

# CZEŚĆ I

## SPRAWOZDANIE Z DZIAŁALNOŚCI REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH W 2004 ROKU

## **1. Zadania i zasady działania regionalnych izb obrachunkowych**

### **1.1. Zadania izb**

Podstawowymi aktami prawnymi określającymi pozycję w systemie nadzoru nad działalnością jednostek samorządu terytorialnego (jst) i funkcjonowanie regionalnych izb obrachunkowych, zwanych dalej izbami, są ustawa zasadnicza - Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>1</sup> oraz ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>2</sup>.

Zgodnie z przepisem art. 171 ust. 2 Konstytucji RP izby są organami nadzoru nad działalnością jst w zakresie spraw finansowych.

Ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych stanowi, że izby są państwowymi organami nadzoru oraz kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych jst i innych podmiotów wymienionych w ustawie. Przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych określają zadania, zasady działania i organizację izb, a także zawierają regulacje dotyczące postępowania nadzorczego i kontrolnego.

Zmiany ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych<sup>3</sup>, które obowiązują od 29 listopada 2003 r., dotyczyły w szczególności zmian w zakresie sprawowanego przez izby nadzoru, rozszerzenia uprawnień kontrolnych inspektorów kontroli, doprecyzowania procedur kontrolnych oraz opracowywania raportów o stanie gospodarki finansowej na podstawie wyników działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej. Zmiany te dotyczą w głównej mierze działalności izb od 2004 r. W związku z wprowadzeniem 6-letniej kadencji na stanowisku prezesa i pozaetatowych członków kolegium w ustawie określono zasady przeprowadzania konkursów na te stanowiska. Zmieniono system wynagradzania prezesa izby, zastępcy prezesa oraz etatowych członków kolegium przez przyjęcie tzw. mnożnikowego systemu wynagrodzeń.

Do ustawowych zadań izb należy:

- nadzór nad działalnością jst i ich związków w zakresie spraw finansowych określonych w art. 11 ust. 1 ustawy,
- przeprowadzanie kontroli gospodarki finansowej i zamówień publicznych podmiotów sektora finansów publicznych wymienionych w art. 1 ust. 2 ustawy,
- wydawanie opinii w sprawach wymienionych w art. 13 ustawy,
- orzekanie w sprawach odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez pracowników sektora finansów publicznych oraz inne osoby dysponujące środkami publicznymi,
- prowadzenie działalności informacyjnej i szkoleniowej w zakresie objętym nadzorem i kontrolą,
- dokonywanie kontroli formalnej i rachunkowej sprawozdań z wykonania budżetów jst oraz wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej,
- rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień przez skarbnika o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika,

<sup>1</sup> Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, sprost. Dz. U. z 2001 r. Nr 28, poz. 319.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2001 r. Nr 55, poz. 577 z późn. zm.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 24 lipca 2003 r. o zmianie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, ustawy o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 149, poz. 1454). Zmiany wprowadzone niniejszą ustawą są omówione w dalszej części *Sprawozdania* ...

- opracowywanie raportów o stanie gospodarki finansowej na podstawie wyników działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej, w razie potrzeby wskazania organom jst powtarzających się nieprawidłowości lub zagrożenia niewykonania ustawowych zadań,
- opracowywanie analiz i opinii w sprawach określonych ustawami.

Na podstawie odrębnych przepisów do zadań izb należy również:

- rozpatrywanie skarg i wniosków dotyczących działalności organów stanowiących jst - art. 229 pkt 1 kpa<sup>4</sup>,
- sporządzanie, na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów<sup>5</sup>, zbiorczych sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego funduszy celowych posiadających osobowość prawną, samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, samorządowych instytucji kultury oraz samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, otrzymanych od jst, które są dla tych podmiotów organem założycielskim lub nadzorującym,
- przyjmowanie i przekazywanie sprawozdań sporządzanych, na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej<sup>6</sup> (do 30 maja 2004 r. obowiązywała ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców<sup>7</sup>),
- udostępnianie i publikowanie, na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej<sup>8</sup>, w urzędowym publikatorze teleinformatycznym - Biuletynie Informacji Publicznej - informacji publicznych dotyczących działalności regionalnych izb obrachunkowych w zakresie określonym ustawą.

## 1.2. Organizacja i zasady działania izb

Szczegółową strukturę organizacyjną i zasady działania izb określa ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych oraz rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania<sup>9</sup> (do 10 sierpnia 2004 r. obowiązywało w tym zakresie rozporządzenie z dnia 14 stycznia 2000 r.).

W wyniku reformy administracyjnej, od 1999 r. funkcjonuje 16 izb, każda na obszarze jednego województwa. W 2004 r., w strukturze organizacyjnej każdej izby, działały określone ustawą organy kolegialne: kolegium izby i komisja orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

**Kolegium izby** składa się z przewodniczącego, którym jest z mocy ustawy prezes izby oraz członków kolegium. Członków kolegium powołuje Prezes Rady Ministrów, na wniosek prezesa izby, złożony po uzyskaniu opinii kolegium izby. Kandydatów do opiniowania przez kolegium izby wyłania się w drodze konkursu ogłoszonego przez prezesa izby. Zasady przeprowadzania konkursu regulują przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.).

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie rodzajów i zasad sporządzania sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 148, poz. 1653).

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 123, poz. 1291.

<sup>7</sup> Dz. U. Nr 141, poz. 1177 z późn. zm.

<sup>8</sup> Dz. U. Nr 112, poz. 1198.

<sup>9</sup> Dz. U. Nr 167, poz. 1747.

oraz rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 23 kwietnia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków przeprowadzania konkursu na członków kolegium regionalnej izby obrachunkowej<sup>10</sup>.

Liczba członków kolegium została określona w rozporządzeniu i uzależniona jest od terytorialnego zasięgu działania poszczególnych izb oraz od liczby nadzorowanych podmiotów. Połowę składu stanowią członkowie powołani spośród kandydatów zgłoszonych do kolegium przez organy stanowiące jst. Członkostwo w kolegium ma charakter etatowy lub pozaetatowy, przy czym pozaetatowy członek kolegium powoływany jest na 6-letnią kadencję. Członkowie kolegium w zakresie zadań nadzorczych i funkcji kontrolnych są niezawisli i podlegają jedynie ustawom.

Do wyłącznej kompetencji kolegium izby należy:

- ustalanie budżetów jednostek samorządu terytorialnego w przypadku nieuchwalenia uchwały budżetowej w terminie do dnia 31 marca roku budżetowego oraz orzekanie o nieważności uchwał i zarządzeń podejmowanych przez organy jst,
- rozpatrywanie odwołań od opinii wydanych przez składy orzekające,
- przyjmowanie sprawozdań z działalności kontrolnej i informacyjno-szkoleniowej izby,
- uchwalanie wniosków do projektu budżetu izby oraz ramowego planu pracy,
- przyjmowanie sprawozdań z wykonania budżetu oraz rocznego ramowego planu pracy, w tym planu kontroli,
- rozpatrywanie zastrzeżeń do wniosków zawartych w wystąpieniach pokontrolnych,
- opiniowanie kandydatów na członków kolegium,
- wybór kandydata na prezesa izby,
- uchwalanie regulaminu organizacyjnego izby,
- podejmowanie uchwał w sprawach określonych w odrębnych przepisach.

**Komisja orzekająca w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych** jest organem orzekającym I instancji. Przewodniczącym komisji jest, z mocy ustawy, zastępca prezesa izby. Zastępców przewodniczącego oraz pozostałych członków w liczbie od trzech do dziewięciu, powołuje prezes izby. Komisja orzekająca działa na zasadach określonych w ustawie o finansach publicznych<sup>11</sup>. Kadencja komisji trwa 4 lata.

Pracami izby, z wyłączeniem spraw zastrzeżonych do kompetencji organów izby, kieruje **prezes izby**, a w czasie jego nieobecności zastępca prezesa. Prezesa izby powołuje Prezes Rady Ministrów spośród kandydatów wybranych, w drodze konkursu, przez kolegium izby. Kadencja prezesa trwa 6 lat, licząc od dnia powołania. Zasady przeprowadzania konkursu na prezesa izby regulują przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych oraz rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji<sup>12</sup>.

Ponadto, w strukturze organizacyjnej izby działają również:

- dwa wydziały merytoryczne, **wydział kontroli gospodarki finansowej** oraz **wydział informacji, analiz i szkoleń**, pracami których kierują naczelnicy,
- **składy orzekające**, złożone z trzech członków kolegium, do właściwości których należy wydawanie opinii w sprawach określonych w ustawie o regionalnych izbach

<sup>10</sup> Dz. U. Nr 130, poz. 1396.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 z późn. zm.).

<sup>12</sup> Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 19 stycznia 2004 r. w sprawie szczegółowych warunków przeprowadzania konkursu na prezesa regionalnej izby obrachunkowej (Dz. U. Nr 10, poz. 93).

obrachunkowych oraz w ustawie o finansach publicznych; składy orzekające i ich przewodniczących wyznacza prezes izby,

- **komisja do spraw rozpatrywania powiadomień** przez skarbnika o dokonaniu kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika; komisję powołuje prezes spośród członków kolegium i wyznacza jej przewodniczącego,
- **biuro izby**, które zapewnia obsługę administracyjną i finansowo-księgową.

Uwzględniając rozproszenie terytorialne jst objętych nadzorem i kontrolą, regionalne izby obrachunkowe zadania nadzorcze, kontrolne, szkoleniowe i informacyjne realizują w siedzibach, które znajdują się w każdym z miast wojewódzkich oraz w **zespołach zamiejscowych** kierowanych przez członka kolegium wyznaczonego przez prezesa izby. Siedziby zespołów zamiejscowych zostały określone w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania.

Szczegółowa struktura organizacyjna izby wynika z regulaminu organizacyjnego, którego projekt opracowuje prezes izby, a uchwała kolegium izby.

Od 1997 r. istnieje ustawowo utworzona wspólna reprezentacja izb - Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych (KR RIO). W jej skład wchodzi prezesi oraz po jednym reprezentancie wybranym przez kolegia izb. Pracami Krajowej Rady kieruje przewodniczący wybrany spośród jej składu na dwuletnią kadencję.

## **2. Działalność nadzorcza**

### **2.1. Zakres kompetencji nadzorczych izb oraz kryteria nadzoru**

Nadzór regionalnych izb obrachunkowych nad działalnością jst, związków międzygminnych oraz związków powiatów sprawowany jest, zgodnie z przepisami art. 171 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, ustaw ustrojowych samorządu terytorialnego<sup>13</sup> oraz ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, na podstawie kryterium legalności, tj. zgodności z prawem. W ustawie o regionalnych izbach obrachunkowych, w odniesieniu do zadań kontrolnych izb w zakresie zadań administracji rządowej, wykonywanych przez jst na podstawie ustaw lub zawieranych porozumień, wymienia się także kryterium celowości, rzetelności i gospodarności.

Zgodnie z przepisami art. 11 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, w zakresie działalności nadzorczej właściwość rzeczowa regionalnych izb obrachunkowych obejmuje uchwały i zarządzenia podejmowane przez organy jst w sprawach:

- 1) procedury uchwalania budżetu i jego zmian,
- 2) budżetu i jego zmian,
- 3) zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jst oraz udzielania pożyczek,
- 4) zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jst,

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.); Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1592 z późn. zm.); Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1590 z późn. zm.).

- 5) podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa<sup>14</sup>,
- 6) absolutorium.

W ramach kompetencji nadzorczych izby:

- orzekają o nieważności uchwał sprzecznych z prawem bądź wskazują, że uchwała została podjęta z naruszeniem prawa, gdy naruszenie prawa jest nieistotne,
- w odniesieniu do uchwał budżetowych, podjętych z naruszeniem prawa - wskazują organom stanowiącym jst nieprawidłowości oraz sposób i termin ich usunięcia,
- orzekając o nieważności uchwały budżetowej jst w części lub całości, ustalają budżet lub jego część dotkniętą nieważnością,
- ustalają budżet jst w terminie do końca kwietnia roku budżetowego w zakresie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań z zakresu administracji rządowej, wykonywanych przez tę jednostkę na podstawie ustaw lub porozumień, jeżeli organ stanowiący tej jednostki nie uchwalił budżetu do 31 marca roku budżetowego.

W 2004 r. izby sprawowały nadzór nad działalnością 2 977 jst, w tym 2 413 gmin, 65 miast na prawach powiatu, w tym miastem stołecznym Warszawa, 314 powiatów, 16 województw samorządowych oraz 168 związków międzygminnych i związku powiatu, spośród 242 zarejestrowanych (2003 r. - 229).

## 2.2. Wyniki działalności nadzorczej

W 2004 r. izby zbadały ogółem **120 879** uchwał i zarządzeń organów jst, związków międzygminnych i związku powiatów, z tego w sprawach:

- procedury uchwalania budżetu i jego zmian - 413,
- budżetu - 2 986<sup>15</sup>,
- zmian budżetu - 69 555,
- zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego jst oraz udzielania pożyczek - 7 568,
- podatków i opłat lokalnych, do których mają zastosowanie przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa - 15 424,
- absolutorium - 2 929,
- zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu jst - 2 302,
- układu wykonawczego budżetu - 6 886,
- innych uchwał objętych nadzorem izb - 12 816.

W 2004 r. kolegia izb, działając na podstawie art. 123 ust. 3 ustawy o finansach publicznych, w związku z nieuchwaleniem uchwały budżetowej jst w terminie do dnia 31 marca roku budżetowego, w 4 przypadkach ustaliły budżety w zakresie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych dla: 1 gminy, 1 miasta na prawach powiatu i 2 związków międzygminnych.

Szczegółowe informacje o liczbie zbadanych poszczególnych rodzajów uchwał i zarządzeń organów jst, związków międzygminnych i związku powiatów prezentuje **tabela 1**. Z danych zawartych w tabeli wynika, że w porównaniu do 2003 r. liczba ogółem

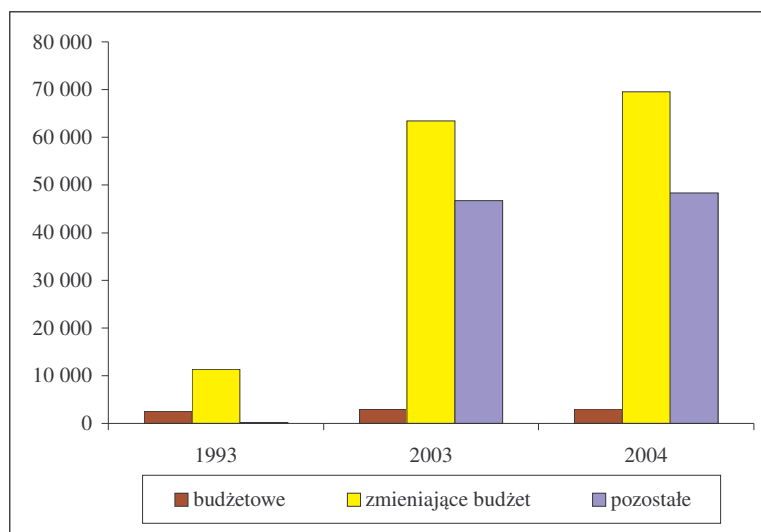
<sup>14</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60).

<sup>15</sup> W 2004 r. kolegia izb zbadały 9 budżetów z naruszeniem prawa dotyczących 2003 r.

zbadanych uchwał i zarządzeń wzrosła o 7 748, natomiast w stosunku do 1993 r. o 106 774. Wzrost liczby zbadanych w 2004 r. uchwał był wynikiem m. in. zmian w przepisach regulujących gospodarkę finansową jst, a w porównaniu do pierwszych lat działalności izb wzrost wynika również ze zwiększenia liczby podmiotów podlegających nadzorowi izb oraz z rozszerzenia katalogu spraw podlegających badaniu.

W 2004 r. z ogólnej liczby 120 879 zbadanych uchwał i zarządzeń w zakresie spraw finansowych najczęściej dotyczyło zmian budżetu, podatków i opłat lokalnych, zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niepublicznych oraz zaciągania kredytów i pożyczek długoterminowych. W porównaniu do 2003 r. najwyższy wzrost liczby zbadanych uchwał i zarządzeń dotyczył uchwał i zarządzeń w sprawach: zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niepublicznych (o 144,2%), określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych jst (o 40,4%) i był wynikiem konieczności dostosowania uchwał organów stanowiących jst w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie<sup>16</sup> oraz zmiany przepisów o finansach publicznych w zakresie zlecania zadań publicznych i udzielania dotacji podmiotom niezaliczonym do sektora finansów publicznych<sup>17</sup>. Systematyczny wzrost liczby zbadanych uchwał i zarządzeń w sprawie zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych (o 27,5% w stosunku do 2003 r.) świadczy o tym, że jst, w celu realizacji zadań, coraz częściej sięgają do zewnętrznych źródeł finansowania.

Uchwały i zarządzenia organów jednostek samorządu terytorialnego i związków komunalnych zbadane przez izby w latach 1993, 2003 i 2004



W wyniku badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jst, kolegia izb uznały 117 259 jako podjęte bez naruszenia prawa, co stanowi 97,0% ogółu uchwał i zarządzeń. W 3 620 uchwałach i zarządzeniach stwierdzono naruszenie prawa, z tego:

- w 1 121 uchwałach i zarządzeniach (1% ogółu) - nieistotne naruszenie prawa,

<sup>16</sup> Dz. U. Nr 96, poz. 873 z późn. zm.

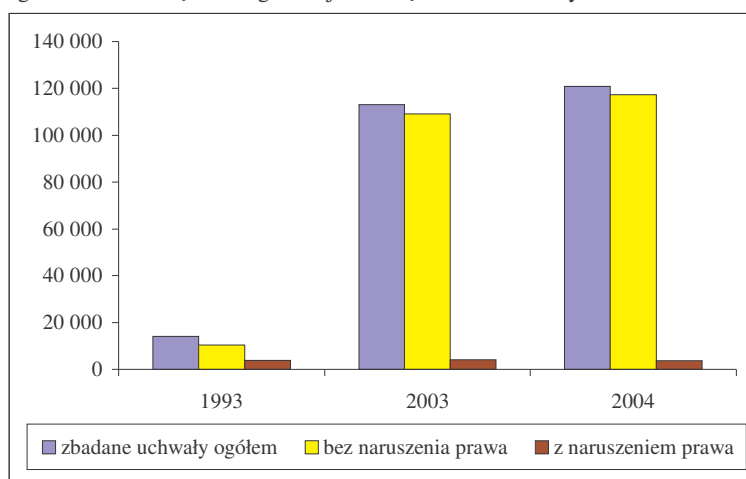
<sup>17</sup> Ustawa z dnia 24 kwietnia 2004 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. Nr 96, poz. 874).

- 1 505 uchwał i zarządzeń (1,2% ogółu) uznano za nieważne, z czego 880 nieważne w części i 625 nieważne w całości,
- w stosunku do 882 uchwał i zarządzeń (0,7% ogółu) wszczęte postępowania o uznanie ich za nieważne umorzono, w związku z usunięciem nieprawidłowości przez właściwy organ jst,
- w stosunku do 112 stwierdzono naruszenie prawa bez orzekania o nieważności (0,1%)<sup>18</sup>.

Wyniki oceny legalności uchwał i zarządzeń organów jst, związków międzygminnych i związku powiatów w latach 1993, 2003 i 2004 prezentuje **tabela 2**. Z danych w niej zawartych wynika, że udział uchwał i zarządzeń podjętych z naruszeniem prawa zmalał z 26,9% ogółu zbadanych uchwał w 1993 r. do 3,0%, w 2004 r.

W 2004 r. w ogólnej liczbie 3 620 uchwał i zarządzeń podjętych z naruszeniem prawa - 30,9% stanowiły uchwały z nieistotnym naruszeniem prawa (w 2003 r. - 35,1%), 41,6% - uchwały, w stosunku do których orzeczono o nieważności w całości lub w części (w 2003 r. - 38,9%) a 24,4% stanowiły uchwały, co do których wszczęte postępowania umorzono (w 2003 r. - 23,2%), 3,1% (w 2003 r. - 1%) stanowiły uchwały podjęte z naruszeniem prawa bez stwierdzania nieważności.

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jst i związków komunalnych w latach 1993, 2003 i 2004



Z ogólnej liczby **120 879** zbadanych w 2004 r. uchwał i zarządzeń organów jst, związków międzygminnych i związku powiatów największą liczbę - 72 541 (60,0% ogółu) - stanowiły **uchwały w sprawie budżetu i jego zmian oraz zarządzenia zmieniające budżet**. Szczegółowe dane o wynikach badania nadzorczego tych uchwał i zarządzeń z podziałem na poszczególne rodzaje jst prezentują **tabele 3 i 4**.

Wyniki badania nadzorczego wymienionych uchwał i zarządzeń za 2004 r. wykazały, że:

- 1) na ogólną liczbę 2 986 uchwał w sprawie uchwalenia budżetu:
  - w 2 593 (86,8% ogółu) nie stwierdzono naruszenia prawa,
  - w 206 (6,9%) stwierdzono nieistotne naruszenie prawa,

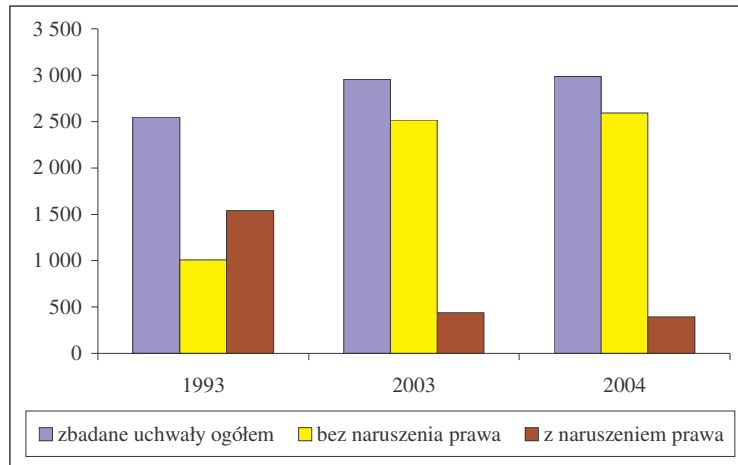
<sup>18</sup> Z tego: 97 uchwał i zarządzeń dotyczących zmian budżetów 2003 r. zostało zbadane w 2004 r. Ze względu na upływ roku budżetowego wszczynanie postępowania nadzorczego o uznanie ich za nieważne w części lub w całości stało się bezprzedmiotowe. Kolegia izb ograniczyły się do wskazania, że uchwały te zostały podjęte z naruszeniem prawa. W 15 uchwałach i zarządzeniach dotyczących 2004 r. stwierdzono naruszenie prawa bez orzekania o nieważności.



- 40 (1,3%) uznano za nieważne, z tego 39 nieważne w części, a 1 nieważną w całości,
  - w stosunku do 147 (4,9%) wszczęte postępowania o uznanie tych uchwał za nieważne umorzono, w związku z usunięciem nieprawidłowości przez właściwy organ jst;
- 2) na ogólną liczbę 69 555 uchwał i zarządzeń zmieniających budżet:
- w 68 478 (98,5% ogółu) nie stwierdzono naruszenia prawa,
  - w 508 (0,7%) stwierdzono nieistotne naruszenie prawa,
  - 111 (0,2%) uznano za nieważne, z tego 69 nieważne w części, a 42 nieważne w całości,
  - w stosunku do 375 (0,5%) wszczęte postępowania o uznanie tych uchwał i zarządzeń za nieważne umorzono, w związku z usunięciem przez jst nieprawidłowości,
  - w 82 uchwałach i zarządzeniach zmieniających budżet stwierdzone naruszenia prawa dotyczyły zmian budżetów 2003 r.,
  - w stosunku do jednej podjętej z naruszeniem prawa nie orzeczono o nieważności.

Analiza wyników badania nadzorczego uchwał budżetowych za lata 1993, 2003 i 2004 wskazuje na obniżenie udziału uchwał podjętych z naruszeniem prawa z 60,5% w 1993 r. do 14,9% w 2003 r. i 13,2% w 2004 r. W ogólnej liczbie 393 uchwał podjętych z naruszeniem prawa w 2004 r. (w 2003 r. - 439, w 1993 r. - 1 543) uchwał z nieistotnym naruszeniem prawa było 206 (w 2003 r. - 288, w 1993 r. - 1 162), w stosunku do 147 wszczęte postępowania umorzono (w 2003 r. - 102, w 1993 r. - 367) oraz 40 uchwał uznano za nieważne (w 2003 r. - 49, w 1993 r. - 10).

