Nauczyciela, oblicza się dzieląc odpowiednią minimalną stawkę wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela wynikającą z tabeli, o której mowa w ust. 1, przez miesięczną liczbę godzin będącą wynikiem pomnożenia tygodniowego obowiązkowego wymiaru godzin, o którym mowa w art. 42 ust. 3 Karty Nauczyciela, przez 4,16 - z zaokrągleniem do pełnych godzin, w ten sposób, że czas zajęć do 0,5 godziny pomija się, a co najmniej 0,5 godziny liczy się za pełną godzinę.
5. Zarówno zawyżenie średniej liczby etatów, jak i zaniżenie kwoty wypłaconych wynagrodzeń, spowodowało że jednorazowy dodatek uzupełniający dla nauczycieli mianowanych został wypłacony nienależnie. Z poprawnie dokonanych wyliczeń wynikało, że wydatki poniesione na wynagrodzenia nauczycieli mianowanych w kwocie 747.489,17 zł były wyższe niż suma iloczynów średniorocznej liczby etatów i średnich wynagrodzeń

(tj. 745.269,60 zł – iloczyn ustalony przez kontrolujące na podstawie poprawnej liczby etatów) o 2.219,57 zł.

6. Z wyliczeń dokonanych przez kontrolujących wynikało, że kwota różnicy w grupie nauczycieli kontraktowych wyniosła 7.948,41 zł i była niższa od różnicy wykazanej w sprawozdaniu o 321,81 zł, co oznacza, że jednorazowy dodatek uzupełniający za 2017 roku w grupie nauczycieli kontraktowych został zawyżony ogółem o 321,81 zł. Natomiast kwota różnicy w grupie nauczycieli stażystów powinna wynieść 7.001,90 zł i była niższa od różnicy wykazanej w sprawozdaniu o 480,76 zł, co oznacza, że jednorazowy dodatek uzupełniający za 2017 roku w grupie nauczycieli stażystów został zawyżony ogółem o 480,76 zł.
7. Wypłat jednorazowego dodatku uzupełniającego dokonano w dniu 8 lutego 2018 roku, czym naruszono art. 30 ust. 3 ustawy Karta nauczyciela. Zgodnie z ww. przepisem - kwota różnicy, o której mowa w ust. 2, jest dzielona między nauczycieli zatrudnionych i pobierających wynagrodzenie w roku, dla którego ustalono kwotę różnicy, w szkołach prowadzonych przez jednostkę samorządu terytorialnego i wypłacana w terminie do dnia 31 stycznia roku kalendarzowego następującego po roku, dla którego wyliczono kwotę różnicy, w formie jednorazowego dodatku uzupełniającego ustalanego proporcjonalnie do okresu zatrudnienia oraz osobistej stawki wynagrodzenia zasadniczego nauczyciela, zapewniając osiągnięcie średnich wynagrodzeń na poszczególnych stopniach awansu zawodowego, o których mowa w art. 30 ust. 3, w danej jednostce samorządu terytorialnego w roku, dla którego wyliczono kwotę różnicy.

W zakresie dochodów i wydatków związanych z systemem gospodarowania odpadami

System gospodarowania odpadami komunalnymi w Gminie Biała, w 2016 i 2017 roku, nie bilansował się nie tylko na etapie wykonania, lecz już na etapie planowania. Uchwała budżetowa zakładała deficyt dla systemu gospodarowania odpadami na poziomie 20.800 zł - w 2016 roku, natomiast w 2017 roku na poziomie 22.000 zł. Powyższe stanowiło naruszenie art. 6r ust. 1 i 1aa ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 1454 ze zm.). Zgodnie z treścią art. 6r ust. 1 i 1aa ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach - opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi stanowi dochód gminy. Środki z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie mogą być wykorzystane na cele niezwiązane z pokrywaniem kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi. W ust. 2 wskazanego artykułu wyszczególniono koszty, które należy pokryć z pobranych opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi. W ust. 2c ustawodawca założył możliwość istnienia nadwyżki dochodów nad wydatkami (kosztami) funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami i wskazał koszty, które mogłyby również zostać sfinansowane z przedmiotowej nadwyżki. Z powyższych unormowań wynika zasada bilansowania się finansowania systemu i możliwość wystąpienia dodatniego wyniku na przedmiotowej działalności. Mając na uwadze powyższe, planowanie deficytu w zakresie funkcjonowania systemu może świadczyć o niedoszacowaniu ustalonej stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Faktyczny deficyt na działalności w zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami jest zjawiskiem dopuszczalnym, ponieważ wynikać może

z niedoszacowania stawek opłaty już na etapie wykonania, ale także ze skuteczności prowadzonej windykacji. W zakresie funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami należy dążyć do perspektywicznego zbilansowania jego finansowania.

Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości ponoszą Wójt Gminy Biała, Skarbnik Gminy Biała oraz pracownicy Urzędu Gminy w zakresie wskazanym w protokole kontroli.

II.

Przekazując informację o powyższych nieprawidłowościach proszę Pana Wójta o podjęcie działań mających na celu ich usunięcie oraz zapobieżenie ich występowaniu w przyszłości. W tym celu RIO w Łodzi kieruje następujące **wnioski pokontrolne**:

1. Zapewnić przestrzeganie art. 31 ust.1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku Prawo zamówień publicznych, w zakresie wymogów dotyczących opisu przedmiotu zamówienia.
2. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, w szczególności poprzez:
 - przekazywanie do końca każdego roku zgromadzonych na tym rachunku środków pieniężnych na rachunek bieżący organu, w celu likwidacji salda na koncie 130;
 - prowadzenie ewidencji księgowej dla środków z Funduszu Pracy przeznaczonych na dofinansowanie kosztów szkolenia młodocianych pracowników (rachunek bankowy pn. Praktyki uczniowskie) na kontach wynikających z przepisów rozporządzenia;
 - ewidencję operacji gospodarczych dotyczących zakupu materiałów, kosztów ubezpieczeń, umorzenia pozostałych środków trwałych, zgodnie z systematyką określoną w ww. rozporządzeniu oraz zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości,
 - ewidencję przekazywania dochodów z tytułu kapitalizacji odsetek na koncie 222 – Rozliczenie dochodów budżetowych;
 - ewidencję operacji gospodarczych dotyczących podatku VAT zarówno dotyczącego Urzędu Gminy, jak i w zakresie jego centralizacji, na odpowiednich kontach, zgodnie z systematyką określoną w ww. rozporządzeniu oraz zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości;

- prowadzenie ewidencji szczegółowej do konta 221 w zakresie użytkowników wieczystych, dzierżawców wg dłużników, w sposób umożliwiający ustalenie dla nich sald końcowych (w tym należności i nadpłat);
 - bieżącą ewidencję przypisów należności dla wszystkich dochodów przypisanych, w szczególności z tytułu opłat za użytkowanie wieczyste, dzierżawę i najem.
3. Uzupełnić przyjętą politykę rachunkowości o zasady funkcjonowania kont związanych z rozliczeniem podatku VAT oraz o zasady wyceny rozchodu materiałów.
 4. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w szczególności poprzez:
 - prowadzenie ksiąg rachunkowych przy użyciu systemu finansowo-księgowego spełniającego wymogi określone w art. 13 ust. 1 ustawy, w szczególności poprzez prowadzenie jednej księgi głównej dla Urzędu Gminy Biała;
 - ujmowanie w księgach rachunkowych Urzędu dowodów księgowych, które dotyczą Urzędu, a nie innych podmiotów;
 - prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób umożliwiających sporządzenie odpowiednich sprawozdań finansowych i innych w tym deklaracji podatkowych, stosownie do wymogu określonego w art. 24 ust. 4 pkt 2 ustawy;
 - zapewnienie zgodności ewidencji syntetycznej i analitycznej, stosownie do wymogu określonego w art. 16 ust. 1 ustawy;
 - ujmowanie w księgach rachunkowych jednostki wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty oraz poprzez wprowadzanie do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego, w postaci zapisu, każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym, stosownie do art. 6 i art. 20 ust.1 ww. ustawy;
 - ustalanie wartości początkowej środków trwałych zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy;
 - właściwe inwentaryzowanie składników majątku jednostki, metodami określonymi w art. 26 ustawy.
 5. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniach budżetowych Rb-PDP - z wykonania dochodów podatkowych oraz Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych - danych o skutkach finansowych wynikających z udzielonych zwolnień podatkowych oraz skutkach obniżenia górnych stawek podatkowych.
 6. Dokonać korekty sprawozdań budżetowych Rb-PDP i Rb-27S, sporządzonych za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2017 roku, w związku z nieprawidłowym wykazaniem skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych i skutków zwolnień podatkowych. Poprawione sprawozdania przekazać RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.
 7. Zapewnić wykazywanie w sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie, kwoty nadwyżki budżetu oraz kwoty wolnych środków z lat ubiegłych,

z uwzględnieniem art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, który stanowi, że wolne środki to nadwyżka środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki samorządu terytorialnego, wynikająca z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych, uwzględniając uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego i w protokole kontroli.