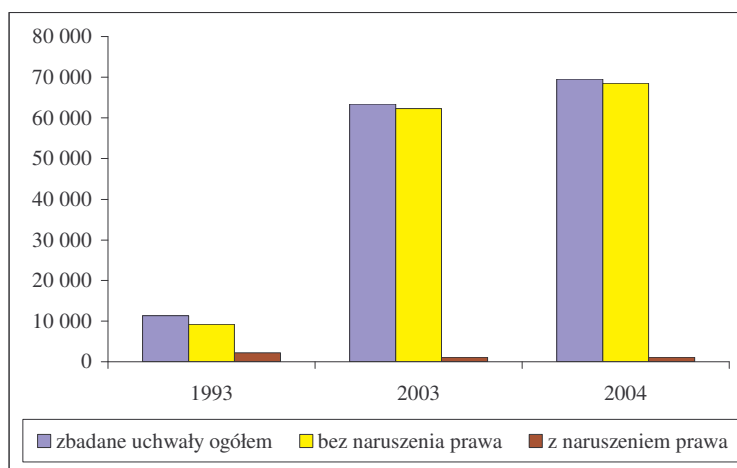
Wyniki badania nadzorczego uchwał budżetowych jst i związków komunalnych w latach 1993, 2003 i 2004



Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń zmieniających budżet za lata 1993, 2003 i 2004 również wskazują na obniżenie udziału uchwał i zarządzeń z naruszeniem prawa z 19,1% w 1993 r. do 1,6% w 2003 r. i 1,5% w 2004 r. w porównaniu do ogólnej liczby zbadanych.

W analizowanych latach, w ogólnej liczbie uchwał i zarządzeń podjętych z naruszeniem prawa, największy procent stanowią te, podjęte z nieistotnym naruszeniem prawa, a następnie uchwały i zarządzenia, w stosunku, do których postępowania umorzono w wyniku usunięcia nieprawidłowości przez właściwy organ jst.

Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń zmieniających budżet jst i związków komunalnych w latach 1993, 2003 i 2004



W uchwałach budżetowych oraz uchwałach i zarządzeniach zmieniających budżet podjętych z naruszeniem prawa przez organy stanowiące jst stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły w szczególności:

- braku w treści uchwały budżetowej obligatoryjnych elementów wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych, m. in.: nieokreślenia wydatków budżetowych w podziale na działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej, niewyodrębnienia w wydatkach budżetowych wydatków bieżących i majątkowych, niewskazania bądź wskazania niewłaściwych źródeł pokrycia deficytu, zaniechania wskazania przeznaczenia nadwyżki budżetowej,
- niezgodności treści uchwały budżetowej z załącznikami stanowiącymi jej integralną część bądź niezgodności pomiędzy poszczególnymi załącznikami,
- braku zaplanowania w uchwale budżetowej wszystkich źródeł dochodów budżetowych (np. 5% dochodów uzyskiwanych w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej na rzecz budżetu państwa) bądź nieprecyzyjnego ich określenia, jak również wskazania nieistniejących źródeł dochodów,
- niezaplanowania wydatków na obowiązkowe zadania własne jst lub przeznaczenie środków na zadania nie mieszczące się w katalogu zadań danego stopnia samorządu terytorialnego,
- niezgodności pomiędzy limitami wydatków na zadania ujęte w wieloletnich programach inwestycyjnych, a wydatkami zaplanowanymi w budżecie na dany rok,
- zaniechania lub zaplanowania w budżetach jst w nieprawidłowych wielkościach środków na wydatki wynikające z innych ustaw (np. wydatki na kształcenie i doskonalenie nauczycieli oraz wpłaty na izby rolnicze),
- nieprawidłowego organizowania i finansowania z budżetu działalności kulturalnej,
- utworzenia rezerwy ogólnej w kwocie przekraczającej 1% wydatków budżetu, a rezerwy celowej na wydatki, których szczegółowy podział na pozycje klasyfikacji budżetowej był możliwy w momencie uchwalania budżetu,
- zaplanowania przypadających do spłaty rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi odsetkami w wysokości przekraczającej 15% dochodów,
- podjęcia uchwały zmieniającej budżet z naruszeniem wyłącznej kompetencji organu wykonawczego w zakresie inicjatywy uchwałodawczej,

- nieprawidłowego klasyfikowania dochodów i wydatków, przychodów i rozchodów.

W uchwałach i zarządzeniach zmieniających budżet podejmowanych przez organy wykonawcze najwięcej nieprawidłowości dotyczyło: przekroczenia kompetencji do dokonywania zmian w budżecie poprzez dokonywanie przeniesień wydatków między działami, zwiększenia wydatków z tytułu zmian kwot subwencji ogólnej w wyniku podziału rezerw, wprowadzenia do budżetu środków nie będących dotacjami, zaplanowania w wydatkach nowego zadania inwestycyjnego, przeniesienia dochodów między rozdziałami i paragrafami, zmian przeznaczenia dotacji celowych, rozdysponowania rezerw celowych niezgodnie z przeznaczeniem, a rezerw ogólnych na nowe zadania.

W 2004 r. kolegia izb zbadały ogółem **2 929 uchwał**<sup>19</sup> organów stanowiących jst i zgromadzeń związków międzygminnych w sprawie absolutorium, z tego: 2 889 dotyczyło uchwał w sprawie udzielenia absolutorium, a 40 - nieudzielenia absolutorium. Zgodnych z prawem było 2 885 uchwał (98,5% ogółu uchwał), z tego 2 871 (99,4%) o udzielenie absolutorium oraz 14 (35,0%) o nieudzielenie absolutorium. W 2004 r. na ogólną liczbę 40 uchwał w sprawie nieudzielania absolutorium, 65,0% stanowiły uchwały z naruszeniem prawa, które uznano za nieważne w całości. Szczegółowe dane o wynikach badania uchwał w sprawie absolutorium prezentuje **tabela 5**.

W uchwałach organów stanowiących jst i zgromadzeń związków międzygminnych w sprawie absolutorium podjętych z naruszeniem prawa stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły w szczególności:

- nieudzielenia absolutorium z przyczyn innych niż wykonanie budżetu (np. niewłaściwe decyzje personalne),
- nierozpatrzenia przez radę sprawozdania z wykonania budżetu przed podjęciem uchwały w sprawie absolutorium,
- zaniechania przedstawienia opinii regionalnej izby obrachunkowej o wniosku komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium i o sprawozdaniu z wykonania budżetu na sesji absolutorijnej,
- przeprowadzenia tajnego głosowania przy podejmowaniu uchwały w sprawie absolutorium,
- podjęcia uchwały bez uzyskania bezwzględnej większości głosów ustawowego składu rady,
- nieprawidłowych postanowień odnośnie terminu wejścia w życie uchwały,
- głosowania wniosków innych niż wnioski komisji rewizyjnej w sprawie absolutorium,
- przekroczenia ustawowego terminu do podjęcia uchwały.

W 2004 r., oprócz wyżej opisanych uchwał i zarządzeń, kolegia izb zbadały 45 409 uchwał i zarządzeń w zakresie spraw finansowych (37,6% ogółu zbadanych). Szczegółowy wykaz dotyczący ich rodzajów oraz wyników badania prezentuje **tabela 6**. Z ogólnej liczby wyżej wymienionych uchwał i zarządzeń 43 303 (95,4%) podjęto bez naruszenia prawa, w 2 106 (4,6%) stwierdzono naruszenie prawa, z tego w 397 - nieistotne naruszenie prawa, w stosunku do 359 wszczęte postępowania umorzono, a 1 321 - uznano za nieważne (772 - w części, 549 - w całości) oraz 29 - uznano jako podjęte z naruszeniem prawa bez stwierdzania nieważności.

<sup>19</sup> W procesie absolutorium wystąpiły przypadki podejmowania dwóch uchwał w sprawie absolutorium (dotyczy 13 gmin); 37 gmin, 4 miasta na prawach powiatu, 3 powiaty i 12 związków międzygminnych nie podjęło przedmiotowej uchwały. W jednej gminie nie podjęto uchwały, w związku z zawieszeniem organów gminy i ustanowieniem zarządu komisarycznego.

W uchwałach i zarządzeniach podjętych z naruszeniem prawa, w stosunku do których kolegia izb prowadziły postępowania nadzorcze stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły w głównej mierze uchwał i zarządzeń w sprawach:

- **podatków i opłat lokalnych** - ustalenie stawek podatków poniżej minimalnych lub powyżej maksymalnych kwot określonych w ustawie, stosowanie zwolnień o charakterze podmiotowym, zmiana stawek podatku (na niekorzyść podatnika) w ciągu roku podatkowego, niewłaściwe (niezgodne z przepisami), określenie podmiotów i przedmiotów opodatkowania, określenie różnych stawek podatku dla tej samej kategorii przedmiotu opodatkowania lub nieokreślenie stawek dla wszystkich ustawowo określonych przedmiotów opodatkowania, ustalenie opłaty administracyjnej za czynności niebędące czynnościami urzędowymi lub za czynności objęte przepisami ustawy o opłacie skarbowej, nieprecyzyjne wskazanie przez organ stanowiący inkasentów bądź scedowanie kompetencji ich wyznaczenia na organ wykonawczy, ustalenie opłaty targowej za czynności inne niż sprzedaż, różnicowanie stawek opłaty targowej wg kryterium podmiotowego bądź w zależności od usytuowania targowiska, ustalenie stawek tylko dla niektórych podmiotów (np. osób fizycznych), nieprawidłowe określenie terminu wejścia w życie uchwał podatkowych;
- **zaciągania zobowiązań mających wpływ na wysokość długu publicznego** - zaciągnięcie kredytu na zadania nie ujęte w planie wydatków, nieokreślenie kwoty, źródeł i terminów spłaty zaciąganego zobowiązania, upoważnienie organu wykonawczego do zaciągania kredytów i pożyczek długoterminowych, zaniechanie zaplanowania przychodów z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek, zabezpieczenie spłaty kredytu poprzez udzielenie pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym, nieokreślenie maksymalnej kwoty poręczeń i terminu obowiązywania udzielonego poręczenia, nieujęcie w budżecie wydatków z tytułu poręczeń udzielonych przez jst;
- **zasad i zakresu przyznawania dotacji** - niewłaściwe określenie trybu postępowania o udzielanie dotacji, sposobu ich rozliczania, kontroli wykonywania zadań zleconych oraz nieokreślenie zasad gwarantujących jawność postępowania, nieprawidłowe (nieprecyzyjne) określenie stawek dotacji przedmiotowych, zlecanie zadań niezgodnie z ustawą o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, udzielenie dotacji podmiotom nieuprawnionym lub na zadania nienależące do zadań jednostki, naruszenie przepisów ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty<sup>20</sup> przy ustalaniu podstawy obliczania dotacji lub ustalenie dodatkowych (pozaustawowych) warunków udzielenia i rozliczenia dotacji placówkom oświatowym prowadzonym przez osoby prawne lub fizyczne.

### **2.3. Skargi do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych**

Z ogólnej liczby 120 879 uchwał i zarządzeń organów jst zbadanych w roku 2004, w 117 259 nie stwierdzono naruszenia prawa, w 1 121 - stwierdzono nieistotne naruszenie prawa, w 2 499 - wskazano na nieprawidłowości skutkujące naruszeniem prawa (w odniesieniu do 1 505 uchwał i zarządzeń orzeczono o ich nieważności, w stosunku do 882 organy jst, w wyniku wszczętego przez izby postępowania nadzorczego, wyeliminowały stwierdzone nieprawidłowości, w stosunku do 112 stwierdzono naruszenie prawa bez orzekania o nieważności).

<sup>20</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 256, poz. 2572.

W 2004 r., po wejściu w życie z dniem 1 stycznia ustaw reformujących system sądów administracyjnych<sup>21</sup>, jst zaskarżyły 54 rozstrzygnięcia nadzorcze (2% wydanych) do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, które zostały utworzone w miejsce działających do końca 2003 r. Ośrodków Zamiejscowych NSA. W 2003 r. zaskarżono 41 rozstrzygnięć (1% wydanych rozstrzygnięć).

Wojewódzkie Sądy Administracyjne rozpatrzyły na podstawie nowych zasad proceduralnych 46 spraw ze skarg wniesionych w 2004 r. oraz 12 spraw z 2003 r. i wydały 31 wyroków oddalających skargi jst, 14 wyroków uchylających rozstrzygnięcia nadzorcze kolegiów izb oraz 13 postanowień (10 o odrzuceniu skarg i 3 o umorzeniu postępowania). Liczbę i rodzaje wydanych rozstrzygnięć prezentuje **tabela 7**.

Zaskarżone przez organy jst rozstrzygnięcia nadzorcze izb, dotyczyły w szczególności:

- przeznaczenia na wydatki bieżące środków otrzymanych z dotacji z budżetu państwa na inwestycje,
- przekazania dotacji celowej na działalność bieżącą klubu sportowego,
- zaplanowania wydatku na zakup samochodu przeznaczonego dla Policji, zamiast dokonania wpłaty na rzecz ich środka specjalnego,
- ustalenia i zatwierdzenia w budżecie powiatu planu przychodów i wydatków Powiatowego Funduszu Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym,
- ustalenia dotacji celowej z budżetu gminy dla Gminnego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej,
- udzielenia poręczenia pożyczki bez określenia odsetek oraz innych zobowiązań,
- braku faktycznej wysokości planowanego do zaciągnięcia kredytu długoterminowego,
- zabezpieczenia wierzytelności gminy z tytułu należności podatkowych,
- zaciągnięcia pożyczki w kwocie wyższej niż wydatki nieznajdujące pokrycia w planowanych dochodach,
- deklaracji rady zobowiązującej do przestrzegania zasad ustalania limitów środków budżetowych,
- wprowadzenia opłaty administracyjnej za czynności urzędowe objęte opłatą skarbową,
- ustalenia „uśrednionej stawki” opłaty administracyjnej za wypisy i wyrisy z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego zamiast skalkulowanej według poniesionych kosztów,
- ustalenia opłaty targowej tygodniowej lub miesięcznej,
- ustanowienia przez gminę własnej kategorii przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości,
- dokonania zwolnień z podatku od nieruchomości niezgodnych z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych,
- trybu postępowania o udzielenie dotacji dla podmiotów spoza sektora finansów publicznych w sytuacji gdy treść uchwały została uregulowana przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie,
- nieudzielenia absolutorium wójtowi gminy z przyczyn innych niż wykonanie budżetu,

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269). Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271).

- powierzenia wykonania uchwały sołtysom, przewodniczącym zarządów osiedli oraz strażakom.

W 2004 r. izby zaskarżyły 2 uchwały organów jst (w 2003 r. - 4). Sądy do końca roku wydały 3 rozstrzygnięcia (1 - stwierdzające nieważność uchwały organu jst oraz 2 postanowienia: 1 o umorzeniu postępowania, 1 o odrzuceniu skargi). Zaskarżone przez izby uchwały organów jst dotyczyły:

- utworzenia rezerwy celowej w trakcie roku budżetowego,
- ustalenia opłaty administracyjnej od czynności, której nie można zakwalifikować jako czynności uprawniającej do jej pobrania,
- ustalenia prowizji dla sołtysów za pobór zobowiązań pieniężnych w drodze inkasa,
- zmiany uchwały budżetowej na wniosek radnego, podczas gdy inicjatywa zmiany należy do wyłącznej kompetencji organu wykonawczego,
- podjęcia uchwały na sesji zwołanej przez przewodniczącego rady, którego mandat wygasł (wskutek prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem mienia komunalnego).

#### **2.4. Rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień regionalnej izby obrachunkowej przez skarbnika (głównego księgowego budżetu) o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika**

Obowiązek kontrasygnaty skarbnika (głównego księgowego budżetu) lub osoby przez niego upoważnionej wynika z ustaw ustrojowych samorządu terytorialnego<sup>22</sup> i dotyczy tych czynności prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązań pieniężnych dla jst. O kontrasygnacie skarbnika stanowią również przepisy ustawy o finansach publicznych<sup>23</sup>.

Skarbnik jst (główny księgowy budżetu), który odmówił kontrasygnaty, jest zobowiązany dokonać jej na pisemne polecenie zwierzchnika, z wyjątkiem przypadku, gdy wykonanie polecenia stanowiłoby przestępstwo lub wykroczenie. W takim przypadku skarbnik zobowiązany jest do pisemnego powiadomienia organu stanowiącego jst oraz regionalnej izby obrachunkowej.

Zgodnie z przepisami art. 13 pkt 9 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, do zadań izby należy rozpatrywanie spraw dotyczących powiadomień przez skarbnika (głównego księgowego budżetu) o przypadkach dokonania kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika, zgodnie z odrębnymi ustawami. Rozpatrywanie powiadomień należy do właściwości komisji powołanej przez prezesa izby spośród członków kolegium.

W 2004 r. do izb wpłynęły trzy powiadomienia od skarbników o dokonaniu kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika dotyczące odmowy kontrasygnaty umów:

- udzielenia dotacji z budżetu gminy na finansowanie działalności w zakresie promocji gminy (w budżecie gminy nie zaplanowano środków na ten cel, a zmiana planu nie była możliwa z uwagi na fakt przedłożenia umowy do podpisu pod koniec roku budżetowego);

<sup>22</sup> Art. 46 ustawy o samorządzie gminnym, art. 48 ustawy o samorządzie powiatowym; art. 57 ustawy o samorządzie województwa.

<sup>23</sup> Art. 133 ustawy.

- udzielenia przez powiat pożyczki gotówkowej dla samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej;
  - finansowania przez samorząd województwa działań w ramach Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR), które w momencie podpisywania umowy nie były ujęte w budżecie, brak było zapewnienia środków z funduszy strukturalnych, a ponadto umowa nie gwarantowała równouprawnienia stron.
- We wszystkich przypadkach komisje uznały za uzasadnione odmowy dokonania kontrasygnat przez skarbnika.

W okresie od 1993 r. do 2004 r. do izb wpłynęło 35 powiadomień od skarbników o dokonaniu kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika. Wyniki kontroli gospodarki finansowej przeprowadzonych przez izby, podobnie jak w latach poprzednich, wskazują na realizację umów nie posiadających kontrasygnaty skarbnika. Porównanie liczby powiadomień od skarbników o dokonaniu kontrasygnaty na pisemne polecenie zwierzchnika z nieprawidłowościami stwierdzonymi przez inspektorów kontroli świadczy, między innymi, o nieprzedkładaniu skarbnikom umów do kontrasygnaty.

### **3. Działalność kontrolna**

#### **3.1. Kontrole przeprowadzone przez regionalne izby obrachunkowe**

Zgodnie z ustawą o regionalnych izbach obrachunkowych, izby prowadzą kontrole gospodarki finansowej i zamówień publicznych następujących podmiotów:

- jst - gmin, powiatów i województw samorządowych,
- związków gmin oraz związków powiatów,
- stowarzyszeń: gmin i powiatów oraz powiatów,
- samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym mających osobowość prawną,
- innych podmiotów - w zakresie dotyczącym wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetu jst.

Czynności kontrolne prowadzone są w ramach kontroli kompleksowych, problemowych i doraźnych. Ponadto, prezes izby, w ramach swojej kompetencji może zarządzić kontrolę sprawdzającą wykonanie wniosków pokontrolnych.

Kontrola kompleksowa obejmuje swoim zakresem podstawowe zagadnienia dotyczące przygotowania i realizacji operacji finansowych związanych z gromadzeniem i wykorzystaniem środków finansowych, ich ewidencji i sprawozdawczości. Przedmiotem kontroli kompleksowej są w szczególności następujące zagadnienia:

- wykonywanie budżetu (w tym pobieranie dochodów oraz dokonywanie wydatków - m. in. na wynagrodzenia, zakup dóbr i usług, inwestycje),
- zamówienia publiczne,
- gospodarka pieniężna i rozrachunki,
- gospodarka majątkiem,
- realizacja zadań z zakresu administracji rządowej zleconych i powierzonych jst,
- powiązania budżetu jst z planami finansowymi jednostek organizacyjnych,
- sprawozdawczość finansowa,

- wykonywanie obowiązków wynikających z ustawy o rachunkowości,
- organizacja i wykonywanie zadań w zakresie kontroli wewnętrznej (w tym finansowej).

Zakres przedmiotowy kontroli kompleksowej został określony przez KR RIO. Kontrole kompleksowe są przeprowadzane w jst, a także w ich związkach. Obowiązek przeprowadzania kontroli kompleksowych nie rzadziej niż raz na cztery lata w każdej jst, wynika z przepisów art. 7 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Kontrole problemowe obejmują wybrane zagadnienia z zakresu gospodarki finansowej, bądź zamówień publicznych. Kontrole kompleksowe i problemowe są wykonywane na podstawie rocznego planu kontroli, uchwalanego przez kolegium izby. W trakcie kontroli kompleksowych, przeprowadzane są m. in. czynności polegające na sprawdzeniu wykonania wniosków pokontrolnych wydanych w wyniku wcześniejszych kontroli. Czynności takie mogą być również wykonywane w ramach odrębnych zadań kontrolnych, jako kontrole sprawdzające. Kontrole doraźne realizowane są poza planem kontroli. Zarządza je, w miarę potrzeb, prezes izby.

W 2004 r. izby przeprowadziły łącznie **1 286 kontroli** (kompleksowych, problemowych, doraźnych i sprawdzających), obejmując nimi przede wszystkim jst różnych szczebli oraz ich jednostki organizacyjne. Liczbę i rodzaje przeprowadzonych kontroli oraz objęte nimi podmioty przedstawia poniższe zestawienie.

Ilość oraz struktura kontroli przeprowadzonych w 2004 r. z uwzględnieniem podmiotów objętych kontrolą

Podmioty kontroli	Ogółem		z tego kontrole:							
			kompleksowe		problemowe		doraźne		sprawdzające	
	Liczba	Struktura %	Liczba	Struktura %	Liczba	Struktura %	Liczba	Struktura %	Liczba	Struktura %
<b>Łącznie, z tego:</b>	<b>1 286</b>	<b>100,0</b>	<b>717</b>	<b>55,8</b>	<b>293</b>	<b>22,8</b>	<b>224</b>	<b>17,4</b>	<b>52</b>	<b>4,0</b>
Województwa samorządowe	2	100,0	1	50,0	-	-	1	50,0	-	-
Powiaty ziemskie	68	100,0	55	80,9	1	1,5	12	17,6	-	-
Miasta na prawach powiatu	33	100,0	20	60,6	-	-	13	39,4	-	-
Gminy ogółem, w tym:	829	100,0	627	75,7	31	3,7	125	15,1	46	5,5
- miejskie	90	100,0	67	74,4	-	-	15	16,7	8	8,9
- miejsko-wiejskie	223	100,0	161	72,2	14	6,3	38	17,0	10	4,5
- wiejskie	516	100,0	399	77,4	17	3,3	72	13,9	28	5,4
Pozostałe podmioty, w tym:	354	100,0	14	3,9	261	73,8	73	20,6	6	1,7
- związki jst	21	100,0	14	66,6	6	28,6	-	-	1	4,8
- jednostki organizacyjne jst*	326	100,0	-	-	254	88,0	67	20,5	5	1,5

\* Jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej, instytucje kultury, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jednoosobowe spółki prawa handlowego.

Działalność kontrolna izb polegała przede wszystkim na prowadzeniu kompleksowych kontroli gospodarki finansowej jst. Czynności kontrolne były wykonywane głównie w urzędach jst, a ponadto swoim zakresem obejmowały gospodarkę finansową wybranych samorządowych jednostek organizacyjnych.

W 2004 r. izby przeprowadziły **717 kontroli kompleksowych** (55,8% ogólnej liczby kontroli) - z tego 703 kontrole zostały przeprowadzone w jst, a 14 - w związkach tych jednostek. Najwięcej kontroli kompleksowych przeprowadzono w gminach (627), co stanowiło 87,5%. W 2004 r. kontrole kompleksowe przeprowadzono w 25,0% jst, w tym 26,0% gmin, 17,5% powiatów ziemskich, 31,2% miast na prawach powiatu oraz 6,2%



województw samorządowych. Z powyższego wynika, że izby w sposób prawidłowy realizują wynikający z ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych obowiązek przeprowadzania w każdej jst kontroli kompleksowej, co najmniej raz na cztery lata.

**Kontrole problemowe** obejmują wybrane zagadnienia z zakresu gospodarki finansowej kontrolowanych podmiotów. Są one ujmowane w planach kontroli regionalnych izb obrachunkowych, w miarę potrzeb oraz istniejących możliwości, po uprzednim zapewnieniu czasu niezbędnego do przeprowadzenia kompleksowych kontroli. W 2004 r. izby przeprowadziły łącznie **293 kontrole problemowe**, z tego najwięcej dotyczyło jednostek organizacyjnych jst (254) oraz gmin (31). Kontrole problemowe obejmowały najczęściej takie zagadnienia jak:

- gospodarka finansowa samorządowych jednostek organizacyjnych (w tym mających osobowość prawną),
- stosowanie przepisów ustawy o zamówieniach publicznych,
- gospodarka mieniem komunalnym (sprzedaż mienia, wnoszenie mienia do spółek, pobieranie pożytków z majątku),
- prawidłowość ustalania i poboru dochodów budżetowych,
- realizacja, w tym finansowanie inwestycji.

Wybór zagadnień, będących przedmiotem kontroli problemowych, wynikał w dużym stopniu z posiadanych przez izby informacji o nieprawidłowościach występujących w określonych dziedzinach gospodarki finansowej oraz z otrzymywanych przez izby sygnałów i wniosków o przeprowadzenie kontroli. Ponadto, kontrole problemowe obejmowały zadania określone na 2004 r. przez KR RIO.

W 2004 r., poza planem kontroli, przeprowadzono **224 kontrole doraźne**. Podstawą do ich realizacji były wnioski o przeprowadzenie kontroli otrzymywane od uprawnionych organów oraz różnorodne sygnały o nieprawidłowościach występujących w jst i ich jednostkach organizacyjnych, a także w innych jednostkach podlegających kontroli izb. Wpływały one od różnych instytucji, posłów i senatorów, mieszkańców (w tym radnych), organów jst. Kontrole doraźne były przeprowadzane również w efekcie informacji prasowych oraz w związku z negatywną oceną niektórych zjawisk, wynikającą z działalności nadzorczej regionalnych izb obrachunkowych.

**Kontrole sprawdzające** dotyczące wykonania wniosków pokontrolnych, przeprowadzone zostały w 52 podmiotach, w szczególności dotyczyły gmin. Głównym powodem ich przeprowadzania był brak pełnej informacji o sposobie wykonania wydanych przez izbę wniosków pokontrolnych.

Zgodnie z uchwałą KR RIO<sup>24</sup>, izby przyjęły do realizacji w 2004 r., przeprowadzane na podstawie jednolitych programów, kontrole w zakresie następujących zagadnień:

- prowadzenia gospodarki finansowej domów pomocy społecznej; kontrole zostały przeprowadzone w 80 jednostkach organizacyjnych powiatów,
- ustalania i poboru przez gminy dochodów z tytułu podatku od nieruchomości; kontrole w tym zakresie - przeprowadzone w ramach kontroli kompleksowych - objęły 119 gmin,

---

<sup>24</sup> Uchwała Nr 3/2004 Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych z 15 stycznia 2004 r. w sprawie przyjęcia planu kontroli koordynowanych w 2004 r.

- funkcjonowania samorządowych gospodarstw pomocniczych; kontrole 50 tych jednostek organizacyjnych zostały przeprowadzone na podstawie wspólnego programu kontroli we współpracy z Najwyższą Izbą Kontroli.

Wpływające do izb informacje (wnioski organów, skargi i doniesienia, informacje prasowe i inne) o nieprawidłowościach w funkcjonowaniu jst i innych podmiotów podlegających kontroli, są uwzględniane przy planowaniu kontroli kompleksowych, problemowych i doraźnych. Szczegółowe dane w tym zakresie przedstawia poniższe zestawienie.

Kontrole prowadzone w 2004 r., uwzględniające sprawy wynikające z otrzymanych wniosków i doniesień

Podmioty wnioskujące o kontrole	Ogółem	Liczba przeprowadzonych kontroli według rodzajów		
		kontrole kompleksowe	kontrole problemowe	kontrole doraźne
<b>Łącznie, z tego:</b>	<b>251</b>	<b>69</b>	<b>7</b>	<b>175</b>
Minister Finansów	5	0	0	5
Prokuratura	26	1	1	24
Policja	29	4	1	24
Wojewoda	26	5	0	21
NIK	3	1	0	2
MSWiA	2	0	0	2
Organy jst	13	5	2	6
Inne, w tym:	147	53	3	91
mieszkańcy (radni)	88	38	2	48

Łącznie uwzględniając złożone wnioski i doniesienia przeprowadzono 251 kontroli, w większości (69,7%) czynności były przeprowadzone w ramach kontroli doraźnych. Czynności kontrolne przeprowadzane były najczęściej na podstawie wniosków skierowanych przez policję, prokuraturę, wojewodów i organy jst. Ponadto, w wielu kontrolach uwzględnione zostały doniesienia i informacje przekazane przez mieszkańców gmin, w tym radnych. Przedmiotem tych kontroli były przede wszystkim:

- |   |                |
|---|----------------|
| 1) zamówienia publiczne   | - 67 kontroli, |
| 2) gospodarka mieniem   | - 44 kontrole, |
| 3) wydatki, w tym wynagrodzenia i diety radnych                   | - 35 kontroli, |
| 4) pobór podatków, opłat i innych należności budżetowych          | - 31 kontroli, |
| 5) realizacja inwestycji  | - 18 kontroli, |
| 6) dotacje udzielane podmiotom spoza sektora finansów publicznych | - 8 kontroli,  |
| 7) gospodarka finansowa jednostek organizacyjnych                 | - 6 kontroli.  |

### 3.2. Rodzaje stwierdzonych nieprawidłowości

W wyniku przeprowadzonych **1 286 kontroli** ujawniono łącznie **17 494 przypadki naruszeń prawa (nieprawidłowości)**. Dotyczyły one różnorodnych sfer związanych z prowadzeniem gospodarki finansowej i udzielaniem zamówień publicznych. Stwierdzone uchybienia i naruszenia prawa miały różny ciężar gatunkowy. Część z nich wpływała bezpośrednio lub pośrednio na poziom realizowanych dochodów oraz wartość posiadanego majątku. Wielokrotnie przedmiotem wystąpień pokontrolnych były sytuacje, w których doszło do bezpodstawnego poniesienia wydatków, co oznaczało uszczuplenie środków publicznych.

Nieprawidłowości stwierdzone w wyniku przeprowadzonych kontroli izby rejestrowały według określonych kategorii tematycznych dotyczących:

- spraw organizacyjnych i unormowań wewnętrznych,
- księgowości i sprawozdawczości budżetowej,
- gospodarki pieniężnej i rozrachunków,
- wykonania budżetu (w tym realizacja dochodów, wydatków, udzielanie zamówień publicznych),
- gospodarowania mieniem komunalnym,
- zadań zleconych i realizowanych w ramach porozumień,
- rozliczeń finansowych jednostek samorządu terytorialnego z jej jednostkami organizacyjnymi.

Najwięcej nieprawidłowości ujawniono w zakresie realizacji dochodów i przychodów - 3 728 oraz w zakresie spraw związanych z księgowością i sprawozdawczością budżetową (łącznie 3 460). W zakresie wydatków i rozchodów stwierdzono 2 366 naruszeń prawa. W odniesieniu do udzielania zamówień publicznych wykazano 2 118 nieprawidłowości. Wiele zastrzeżeń - 2 217 - kontrolujący wnieśli do unormowań wewnętrznych stosowanych przez jst. Ponadto, stwierdzono 1 728 naruszeń prawa w zakresie gospodarki pieniężnej i rozrachunków oraz 1 152 przypadki nieprawidłowości związane z gospodarowaniem mieniem komunalnym.

Podobnie jak w latach ubiegłych, w dalszym ciągu niepokojącym zjawiskiem były nieprawidłowości stwierdzone **w zakresie księgowości i sprawozdawczości budżetowej**. Najwięcej uchybień (w 510 kontrolowanych jednostkach) dotyczyło księgowania operacji gospodarczych niezgodnie z zasadami rachunkowości lub zakładowym planem kont oraz nieprawidłowego stosowania klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków (385). Stwierdzono księgowanie dowodów (w 339 jednostkach) nie spełniających wymogów określonych w przepisach ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>25</sup> (np. brak dekretacji dowodów księgowych, niewłaściwe oznaczanie dowodów, niepełny opis operacji gospodarczych). W 288 jednostkach nie prowadzono wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych (kont analitycznych, zestawień obrotów i sald itp.) lub prowadzono je nierzetelnie. Ponadto, w 207 jednostkach nie sporządzano sprawozdań budżetowych. W 254 jednostkach wykazano w sprawozdaniach budżetowych dane niezgodne z ewidencją księgową.

Kontrola dotycząca realizacji dochodów i przychodów, wykazała w 306 jednostkach nie naliczanie lub nieprawidłowe naliczanie odsetek od nieterminowych wpłat podatków i opłat lokalnych oraz dochodów niepodatkowych. Brak działań w zakresie windykacji podatków stwierdzono w 288 jednostkach, zaś w 284 - nie egzekwowano terminowego składania deklaracji podatkowych przez osoby prawne, a w 261 - nie weryfikowano deklaracji podatkowych czy wykazów nieruchomości.

W ramach kontroli wydatków i rozchodów budżetowych, badaniu poddano szereg zagadnień, obejmujących m. in., kwestie: prawidłowego stosowania klasyfikacji wydatków, dokonywania wydatków zgodnie z przepisami oraz przestrzegania unormowań określających zasady przyznawania i rozliczania dotacji na rzecz podmiotów nie zaliczonych do sektora finansów publicznych. Najwięcej nieprawidłowości odnotowano przy ustalaniu wynagrodzeń

<sup>25</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.

dla pracowników (w 277 jednostkach) oraz rozliczaniu kosztów podróży służbowych (w 233 jednostkach). W 216 jst i 69 ich jednostkach organizacyjnych stwierdzono nieprawidłowe naliczanie i przekazywanie środków na ZFŚS. Przekroczenia planu wydatków w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej stwierdzono w 151 kontrolowanych jednostkach samorządowych oraz w 39 ich jednostkach organizacyjnych. Natomiast w 113 jst naruszone zostały zasady udzielania dotacji z budżetu, w tym na rzecz podmiotów nie zaliczonych do sektora finansów publicznych.

Kontrola przestrzegania zasad udzielania zamówień publicznych wykazała, nieprawidłowości związane z rozpoznawaniem ofert podlegających odrzuceniu (129 kontrolowanych jednostek), nieprawidłowe ustalenie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia (122 jednostki), naruszenie przepisów dotyczących wybranego trybu udzielenia zamówienia (99 jednostek).

W zakresie spraw organizacyjnych i unormowań wewnętrznych kontrolowanych jst, w dalszym ciągu najwięcej nieprawidłowości związanych było z brakiem dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (art. 10 ustawy) lub niewłaściwym jej opracowaniem, w tym brakiem zakładowego planu kont, wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych, dokumentacji systemu przetwarzania danych przy użyciu komputera itp. (w 459 jednostkach). Ponadto, stwierdzono 304 przypadki wystąpienia nieprawidłowości w funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej.

W 235 jst kontrolując gospodarkę mieniem komunalnym, stwierdzono naruszenie przepisów w zakresie sprzedaży nieruchomości (m. in. tryb przeprowadzenia przetargu).

Najmniej nieprawidłowości stwierdzono podczas 88 kontroli realizacji zadań zleconych i realizowanych w ramach zawartych porozumień. W 20 jednostkach stwierdzono brak lub nieprawidłowe rozliczenie otrzymanych dotacji, zaś w 18 - wykorzystanie dotacji celowych niezgodnie z przeznaczeniem. W 14 jst nie opracowano rocznych planów finansowych dla zadań zleconych i powierzonych.

Nieprawidłowości w zakresie rozliczenia finansowego jst z jej jednostkami organizacyjnymi stwierdzono w 396 przypadkach.

### **3.2.1. Wyniki kontroli w zakresie przestrzegania zasad księgowości i sprawozdawczości finansowej**

Efektem kontroli przeprowadzonych w 2004 r. przez regionalne izby obrachunkowe w zakresie księgowości i sprawozdawczości budżetowej było stwierdzenie 3 460 różnego rodzaju nieprawidłowości. Do najczęściej występujących należały:

- księgowanie operacji gospodarczych niezgodnie z zasadami rachunkowości lub niezgodnie z zakładowym planem kont (510 nieprawidłowości),
- nieprawidłowe stosowanie klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków (385),
- księgowanie dowodów nie spełniających wymogów art. 21 ustawy o rachunkowości, np. brak dekretacji dowodów księgowych, niewłaściwe oznaczanie dowodów, niepełny opis operacji gospodarczej (339),
- nie prowadzenie wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych, np. kont analitycznych, zestawień obrotów i sald itp. (288),
- wykazywanie w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z ewidencją (254),

- nie sporządzanie sprawozdań budżetowych (207),
- nie prowadzenie ksiąg rachunkowych na bieżąco (216),
- poprawianie błędów w dowodach lub zapisów w księgach rachunkowych niezgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości (185),
- nie prowadzenie wszystkich kont, pomimo wystąpienia operacji (175),
- nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych (157),
- niezgodność sald kont analitycznych z syntetycznymi (118),
- nie ujmowanie w ewidencji wszystkich zobowiązań jednostki (111),
- nie ujmowanie w ewidencji wszystkich należności jednostki (83),
- inne, jak np. nieprawidłowa archiwizacja, nieprawidłowa ochrona dokumentów księgowych, programów komputerowych, nieprawidłowe prowadzenie rejestrów podatkowych, błędne sporządzanie wniosków o subwencję rekompensującą, itp. (432).

Regionalne izby obrachunkowe, na podstawie przeprowadzonych kontroli, przekazały kontrolowanym podmiotom wnioski pokontrolne dotyczące, m. in.:

- ustalenia kompletnej dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości,
- uzupełnienia zakładowych planów kont przyjętych przez jednostki (w szczególności o zasady prowadzenia kont analitycznych i ich powiązania z kontami syntetycznymi),
- obowiązku przestrzegania zasad rachunkowości i postanowień zakładowego planu kont w zakresie ewidencji operacji gospodarczych i finansowych,
- bieżącego prowadzenia ewidencji zdarzeń gospodarczych i finansowych,
- zapewnienia zgodności między danymi ewidencji syntetycznej i analitycznej,
- prawidłowego zamykania i otwierania ksiąg rachunkowych,
- ujmowania w ewidencji wszystkich zobowiązań obciążających jednostki, w szczególności wynikających z umów zawieranych z dostawcami i wykonawcami,
- zapewnienia rzetelności danych wykazywanych w sprawozdaniach finansowych oraz skorygowania nieprawidłowo sporządzonych sprawozdań.

### **3.2.2. Przestrzeganie zasad rachunkowości oraz zasad sporządzania sprawozdań finansowych**

Jst zobowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, aby rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, winny być ujmowane w księgach rachunkowych i wykazywane w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Rachunkowość jednostki obejmuje:

- przyjęte zasady (politykę) rachunkowości,
- prowadzenie ksiąg rachunkowych, na podstawie dowodów księgowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym,
- okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów,
- wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego,
- sporządzanie sprawozdań finansowych,
- gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą,

- poddawanie badaniu i ogłoszenie sprawozdań finansowych w przypadkach przewidzianych ustawą.

Jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować pewne uproszczenia. Kierownik jednostki ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości (w tym z tytułu nadzoru), również w przypadku, gdy określone obowiązki - z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Przyjęcie odpowiedzialności przez inną osobę powinno być stwierdzone w formie pisemnej. W przypadku, gdy jednostką kieruje organ wieloosobowy - a nie została wskazana osoba odpowiedzialna - odpowiedzialność ponoszą wszyscy członkowie tego organu.

Określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności. Prawidłowe ustalenie zasad prowadzenia rachunkowości, ich przestrzeganie oraz rzetelne wykazywanie danych w sprawozdaniach finansowych gwarantuje, że wiedza o kondycji finansowej jednostki jest rzetelna. Podkreślić należy, że dotyczy to m. in.: informacji o zadłużeniu jst (kredyty, pożyczki, wyemitowane papiery wartościowe), obciążających ją zobowiązaniach (w tym wymagalnych), należnościach, zrealizowanym deficycie lub nadwyżce budżetowej, wolnych środkach, skutkach finansowych udzielanych zwolnień, odroczeń, umorzeń podatkowych oraz obniżenia górnych granic stawek podatkowych. Nieprawidłowo prowadzona ewidencja zdarzeń gospodarczych, nierzetelna sprawozdawczość finansowa (w tym świadome ukrywanie niektórych danych, np. kwot zobowiązań wymagalnych) może doprowadzić do zagrożenia płynności finansowej jednostki samorządowej. Wadliwie ustalone kwoty wolnych środków czy też nadwyżki budżetowej z lat ubiegłych wpływają na nierealne wskazywanie źródeł pokrycia deficytu budżetowego (art. 112 ust. 2 ustawy o finansach publicznych).

*W wyniku czynności kontrolnych przeprowadzonych w Gminie miejskiej Ł. stwierdzono nieprawidłowe sporządzenie bilansu z wykonania budżetu gminy na dzień 31 grudnia 2003 r., co wynikało z błędnej ewidencji księgowej operacji gospodarczej związanej z zawartą umową pożyczki w kwocie 400 000 zł na kontach Wn „260-03” Ma „134-03” w 2003 r. Kwota pożyczki nie wpłynęła na rachunek budżetu do końca 2003 r., zgodnie z umową środki z tego tytułu wpłynęły w I półroczu 2004 r. Błędym księgowaniem tej operacji naruszono art. 20 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w okresie sprawozdawczym. Podstawą zapisów w księgach rachunkowych powinny być dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej. Błędna dekretacja księgowa, w wyniku, której wprowadzono do ksiąg rachunkowych operację finansową, spowodowała powstanie nierealnych sald zobowiązań i należności. W trakcie trwania kontroli jednostka sporządziła korektę sprawozdania - bilans z wykonania budżetu na dzień 31 grudnia 2003 r. Kontrolujący ustalili także, że w uchwale budżetowej na 2004 r. nieprawidłowo wskazano wysokość kwot przychodów stanowiących źródła pokrycia deficytu budżetu w pozycjach: obligacje krajowe z lat ubiegłych, nadwyżki z lat ubiegłych, wolne środki. Kwoty przyjęto niezgodnie z danymi zawartymi w ewidencji księgowej i bilansie z wykonania budżetu gminy za 2003 r. Rada Miasta w dniu 25 czerwca 2004 r. na mocy uchwały dokonała zmiany kwot przychodów związanych z finansowaniem deficytu budżetu, ustalając je według stanu na dzień 25 czerwca 2004 r.*

Jak wskazano powyżej, warunkiem niezbędnym rzetelnego ewidencjonowania oraz wykazywania danych finansowych jest kompletne i prawidłowe ustalenie zasad (polityki)

rachunkowości, w tym zakładowego planu kont. Kontrole przeprowadzone przez regionalne izby obrachunkowe wykazały, że w wielu przypadkach standardy opracowanych dokumentacji nie spełniały wymogów określonych w przepisach ustawy o rachunkowości. W licznych przypadkach dokumentacja ta była niepełna, a braki dotyczyły unormowań o charakterze podstawowym. Podkreślić należy, że ustalone przez kierownika jednostki zasady prowadzenia rachunkowości mają istotne znaczenie dla skutecznego funkcjonowania w danej jednostce procedur kontroli finansowej.

*W Gminie wiejskiej B. stwierdzono brak zakładowego planu kont oraz określenia sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych.*

*Dokumentacja dotycząca zasad rachunkowości w gminie miejsko-wiejskiej G. nie zawierała postanowień w zakresie zasad księgowania operacji gospodarczych dotyczących obsługiwanej pod względem finansowo-księgowym gminnej jednostki organizacyjnej OPS w G. Ponadto przyjęte do stosowania zasady rachunkowości nie określały sposobu rozliczania z budżetem dochodów realizowanych przez urząd, nie opisano konta o symbolu 012, na którym ewidencjonowano sprzęt związany z obroną cywilną, nie zawarto też postanowień w kwestii stosowanego sposobu prowadzenia ewidencji materiałów.*

*Kontrola kompleksowa przeprowadzona w gminie wiejskiej B. wykazała, że w wykazie kont dla Urzędu Gminy (jednostki) ujęto konta przeznaczone do ewidencji operacji gospodarczych budżetu (organu). Ponadto, jednostka nie ustaliła metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego w zakresie, w jakim ustawa pozostawia jednostce prawo wyboru, oraz wykazu stosowanych ksiąg rachunkowych. Nie sporządzono również opisu systemu przetwarzania danych oraz nie określono systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, w tym dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych i innych dokumentów stanowiących podstawę dokonanych w nich zapisów.*

Duża grupa stwierdzonych nieprawidłowości dotyczyła nie ujmowania w ewidencji księgowej wszystkich obciążających jednostkę zobowiązań (przede wszystkim wobec dostawców i wykonawców), jak również prowadzenia ewidencji w sposób, który nie zapewniał wyodrębnienia kwot zobowiązań wymagalnych. Brak lub nieprawidłowa ewidencja zobowiązań rzutuje w bezpośredni sposób na prawidłowość wykazywanych wskaźników zadłużenia (art. 114 ustawy o finansach publicznych). Znaczne kwoty zobowiązań z tytułu realizowanych zadań inwestycyjnych, których płatność jest przesuwana w czasie, szczególnie w małych jednostkach mogą mieć wpływ na ich stabilność finansową i możliwość bieżącego finansowania zadań publicznych.

*Kontrola kompleksowa przeprowadzona w Gminie wiejskiej Kr. wykazała, że w sprawozdaniach Rb-Z - kwartalne sprawozdania o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2002 r. oraz za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2003 r. nie wykazano kwot zobowiązań wymagalnych: w 2002 r. w wysokości 411 094,33 zł, w 2003 r. w wysokości 485 410,09 zł. Ponadto, kwoty zobowiązań wymagalnych nie zostały wykazane w sprawozdaniach Rb-28S - z wykonania planu wydatków budżetowych jst. Związane to było z wadliwie prowadzoną ewidencją księgową - po stronie Ma konta 201 nie ujmowano wszystkich zobowiązań z tytułu dostaw, robót i usług, czym naruszono postanowienia rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych<sup>26</sup>. W konsekwencji stwierdzone nieprawidłowości skutkowały*

<sup>26</sup> Dz. U. Nr 153, poz. 1752 z późn. zm.

nierzetelnym przedstawieniem sytuacji finansowej jednostki. W wyniku braku wykazania zobowiązań wymagalnych nieprawidłowo ustalony został także wskaźnik zadłużenia, określony w art. 114 ustawy o finansach publicznych. W 2002 r. - przyjęty wskaźnik kwoty długu jst na koniec roku budżetowego wynosił 41,77% - powinno być 44,94%. W 2003 r. - przyjęto wskaźnik 42,3%, powinno być 45,93%.

W Gminie wiejskiej K. stwierdzono, że faktura VAT z dnia 11 października 2002 r., wystawiona przez wykonawcę na kwotę 770 143,49 zł za wykonane roboty drogowe w 2002 r., została ujęta w ewidencji księgowej dopiero pod datą 31 grudnia 2003 r. Ustalono ponadto, że w sprawozdaniu Rb-Z - o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń za 2003 rok nie wykazano zobowiązań wymagalnych w kwocie 192 428,26 zł. Stwierdzono też, że część faktur otrzymanych przez jednostkę w ogóle nie była ewidencjonowana na koncie rozrachunkowym. W księgach rachunkowych 2002 r., nie ujęto jako zobowiązania jednostki faktur na łączną kwotę 868 220,27 zł (w tym zobowiązania wymagalne na kwotę 269 619,15 zł). W księgach rachunkowych 2003 r., nie ujęto faktur na kwotę 311 729,75 zł (w tym zobowiązania wymagalne na kwotę 1 792,43 zł). Powyższym działaniem naruszono art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym w księgach rachunkowych jednostki winny być ujęte wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty z nimi związane, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Naruszono także art. 20 ust. 1 ww. ustawy, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

W Gminie P. nie ujęto w ewidencji księgowej jednostki niektórych faktur dotyczących zadania inwestycyjnego budowy mostu na rzece Warta - faktury nr 19/2004 z dnia 1 września 2004 roku na kwotę 3 039,29 zł za nadzór inwestorski, faktury nr 2/2004 z dnia 16 sierpnia 2004 r. na kwotę 414 710,63 zł - za roboty budowlane, faktury nr 3/2004 z dnia 23 sierpnia 2004 r. na kwotę 131 116,75 zł - za roboty dodatkowe, faktury nr 4/2004 z dnia 24 sierpnia 2004 r. na kwotę 290 zł - końcowa za roboty budowlane. Łącznie, nie ujęto w ewidencji faktur na kwotę 549 156,67 zł. Część z ww. kwoty powinna zostać wykazana jako zobowiązanie wymagalne w sprawozdaniu Rb-Z - sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń jednostki samorządu terytorialnego, za III kwartał 2004 r. (zobowiązanie wynikające z faktury nr 3/2004).