8. Zapewnić prawidłowe sporządzanie bilansu z wykonania budżetu Gminy, w szczególności poprzez wykazywanie danych wynikających z prawidłowo prowadzonej ewidencji księgowej, tak aby sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelny wynik oraz sytuację finansową budżetu Gminy.
9. Zapewnić właściwe sporządzanie bilansu Urzędu Gminy w Białej, w szczególności poprzez wykazywanie danych wynikających z ewidencji księgowej Urzędu Gminy we właściwych pozycjach bilansu, tak aby sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelnie sytuację finansową.
10. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w informacjach DEK-A-1 liczby pracowników w przeliczeniu na etaty, stanowiących podstawę określenia obowiązku dokonywania wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz przekazywanie deklaracji w terminie określonym w art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.
11. Podjąć działania mające na celu dostosowania regulacji wewnętrznych dotyczących obrotu gotówkowego w Urzędzie Gminy Biała, tak aby normowały rzeczywisty przebieg i ewidencję operacji gospodarczych oraz wskazywały formę ewidencji obrotu gotówkowego.
12. Wykazywać w sprawozdaniach Rb-27S kwoty zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, stosownie do wymogu określonego w § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
13. Zapewnić sporządzanie sprawozdania Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych, w sposób rzetelny i prawidłowy pod względem merytorycznym, ze szczególnym zwróceniem uwagi na prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniu danych wynikających z umów o charakterze cywilnoprawnym (należności, należności pozostałych do zapłaty, zaległości i nadpłat), zgodnie z przepisami Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej.
14. W przypadku umów dzierżawy zapewnić realizację obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT, stosownie do zasad wynikających z art. 19a ust. 5 pkt 4 ppkt b ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług.
15. Zapewnić wydawanie decyzji dotyczących udzielania ulg inwestycyjnych w podatku rolnym zgodnie z art. 13 ustawy z dnia 15 listopada 1984 roku o podatku rolnym.
16. Sporządzić plan wykorzystania gminnego zasobu nieruchomości, o którym mowa w art. 25 ust. 2 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami.

17. Naliczać oraz zapewnić egzekwowanie odsetek od nieterminowych wpłat należności cywilnoprawnych, o których mowa w art. 481 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny.
18. Opracować wieloletni program gospodarowania mieszkaniowym zasobem gminy, stosownie do wymogu wynikającego z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 2001 roku o ochronie praw lokatorów, mieszkaniowym zasobie gminy i o zmianie Kodeksu cywilnego.
19. Przestrzegać wymogów zawartych w uchwale nr XIX/137/12 Rady Gminy Biała z dnia 30 marca 2012 roku, w zakresie udzielania ulg w należnościach cywilnoprawnych.
20. Wystawiać faktury VAT dla najemcy lokalu użytkowego, zgodnie z zapisami zawartymi w umowie najmu.
21. Zapewnić podejmowanie skutecznych działań windykacyjnych (w tym dochodzenie roszczeń na drodze postępowania sądowego), mających na celu egzekwowanie zaległości z tytułu opłat za najem i dzierżawę, w celu niedopuszczenia do przedawnienia roszczeń w tym zakresie.
22. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, w szczególności poprzez:
 - jednoznaczne określenia formy zlecania realizacji zadań publicznych (powierzenie lub wsparcie), zgodnie z art. 5 ust. 4 ustawy;
 - publikowanie ogłoszeń o otwartych konkurach ofert na stronie internetowej Urzędu, zgodnie z wymogiem zawartym w art. 13 ust. 3 ustawy;
 - publikowanie ogłoszeń o otwartych konkurach ofert z zachowaniem terminu, o którym mowa w art. 13 ust. 1 ustawy;
 - publikowanie wyników otwartych konkursów ofert na stronie internetowej Urzędu, w BIP i na tablicy ogłoszeń Urzędu, zgodnie z wymogiem zawartym w art. 15 ust. 2h i 2j ustawy;
 - dokonanie formalnej kontroli ofert, zgodnie z wymogami zawartymi w ogłoszeniu o otwartym konkursie ofert,
 - należytą weryfikację sprawozdań składanych przez organizacje pozarządowe, którym zlecono do realizacji zadanie publiczne i udzielono dotacji na jego finansowanie, przestrzegając ustaleń umownych oraz wymogów określonych ustawą.
23. Zapewnić prawidłowe ustalanie i wypłatę dodatków za wieloletnią pracę.
24. Wypłat odpraw emerytalnych i ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy dokonywać w dniu rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem, mając na względzie uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, pamiętając przy tym, że niedotrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ww. świadczeń powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 ustawy Kodeks cywilny w zw. z art. 300 ustawy Kodeks pracy.
25. Zapewnić gospodarowanie środkami zgromadzonymi na rachunku zakładowego funduszu świadczeń socjalnych w sposób zgodny z ustawą z dnia 4 marca 1994 roku o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