Kontrola gminy miejskiej A.K. nie wykazała bieżącego ewidencjonowania nakładów (kosztów) inwestycyjnych, związanych z realizacją zadania inwestycyjnego pn. modernizacja i rozbudowa ujęcia wody. Stwierdzono, że koszty jak również zobowiązania tego tytułu udokumentowane zostały fakturami, które w 2001 r. wynosiły 494 061,80 zł, a w 2002 r. - 371 189,22 zł. Jednostka pomimo otrzymania faktur nie zaewidencjonowała wymienionych zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych danego roku. Nie przekazała na stan środków trwałych zakończonych inwestycji: w 2002 r. na kwotę 2 538 410,54 zł i w 2003 r. na kwotę 4 803 923,74 zł.

W 2003 r. zaewidencjonowano w pozabilansowej ewidencji rachunkowej, zamiast w bilansowej, zobowiązania gminy w kwocie 152 838,47 zł. Konsekwencją tego był brak ujęcia kwoty zobowiązań w sporządzonych za 2003 r. sprawozdaniach budżetowych oraz bilansie jednostki. W trakcie kontroli ustalono, że były to zobowiązania z tytułu realizacji inwestycji gminnych polegających na oświetleniu ulic. Wykonawcą inwestycji była firma, która na realizację zadania zaciągnęła kredyt bankowy. Bank kupił wierzytelność pieniężną przysługującą firmie z tytułu realizacji na rzecz gminy zadania inwestycyjnego. Bank przejął wierzytelności, a gmina na podstawie zawartej z bankiem umowy przelewu wierzytelności stała się dłużnikiem banku. Zaewidencjonowanie zobowiązań gminy w pozabilansowej ewidencji rachunkowej stanowiło naruszenie przepisów art. 4 i 20 ust. 1 i 2 oraz art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości, a także przyjętych przez jednostkę zasad rachunkowości.



Aż w 510 jednostkach stwierdzono przypadki ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych (finansowych) niezgodnie z zasadami rachunkowości oraz postanowieniami zakładowego planu kont. Rodzaj i skala naruszeń była bardzo zróżnicowana, od drobnych uchybień po istotne nieprawidłowości zniekształcające obraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki. Źródłem wielu nieprawidłowości było nadmierne obciążenie obowiązkami pracowników służb finansowo-księgowych, wynikające m. in. z przejmowania prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostek organizacyjnych. W części takich przypadków stwierdzono, że zdarzenia gospodarcze (finansowe) dotyczące urzędu i jednostek organizacyjnych ewidencjonowane były w tych samych księgach rachunkowych. Bardzo duża liczba nieprawidłowości ujawniona została w zakresie ewidencji dochodów z tytułu podatków i opłat oraz składników majątku (np. środki trwałe, wartości niematerialne i prawne). Stwierdzono także sytuacje braku uzgadniania sald kont syntetycznych i analitycznych, wykazywania danych w sprawozdaniach mimo braku prowadzenia ewidencji na określonym koncie (przede wszystkim - zaangażowanie środków), prowadzenia ewidencji na kontach nie ujętych w zakładowym planie kont, jak również przypadki ujmowania zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych niezgodnie z ich treścią ekonomiczną.

*W Gminie wiejskiej W. w wielu przypadkach przekroczono wysokość wydatków zaplanowanych w budżecie gminy, dokonując następnie - w okresach sprawozdawczych - przebiegowań tych wydatków w ramach paragrafów klasyfikacji budżetowej, celem dostosowania wykonania do obowiązującego planu. Księgi rachunkowe prowadzono nierzetelnie, z naruszeniem zasad określonych w ustawie o rachunkowości. W sposób nieprawidłowy prowadzona była także gospodarka kasowa - ewidencja operacji pieniężnych nie odzwierciedlała stanu rzeczywistego. Gmina nie posiadała również kontroli nad stanem swoich zobowiązań i należności - przede wszystkim ze względu na brak kompletnej ewidencji rozrachunków, co skutkowało bezpodstawnym zaplaceniem kwoty w wysokości 78 000 zł.*

*Kontrolując gospodarkę finansową instytucji kultury (WCK) stwierdzono naruszenie zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób rzetelny i bezbłędny oraz zasady sprawdzalności ksiąg rachunkowych poprzez dokonywanie w nich bezpodstawnych zapisów (bez żadnego udokumentowania). Kontrolowana jednostka przed zatwierdzeniem sprawozdania finansowego (bilansu) za 2002 r. dokonała operacji księgowych polegających na wystornowaniu zapisem czerwonym ze strony Ma konta 229 - „rozrachunki publicznoprawne” zobowiązań jednostki z tytułu ZUS w kwocie 77 481,91 zł i przeniesienia wymienionej kwoty zobowiązań na stronę Ma konta 800 - „fundusz instytucji kultury”, co w konsekwencji spowodowało usunięcie z konta rozrachunków zobowiązań i zwiększenie funduszu jednostki o kwotę zobowiązań. Operacji tych (niezgodnych z prawem) w księgach rachunkowych dokonano bez jakiegokolwiek udokumentowania. Na koniec 2002 r. w ewidencji rachunkowej jednostki nie ujęto na koncie 860 - „wynik finansowy” wszystkich poniesionych przez jednostkę kosztów zaewidencjonowanych na kontach wynikowych. Kontrola wykazała, że wielkość kosztów zaewidencjonowanych na kontach zespołu 4 zmniejszono o kwotę 182 516,56 zł poprzez zastosowanie tzw. czerwonego zapisu. Wymienioną kwotę bez żadnego udokumentowania przeniesiono bezpośrednio na konto 800 - „fundusz inwestycji kultury”, co spowodowało zmniejszenie funduszu i błędne ustalenie wyniku finansowego. Saldo konta 860 na koniec roku obrotowego wyraża wynik finansowy jednostki, który kształtują osiągnięte przychody i zyski oraz poniesione koszty i straty (art. 7 ust. 3 i art. 42 ustawy o rachunkowości). Przy prawidłowym ujęciu w księgach rachunkowych kosztów wynik finansowy jednostki winien zamknąć się stratą w wysokości około 197 000 zł, a nie jak wykazano w bilansie stratą w wysokości 14 930 zł. Przebieganie z konta 860 - „wynik finansowy” straty bilansowej na stronę Wn konta 800 - „fundusz instytucji kultury” następuje w roku następnym pod datą zatwierdzenia sprawozdania finansowego. Konsekwencją błędnego i nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych było zafałszowanie wyniku finansowego*

*jednostki oraz nierzetelne przedstawienie sytuacji finansowej jednostki w sporządzonym sprawozdaniu finansowym (tzw. bilansie).*

*W Gminie N. w odniesieniu do ewidencji księgowej 2001 r. stwierdzono dokonanie nierzetelnych, nie odzwierciedlających stanu faktycznego zapisów, dotyczących wpłaty z tytułu podatku od nieruchomości w kwocie 16 500 zł. W 2001 r. jako dochód budżetu przyjęto wpłatę podatku we wskazanej kwocie, która to wpłata dokonana została przez podatnika w 2002 r. (w dniu 14 stycznia 2002 r. - rata podatku od nieruchomości za styczeń 2002 r.). Na dokumencie wpłaty podatku (polecenie przelewu) skorygowano korektorem miesiąc, którego dotyczyła zapłata podatku. Pod datą 31 grudnia 2001 r. ujęto wpłatę podatku w wysokości 16 500 zł na koncie podatnika, wykazując ją jako nadpłatę podatku. Zwiększono także kwotę wykonanych dochodów budżetowych jednostki (konto 901) za 2001 r. o kwotę 16 500 zł. Konsekwencją powyższego działania było sporządzenie przez jednostkę, na dzień 31 grudnia 2001 r., sprawozdań budżetowych: Rb-NDS o nadwyżce i deficycie jst, Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych, Rb-PDP - z wykonania podstawowych dochodów podatkowych, niezgodnie ze stanem faktycznym. Dane we wszystkich wymienionych sprawozdaniach zawyżono o kwotę 16 500 zł. Ujęcie w ewidencji 2001 r. części wpływu, który miał miejsce w 2002 r., spowodowało automatycznie zaniżenie wykonanych dochodów w 2002 r. Wpłatę podatku za styczeń 2002 r., z dnia 14 stycznia 2002 r., w wysokości 64 324,11 zł, zaewidencjonowano bowiem w 2002 r. w kwocie 47 824,11 zł. W konsekwencji także sprawozdania budżetowe dotyczące 2002 r. nie były zgodne ze stanem faktycznym (zaniżona kwota wykonanych dochodów o 16 500 zł).*

Na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>27</sup> oraz przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne<sup>28</sup> zobowiązane są do sporządzania sprawozdań finansowych (w tym sprawozdań budżetowych) obrazujących procesy finansowe dotyczące pobierania dochodów, wydatkowania środków publicznych, finansowania deficytu, zaciągania zobowiązań, zarządzania środkami publicznymi oraz zarządzania długiem publicznym. Sprawozdania generują podstawowe informacje pozwalające na ocenę wykonywania budżetu, sprawowanie kontroli i nadzoru nad przebiegiem procesów finansów publicznych. Umożliwiają także generowanie globalnej informacji z przebiegu procesów finansowych w sektorze finansów publicznych<sup>29</sup>. Dane wykazywane w sprawozdaniach wykorzystywane są także do ustalenia wskaźników podstawowych dochodów podatkowych gmin, określonych w przepisach ustawy z dnia 13 listopada 2003 r.<sup>30</sup> o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, określających tzw. dochodowość gminy. Od wielkości tych wskaźników uzależnione jest otrzymanie przez jednostkę samorządową określonych kwot w ramach subwencji ogólnej z budżetu państwa oraz obowiązek dokonania wpłat do budżetu państwa. Znaczenie sprawozdawczości sprawia, że konieczne jest zapewnienie prezentowania w niej danych zgodnych ze stanem faktycznym. Przeprowadzone kontrole ujawniły jednak wiele nieprawidłowości w omawianym zakresie. Szczególnie dotkliwe - z uwagi na obowiązek

<sup>27</sup> Dz. U. Nr 24, poz. 279 z późn. zm.

<sup>28</sup> Nie dotyczy jednostek posiadających osobowość prawną. Podmioty te sporządzają sprawozdania na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 roku w sprawie rodzajów i zasad sporządzania sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych.

<sup>29</sup> E. Jerzmańska, M. Ussowicz, Sprawozdawczość budżetowa jednostek samorządu terytorialnego, W: Samorządowy poradnik budżetowy na 2003 r., pod. red. W. Miemiec, B. Cybulski, Warszawa 2003, s. 72 - 73.

<sup>30</sup> Dz. U. Nr 203, poz. 1966.

zwrotu części otrzymanej subwencji wraz z odsetkami - mogą być dla jednostek samorządowych sytuacje nierzetelnego wykazania danych dotyczących skutków finansowych udzielonych zwolnień, umorzeń i odroczeń oraz obniżenia stawek podatkowych. Kwestie te omówione zostały w części sprawozdania poświęconej wynikom koordynowanej kontroli realizacji przez gminy dochodów z tytułu podatku od nieruchomości.

*W Gminie miejskiej B. analiza danych zawartych w rocznych sprawozdaniach Rb-32 z wykonania planów finansowych środków specjalnych jednostek budżetowych utworzonych w rozdziale 60015 - drogi publiczne w miastach na prawach powiatu i rozdziale 60016 - drogi publiczne gminne, wykazała należności środków specjalnych w kwocie pomniejszonej o wynikające z ewidencji księgowej nadpłaty (per saldo). Powyższym działaniem dokonano niedopuszczalnej w świetle art. 7 ust. 3 ustawy o rachunkowości kompensaty składników aktywów i pasywów, naruszając jednocześnie postanowienia § 8 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej.*

*Gmina miejska T.G. w sprawozdaniu jednostkowym i zbiorczym Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych za 2002 i 2003 r. nie wykazała zaległości we wpłatach czynszów za lokale mieszkalne i użytkowe, przekazywanych przez zarządców budynków komunalnych w łącznej kwocie 534 796,42 zł. Przyczyną tej nieprawidłowości było nierzetelne wypełnienie obowiązków służbowych przez kierownika właściwego referatu oraz brak należytego nadzoru ze strony skarbnika gminy. Ponadto do powstania stwierdzonych nieprawidłowości przyczynił się brak opracowanych procedur w zakresie terminowego przekazywania przez zarządców budynków komunalnych informacji o stanie zaległości z tytułu czynszów, a w szczególności czynszów, które mogą ulec przedawnieniu oraz nieuregulowanie w procedurach wewnętrznych trybu i terminów przekazywania informacji między poszczególnymi wydziałami urzędu.*

*Kierownicy gminnych jednostek organizacyjnych gminy wiejskiej N.P. w ogóle nie sporządzali sprawozdań jednostkowych. Obowiązek ich sporządzania wynika z § 4 ust. 1 pkt 2 lit. b) rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Fakt prowadzenia skoncentrowanej obsługi finansowo-księgowej (księgi rachunkowe jednostek prowadzili pracownicy urzędu) nie może prowadzić do zniesienia wskazanego wyżej obowiązku, spoczywającego na kierownikach jednostek organizacyjnych z mocy przepisów powszechnie obowiązujących.*

*W Gminie miejsko-wiejskiej K.O. wykazywano w sprawozdaniach budżetowych za 2003 r. dane niezgodne z ewidencją (kwota różnicy ogółem wyniosła 72 572,16 zł). W sprawozdaniu kwartalnym Rb-Z w zakresie łącznych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek różnica wyniosła 52 390,16 zł. Natomiast w sprawozdaniu rocznym Rb-27S dotyczącym zaległości z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego przysługującego osobom fizycznym w prawo własności, nie wykazano zaległości w kwocie 20 182 zł na koniec 2003 r.*

### **3.2.3. Działania pokontrolne**

Realizując ustawowe obowiązki, regionalne izby obrachunkowe przekazywały kontrolowanym jednostkom wystąpienia pokontrolne, wskazując w nich stwierdzone nieprawidłowości, ich źródła, przyczyny, rozmiary oraz osoby odpowiedzialne, a także zamieszczając wnioski pokontrolne mające na celu usunięcie ujawnionych naruszeń oraz zapobieżenie ich powstawaniu w przyszłości.

Zgodnie z przepisami ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym właściwym organom kontrolowanych jednostek przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżeń do kolegium regionalnej izby obrachunkowej. Podstawą zastrzeżenia może być zarzut naruszenia prawa, przez błędną jego wykładnię lub

niewłaściwe zastosowanie. Dane dotyczące zgłoszonych zastrzeżeń w 2004 r. przedstawia poniższe zestawienie.

Zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych złożone przez jst

Wyszczególnienie	Liczba kwestionowanych wniosków pokontrolnych	Zastrzeżenia		
		oddalone	uwzględnione	w części uwzględnione
<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>198</b>	<b>154</b>	<b>31</b>	<b>13</b>
- województwa samorządowe	-	-	-	-
- powiaty	17	14	3	-
- gminy	167	132	24	11
- inne jednostki	14	8	4	2

W związku z ustaleniami kontroli regionalne izby obrachunkowe przekazały szereg wniosków, zawiadomień, informacji i sygnalizacji organom administracji rządowej, policji i prokuraturze, organom kontroli państwowej, posłom i senatorom.

Dane dotyczące przekazanych przez regionalne izby obrachunkowe wniosków, informacji, sygnalizacji i zawiadomień

Nazwa podmiotu	Liczba zawiadomień, wniosków i sygnalizacji
<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>239</b>
- Minister Finansów	43
- Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji	7
- Prezes Urzędu Zamówień Publicznych	0
- Prokuratura (Policja)	42
- Urząd Kontroli Skarbowej	5
- Wojewoda	13
- Pozostałe podmioty: NIK, PIP, PFRON, Rzecznik Praw Obywatelskich, PARPA, KBW, GUS, ABW, CBS, organy jst, sądy, mieszkańcy	129

Do Ministerstwa Finansów przekazano łącznie 43 sygnalizacje. Przesłane informacje dotyczyły - przede wszystkim - nieprawidłowości stwierdzonych w składanych przez gminy sprawozdaniach budżetowych oraz danych o skutkach wynikających ze stosowania ulg, zwolnień, odroczeń i umorzeń podatków, co miało wpływ na ustalenie wysokości subwencji wyrównawczej.

Do organów prokuratury i policji przesłano łącznie 42 zawiadomienia, w sytuacjach, w których stwierdzono naruszenia i nieprawidłowości, dające podstawę do przyjęcia istnienia prawdopodobieństwa popełnienia przestępstwa. Dotyczyło to - między innymi - sytuacji: zaniechania prowadzenia ksiąg rachunkowych w kontrolowanej jednostce, poświadczenia nieprawdy we wnioskach o przyznanie dotacji celowych i dokumentach rozliczających jej wykorzystanie, poświadczenia nieprawdy w dokumentach dotyczących odbioru realizowanych robót budowlanych, realizacji robót budowlanych bez stosownych pozwoleń wymaganych przez przepisy prawa budowlanego, bezpodstawnego wypłacania świadczeń pieniężnych.

W Gminie P. stwierdzono, że inwestycja dotycząca budowy mostu na rzece Warcie dofinansowana została dotacją w kwocie 1 000 000 zł, przekazaną z budżetu państwa ze środków przewidzianych na usuwanie skutków klęsk żywiołowych. Zadanie miało zostać wykonane do dnia 30 listopada 2003 r. W zawartej umowie gmina zobowiązała się do przeznaczania na realizację zadania kwoty 706 390,63 zł, z czego 290 580 zł sfinansowane miało zostać ze środków przekazanych przez Wojewódzki Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, a kwota 415 810,63 zł miała być wydatkowana ze środków zabezpieczonych w uchwale budżetowej. Ostateczne rozliczenie miało nastąpić w terminie do dnia 30 czerwca 2004 r. Warunkiem uznania rozliczenia było zakończeniu całości zadania zgodnie z zestawieniem rzeczowo-finansowym, dokonanie odbioru końcowego zadania w terminie do dnia 30 listopada 2003 r. oraz rozliczenie środków uzyskanych z WFOŚiGW i wkładu własnego. W wyniku kontroli ustalono, że zadanie inwestycyjne nie zostało zakończone w terminie, a gmina nie wydatkowała z budżetu wskazanej w umowie kwoty dotacji (wkładu własnego). Roboty budowlane związane z realizacją zadania trwały jeszcze w 2004 r. Mimo powyższego, w złożonym rozliczeniu dotacji, jednostka zadeklarowała spełnienie wszystkich warunków, załączając protokół odbioru robót na dzień 30 listopada 2003 r. i wykaz faktur zapłaconych na rzecz wykonawcy.

W Gminie miejsko-wiejskiej P. w wyniku kontroli udzielenia zamówienia publicznego o wartości powyżej 30 000 euro (wartość szacunkowa 15 451 468 zł), na wykonanie oczyszczalni ścieków i kolektora sanitarnego stwierdzono istotne naruszenia zarówno na etapie realizacji procedur poprzedzających zawarcie umowy, jak i podczas jej realizacji. W szczególności, wskutek nieprawidłowego ustalenia kryteriów oceny ofert, jak również dokonania wyboru oferty niezgodnie z warunkami określonymi w przepisach o zamówieniach publicznych i specyfikacji istotnych warunków zamówienia, jednostka nie dokonała wyboru najkorzystniejszej oferty, wybierając ofertę droższą o 938 553,65 zł. O wyborze wykonawcy zdecydowało kryterium - warunki płatności. Oferent podał w ofercie termin płatności faktur do 240 dni (8 miesięcy). Niezależnie od powyższego, z uwagi na nie spełnienie warunków specyfikacji wykonawca ten powinien zostać wykluczony z postępowania. W toku kontroli ustalono ponadto, że wykonawca robót w okresie od dnia 30 sierpnia 2002 r. do dnia 2 kwietnia 2003 r. wystawił za wykonane roboty 9 faktur przejściowych na łączną kwotę 5 047 618,06 zł, z czego zapłacono kwotę 4 972 158,52 zł. Płatności za faktury dokonywano w okresie kilkakrotnie krótszym niż przewidywała umowa z wykonawcą (zgodna ze złożoną ofertą). Tylko w trzech przypadkach płatność faktur nastąpiła w okresie nieco dłuższym niż 60 dni, co potwierdzało wnioski o braku uzasadnienia przyjęcia do oceny ofert kryterium „warunki płatności” o dużej wadze procentowej, a w konsekwencji doprowadziło do wyboru wykonawcy oferującego najwyższą cenę. Stwierdzono także, że część faktur dotyczyła robót, które nie zostały w ogóle wykonane - na ogólną kwotę 2 281 049 zł. Faktury i protokoły częściowego odbioru prac zostały potwierdzone przez inspektora nadzoru i Burmistrza Miasta.

Do organów skarbowych, w szczególności kierowano zawiadomienia dotyczące przypadków naruszenia obowiązku terminowego odprowadzenia podatku dochodowego od wypłaconych wynagrodzeń przez podmioty kontrolowane.

W wyniku zrealizowanych kontroli regionalne izby obrachunkowe stwierdziły przypadki naruszenia dyscypliny finansów publicznych, co skutkowało skierowaniem 482 zawiadomień do rzeczników dyscypliny finansów publicznych oraz 75 wniosków o ukaranie (złożonych przez prezesów regionalnych izb obrachunkowych) do przewodniczących komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Do najczęściej stwierdzonych przypadków naruszenia dyscypliny finansów publicznych należały: naruszenie zasad lub trybu postępowania przy udzielaniu zamówień publicznych, dokonywanie wydatków z przekroczeniem granic kwot określonych w planie finansowym, zaniechanie przeprowadzenia lub rozliczenia inwentaryzacji, a także wykazanie w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

### 3.3. Realizacja dochodów z tytułu podatku od nieruchomości w latach 2002 i 2003

Pozyskiwanie dochodów z tytułu podatków i opłat lokalnych jest stałym i istotnym elementem programu kompleksowej kontroli gospodarki finansowej gminy, przeprowadzanej przez regionalne izby obrachunkowe. Wśród tych dochodów znaczące źródło zasilania budżetu gminy stanowią dochody z podatku od nieruchomości. Wpływy z podatku od nieruchomości są jednym z najważniejszych źródeł dochodów własnych. Wobec ograniczonych możliwości pozyskania dodatkowych środków na realizację zadań niezwykle istotne jest działanie mające na celu optymalną realizację dochodów z podatków i opłat ustalanych oraz pobieranych przez gminy, w szczególności z tytułu podatku od nieruchomości. Optymalna realizacja dochodów uwzględniać musi kompetencje rady gminy do kształtowania określonych elementów danego podatku. Rada gminy określa stawki podatku od nieruchomości oraz jest upoważniona do wprowadzenia zwolnień z tego tytułu. Kompetencje te stanowią instrument tzw. polityki podatkowej gminy, mającej na względzie zarówno aspekt fiskalny, jak również uwarunkowania społeczne i ekonomiczne danej jst. Znaczenie podatku od nieruchomości wśród dochodów gmin uzasadniało przeprowadzenie przez regionalne izby obrachunkowe koordynowanej kontroli w powyższym zakresie. Kontrolę przeprowadzono w oparciu o kryterium zgodności z prawem i zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym.

#### 3.3.1. Stan prawny

Zgodnie z art. 3 pkt 1 lit „a” ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2003<sup>31</sup> - dochodami gmin były wpływy z podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>32</sup>.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych określiła podstawowe elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości - podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, zwolnienia podatkowe. Kompetencja do ustalenia stawek podatku przekazana została organowi stanowiącemu gminy, przy czym stawki przyjęte przez radę gminy nie mogły przekroczyć wysokości stawek określonych na każdy rok przez Ministra Finansów. Na 2002 r. stawki maksymalne zostały ustalone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 października 2001 r. w sprawie określenia górnych granic stawek kwotowych w niektórych podatkach i opłatach lokalnych<sup>33</sup>. Stawki maksymalne na 2003 r. wyjątkowo określone zostały w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych unormowała także zagadnienia dotyczące **momentu** powstania i wygaśnięcia obowiązku podatkowego, **zmiany** wysokości podatku, opodatkowania współwłaścicieli i współposiadaczy przedmiotów opodatkowania, obowiązków podatników związanych z powstaniem obowiązku podatkowego, zwolnień od podatku. Kompetencję do określenia innych zwolnień, niż wprowadzone przez ustawę, otrzymała rada gminy (w 2003 r. kompetencja ta została zawężona do zwolnień o charakterze przedmiotowym - art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Na

<sup>31</sup> Dz. U. Nr 150, poz. 983 z późn. zm. - ustawa obowiązująca do dnia 31 grudnia 2003 r.

<sup>32</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 84 z późn. zm.

<sup>33</sup> Dz. U. Nr 125, poz. 1375.

podstawie upoważnienia zawartego w ustawie rada gminy **może** także zarządzić pobór podatku od osób fizycznych w drodze inkasa oraz określić inkasentów i wysokość wynagrodzenia za inkaso.

Z dniem 1 stycznia 2003 r., ustawa o podatkach i opłatach lokalnych została w istotny sposób zmodyfikowana ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>34</sup>, która to nowelizacja objęła, w szczególności, przepisy odnoszące się do podatku od nieruchomości. Najważniejsze zmiany dotyczyły kwestii omawianych poniżej.

1. Definicje legalne - w słowniczku wyrażeń ustawowych pojawiła się **nowa** definicja budynku, co w konsekwencji zmieniło dotychczasowy sposób kwalifikowania wielu obiektów budowlanych **z budynków na budowle** (np. wiata na czterech słupach i z pokryciem dachowym, umocowana na ziemi, do końca 2002 r. była opodatkowana jako budynek; w 2003 r. jest to budowla - jeżeli nie jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej to w ogóle nie podlega opodatkowaniu). Wprowadzono ponadto definicje budowli; budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.
2. Ewidencja gruntów - z dniem 1 stycznia 2003 r. decydujące znaczenie dla określenia obowiązku podatkowego do gruntów w zakresie podatku rolnego, podatku od nieruchomości i podatku leśnego ma ewidencja gruntów i budynków. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają grunty sklasyfikowane w ewidencji jako użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Użytki rolne, grunty zadrzewione i zakrzewione na tych użytkach podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym, **niezależnie od powierzchni** (odejście od konstrukcji opodatkowania podatkiem rolnym gruntów gospodarstw rolnych, spełniających określoną normę obszarową). Grunty sklasyfikowane jako lasy podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym. W stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2002 r., oddzielenie obowiązku podatkowego w podatku rolnym i podatku od nieruchomości nie było tak wyraźne. Reguła w oparciu, o którą dokonywano rozróżnienia zakładała, że najpierw odpowiedzieć należało na pytanie czy grunt objęty był przepisami o podatku rolnym. Problemy rodziły się w związku z brakiem spójności między przepisami ustaw podatkowych. Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym<sup>35</sup> stanowiła, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem rolnym grunty **zajęte na prowadzenie** innej działalności gospodarczej niż działalność rolnicza (art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy). Jednocześnie, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych stanowiła, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają, m. in., grunty **objęte** przepisami o podatku rolnym, **związane z prowadzeniem** działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna (art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy). Pojęcia **zajęte na prowadzenie** i **związane z prowadzeniem** nie były tożsame, co rodziło szereg wątpliwości interpretacyjnych, rozbieżnych orzeczeń i komentarzy w literaturze przedmiotu. W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. obydwie ustawy podatkowe posługują się jednolitym terminem **gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, innej niż działalność rolnicza**.

<sup>34</sup> Dz. U. Nr 200, poz. 1683.

<sup>35</sup> Dz. U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

3. Stawki podatku - od dnia 1 stycznia 2003 r. zniesiony został przepis, zgodnie z którym rada gminy zobowiązana była ustalić stawki podatku w wysokości nie niższej niż 50% górnych granic stawek kwotowych. Nadal obowiązują górne granice stawek, obwieszczone na kolejny rok podatkowy (z wyjątkiem 2003 r.) przez Ministra Finansów w „Monitorze Polskim” (art. 20 ust. 2 ustawy). Do dnia 31 grudnia 2002 r. górne granice stawek kwotowych określał Minister Finansów w drodze rozporządzenia. Nowelizacja wyraźnie upoważniła także radę gminy do różnicowania wysokości stawek dla poszczególnych rodzajów przedmiotów opodatkowania (art. 5 ust. 2, 3 i 4 ustawy).
4. Opodatkowanie właścicieli i posiadaczy samoistnych - ustawodawca wprowadził w ustawie regulę, zgodnie z którą - jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym (art. 3 ust. 3 ustawy). W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. wskazana sytuacja nie była objęta regulacją ustawy, ale była przedmiotem uchwały Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 września 1995 r. (sygn. Akt W. 20/94), w której Trybunał zajął analogiczne stanowisko do obecnie obowiązującego unormowania.
5. Opodatkowanie posiadaczy zależnych - nowelizacja rozszerzyła zakres przedmiotowy obowiązku podatkowego w stosunku do posiadaczy zależnych. Objęci zostali oni obowiązkiem podatkowym także w sytuacji posiadania, w oparciu o tytuł prawny, **części nieruchomości** albo **części obiektu budowlanego** (do dnia 31 grudnia 2002 r. obowiązek w tym zakresie obejmował wyłącznie posiadaczy części nieruchomości bez tytułu prawnego). W praktyce oznaczało to, przede wszystkim, opodatkowanie najemców lokali użytkowych oraz najemców - osoby prawne - lokali mieszkalnych (osoby fizyczne - najemcy lokali mieszkalnych nie stanowiących odrębnej własności nie są objęci obowiązkiem podatkowym).
6. Zwolnienia od podatku - w sposób istotny zmieniony został zakres zwolnień. Przede wszystkim zniesiono z dniem 1 stycznia 2003 r. zwolnienia przewidziane w innych ustawach, wprowadzając je do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (z wyjątkiem ustaw dotyczących stosunku państwa do kościołów). Kompetencję rady gminy do wprowadzania zwolnień ograniczono do zwolnień o charakterze przedmiotowym. Ustawodawca wprowadził także unormowanie wyłączające spod opodatkowania niektóre rodzaje przedmiotów opodatkowania.
7. Obowiązki rad gmin w zakresie ustalania wzorów deklaracji podatkowych - nowelizacja wyraźnie wskazała, że wzory formularzy dla informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych (dla osób fizycznych) oraz dla deklaracji na podatek od nieruchomości (dla osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości) określa w drodze uchwały rada gminy. Uchwała ta stanowi unormowanie prawa miejscowego.

**Obowiązek podatkowy** w zakresie podatku od nieruchomości powstaje pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku (art. 6 ust. 1 ustawy). Jeżeli okolicznością, od której uzależniony jest obowiązek podatkowy jest istnienie budowli albo budynku lub jego części, obowiązek podatkowy powstaje z dniem 1 stycznia roku następującego po roku, w którym budowa została zakończona albo w którym rozpoczęto użytkowanie budynku lub jego części przed ich ostatecznym wykończeniem (art. 6 ust. 2). Wygaśnięcie obowiązku następuje z upływem miesiąca, w którym ustały okoliczności uzasadniające ten obowiązek podatkowy (art. 6 ust. 4). W przypadku powstania lub wygaśnięcia obowiązku podatkowego w ciągu roku,



ustalenie podatku następuje proporcjonalnie do liczby miesięcy objętych obowiązkiem podatkowym (art. 6 ust. 5). Jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła ta zmiana (art. 6 ust. 3).

Kwestie dotyczące **sposobu** powstania zobowiązań podatkowych, ich wygaśnięcia, zasad postępowania podatkowego, możliwych do zastosowania instytucji prawa podatkowego prowadzących do udzielenia ulgi w zapłacie podatku (np. umorzenie zaległości podatkowej, odroczenie terminu płatności podatku), kontroli podatkowej, odsetek za zwłokę, przedawnienia, nadpłaty, a także szeregu innych zagadnień o charakterze proceduralnym (np. doręczenia), normuje ustawa Ordynacja podatkowa.

Na szczególną uwagę zasługują przepisy określające sposób powstania zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Jest on bowiem, odmienny dla osób fizycznych i dla osób prawnych (jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej). Wobec osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa), w stosunku do osób prawnych i jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa (ustawa o podatkach i opłatach lokalnych) wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa). Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zobowiązała podatników - osoby prawne i jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej - do składania deklaracji podatkowych na podatek od nieruchomości właściwemu organowi podatkowemu gminy, w terminie do dnia 15 stycznia danego roku podatkowego oraz dokonywania odpowiednich korekt w deklaracji, w terminie 14 dni od daty zaistnienia okoliczności mających wpływ na wysokość opodatkowania. Podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, bez potrzeby potwierdzania tego w drodze decyzji. Dopiero w sytuacji, gdy po przeprowadzonym postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdził, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, zobligowany był do wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej lub kwoty nadpłaty (po dniu 1 stycznia 2003 r., decyzje w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego - art. 21 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa).

W przypadku osób fizycznych wysokość podatku powinna być ustalona zgodnie z danymi zawartymi w złożonych wykazach nieruchomości (po dniu 1 stycznia 2003 r. informacjach o nieruchomościach i obiektach budowlanych), chyba, że w wyniku postępowania podatkowego organ podatkowy ustali inny stan faktyczny niż zadeklarowany przez podatnika (art. 21 § 5 ustawy Ordynacja podatkowa). Organ podatkowy powinien uwzględnić także unormowanie wynikające z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>36</sup>, zgodnie z którym podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

<sup>36</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 100, poz. 1086 z późn. zm.

Składane przez podatników deklaracje podatkowe podlegają kontroli w ramach czynności sprawdzających (art. 272 ustawy Ordynacja podatkowa). Istotną rolę w działaniach organu podatkowego odgrywa również możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej (także poza postępowaniem podatkowym) - na podstawie art. 281 ustawy.

Osoby fizyczne - podatnicy podatku rolnego, na których ciąży jednocześnie obowiązek podatkowy w zakresie **podatku od nieruchomości** dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, opłacają podatek na podstawie jednej decyzji w sprawie łącznego zobowiązania pieniężnego.

Zasady postępowania podatkowego określone zostały w dziale IV ustawy Ordynacja podatkowa. Wśród nich wskazać należy na: obowiązek organu podatkowego wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 i art. 187); zasadę pisemnego załatwiania spraw (art. 126); zasadę orzekania w sprawie w drodze decyzji (art. 207).

Zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, organ podatkowy (w tym wójt gminy) może zastosować następujące instytucje podatkowe:

- umorzenie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej - art. 67 ustawy,
- odroczenie terminu płatności podatku, rozłożenie zapłaty podatku na raty - art. 48 § 1 ustawy,
- odroczenie zapłaty zaległości podatkowej, rozłożenie zapłaty zaległości podatkowej na raty - art. 48 § 1 ustawy (możliwość odroczenia zapłaty zaległości podatkowej wprowadzona została z dniem 1 stycznia 2003 r.).

Umorzenie zaległości podatkowej nastąpić może zarówno na wniosek podatnika (art. 67 § 1 ustawy), jak i z urzędu (art. 67 § 4). Pozostałe decyzje mogą być wydane jedynie na wniosek podatnika.

Rada gminy może wprowadzić opłatę prolongacyjną z tytułu rozłożenia na raty lub odroczenia terminu płatności podatków oraz zaległości podatkowych stanowiących dochód gminy (art. 57 ust. 7).

Wydanie przez organ podatkowy decyzji przyznającej ulgę w zapłacie podatku oparte jest na tzw. uznaniu administracyjnym, powinno być jednakże poprzedzone przeprowadzeniem postępowania podatkowego, którego celem jest stwierdzenie istnienia ustawowych przesłanek określonego rozstrzygnięcia. Umorzenie zaległości podatkowej może nastąpić w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym. Analogiczne przesłanki umożliwiają wydanie decyzji dotyczącej odroczenia terminu płatności podatku, odroczenia zapłaty zaległości podatkowej, rozłożenia zapłaty podatku na raty, czy też rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej.

Niezależnie od pewnych różnic, które mogą się pojawić przy interpretacji ważnego interesu podatnika i interesu publicznego, rozważania co do kierunku rozstrzygnięcia mogą być prowadzone dopiero po zebraniu stosownego materiału dowodowego. Znaleźć to musi odzwierciedlenie w uzasadnieniu wydanej decyzji. Zgodnie z art. 210 § 4 ustawy, uzasadnienie faktyczne decyzji powinno zawierać, w szczególności: wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione; dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności.

Obowiązujące w kontrolowanym okresie przepisy dotyczące windykacji zaległości podatkowych zobowiązywały wierzyciela do systematycznej kontroli terminowości zapłaty zobowiązań pieniężnych. W przypadku braku zapłaty należności w terminie określonym

w decyzji albo wynikającym z przepisu prawa, wierzyciel winien wysłać do zobowiązanego upomnienie z zagrożeniem wszczęcia egzekucji po upływie siedmiu dni od dnia doręczenia upomnienia. Po bezskutecznym upływie terminu określonego w upomnieniu wierzyciel zobowiązany był do wystawienia tytułu wykonawczego oraz sporządzenia wniosku o wszczęcie postępowania egzekucyjnego (chyba, że wierzyciel i organ egzekucyjny to te same podmioty). Wierzyciel był zobowiązany ponadto do prowadzenia odpowiedniej ewidencji wysłanych upomnień i wystawionych tytułów wykonawczych. Opłaty za czynności egzekucyjne obciążają dłużnika i podlegają przymusowemu ściągnięciu w trybie egzekucji administracyjnej.

W przypadku osób fizycznych, podatników podatku od nieruchomości, czynności windykacyjne podejmowane powinny być w sytuacji, jeżeli podatnik nie wykonał obowiązku wynikającego z decyzji **ustalającej** wysokość zobowiązania podatkowego. Egzekucja może być wszczęta po przesłaniu dłużnikowi upomnienia. W odniesieniu do osób prawnych (jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej), jeżeli w deklaracji podatkowej zamieszczono pouczenie, że stanowi ona podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, postępowanie egzekucyjne może być wszczęte po przesłaniu zobowiązanemu upomnienia. W razie braku zamieszczenia powołanego pouczenia konieczne było wydanie decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (po dniu 1 stycznia 2003 r. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego).

Skuteczność działań windykacyjnych nie pozostaje jednakże w prostej zależności z bieżącym podejmowaniem stosownych czynności. Trudna sytuacja finansowa dużej liczby podatników, stan upadłości czy też likwidacji powoduje, że istotne zmniejszenie poziomu zaległości podatkowych, a nawet utrzymanie tego poziomu, nie jest w wielu wypadkach możliwe. Dane statystyczne - pokazujące szybki wzrost kwot zaległości podatkowych - w pewnym tylko stopniu związane być mogą z nieprawidłowymi działaniami organów podatkowych jednostek samorządu gminnego. W latach 2002 i 2003 przepisy regulujące obowiązki związane z windykacją zaległości podatkowych wynikały w szczególności z:

- ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>37</sup>,
- rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>38</sup>.

Zasady rachunkowości i plan kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat realizowanych przez organy podatkowe jst określone zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego<sup>39</sup>. Przepisy rozporządzenia unormowały, w szczególności, prowadzenie ewidencji księgowej należnych i pobranych podatków oraz opłat (przypisy, odpisy, wpłaty, zwroty), wskazując zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych (dziennik, konta księgi głównej, konta ksiąg pomocniczych) i plan kont. Zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia, ewidencja podatków i opłat stanowi integralną część ewidencji księgowej urzędu. Rozporządzenie wskazuje ponadto, obowiązki referatu rachunkowości w zakresie poboru podatków i opłat, sposób dokumentowania przypisów i odpisów, zasady prowadzenia

<sup>37</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968.

<sup>38</sup> Dz. U. Nr 137, poz. 1541 z późn. zm.

<sup>39</sup> Dz. U. Nr 50, poz. 511 z późn. zm.

druków ścisłego zarachowania (kwitariusze przychodowe, kontokwitariusze zobowiązania pieniężnego).

Zasady sporządzania sprawozdań budżetowych unormowane zostały w przepisach ustawy o finansach publicznych, ustawy o rachunkowości, w przepisach dotyczących szczególnych zasad rachunkowości budżetowej oraz w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Do podstawowych zasad sprawozdawczości zaliczyć należy: ujęcie wszystkich operacji dotyczących danego okresu sprawozdawczego, stosowanie klasyfikacji budżetowej, ujmowanie dochodów w terminie ich zapłaty, wykazywania wykonania narastająco od początku roku oraz sporządzania sprawozdań zgodnie z danymi ewidencji księgowej.

Stosownie do przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej, dane dotyczące realizacji dochodów podatkowych, w tym podatku od nieruchomości, podlegały wykazaniu w sprawozdaniu Rb-27S miesięcznym/rocznym sprawozdaniu z wykonania dochodów budżetowych jednostki samorządu terytorialnego oraz w sprawozdaniu Rb-PDP - półrocznym/rocznym sprawozdaniu z wykonania podstawowych dochodów podatkowych. Dane wykazywane w zakresie dochodów podatkowych mają istotne znaczenie z uwagi na ich wykorzystywanie do ustalenia przysługujących gminom kwot w ramach wyrównawczej subwencji ogólnej oraz wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin, na lata 2004 i 2005.

Dochody z tytułu podatku od nieruchomości wykazywane powinny być według klasyfikacji ustalonej przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2000 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów<sup>40</sup> oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów<sup>41</sup>. Na mocy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 1 sierpnia 2003 r. w sprawie zmiany rozporządzenia w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów<sup>42</sup> - zniesiony został obowiązek klasyfikowania dochodów podatkowych w rozróżnieniu na osoby fizyczne i osoby prawne.

### **3.3.2. Cel i charakterystyka kontroli**

W ramach koordynowanej kontroli regionalne izby obrachunkowe objęły badaniem **119** gminnych jst, w tym - 22 gminy miejskie, 39 gmin miejsko - wiejskich oraz 58 gmin wiejskich.

Kontrolą objęto realizację dochodów z tytułu podatku od nieruchomości za lata 2002 i 2003. Działania gmin zbadano w kilku najistotniejszych obszarach dotyczących prawidłowości:

- działania w zakresie wymiaru podatku,
- udzielania ulg w zapłacie podatku,
- działań związanych z windykacją zaległości podatkowych,
- ewidencji podatkowej i sprawozdawczości budżetowej.

<sup>40</sup> Dz. U. Nr 59, poz. 688 z późn. zm. - uchylone z dniem 22 kwietnia 2003 r.

<sup>41</sup> Dz. U. Nr 68, poz. 634 - obowiązywało do dnia 31 grudnia 2004 r.

<sup>42</sup> Dz. U. Nr 137, poz. 1307.

Jednostki samorządowe objęte kontrolą osiągnęły dochody ogółem w wysokości 5 355 274 tys. zł w 2002 r. (planowano - 5 282 392 tys. zł) oraz 5 387 039 tys. zł w 2003 r. (planowano - 5 364 883 tys. zł). Dochody własne zrealizowane zostały przez te jednostki w wysokości 2 560 600 tys. zł w 2002 r. (planowano - 2 663 711 tys. zł) i 2 687 406 tys. zł w 2003 r. (planowano - 2 747 489 tys. zł). Wpływy z podatku od nieruchomości wyniosły w 2002 roku kwotę 810 323 tys. zł (planowano 749 300 tys. zł) oraz w 2003 r. kwotę 864 131 tys. zł (planowano - 851 537 tys. zł). Dawało to w zakresie wykonania odpowiednio 15,13% dochodów ogółem i 31,65% dochodów własnych w 2002 r. oraz 16,04% dochodów ogółem i 32,15% dochodów własnych w 2003 r.

W 2002 r. dochody ogółem osiągnięte przez gminy wyniosły 63 562 894 tys. zł. Dochody własne zrealizowane zostały w kwocie 31 595 190 tys. zł. W ramach dochodów własnych wpływy z podatku od nieruchomości wyniosły 9 768 306 tys. zł, co stanowiło 30,92% tych dochodów oraz 15,37% dochodów ogółem.

W 2003 r. kwota wykonanych przez gminy dochodów ogółem wyniosła 63 463 078 tys. zł. Dochody własne wykonane zostały w kwocie 32 482 411 tys. zł. Dochody z podatku od nieruchomości zrealizowano w kwocie 10 123 263 tys. zł, co stanowiło 31,16% dochodów własnych oraz 15,95% dochodów ogółem.

### **3.3.3. Uchwały w sprawach podatku od nieruchomości**

W wyniku kontroli stwierdzono, że wszystkie jednostki uchwały stawki podatkowe, zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 5 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Nie stwierdzono przypadków podejmowania uchwał w sprawie określenia stawek w trakcie roku podatkowego. W 23 przypadkach uchwały określające stawki podatkowe weszły jednak w życie w trakcie roku podatkowego (10 jednostek w 2002 r. i 13 jednostek w 2003 r.), co wiązało się ze zbyt późnym podjęciem uchwał przez rady gmin oraz konieczności ich opublikowania w wojewódzkim dzienniku urzędowym. Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych<sup>43</sup>, akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba, że dany akt normatywny określi termin dłuższy. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

Uchwalane stawki podatkowe prawie we wszystkich jednostkach były niższe niż obowiązujące stawki maksymalne (w 2002 r. - 114 jednostek, a w 2003 r. - 116 jednostek). W większości przypadków rady gmin korzystały także z uprawnienia do wprowadzania innych niż ustawowe zwolnień w zakresie podatku od nieruchomości. W 2002 r. zwolnienia takie wprowadzono w 90 gminach, tak samo w roku 2003. W części przypadków zwolnienia te stanowiły pomoc publiczną dla przedsiębiorców.

Kontrola wykazała, że wszystkie gminy określiły wzory formularzy dla deklaracji podatkowych oraz informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych.

<sup>43</sup> Dz. U. Nr 62, poz. 718 z późn. zm.

Uchwały w sprawach podatkowych, w szczególności w sprawie określenia stawek podatku, wprowadzenia zwolnień, określenia wzorów formularzy podlegają nadzorowi sprawowanemu przez kolegia regionalnych izb obrachunkowych. Zgodnie z art. 90 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, wójt zobowiązany jest przekazać regionalnej izbie obrachunkowej, w terminie 7 dni od ich podjęcia, uchwały objęte zakresem nadzoru izby. W rezultacie kontroli stwierdzono 4 przypadki uchybienia wskazanemu terminowi w 2002 r. i 3 takie przypadki w 2003 r.

Zarówno w 2002, jak i w 2003 r. 97 gmin zarządziło pobór podatku od nieruchomości w drodze inkasa.

Ustalono także, że w większości kontrolowanych jednostek nie zostały podjęte uchwały w sprawie opłaty prolongacyjnej, która może być ustalona w przypadku wydania decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej oraz odroczenia terminu płatności podatku lub odroczenia zapłaty zaległości podatkowej. Instytucja opłaty prolongacyjnej stanowi swoistą rekompensatę dla gminy w sytuacji wyrażenia zgody na późniejszą zapłatę przez podatnika jego zobowiązań podatkowych (sposób skredytowania podatnika). Gminy nie wykorzystują jednakże możliwości uzyskania dodatkowych wpływów z tego tytułu. W 2002 r. uchwała dotycząca opłaty prolongacyjnej nie obowiązywała w 69 jednostkach, a w 2003 r. w 67 jednostkach.

#### **3.3.4. Wymiar podatku od nieruchomości - osoby prawne, jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej**

W rezultacie czynności kontrolnych stwierdzono, że nie wszystkie gminy posiadały dostęp do danych ewidencji gruntów i budynków<sup>44</sup>, co istotnie utrudniało dokonywanie weryfikacji składanych deklaracji podatkowych. W 2002 r. z informacji zawartych w ewidencji nie miały możliwości korzystania 33 gminy, a w 2003 r. - 26 gmin. Wszystkie kontrolowane jednostki otrzymywały jednakże zawiadomienia o dokonanych przez właściwego starostę zmianach w zapisach ewidencji gruntów i budynków.