26. Zapewnić dokonywanie potrąceń diet radnych stosowanie do postanowień zawartych w uchwale nr VII/64/11 Rady Gminy Biała.
27. Zgłaszać organowi administracji architektoniczno-budowlanej prace, które wymagają takiego zgłoszenia, stosownie do postanowień zawartych w art. 30 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku Prawo budowlane.
28. Przestrzegać z § 4 ust. 2 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 2 września 2004 roku w sprawie szczegółowego zakresu i formy dokumentacji projektowej, specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót budowlanych oraz programu funkcjonalno-użytkowego, poprzez opracowywanie odpowiedniej dokumentacji projektowej służącej do opisu przedmiotu zamówienia na wykonanie robót budowlanych, dla których nie jest wymagane uzyskanie pozwolenia na budowę.
29. Przestrzegać art. 18 ust. 1 pkt 1 ustawy Prawo budowlane, poprzez wywiązywanie się z obowiązków nałożonych na inwestora, w szczególności dołożenia starań, aby zapewnić opracowanie projektu budowlanego i - stosownie do potrzeb - innych projektów.
30. Wpłaty wynagrodzenia na rzecz wykonawcy dokonywać po spełnieniu wymogów określonych w zawartej w tej sprawie umowie.
31. Wyegzekwować od wykonawcy zadania pn. „Remont nawierzchni drogi gminnej nr 117116E w miejscowości Góry Świątkowskie na odcinku 1.300 m” realizację porozumienia zawartego z Gminą w dniu 2 października 2018 roku, w związku z nieprawidłowym wykonaniem ww. zadania.
32. W przypadku potwierdzenia okoliczności uzasadniających zastosowanie postanowień umowy przewidujących kary umowne, podejmować czynności w celu wyegzekwowania należnych Gminie kar.
33. Zapewnić klasyfikowanie środków trwałych zgodnie z zasadami określonymi w załączniku do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 roku w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych.
34. Zapewnić zawieranie porozumień w sprawie finansowania lub dofinansowania zadań z zakresu zarządzania drogami, stosownie do wymogów wynikających z art. 19 ust.4 ustawy z dnia 21 marca 1985 roku o drogach publicznych.
35. Zapewnić prawidłowe obliczanie średniej liczby etatów dla nauczycieli, wysokości wynagrodzeń oraz osobistych stawek wynagrodzenia stanowiących podstawę obliczenia jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli, stosownie do przepisów rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U z 2010 r., nr 6, poz. 35 ze zm.).
36. Zapewnić przestrzeganie art. 30 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku Karta nauczyciela, poprzez:
 - sporządzanie sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach i placówkach prowadzonych przez tę jednostkę do 15 lutego roku kalendarzowego następującego po roku, który podlegał analizie,

- wypłatę jednorazowego dodatku uzupełniającego do dnia 31 stycznia roku kalendarzowego następującego po roku, dla którego wyliczono kwotę różnicy.
- 37. Podjąć działania mające na celu wprowadzenie efektywnych rozwiązań, które w przyszłości doprowadzą do zbilansowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, stosownie do przepisów ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach.
- 38. Zapewnić funkcjonowanie adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w jednostce samorządu terytorialnego, zgodnie z art. 68 ust. 1 i nast. ustawy o finansach publicznych.

Podając powyższe do wiadomości, zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych, proszę Pana Wójta o przesłanie informacji o sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych lub przyczynach ich wykonania w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Jednocześnie informuję, że zgodnie z art. 9 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, do wniosków zawartych w II części wystąpienia pokontrolnego przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do Kolegium Izby.

Zastrzeżenie składa właściwy organ jednostki kontrolowanej w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, za pośrednictwem Prezesa Izby. Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Bieg terminu, o którym mowa wyżej ulega zawieszeniu na czas rozpatrzenia zastrzeżenia w odniesieniu do wniosków pokontrolnych objętych zastrzeżeniem.

PREZES
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Łodzi
dr Ryszard Paweł Krawczyk

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy Biała

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy Biała

aa.