Powszechnym zjawiskiem było naruszanie przez podatników obowiązku składania deklaracji podatkowych w terminie do dnia 15 stycznia danego roku lub w ciągu 14 dni od zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego (tak samo w przypadku zaistnienia zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania). Przypadki nieterminowego składania deklaracji stwierdzono w 91 gminach w 2002 r. oraz w 92 w 2003 r. Z tego w 43 kontrolowanych jednostkach (zarówno w 2002, jak i w 2003 r.) nie podjęto działań mających na celu wyegzekwowanie od podatników omawianego obowiązku. Od 1 stycznia 2003 r. wyraźną podstawę do działania daje w tym zakresie art. 274a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym - organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn nie złożenia deklaracji lub wezwać do jej złożenia, jeżeli deklaracja nie została złożona mimo takiego obowiązku. Brak złożenia deklaracji powinien prowadzić do podjęcia przez organ podatkowy postępowania podatkowego, w celu określenia na podstawie decyzji wysokości zobowiązania podatkowego, w oparciu o art. 21 § 3 ustawy. Stwierdzone w powyższym zakresie zaniechania wynikały - przede wszystkim - z braku bieżącej kontroli ze strony pracowników

<sup>44</sup> W odniesieniu do budynków ewidencja jest obecnie w fazie opracowywania.

nad realizacją przez podatników ich ustawowych obowiązków, jak również z niedostatecznej znajomości instytucji prawno-podatkowych przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej (w szczególności instytucji określenia wysokości zobowiązania podatkowego).

*W Gminie K. w 2002 r. na 50 osób prawnych 24 podatników złożyło deklaracje podatkowe po terminie, a 2 w ogóle ich nie złożyło. W 2003 r. na 54 osoby prawne: 38 podatników złożyło deklaracje po terminie, a 1 nie złożył deklaracji. Organ podatkowy podjął stosowne czynności wobec 3 podatników, z których 2 złożyło deklaracje.*

*W Gminie Cz. na 29 podatników 15 złożyło deklaracje po terminie, a 2 nie złożyło ich wcale. Organ podatkowy - poza przeprowadzeniem rozmów telefonicznych - nie podjął czynności w celu wyegzekwowania deklaracji. Nie wszczął także postępowania podatkowego. W 2003 r. na 32 podatników ustawowego terminu złożenia deklaracji nie dotrzymało 18, jeden podatnik w ogóle nie złożył deklaracji.*

Brak należytej kontroli stwierdzono także w odniesieniu do dokonywanych przez pracowników kontrolowanych jednostek czynności sprawdzających. Kontrole przeprowadzone przez izby w wielu przypadkach stwierdziły, że składane przez podatników deklaracje podatkowe zawierały błędy o charakterze formalnym, jak również nieprawidłowości mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, wskazujące na nierzetelność złożonego dokumentu. Ujawnione uchybienia w tym zakresie dotyczyły, przykładowo: błędów o charakterze rachunkowym, zastosowania niewłaściwej stawki podatkowej, wykazywania w deklaracjach budynków innych niż mieszkalne związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez wykazania gruntów związanych z taką działalnością, jak również zadeklarowania przez przedsiębiorców i inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą gruntów i budynków w kategorii pozostałe. Wszystkie opisane nieprawidłowości i wątpliwości powinny być ujawnione na etapie czynności sprawdzających.

W wyniku czynności kontrolnych izby ujawniły przypadki: nieprawidłowego określenia przez podatników stawek podatkowych (w 2002 r. - w 4 gminach, w 2003 r. - w 2 gminach); wykazania w deklaracjach powierzchni gruntów niezgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów (w 2002 r. - w 29 gminach, w 2003 r. także w 29); nieprawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania (zarówno w 2002 r., jak i w 2003 r. w 18 gminach). Zaniżenie należnego gminom podatku w wyniku wadliwego wykazania przez podatników przedmiotów opodatkowania (np. zadeklarowanie budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i brak wykazania gruntów) wyniosło 148 411,28 zł w 2002 r. i 174 196,07 zł w 2003 r.

*W Gminie D. stwierdzono zaniechanie dokonania czynności sprawdzających w odniesieniu do deklaracji na podatek od nieruchomości, w której jako podstawę opodatkowania sali gimnastycznej podano wartość budynku, a nie jej powierzchnię wyrażoną w m<sup>2</sup>. Zadeklarowany podatek został zawyżony o kwotę 63 353,60 zł.*

*Zaniechanie dokonania czynności sprawdzających stwierdzono także w Mieście i Gminie S. Wskutek braku weryfikacji składanych przez podatników deklaracji, w których podatnicy zastosowali nieprawidłowe stawki podatku oraz nie wykazali gruntów podlegających opodatkowaniu zaniżono dochody w latach 2002 i 2003 odpowiednio o kwoty 22 346,90 zł i 34 191,30 zł.*

*W Gminie Z. organ podatkowy w wyniku zaniechania czynności kontrolnych (sprawdzających) nie stwierdził nieprawidłowego określenia przedmiotu opodatkowania, poprzez wykazanie gruntów związanych z działalnością gospodarczą jako gruntów pozostałych,*

przez 4 podatników prowadzących działalność gospodarczą w 2002 r. oraz przez 6 podatników w 2003 r. W wyniku błędnego opodatkowania nastąpiło zaniżenie podatku o kwotę 36 534,26 zł w 2002 r. oraz o 46 255,45 zł w 2003 r.

W Mieście L. stwierdzono, że jeden z podatników od 1999 r. wykazywał w składanych deklaracjach na podatek od nieruchomości powierzchnię gruntów niezgodną z powierzchnią wynikającą z ewidencji gruntów i budynków. W deklaracjach zaniżana była powierzchnia gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą o 3 080 m<sup>2</sup>. Powyższe skutkowało zapłatą niższego, niż należny, podatku o kwotę 7 730,80 zł. Taką samą nieprawidłowość ujawniono w Mieście K. Z., gdzie organ podatkowy nie weryfikował deklaracji podatkowych z danymi ewidencji gruntów. W próbie objętej kontrolą 3 osoby prawne zaniżyły powierzchnię podlegających opodatkowaniu gruntów łącznie o 6 963 m<sup>2</sup>.

W wyniku kontroli przeprowadzonej w Mieście i Gminie Ł. ustalono, że podatnik w korekcie deklaracji podatkowej na 2002 r., złożonej w dniu 12 lipca 2002 r., wykazał zwiększenie wartości budowli podlegających opodatkowaniu z kwoty 3 123 794 zł na kwotę 8 885 992 zł, co wiązało się z podwyższeniem kapitału zakładowego spółki o wartość inwestycji polegającej na modernizacji oczyszczalni ścieków. Kontrolujący ustalili, że formalne przekazanie (dokumentem PT) wskazanego środka trwałego - modernizacja oczyszczalni ścieków - przez Gminę Ł. na rzecz podatnika nastąpiło w dniu 29 grudnia 2000 r. Faktyczne przekazanie oczyszczalni ścieków na rzecz podatnika nastąpiło w dniu 1 lipca 2000 r. (zgodnie z treścią uchwały nr 28/2000 Zarządu Miejskiego w Ł. z dnia 30 czerwca 2000 r. w sprawie likwidacji zakładu budżetowego w celu zawiązania Spółki Gminy z ograniczoną odpowiedzialnością). Dyspozycja ta nastąpiła już po zakończeniu robót modernizacyjnych w oczyszczalni, które zostały odebrane i przekazane na rzecz użytkownika z dniem 29 maja 2000 r. W wyniku modernizacji oczyszczalni ścieków wartość budowli wzrosła o kwotę 5 762 197,84 zł. Ponadto, zwiększyła się podstawa opodatkowania w odniesieniu do budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, o powierzchnię 225,10 m<sup>2</sup>. W związku z powyższym, uwzględniając wynikającą z przedłożonych dokumentów wartość budowli i powierzchnię budynków, zadeklarowany przez podatnika podatek powinien wynosić dodatkowo - 105 396,96 zł.

W Gminie L. w czterech przypadkach stwierdzono, że podatnicy deklarując budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą nie wykazali w ogóle gruntów, co spowodowało zaniżenie podatku - w 2002 r. o kwotę 4 477,20 zł, a w 2003 r. o kwotę 5 332 zł.

W Gminie H. Z. podatnik zadeklarował budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą o powierzchni 7 669 m<sup>2</sup>, natomiast grunty wykazał jako grunty pozostałe (26 600 m<sup>2</sup> w 2002 r. i 43 000 m<sup>2</sup> w 2003 r.). Zaniżenie podatku wynosiło - 9 713 zł w 2002 r. i 19 742 zł w 2003 r. Ten sam podatnik nabył we wrześniu 2002 r. nieruchomość od Gminy o łącznej powierzchni 17 100 m<sup>2</sup>, a podatek zadeklarował od dnia 1 stycznia 2003 r. Za okres październik - grudzień 2002 r. podatek nie został zapłacony. Wysokość podatku - 2 137,50 zł.

W Mieście i Gminie Ś. podatnik wykazał w deklaracji budynki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie wykazując gruntów - w 2002 r. zaniżono podatek o kwotę 13 431,64 zł, a w 2003 r. o kwotę 13 894,80 zł. Organ podatkowy nie podejmował w sprawie żadnych czynności wyjaśniających.

Kontrolą objęto także kwestie związane z egzekwowaniem odsetek z tytułu nieterminowego uiszczania przez podatników należności podatkowych. Zgodnie z art. 53 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa - od zaległości podatkowych nalicza się odsetki za zwłokę. Odsetki powinny być wpłacane przez podatników bez wezwania organu podatkowego. Wpłaty dokonywane przez podatników bardzo często nie pokrywały jednakże kwoty zaległości podatkowej i należnych od niej odsetek. W takiej sytuacji organ podatkowy powinien zaliczyć wpłatę proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w takim stosunku, w jakim, w dniu wpłaty pozostaje kwota



zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę (art. 55 § 2 ustawy). Reguła ta była niezwykle często naruszana przez kontrolowane jednostki. W 2002 r. naruszenie art. 55 § 2 ww. ustawy stwierdzono w 43 gminach, w 2003 r. w 46 gminach. Omawiana nieprawidłowość ma daleko idące konsekwencje, powoduje, bowiem, zaniżenie rzeczywistych kwot posiadanych zaległości podatkowych. Kwoty te przestają być objęte ewidencją (nastąpił odpis należności podatkowej) i sprawozdawczością. Nie prowadzi się w stosunku do nich czynności windykacyjnych, co ostatecznie prowadzi do przedawnienia. Istotne jest również to, że od pozostałej - po wskazanym zarachowaniu - kwoty zaległości podatkowej, w dalszym ciągu powinny być naliczane odsetki za zwłokę.

*W Gminie W. w 2002 r. stwierdzono, że w przypadku 4 podatników wpłaty przyjęte zostały w całości na poczet zaległości, a odsetki nie były dochodzone (kwota 3 649,10 zł).*

W rezultacie przeprowadzonych przez izby kontroli stwierdzono, że kontrola podatkowa, mająca na celu sprawdzenie wywiązywania się z obowiązków przez podatników i inkasentów, nie była, w kontrolowanych jednostkach, podejmowana w ogóle lub podejmowano ją w bardzo ograniczonym zakresie. Istnieje niewątpliwie silny związek między rzetelnością realizowanych czynności sprawdzających a częstotliwością podejmowania kontroli podatkowych. Powierzchna analiza składanych deklaracji podatkowych nie dawała podstaw do podjęcia działań kontrolnych. W świetle wyników kontroli całkowicie uzasadniona wydaje się teza, że kontrola podatkowa pozostaje bardzo słabo wykorzystywanym instrumentem, mogącym przyczynić się do skuteczniejszego egzekwowania wypełniania obowiązków przez podatników. W odniesieniu do osób prawnych i jednostek organizacyjnych ustalono, że kontrole przeprowadzano tylko w 16 jednostkach w 2002 r. (łącznie 168 kontroli) i w 19 jednostkach w 2003 r. (łącznie 195 kontroli). W rezultacie kontroli podatkowych kontrolowane gminy zwiększyły dochody z tytułu podatku od nieruchomości o kwotę 627 806 zł w 2002 r. oraz o kwotę 321 630 zł w 2003 r.

Kontrole przeprowadzone przez izby ujawniły również sytuacje nie podjęcia przez organy podatkowe żadnych działań w celu wyegzekwowania należnego gminie podatku, co wynikało, między innymi, z błędnej oceny, że dany podatnik nie jest objęty obowiązkiem podatkowym. Dotyczyło to, przykładowo nieprawidłowego zastosowania przepisów aktów prawa miejscowego, wprowadzających zwolnienia z podatku od nieruchomości. Omawiane sytuacje stwierdzono w 13 gminach w 2002 r. i 14 gminach w 2003 r. Skutkowały one zaniżeniem dochodów z tytułu podatku o kwotę 170 040 zł w 2002 r. i o kwotę 174 141 zł w 2003 r.

*W Mieście i Gminie G. W. przyjęto, że część podatników została zwolniona z podatku na podstawie uchwały Rady Miejskiej, która nie została opublikowana w wojewódzkim dzienniku urzędowym, nie weszła, zatem, w życie. Kwota zwolnień wynosiła 11 598,70 zł.*

*W Mieście Ł. kontrolowana jednostka nie egzekwowała podatku od nieruchomości od instytucji kultury, uznając, że objęta jest ona zwolnieniem wprowadzonym przez uchwałę Rady Miejskiej. Wskazana uchwała dotyczyła jednakże wyłącznie jednostek budżetowych i zakładów budżetowych. Kwota podatku za lata 2002 i 2003 wyniosła 10 249,73 zł.*

*W Gminie S. stwierdzono zawarcie umowy z Polską Telefonią Komórkową "Centertel", w której postanowiono, że wszelkie podatki obciążające przedmiot dzierżawy ponosi wydzierżawiający, wskutek czego nie egzekwowano w latach 2002 i 2003 deklaracji podatkowych i w konsekwencji podatku od dzierżawcy.*

*W Gminie G. deklaracji podatkowej nie złożył powstały w 2003 r. zakład budżetowy w odniesieniu do otrzymanych w zarząd nieruchomości oraz budowli służących do wykonywania zadań statutowych. Kwota podatku wynosiła 31 078,30 zł. Brak opodatkowania gminnych jednostek organizacyjnych stwierdzono także w Gminie S., co dotyczyło Gminnego Ośrodka Kultury i Zakładu Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej. Zaniżenie podatku wyniosło w 2002 r. kwotę 7 911,60 zł, a w 2003 r. kwotę 8 382,30 zł.*

*W Gminie K. uznano, że zwolnienia ustalone w uchwale rady gminy obejmujące grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu lub trwałym zarządzie jednostek organizacyjnych gminy obejmują także ochotnicze straże pożarne. Zaniechano egzekwowania podatku w kwotach: za 2002 r. - 5 518 zł, za 2003 r. - 5 395 zł.*

### **3.3.5. Wymiar podatku od nieruchomości - osoby fizyczne**

Jak wskazano w części charakteryzującej stan prawny zobowiązanie podatkowe wobec osób fizycznych powstaje poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W razie powstania obowiązku podatkowego, jego wygaśnięcia lub zaistnienia okoliczności mających wpływ na wysokość podatku osoby fizyczne mają obowiązek złożenia właściwemu organowi podatkowemu, w terminie 14 dni od wystąpienia określonych zdarzeń, informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych - według wzoru ustalonego uchwałą rady gminy (w 2002 r. - wykazu nieruchomości). Kontrole izb wykazały, że obowiązek ten jest bardzo często naruszany, czego powodem jest także brak wiedzy podatników, co do treści ich obowiązków podatkowych. Przypadki nieterminowego składania informacji (wykazów) stwierdzono w 72 gminach w 2002 r. i w 75 gminach w 2003 r. Źródłem informacji dla organu podatkowego pozostawały wówczas przesyłane do gminy odpisy aktów notarialnych, zawiadomienia o zmianach w ewidencji gruntów i budynków, decyzje wydawane w toku procesu inwestycyjnego (np. pozwolenie na użytkowanie obiektu budowlanego). Dokumenty te powinny stanowić podstawę do wszczęcia postępowania podatkowego zmierzającego do ustalenia zobowiązania podatkowego lub zmiany jego wysokości. W wyniku kontroli stwierdzono, że czynności takie były w większości przypadków podejmowane. Zaniechanie podjęcia działań - mimo posiadania stosownej dokumentacji - ujawniono w 18 jednostkach w 2002 r. i w 24 jednostkach w 2003 r. Wskutek braku ustalenia wysokości zobowiązań podatkowych - mimo posiadania przez organ podatkowy stosownych dokumentów - zaniżono dochody o 4 263 zł w 2002 r. i 10 132 zł w 2003 r.

*W Mieście i Gminie P. stwierdzono, że na przyjętą próbę 55 podatników - 45 podatników prowadzących działalność gospodarczą nie złożyło stosownych wykazów nieruchomości (informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych), wskutek czego w latach 2002 i 2003 nie zostały wydane w stosunku do nich decyzje ustalające wysokość zobowiązań podatkowych. Organ podatkowy nie podjął żadnych czynności w celu dokonania wymiaru podatku z powodu braku wiedzy o wpisach w ewidencji działalności gospodarczej, co wynikało z nieprawidłowego obiegu dokumentów w Urzędzie.*

*W Gminie R. stwierdzono brak opodatkowania dzierżawców nieruchomości gminnych (w 2002 r. - 22 podatników, w 2003 r. - 25 podatników), co wynikało, m. in., z wadliwego obiegu dokumentów i informacji w Urzędzie Gminy.*

Nie stwierdzono istotnych naruszeń w zakresie decyzji ustalających wysokość podatku. Najwięcej uchybień związanych było z niezgodnością przyjętych jako podstawa

opodatkowania powierzchni gruntów w porównaniu z danymi wynikającymi z ewidencji gruntów. Wskazane nieprawidłowości wystąpiły w 20 gminach w 2002 r. i w 19 gminach w 2003 r. W decyzjach prawidłowo określano obowiązujące stawki podatkowe (uchybień stwierdzono tylko w 2 jednostkach). Natomiast, w 12 gminach w 2002 r. i 9 gminach w 2003 r. stwierdzono wadliwe określenie przedmiotu opodatkowania. Uchybień spowodowały zaniżenie wymierzonego podatku o kwotę 4 231 zł w 2002 r. i kwotę 6 437 zł w 2003 r.

Z uwagi na konieczność zagwarantowania rytmicznego wpływu środków do budżetu istotne jest zapewnienie doręczania decyzji podatkowych w terminach umożliwiającym podatnikom zapłatę pierwszej raty podatku w ustawowym terminie jej płatności (do 15 marca). Opóźnienia w tym zakresie mogą skutkować niemożnością wykonania założonych dochodów (zob. art. 29 ust. 2 ustawy o finansach publicznych), co może oznaczać konieczność zaciągnięcia pożyczek, kredytów na pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W 2002 r. nieterminowe doręczenie decyzji podatkowych stwierdzono w 23 gminach, a w 2003 r. w 49 gminach. Istotny wzrost liczby jednostek, w których stwierdzono uchybienie, związany był z wejściem w życie zmian w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.

Podobnie, jak w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych stwierdzono uiszczenie przez osoby fizyczne należności podatkowych po terminie płatności i brak rozliczenia wpłaty podatnika proporcjonalnie na kwotę zaległości i kwotę odsetek. Nieprawidłowość powyższą ujawniono w 28 gminach w 2002 r. i w 26 gminach w 2003 r.

*W Gminie Ż. na 41 wpłat podatników zalegających z zapłatą należności podatkowych stwierdzono, że tylko w ośmiu przypadkach organ podatkowy dokonał proporcjonalnego zaliczenia wpłaty na poczet zaległości i odsetek (w żadnym wypadku wpłata nie pokrywała zaległości i odsetek). Zaniechano dochodzenia należnych odsetek w wysokości 437,40 zł.*

Ilość kontroli podatkowych podjętych przez gminne organy podatkowe wobec osób fizycznych była większa niż w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych. Kontrole takie przeprowadzono w 42 jednostkach w 2002 r. (łącznie 891 kontrole) i w 46 w 2003 r. (łącznie 3203 kontrole). W ich wyniku gminy zwiększyły dochody z tytułu podatku od nieruchomości o kwotę 738 897 zł w 2002 r. oraz o kwotę 1 205 684 zł w 2003 r. Koniecznym jest by organy podatkowe zintensyfikowały działania w zakresie kontroli podatkowej, co w połączeniu z wnikliwym badaniem składanych przez podatników deklaracji i informacji podatkowych będzie miało bezpośrednie przełożenie na wysokość realizowanych dochodów.

*W Gminie S. W. w wyniku przeprowadzonej w 2002 r. kontroli podatkowej stwierdzono nieprawidłowe podanie w wykazie nieruchomości powierzchni budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie spowodowało to zmiany wysokości zobowiązania podatkowego, nawet w sytuacji, gdy podatnik w korekcie wykazu sam podał powierzchnię budynków zgodną z ustaleniami kontroli podatkowej. W przypadku innego podatnika - mimo wykazania w złożonym wykazie powierzchni 1 300 m<sup>2</sup> związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą organ podatkowy dokonał wymiaru opodatkowując wyłącznie 30 m<sup>2</sup> (1 270 m<sup>2</sup> opodatkowano jako grunty pozostałe w 2002 r. i w ogóle nie opodatkowano w 2003 r.).*

Kontrola dotycząca prawidłowości poboru podatku w drodze inkasa wykazała, że najwięcej naruszeń związanych było z nieterminowym uiszczeniem przez inkasentów

pobranymi kwotami należności podatkowych. Przypadki takie stwierdzono w 25 gminach w 2002 r. i w 22 gminach w 2003 r. W sytuacji opóźnień tylko w 1 gminie w 2002 r. i w 3 gminach w 2003 r. pobrano od inkasentów odsetki za zwłokę w zapłacie. Zgodnie z art. 47 § 4a ustawy Ordynacja podatkowa - terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba, że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy. Pożądane jest by gminy analizowały czy nie istnieje potrzeba określenia terminu zapłaty dla inkasentów.

Prawidłowo wypłacano, natomiast, wynagrodzenie za czynności inkasa. Uchybienia w tym zakresie stwierdzono w 3 jednostkach w 2002 r. i w 4 jednostkach w 2003 r.

### **3.3.6. Umarzanie zaległości podatkowych**

W 2002 r. organy podatkowe kontrolowanych jednostek samorządu terytorialnego wydały decyzje umarzające zaległości podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości na kwotę 32 812 688 zł, odmawiając umorzenia zaległości w wysokości 24 241 231 zł. W 2003 r. kwoty te przedstawiały się odpowiednio - 22 584 133 zł i 10 812 334 zł.

Umorzenie zaległości podatkowej oznacza utratę przez gminy określonego dochodu, jak również naruszenie zasady powszechnego obowiązku ponoszenia obciążeń podatkowych. Wobec tego niezwykle ważne jest by organ podatkowy wszechstronnie ocenił stan faktyczny w celu ustalenia czy spełnione zostały ustawowe przesłanki, umożliwiające podjęcie stosownego rozstrzygnięcia. Niezbędnym tego warunkiem jest przeprowadzenie postępowania podatkowego i zgromadzenie materiału dowodowego.

Wyniki kontroli przeprowadzonych wskazują, że w wielu sytuacjach organy podatkowe w ogóle nie podejmowały czynności dla wyjaśnienia stanu faktycznego pod kątem spełnienia przesłanek umorzenia zaległości podatkowych określonych w art. 67 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa. Naruszenie takie stwierdzono w odniesieniu do 738 decyzji (w 35 gminach), na podstawie, których umorzono zaległości podatkowe w łącznej kwocie 2 173 865 zł. Konsekwencją opisanego naruszenia był brak uzasadnienia faktycznego decyzji przyznających ulgi w zapłacie podatku, w którym to uzasadnieniu organ podatkowy powinien wskazać fakty, które uznał za udowodnione; dowody, którym dał wiarę oraz przyczyny, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności. Prawo gminnych organów podatkowych do udzielania ulg w zapłacie podatku nie może oznaczać dowolności działania w powyższym zakresie. Zaniechanie przeprowadzenia postępowania podatkowego oznacza, że wydana decyzja w żaden sposób nie będzie weryfikowalna, a granica między uznaniem administracyjnym a arbitralnością zostanie przekroczona.

*W Mieście i Gminie Ś. spośród 60 decyzji umorzeniowych w 42 przypadkach stwierdzono brak zebrania materiału dowodowego w ramach postępowania wyjaśniającego, mającego na celu ustalenie czy zachodzą okoliczności uzasadniające udzielenie ulgi w zapłacie podatku. W 15 decyzjach organ podatkowy ograniczył się wyłącznie do sformułowania „wyrażam zgodę na umorzenie zaległości”.*

*W Gminie Cz. na 65 zbadanych decyzji dotyczących umorzenia zaległości podatkowych w 25 przypadkach stwierdzono zaniechanie przeprowadzenia postępowania podatkowego (łączna kwota - 17 625 zł). Umarzane były także odsetki bez wydawania decyzji administracyjnych*

*(adnotacja Wójta na wniosku podatnika). Zamiast uzasadnienia faktycznego zamieszczano formułę „na wniosek podatnika postanowiono umorzyć zobowiązania podatkowe”.*

Kontrola omawianych zagadnień wykazała także przypadki stosowania instytucji umorzenia zaległości podatkowych do należności, których termin płatności jeszcze nie minął (130 decyzji w 17 gminach), wydawania decyzji przez podmioty nieuprawnione (78 decyzji w 7 gminach, na łączną kwotę 41 260 zł). W 21 jednostkach stwierdzono naruszenie przepisów ustawy Ordynacja podatkowa określających terminy załatwiania spraw. W 3 przypadkach (2 gminy) przy załatwianiu sprawy nie zachowano wymaganej formy decyzji. Stwierdzono także przypadki wydawania decyzji o umorzeniu zaległości z zastrzeżeniem warunku (najczęściej zapłata części zaległości) oraz stosowania instytucji zaniechania poboru podatku, która to instytucja od dnia 1 stycznia 2001 r. nie mogła być stosowana przez gminne organy podatkowe.

*W Gminie Ł. ujawniono, że 11 decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych wydanych zostało przez Sekretarza Gminy, który nie posiadał w tym zakresie stosownego upoważnienia Wójta Gminy. Łączna kwota umorzonych zaległości objęta wydanymi decyzjami wynosiła 23 594 zł.*

*W Gminie S. ustalono, że z datą 4 stycznia 2002 r. wpłynął wniosek podatnika dotyczący umorzenia obciążeń z tytułu podatku od nieruchomości za pierwszy kwartał 2002 r. Pismem z dnia 25 stycznia 2002 r. Zarząd Gminy rozstrzygnął o odroczeniu zobowiązania podatkowego do dnia 28 lutego 2002 r., co naruszało przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którymi organem podatkowym rozstrzygającym w I instancji jest wójt gminy (burmistrz, prezydent miasta), a sprawy podatkowe załatwiane są w drodze decyzji.*

*W Gminie K. stwierdzono, że wnioski podatników dotyczące umorzenia zaległości podatkowych były przedmiotem obrad na sesji rady gminy, gdzie po dyskusji były one poddane pod głosowanie jawne (kto jest za umorzeniem zaległości).*

W odniesieniu do 8 postępowań (w 3 gminach) ujawniono, że brali w nim udział pracownicy podlegający wykluczeniu na podstawie art. 130 ustawy Ordynacja podatkowa. Trzy decyzje (w 2 gminach) zostały wydane przez gminny organ podatkowy, mimo istnienia przesłanek wyłączenia organu (art. 130 ustawy Ordynacja podatkowa).

### **3.3.7. Rachunkowość w zakresie podatku**

Kontrola dotycząca prawidłowości prowadzenia ewidencji należności z tytułu podatku wykazała szereg nieprawidłowości, często w zakresie zagadnień o charakterze zupełnie podstawowym. Aż w 29 gminach stwierdzono brak objęcia ustalonymi przez kierownika jednostki zasadami prowadzenia rachunkowości zasad dotyczących realizowanych przez gminy należności podatkowych. Zasady rachunkowości dotyczące podatków i opłat w jednostkach samorządu terytorialnego obejmują prowadzenie ewidencji księgowej należnych i pobranych podatków i opłat (przypisy, odpisy, wpłaty, zwroty) oraz kontrolę terminowej realizacji zobowiązań i likwidację nadpłat. Ewidencja księgowa podatków i opłat powinna stanowić integralną część ewidencji księgowej urzędu, zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 1999 r. w sprawie zasad rachunkowości i planu kont dla prowadzenia ewidencji podatków i opłat dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego. W 31 gminach stwierdzono, że korzystając z prowadzonej ewidencji z programów informatycznych kierownik jednostki nie ustalił

wykazu zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na komputerowych nośnikach danych z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych oraz nie opisał systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, zgodnie z postanowieniami art. 10 ustawy o rachunkowości. W 23 gminach przyjęty plan kont nie spełniał wymogów wynikających z przepisów ww. rozporządzenia Ministra Finansów. W 12 jednostkach stwierdzono zaniechanie prowadzenia ewidencji analitycznej do konta 221. Brak ewidencji analitycznej utrudniał lub nawet uniemożliwiał bieżącą kontrolę wywiązywania się przez podatników z obowiązku terminowego uiszczenia podatku. Ogółem naruszenia w zakresie ewidencji podatku od nieruchomości stwierdzono w 31 jednostkach. Najczęściej dotyczyły one nieprawidłowego ujmowania kwot należnych i wpłaconych odsetek.

*W Gminie K. w opisie przyjętych zasad rachunkowości nie zamieszczono unormowań w zakresie ewidencji podatków, z wyjątkiem ogólnego określenia zasad prowadzenia ewidencji pomocniczej do konta 221 i 750. Zarówno w ewidencji analitycznej, jak i syntetycznej nie księgowano przypisu odsetek od zaległości podatkowych. Stwierdzono także, że nie przeksięgowano z konta 221 na konto 226 należności zabezpieczonych hipoteką ustawową w kwocie 4 373,90 zł.*

*W Gminie B. stwierdzono dokonywanie przypisów na kontach podatników mimo braku doreczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.*

*W Gminie Cz. konta podatkowe dla podatników prowadzone były nieczytelnie, dla poszczególnych podatników nie przyporządkowano numerów stron, brak było bilansów zamknięcia i otwarcia konta, przypisów. Stwierdzono także dokonywanie przypisów mimo braku deklaracji oraz brak dat dokonywanych zapisów księgowych.*

Nieprawidłowo prowadzona ewidencja powoduje w wielu przypadkach nierzetelne sporządzanie sprawozdań budżetowych.

### **3.3.8. Sprawozdawczość budżetowa**

Zgodnie z przepisami ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego - w celu wyliczenia na 2004 r. części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin oraz wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin przyjmuje się dochody podatkowe gminy, w tym podatek od nieruchomości, wykazane w sprawozdaniach sporządzonych za 2002 r. W celu wyliczenia wskazanej części subwencji ogólnej oraz wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej na 2005 r. przyjmuje się dochody podatkowe gminy, w tym podatek od nieruchomości, wykazane w sprawozdaniach sporządzonych za 2003 r.

Z uwagi na znaczenie danych wykazywanych w sprawozdaniach budżetowych kontrole przeprowadzone przez regionalne izby obrachunkowe miały za zadanie weryfikację rzetelności tych sprawozdań. Kontrolą objęto sprawozdania roczne Rb-PDP z wykonania podstawowych dochodów podatkowych, sporządzone za 2002 i za 2003 r., zwracając szczególną uwagę na dane dotyczące wykonanych dochodów, skutków finansowych

obniżenia górnych granic stawek podatkowych oraz skutków finansowych udzielonych przez gminę ulg, odroczeń, umorzeń.

W latach 2002 i 2003 jednostki objęte kontrolą wykazały, że skutki finansowe obniżenia stawek podatkowych wyniosły: w 2002 r. ogółem kwotę - 95 242 166 zł, w tym w zakresie podatku od nieruchomości kwotę - 87 347 644 zł; w 2003 r. - kwota ogółem wynosiła - 142 399 661 zł, w tym w zakresie podatku od nieruchomości - 124 289 328 zł. W odniesieniu do skutków finansowych udzielonych ulg, odroczeń i umorzeń kontrolowane jednostki wykazały następujące dane: w 2002 r. - kwota ogółem 59 645 954 zł, w tym w zakresie podatku od nieruchomości - kwota 49 384 455 zł; w 2003 r. - kwota ogółem 53 047 849 zł, w tym podatek od nieruchomości - 45 305 093 zł<sup>45</sup>. Dane w ww. zakresie wg typów gmin prezentują poniższe tabele.

Skutki obniżenia stawek podatkowych ogółem oraz w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2002 i 2003 z uwzględnieniem typów gmin

Gminy	Skutki obniżenia stawek podatku w zł					
	2002			2003		
	łącznie	w tym podatek od nieruchomości	% (3:2)	łącznie	w tym podatek od nieruchomości	% (6:5)
1	2	3	4	5	6	7
<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>95 242 166</b>	<b>87 347 644</b>	<b>91,7</b>	<b>142 399 661</b>	<b>124 289 328</b>	<b>87,3</b>
- miejskie	48 497 272	48 061 832	99,1	85 435 291	75 452 972	88,3
- miejsko-wiejskie	30 228 038	26 741 292	88,5	37 480 851	33 451 577	89,3
- wiejskie	16 516 856	12 544 520	76,0	19 483 519	15 384 779	79,0

Skutki udzielonych ulg, umorzeń stawek podatkowych ogółem oraz w zakresie podatku od nieruchomości w latach 2002 i 2003 z uwzględnieniem typów gmin

Gminy	Skutki udzielonych ulg, umorzeń w zł					
	2002			2003		
	łącznie	w tym podatek od nieruchomości	% (3:2)	łącznie (w zł)	w tym podatek od nieruchomości	% (6:5)
1	2	3	4	5	6	7
<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>59 645 954</b>	<b>49 384 455</b>	<b>82,8</b>	<b>53 047 849</b>	<b>45 305 093</b>	<b>85,4</b>
- miejskie	35 626 514	31 253 303	87,7	28 692 241	24 644 911	85,9
- miejsko-wiejskie	16 978 936	13 116 879	77,3	17 748 387	15 625 030	88,0
- wiejskie	7 040 504	5 014 273	71,2	6 607 221	5 035 152	76,0

W wyniku kontroli ustalono, że wszystkie gminy sporządziły sprawozdania i przekazały do właściwej regionalnej izby obrachunkowej. Nie stwierdzono niezgodności między danymi objętymi sprawozdaniem Rb-PDP a sprawozdaniem Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych jst. Wiele nieprawidłowości ujawniono jednakże w zakresie wykazanych danych, co dotyczyło zarówno podania danych niezgodnych z ewidencją, jak i ze stanem faktycznym.

<sup>45</sup> Łączna kwota wykazanych przez wszystkie gminy w Polsce skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatku od nieruchomości wynosiła w 2002 r. - 1 037 823 tys. zł, w 2003 r. - 1 415 951 tys. zł. Łączna kwota wykazanych przez gminy skutków finansowych udzielonych ulg, odroczeń, umorzeń wynosiła w 2002 r. - 698 435 tys. zł, w 2003 r. - 711 619 tys. zł.

Nieprawidłowe wykazanie danych dotyczących kwoty wykonanych dochodów z tytułu podatku od nieruchomości stwierdzono w 2002 r., w 4 gminach (zaniżono dochody o kwotę 195 125 zł, zawyżono o kwotę 5 761 zł) i w 2 gminach w 2003 r. (zaniżono dochody o kwotę 139 613 zł, zawyżono o kwotę 41 109 zł).

Nieprawidłowe wykazanie danych dotyczących skutków finansowych obniżenia stawek podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości stwierdzono w 23 gminach w 2002 r. (zawyżono podane skutki o kwotę 577 840 zł, zaniżono o kwotę 322 228 zł) i w 24 gminach w 2003 r. (zawyżono podane skutki o kwotę 704 519 zł, zaniżono o kwotę 265 866 zł).

Nieprawidłowe wykazanie danych dotyczących skutków finansowych udzielonych przez gminę ulg, umorzeń, odroczeń stwierdzono w 43 gminach w 2002 r. (zawyżono podane skutki o kwotę 218 453 zł, zaniżono o kwotę 1 786 864 zł) i w 45 gminach w 2003 r. (zawyżono podane skutki o kwotę 711 557 zł i zaniżono o kwotę 1 603 809 zł). Nierzetelne wykazywanie danych wynikało, w szczególności, z nie ujmowania skutków zwolnień wynikających z uchwał podejmowanych przez rady gmin, ujmowania skutków finansowych nie objętych danym okresem sprawozdawczym (np. wykazanie kwoty dotyczącej odroczenia terminu zapłaty podatku, który to termin minął przed upływem roku, za który sporządzono sprawozdanie), nie wykazywania wszystkich kwot wynikających z wydanych decyzji o przyznaniu ulg w zapłacie podatku.

*W Mieście i Gminie T. stwierdzono zawyżenie wykazanych skutków finansowych udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń, co spowodowało zawyżenie wykazanych skutków finansowych udzielonych o kwotę 45 154,07 zł za 2002 r. i o kwotę 28 629,84 zł za 2003 r.*

*W Mieście i Gminie Ś, w sprawozdaniach za lata 2002 - 2003 nie wykazano skutków zwolnień wprowadzonych uchwałami organu stanowiącego, które objęły, m.in., Dom Kultury, Ośrodek Sportu i Rekreacji, Bibliotekę Publiczną i Muzeum Regionalne. Zaniżono wykazane skutki finansowe udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń o kwotę 55 198 zł w 2002 r. i o kwotę 64 509 w 2003 r.*

*W Gminie W. w sprawozdaniu Rb-PDP w zakresie skutków finansowych udzielonych ulg, umorzeń, odroczeń wykazano wyłącznie kwoty wynikające z uchwał rady gminy, pomijając skutki finansowe wynikające z decyzji organu podatkowego (2002 r. - 9 265 zł, 2003 r. - 21 523,70 zł). W tej samej Gminie nierzetelnie wykazano skutki finansowe obniżenia stawek podatkowych (2002 r. - zaniżono - 5 557,15 zł, 2003 r. - zawyżono - 4 111,61 zł).*

*W Gminie L. stwierdzono, że w 2002 r. Wójt Gminy wydał 10 decyzji dotyczących odroczenia terminu płatności podatku. W 9 przypadkach odroczenie terminu upływało przed dniem 31 grudnia 2002 r. Mimo powyższego - w sprawozdaniu Rb-PDP na koniec 2002 r. wykazane zostały skutki finansowe obejmujące wszystkie wydane decyzje, co skutkowało zawyżeniem wykazanej kwoty o 45 611 zł. W wyniku analogicznych nieprawidłowości w 2003 r. zawyżono kwotę skutków udzielonych odroczeń, umorzeń o 66 481,20 zł. Jednocześnie w sprawozdaniu skutki wynikające ze zwolnień przewidzianych w uchwale Rady Gminy (kwota 123 072,78 zł) wykazane zostały jako skutki obniżenia górnych stawek podatków.*

*W Mieście i Gminie Ś. w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S za 2002 r. nie ujęto skutków zwolnienia z podatku od nieruchomości jednostek organizacyjnych podległych gminie, wprowadzonych uchwałą Rady Miejskiej. Kwota ta wynosiła 55 198 zł. Skutkowało to uzyskaniem wyższej niż należna kwoty podstawowej części subwencji wyrównawczej na 2004 r. o 41 327 zł. W 2003 r. w sprawozdaniach nie ujęto z kolei skutków zwolnienia przez organ stanowiący nieruchomości gminnych wykorzystywanych na cele kultury, kultury fizycznej, sportu, ochrony przeciwpożarowej i pomocy społecznej - 64 509 zł.*



Stwierdzone nieprawidłowości wynikały z braku należytej staranności koniecznej przy sporządzaniu sprawozdań, jak również z niedostatecznej wiedzy właściwych rzeczowo pracowników w zakresie obowiązujących regulacji prawnych.

W sytuacji ujawnienia nieprawidłowości w zakresie wykazanych danych izby formułowały wnioski pokontrolne zobowiązujące kontrolowane jednostki do sporządzenia stosownych korekt, które przekazywane były regionalnym izbom obrachunkowym i Ministrowi Finansów.

### 3.3.9. Windykacja zaległości podatkowych

W latach 2002 i 2003 w jednostkach objętych kontrolą stwierdzono wzrost zaległości z tytułu podatku od nieruchomości. Zaległości w podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku od środków transportowych, podatku leśnego wynosiły łącznie na dzień 1 stycznia 2002 r. kwotę 220 808 269 zł, w tym podatek od nieruchomości - 195 894 849 zł (88,7%). Na dzień 31 grudnia 2002 r. zaległości ogółem z wymienionych podatków wynosiły kwotę 277 600 329 zł, w tym podatek od nieruchomości - 250 775 651 zł (90,3%). Na dzień 31 grudnia 2003 r. zaległości ogółem z ww. podatków wynosiły kwotę 323 336 817 zł, w tym z podatku od nieruchomości - 293 518 505 zł (90,8%). Zaległości ogółem wzrosły w podanym okresie o 68,3%, zaległości w zakresie podatku od nieruchomości o 66,7%. Zaległości z tytułu podatku od nieruchomości w stosunku do dochodów w kontrolowanych jednostkach przedstawia poniższe zestawienie.

Lata	Dochody wykonane	Zaległości (wg stanu na koniec roku)	% (3:2)
1	2	3	4
<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>1 674 455 621</b>	<b>544 294 156</b>	<b>32,5</b>
2002	810 323 855	250 775 651	30,9
2003	864 131 766	293 518 505	34,0

Wzrost zaległości podatkowych wynikał, m. in. z trudnej sytuacji finansowej wielu podatników, ogłoszenia stanu likwidacji lub upadłości. W części, wzrost kwot zaległości podatkowych związany był także z zaniechaniem lub nieterminowym podejmowaniem przez gminy czynności windykacyjnych. Przypadki nieterminowego wysyłania upomnień stwierdzono w 59 kontrolowanych jednostkach, natomiast aż w 73 gminach ujawniono przypadki nie wystawiania w obowiązującym terminie lub zaniechania wystawienia tytułów wykonawczych. Stanowiło to naruszenie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i przepisów rozporządzenia Ministra Finansów w tym zakresie. Dodatkowo, w 11 gminach stwierdzono nieprawidłowe prowadzenie ewidencji upomnień, a w 8 gminach wadliwe prowadzenie ewidencji tytułów wykonawczych. Szczególnie w małych gminach zauważalna była praktyka podejmowania czynności windykacyjnych po upływie dwóch lub trzech terminów płatności rat podatku (lub więcej - w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych), co uzasadniane było względami ekonomicznymi (duża liczba bezskutecznych egzekucji i brak zwrotu kosztów upomnienia) i zbyt dużym obciążeniem pracowników nałożonymi na nich obowiązkami. W niektórych przypadkach zaniechanie podjęcia czynności windykacyjnych było działaniem mającym na

celu udzielenie pomocy podatnikowi znajdującemu się w ciężkiej sytuacji finansowej, np. utrzymanie poziomu zatrudnienia.

*W Mieście i Gminie P. organ podatkowy nie podjął żadnych czynności windykacyjnych w stosunku do zaległości podatkowych obciążających osoby prawne, na łączną kwotę 549 159 zł. Zaległości dotyczyły lat 1999 - 2003.*

*W Mieście L. stwierdzono nieterminowe podejmowanie czynności windykacyjnych wobec podatników - osób fizycznych. W 7 przypadkach - na 8 wybranych losowo podatników - stwierdzono wystawienie upomnień od 7 do 40 dni po terminie płatności, w 2 przypadkach 128 i 141 dni, a w jednym przypadku 239 dni po terminie płatności. Tytuły wykonawcze dla podatników, którzy nie wpłacili zaległości w terminie określonym w upomnieniu wystawiono z opóźnieniem od 28 do 189 dni.*

*W Mieście i Gminie Z. ustalono, że w latach 2002 i 2003 wystawiano tytuły wykonawcze przeciętnie 65 dni po terminie określonym w upomnieniu.*

*W Gminie L. nie prowadzono ewidencji upomnień wysyłanych do podatników, a w 2003 r. w ogóle nie przekazywano upomnień. W latach 2002 i 2003 dla 402 dłużników nie wystawiono tytułów wykonawczych na łączną kwotę 47 521 zł.*

Zauważyć należy, że coraz więcej gmin korzysta z możliwości zabezpieczenia zaległości podatkowych poprzez wpis hipoteki przymusowej na nieruchomościach dłużników (art. 34 ustawy Ordynacja podatkowa). Z 119 gmin objętych kontrolą, w 52 ustanowiono ogółem 863 hipoteki. W żadnej z objętych kontrolą jednostek nie zabezpieczono wykonania zobowiązania podatkowego poprzez ustanowienie zastawu skarbowego (art. 41 ustawy). Ustanowienie hipoteki lub zastawu skarbowego zapobiega przedawnieniu zobowiązania podatkowego, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 70 § 8 ustawy Ordynacja podatkowa).

### **3.3.10. Podsumowanie i wnioski**

Czynności kontrolne ujawniły szereg uchybień i nieprawidłowości, w części skutkujących zaniżeniem realizowanych dochodów. Dotyczyło to - przede wszystkim, dokonywanych przez gminny organ podatkowy czynności sprawdzających. Z uwagi na powierzchowność wskazanych czynności w wielu przypadkach nie zostały zauważone oczywiste nieprawidłowości związane z określeniem przedmiotu opodatkowania, w składanych przez podatników deklaracjach. W szeregu przypadkach służby finansowe nie skorzystały z instrumentów prawnych, celem wyjaśnienia niezgodności i wątpliwości związanych ze składanymi przez podatników deklaracjami podatkowymi. Istotne zastrzeżenia sformułowane przez izby dotyczyły także udzielanych przez gminy ulg w zapłacie podatku (umorzenie zaległości podatkowej, rozłożenie zapłaty podatku lub zaległości na raty, odroczenie terminu zapłaty podatku lub zaległości podatkowej)<sup>46</sup>. W wielu sytuacjach organ podatkowy zaniechał przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, co czyniło podejmowane rozstrzygnięcia decyzjami arbitralnymi, a organ kontroli pozbawiało możliwości stwierdzenia jaki ważny interes podatnika lub interes publiczny stanowił przesłankę do odstąpienia od zasady powszechności opodatkowania.

<sup>46</sup> Możliwość odroczenia zapłaty zaległości podatkowej wprowadzona została z dniem 1 stycznia 2003 r.

Wyniki kontroli wykazały także wiele naruszeń dotyczących ewidencji realizowanych dochodów oraz prawidłowości sporządzania sprawozdawczości budżetowej. Brak bieżącej kontroli w odniesieniu do terminów dokonywania wpłat przez podatników powodował opóźnienia w podejmowaniu czynności windykacyjnych wobec podatników zalegających z zapłatą należności podatkowych. Na przestrzeni lat objętych kontrolą zauważalny był istotny wzrost kwot zaległości podatkowych. Ujawniono także przypadki całkowitego zaniechania prowadzenia czynności windykacyjnych. Mimo istnienia ku temu stosownych przesłanek w większości kontrolowanych jednostek stwierdzono brak podejmowania kontroli podatkowych. W gminach, gdzie kontrole były przeprowadzane stwierdzono, że skutkowały one bardzo często zwiększeniem wymiaru zobowiązań podatkowych. W przekazywanych kontrolowanym jednostkom wystąpieniach pokontrolnych izby wnioskowały o:

- rzetelną weryfikację deklaracji podatkowych,
- podjęcie czynności wyjaśniających w odniesieniu do stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie określenia przez podatników przedmiotu opodatkowania,
- podejmowanie - w uzasadnionych przypadkach - kontroli podatkowych,
- prowadzenie postępowań podatkowych przed wydaniem decyzji udzielających ulg w zapłacie podatku,
- zamieszczanie uzasadnienia w decyzjach przyznających ulgi w zapłacie podatku,
- bieżącą kontrolę terminowości uiszczania przez podatników należności podatkowych oraz konsekwentne prowadzenie czynności mających na celu wyegzekwowanie zaległych kwot podatku,
- uzupełnienie prowadzonej ewidencji dotyczącej realizacji dochodów podatkowych oraz przestrzeganie zasad ewidencjonowania przedmiotowych operacji finansowych,
- skorygowanie błędnie wykazanych danych w sprawozdaniach budżetowych oraz przestrzeganie zasad ich sporządzania.

Ustalenia kontroli uzasadniają sformułowanie następujących wniosków:

1. *Kontrola wykazała, że część stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości wynikała z niedostatecznej wiedzy pracowników. Brak znajomości unormowań, zarówno w zakresie ogólnego prawa podatkowego, jak i konstrukcji podatku od nieruchomości wpłynęła na wystąpienie nieprawidłowości w zakresie wymiaru zobowiązań podatkowych, prowadzenia ewidencji wpływów podatkowych oraz sporządzania sprawozdań budżetowych. Kontrola w omawianym obszarze musi zostać uzupełniona poprzez działalność szkoleniową - informacyjną.*
2. *Ujawnione nieprawidłowości w zakresie wymiaru i poboru podatku w przeważającym stopniu związane były z zaniechaniem dokonania przez organ podatkowy czynności sprawdzających wobec składanych przez podatników deklaracji (informacji) podatkowych lub dokonaniem tych czynności w sposób pobieżny i powierzchowny. Bieżąca kontrola dotycząca deklaracji podatkowych skoordynowana z kontrolą podatkową (po bezskutecznym wykorzystaniu instrumentów prawnych wynikających z art. 274 i 274a ustawy Ordynacja podatkowa lub niezależnie od nich) w istotny sposób wpłynie na realizację dochodów z podatku w prawidłowej wysokości.*
3. *Szczególnie w małych gminach charakterystyczną nieprawidłowością było zaniechanie prowadzenia postępowań podatkowych poprzedzających wydanie decyzji o udzieleniu ulgi*

w zapłacie podatku (np. umorzenie zaległości podatkowej). Niezależnie od wielkości jednostki samorządowej i zakresu wiedzy wójta o problemach mieszkańców, obowiązkiem organu podatkowego jest zgromadzenie wyczerpującego materiału dowodowego pozwalającego na ocenę zaistnienia przesłanek, od których uzależnione jest udzielenie ulgi w zapłacie. W przeciwnym wypadku mamy do czynienia z rozstrzygnięciami o charakterze arbitralnym i dowolnym.

4. Szczególnie niepokojąca jest bardzo duża liczba stwierdzonych przypadków nieprawidłowego wykazania danych w sprawozdaniach budżetowych, w szczególności - w odniesieniu do skutków finansowych obniżenia stawek podatkowych oraz skutków finansowych udzielonych przez gminy zwolnień, umorzeń i odroczeń. Konsekwencją nierzetelnego wykazania danych może być obowiązek zwrotu części subwencji ogólnej wraz z odsetkami. Jak wskazano w punkcie 1 przyczyną nieprawidłowości w wielu sytuacjach był brak znajomości prawa podatkowego.
5. Nieprawidłowości stwierdzono także w zakresie bieżącej kontroli, w przypadku podejmowanych czynności windykacyjnych. Nieprawidłowe funkcjonowanie procedur kontrolnych skutkowało znacznymi często opóźnieniami w podejmowaniu stosownych czynności lub całkowitym ich zaniechaniem. W wielu wypadkach bieżąca kontrola realizacji przez podatników obowiązku zapłaty podatku utrudniona była poprzez brak prawidłowo prowadzonej ewidencji podatkowej (brak kont analitycznych).
6. Na przestrzeni dwóch lat w kontrolowanych jednostkach nastąpił znaczny wzrost kwot zaległości podatkowych w zakresie podatku od nieruchomości, co tylko w pewnym stopniu związane było z uchybieniami w zakresie windykacji zaległości podatkowych. Sytuacja ekonomiczno-finansowa podatników, ogłaszane stany upadłości i likwidacji stanowią obiektywne czynniki wpływające na zwiększenie się salda zaległości. Są to jednak problemy, które nie mogą być rozwiązane na poziomie samorządu gminnego.

### **3.4. Kontrola gospodarki finansowej domów pomocy społecznej**

Regionalne izby obrachunkowe w 2004 r. przeprowadziły 80 kontroli problemowych w domach pomocy społecznej (DPS), będących jednostkami budżetowymi powiatów. Celem tych kontroli było kompleksowe zbadanie prawidłowości gospodarki finansowej prowadzonej przez domy pomocy społecznej.

Przedmiotem kontroli była gospodarka finansowa DPS w 2003 r. Kontrolowane jednostki stanowiły 9% funkcjonujących w Polsce w 2003 r. domów pomocy społecznej. Zakres podmiotowy kontroli wg charakteru i przeznaczenia prowadzonej działalności obejmował:

- 19 DPS dla osób w podeszłym wieku,
- 26 DPS dla osób przewlekle somatycznie chorych,
- 17 DPS dla osób przewlekle psychicznie chorych,
- 11 DPS dla osób dorosłych niepełnosprawnych intelektualnie,
- 3 DPS dla osób niepełnosprawnych fizycznie,
- 4 DPS dla dzieci i młodzieży niesprawnych intelektualnie.

Domy pomocy społecznej objęte kontrolą osiągnęły w 2003 r. dochody w wysokości 54 061 658 zł, wydatkowały natomiast 217 092 917 zł. Uzyskane dochody stanowiły 25%

zrealizowanych wydatków. Średnie miesięczne wydatki poniesione na utrzymanie jednego mieszkańca DPS w 2003 r. wyniosły 1 663 zł. W 56 domach pomocy społecznej funkcjonowały rachunki środków specjalnych. Przychody i wydatki środków specjalnych stanowiły odpowiednio - 2 695 643 zł i 2 384 784 zł.

### **3.4.1. Stan prawny**

Domy pomocy społecznej realizowały zadania powiatów z zakresu pomocy społecznej na podstawie ustawy z dnia 26 listopada 1990 r. o pomocy społecznej<sup>47</sup>. Zgodnie z art. 2a ust. 1 pkt 12 cytowanej ustawy, domy pomocy społecznej zobowiązane były do świadczenia usług bytowych, opiekuńczych, wspomagających, edukacyjnych w formach i zakresie wynikającym z indywidualnych potrzeb osób wymagających całodobowej opieki z powodu wieku lub choroby. Odpłatność za pobyt w domach pomocy społecznej określały przepisy art. 35 ust. 1 ww. ustawy. Organem właściwym do wydawania decyzji administracyjnych ustalających wysokość opłat za pobyt w DPS, zgodnie z art. 47a ust. 5 ustawy o pomocy społecznej, był starosta lub z jego upoważnienia, kierownik Powiatowego Centrum Pomocy Rodzinie. Uzyskane przez domy pomocy społecznej dochody, w myśl art. 18 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, winny być odprowadzane na rachunek budżetu powiatu. Domy pomocy społecznej, jako jednostki budżetowe sektora finansów publicznych, zobowiązane są do wydatkowania środków publicznych w oparciu o przepisy dotyczące zamówień publicznych. Na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy o finansach publicznych i art. 47c ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, rady powiatów stosownymi uchwałami utworzyły rachunki środków specjalnych w 56 objętych kontrolą DPS (70%). Zgodnie z art. 47c cytowanej ustawy środki specjalne mogły być tworzone z dochodów otrzymywanych z tytułu świadczonych odpłatnie usług dla osób nie przebywających na stałe w jednostkach pomocy społecznej lub z innej działalności ubocznej (a także ze spadków i darowizn) i winny być przeznaczone na poprawę standardu usług w jednostkach pomocy społecznej.

### **3.4.2. Ustalenia kontroli**

W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzono ogółem 468 nieprawidłowości stanowiących naruszenie obowiązujących w 2003 r. przepisów prawa, w tym 75, zgodnie z art. 138 ustawy o finansach publicznych, nosiło znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Przedmiotem kontroli było m. in. ustalenie czy domy pomocy społecznej prawidłowo wypełniały obowiązki w zakresie rachunkowości nałożone przepisami ustawy o rachunkowości. Kontrole w tym zakresie wykazały szereg nieprawidłowości polegających na<sup>48</sup>:

- nie opracowaniu dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostki zasady rachunkowości (art. 10 ust. 1) - 5,
- niekompletnej dokumentacji, nie spełniającej wymogów określonych przepisami art. 10 ust. 1 ww. ustawy - 27,

<sup>47</sup> Dz. U. z 1998 r. Nr 64, poz. 414 z późn. zm. Ustawa została uchylona przez ustawę z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. Nr 64, poz. 593 z późn. zm.).

<sup>48</sup> Przy każdej nieprawidłowości podano ilość DPS, w których stwierdzono daną nieprawidłowość.

- wykazaniu w bilansie otwarcia na 1.01.2003 r. aktywów i pasywów niezgodnie z danymi ujętymi w bilansie zamknięcia na 31.12.2002 r. (art. 5 ust. 1) - 2,
- niesporządzaniu zestawień obrotów i sald na koniec okresów sprawozdawczych (art. 18 ust. 1) - 4,
- nieprowadzeniu ewidencji analitycznej do konta 011 - „Środki trwałe” i do konta 020 - „Wartości niematerialne i prawne” (art. 17 ust. 1 pkt 1) - 3,
- niezgodności zapisów na kontach księgi głównej z zapisami kont ksiąg pomocniczych (art. 16 ust. 1) - 3,
- braku w dziennikach chronologicznego ujęcia zdarzeń, które nastąpiły w okresach sprawozdawczych, co uniemożliwiało uzgodnienie obrotów i sald kont ksiąg głównych (art. 14 ust. 1) - 7,
- nieujęciu w księgach rachunkowych roku 2003 kosztów w łącznej wysokości 13 107 zł dotyczących tego roku (art. 6 ust. 1) - 10,
- wprowadzaniu do ksiąg rachunkowych jednym zapisem księgowym kilku dowodów źródłowych, bez sporządzenia dowodu zbiorczego (art. 20 ust. 3 pkt 1) - 7,
- nieewidencjonowaniu operacji gotówkowych w raportach kasowych rachunkowych i w księgach rachunkowych w dniach ich dokonania (art. 24 ust. 5 pkt 3) - 12,
- stosowaniu instrukcji obiegu dokumentów finansowo - księgowych opracowanych na podstawie nieaktualnych przepisów - 4,
- nie spełnianiu przez dowody księgowe wymogów określonych w art. 21 ust. 1 ustawy, a w szczególności:
  - brak na dowodach wypłat gotówki dat i pokwitowań jej odbioru - 6,
  - przyjmowanie jako podstawę do rozliczenia zaliczek pobranych przez pracowników na bieżące zakupy paragonów bądź pisemnych oświadczeń o zakupie materiałów - 2.

Ustawa o rachunkowości reguluje również postępowanie w zakresie inwentaryzacji składników majątkowych. Kontrole wskazały na uchybienia, polegające na przeprowadzaniu inwentaryzacji środków trwałych, znajdujących się na terenie strzeżonym w okresach dłuższych niż 4 lata (art. 26 ust. 3 pkt 3) - 3. Ponadto, ujawniono różnice między stanem rzeczywistym i stanem wykazany w księgach rachunkowych (na łączną kwotę 54 431 zł) oraz nie rozliczono inwentaryzacji w roku obrotowym, na który przypadał jej termin (art. 27 ust. 2) - 2.

Czynności kontrolne wykazały również nieprawidłowości wynikające z naruszenia przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych. Dotyczyły one ewidencjonowania operacji gospodarczych na niewłaściwych kontach, niezgodnie z zasadami ich funkcjonowania - 12 oraz posługiwania się zakładowymi planami kont, opracowanymi na podstawie przepisów<sup>49</sup>, które utraciły moc z dniem 1 stycznia 2001 r. - 2.

Stwierdzono ponadto nieprawidłowości dotyczące ewidencjonowania i umarzania składników majątkowych wynikające z nieprzestrzegania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>50</sup>, a polegające na:

<sup>49</sup> Dz. Urz. Min. Finansów Nr 14, poz. 60 (Zarządzenie Nr 46 MF).

<sup>50</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

- niewprowadzeniu środków trwałych do ksiąg rachunkowych roku 2003, nabytych odpłatnie o łącznej wartości 12 559 zł i nabytych nieodpłatnie o łącznej wartości 53 360 zł (art. 16d ust. 2) - 5,
- nieprawidłowym zastosowaniu stawek umorzeń określonych w załączniku Nr 1 do ustawy, co skutkowało zawyżeniem wartości rocznych umorzeń środków trwałych o 22 476 zł i ich zaniżeniu o 32 010 zł - 8,
- dokonywaniu całkowitych umorzeń wartości niematerialnych i prawnych jednorazowo, w pierwszym roku wprowadzenia ich do ewidencji (art. 16m ust. 1) - 4,
- klasyfikowaniu środków trwałych niezgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych<sup>51</sup> - 8.

Badaniu poddano procedury ustalania planów finansowych domów pomocy społecznej na 2003 r. oraz ich realizację po stronie dochodów i wydatków. Analiza wykazała w nielicznych przypadkach, iż nie dostosowano, zgodnie z art. 126 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, planów finansowych do uchwał budżetowych - 3 bądź dokonywano zmian planu finansowego w trakcie roku budżetowego bez zgody właściwego zarządu powiatu (art. 128 ust. 2 i 3) - 2.

Ponadto, naruszenie procedur miało miejsce w dwóch jednostkach, w których nie opracowano planów finansowych, a w jednej nie sporządzono planu finansowego środka specjalnego, pomimo jego utworzenia uchwałą rady powiatu (§ 4 pkt 2 oraz § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych oraz szczegółowych zasad i terminów rocznych rozliczeń i wpłat do budżetu przez zakłady budżetowe i gospodarstwa pomocnicze jednostek budżetowych<sup>52</sup>.

W wyniku przeprowadzonych kontroli ustalono, że dochody zrealizowano na poziomie 54 061 658 zł. Największą grupą dochodów były środki pochodzące z opłat za pobyt pensjonariuszy w domach pomocy społecznej (97,5%).

Przy realizacji dochodów wielokrotnie naruszono obowiązujące przepisy prawa, i tak np.:

- pobierano opłaty za pobyt w kwotach wyższych od określonych w 202 decyzjach, wydanych przez starostów lub kierowników powiatowych centrów pomocy rodzinie (art. 35 ust. 5 ustawy o pomocy społecznej) - 7,
- pobrano łącznie 234 607 zł z tytułu świadczonych usług na rzecz osób nie będących pensjonariuszami DPS. Dochody te zaksięgowano jako zmniejszenie wydatków i nie odprowadzono do budżetów powiatów (art. 18 ust. 1 ustawy o finansach publicznych) - 9,
- stosowano nieprawidłową klasyfikację budżetową dochodów, czym naruszono przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów oraz przychodów i rozchodów - 5.

Zrealizowane w 2003 r. wydatki kontrolowanych domów pomocy społecznej wynosiły łącznie 217 092 917 zł. Największą grupę wydatków stanowiły:

- wynagrodzenia osobowe i ich pochodne - 66,4%,
- zakup środków żywności - 9,4%,

<sup>51</sup> Dz. U. Nr 112, poz. 1317 z późn. zm.

<sup>52</sup> Dz. U. Nr 122, poz. 1333.

- zakup energii - 5,9%.

Kontrola wydatków wykazała następujące nieprawidłowości:

- przekroczenie limitu wydatków określonych w planach finansowych łącznie o 241 537 zł (art. 92 pkt 3 w związku z art. 129 ust. 1 ustawy o finansach publicznych) - 13,
- nie przestrzeganie przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 26 lipca 2000 r. w sprawie zasad wynagradzania i wymagań kwalifikacyjnych pracowników samorządowych zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych jednostek samorządu terytorialnego<sup>53</sup>, w wyniku czego wypłacono wynagrodzenia osobowe w kwotach wyższych od należnych łącznie o 14 601 zł, powyższe dotyczyło głównie nieprawidłowo naliczonych dodatków funkcyjnych, a także nagród jubileuszowych i dodatków stażowych,
- nie przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych<sup>54</sup>, a stwierdzone nieprawidłowości polegały na:
  - zawyżaniu bądź zaniżaniu rocznego odpisu podstawowego na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (art. 5) - 14,
  - przekazywaniu odpisów na rachunek bankowy funduszu, bez zachowania określonych terminów (art. 6 ust. 2) - 22,
  - wydatkowaniu części środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych na inne cele niż określone w regulaminie (art. 8 ust. 2) - 2,
- nieterminowe odprowadzanie składki ZUS i FP za poszczególne miesiące 2003 r. (art. 47 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych<sup>55</sup>) - 5,
- nieterminowe odprowadzanie zaliczki na podatek dochodowy od wynagrodzeń pracowników, co było niezgodne z art. 38 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>56</sup> - 4,
- nieprawidłowa klasyfikacja wydatków budżetowych, w wyniku czego naruszono przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów - 9,
- zaciągnięcie zobowiązań pieniężnych w łącznej kwocie 131 543,21 zł, które przekraczały limity wydatków określone w planach finansowych DPS na 2003 r. (art. 132 ustawy o finansach publicznych) - 3,
- zapłacenie odsetek za zwłokę w łącznej kwocie 7 000 zł z tytułu nieterminowej realizacji zobowiązań (art. 28 ust. 3 pkt 3 ww. ustawy) - 2.

Szczególnie wiele nieprawidłowości dotyczyło stosowania przepisów ustawy z dnia 10 czerwca 1994 r. o zamówieniach publicznych<sup>57</sup>. W DPS środki publiczne w wysokości 920 730 zł wydatkowano z pominięciem przepisów ustawy. Wydatkując środki w wysokości 1 162 127 zł naruszono przepisy ustawy o zamówieniach publicznych.

1. Przeprowadzono przetarg nieograniczony na wykonanie dokumentacji technicznej dotyczącej rozbudowy DPS. Wartość szacunkowa zamówienia wynosiła 117 860 zł. W specyfikacji istotnych warunków zamówienia ustalono dwa kryteria oceny ofert, tj. cena 60% i przedłużony termin płatności 40%. W specyfikacji nie wyjaśniono co

<sup>53</sup> Dz. U. Nr 61, poz. 708 z późn. zm.

<sup>54</sup> Dz. U. z 1996 r. Nr 70, poz. 335 z późn. zm.

<sup>55</sup> Dz. U. Nr 137, poz. 887 z późn. zm.

<sup>56</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.

<sup>57</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 72, poz. 664.



oznacza „przedłużony termin płatności”, dopuszczając do uznaniowości przy ocenie ofert (art. 35 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 16). Ponadto spośród trzech złożonych ofert, do dwóch nie dołączono wymaganych specyfikacją zaświadczeń. Ofert tych nie odrzucono na podstawie art. 27a ust. 1 pkt 1 i w konsekwencji nie unieważniono postępowania z mocy art. 27b ust. 1 pkt 1. Nieprawidłowość polegającą na nie odrzuceniu ofert, pomimo zaistnienia ku temu przesłanek, stwierdzono jeszcze w czterech przypadkach.

2. W postępowaniu o zamówienie publiczne, przeprowadzone w trybie przetargu nieograniczonego na wykonanie remontu kotłowni, w specyfikacji istotnych warunków zamówienia nie dokonano opisu dwóch kryteriów (art. 35 ust. 1 pkt 6), a członkowie komisji przetargowej nie złożyli wymaganych art. 20 ust. 2 pisemnych oświadczeń.
3. Przeprowadzono przetarg nieograniczony na wykonanie remontu i adaptacji lokalu mieszkalnego. W drodze przetargu wyłoniono wykonawcę robót za cenę 12 999,01 zł plus VAT, z którym zawarto umowę. Aneksm do umowy zwiększono zakres robót o roboty dodatkowe, których wartość przekraczała 20% zamówienia podstawowego (art. 71 ust. 1 pkt 5).
4. W trybie z wolnej ręki udzielono zamówienia publicznego na dostawę 90 000 litrów oleju opałowego. Wartość zamówienia wynosiła 96 356 zł i przekraczała 20 000 euro. Zamawiający nie uzyskał zgody Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych na zastosowanie trybu zamówienia z wolnej ręki (art. 71 ust. 1a).
5. W trybie zapytania o cenę wyłoniono dostawcę oleju opałowego i gazu spośród ofert o jednakowej cenie nie wzywając oferentów do złożenia ofert dodatkowych (art. 69 ust. 3).
6. Ogłoszono przetarg nieograniczony na dostawę artykułów spożywczych, leków, artykułów medycznych, środków dezynfekcyjnych i chemicznych o łącznej wartości nie przekraczającej 30 000 euro. W ogłoszeniu o przetargu nie podano:
  - ilości i rodzaju zamawianych dostaw (art. 30 pkt 2),
  - kryteriów oceny ofert (art. 30 pkt 9),
  - warunków wymaganych od dostawców (art. 30 pkt 4).
7. Postępowanie o zamówienie publiczne przeprowadzono w sposób nie gwarantujący zachowania uczciwej konkurencji (art. 16).
8. Przeprowadzono przetarg nieograniczony na zakup bonów towarowych o wartości poniżej 30 000 euro. W toku postępowania o zamówienie publiczne dokonano zmiany kryteriów oceny ofert zawartych w specyfikacji istotnych warunków zamówienia w stosunku do kryteriów określonych w ogłoszeniu o przetargu (art. 27d ust. 3).
9. W trybie zapytania o cenę dokonano wyboru dwóch dostawców artykułów żywnościowych. W zaproszeniach do składania ofert poinformowano dostawców, że zamówienia publicznego udziela się na okres jednego roku. Umowy z wybranymi dostawcami zawarto na okres trzech lat (art. 72 ust. 3).
10. Obsługę bankową DPS prowadził bank, który nie został wyłoniony w drodze zamówienia publicznego, a umowę z bankiem zawarto na czas nieoznaczony, bez uzyskania zgody Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych (art. 3 ust. 1 i art. 73).
11. Wykonawcom robót budowlanych nie zwrócono wpłaconych na rachunek depozytowy trzech zabezpieczeń należytego wykonania umów w łącznej kwocie 13 390 zł

w terminach określonych w § 7 ust. 1 rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 16 lipca 2002 r. w sprawie należytego wykonania umowy o zamówienie publiczne<sup>58</sup>. W innym przypadku również nie zwrócono w terminie wykonawcy robót budowlanych wadium w kwocie 2 000 zł.

12. Udzielono zamówienia publicznego na wykonanie robót budowlanych o wartości nie przekraczającej 130 000 euro i okresie realizacji krótszym niż 1 rok. W umowie zawartej z wykonawcą ustalono, że zabezpieczenie należytego jej wykonania w wysokości 2 000 zł winno być wniesione w dniu podpisania umowy, natomiast pozostała część tj. 13 000 zł potrącona z faktur częściowych, co było niezgodne z § 6 cytowanego rozporządzenia Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji.

Spośród 80 objętych kontrolą DPS w 56 utworzono rachunki środków specjalnych. Wykonane w 2003 r. przychody środków specjalnych funkcjonujących w jednostkach wyniosły łącznie 2 695 643 zł. Największe przychody stanowiły wpływy z usług (75%) i darowizn pieniężnych (21%). Przeprowadzone kontrole wykazały szereg nieprawidłowości przy realizacji przychodów środków specjalnych, a mianowicie:

- niezaliczanie do przychodów środka specjalnego dochodów uzyskiwanych z tytułów przewidzianych w uchwałach rad powiatów o utworzeniu środka specjalnego i odprowadzanie ich do budżetów powiatów - 8,
- bezpodstawne ewidencjonowanie na rachunku środków specjalnych przychodów pochodzących ze źródeł nie wskazanych w uchwałach rad powiatów - 2,
- wykorzystywanie darowizn na inne cele niż wskazane przez darczyńcę (art. 21 ust. 1 pkt 2 ustawy publicznych finansach publicznych) - 3,
- błędne klasyfikowanie przychodów środka specjalnego, co było niezgodne z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów - 2.

Wydatki środków specjalnych zrealizowane w 2003 r. wyniosły łącznie 2 384 784 zł.

Największe wydatki poniesiono na:

- zakup materiałów i wyposażenia 30,7%
- zakup środków żywności 29,9%
- zakup usług pozostałych 10,2%

W 8 jednostkach stwierdzono, że wydatki środków specjalnych w kwocie 295 452 zł, poniesiono na wynagrodzenia i pochodne, czyli na inne cele niż poprawa standardu usług w DPS.

Ponadto, stwierdzono, że w 21 DPS (26,3%), nie ustalono w formie pisemnej procedur kontroli finansowej w pełnym zakresie, obejmujących wszystkie odcinki działalności (art. 35 ust. 3 ustawy o finansach publicznych). Uchybienia dotyczyły nie ustalenia procedur kontroli finansowej i nie określenia przepisami wewnętrznymi zasad:

- gospodarki magazynowej środków żywności, leków, środków czystości - 6,
- udzielania i rozliczania zaliczek na bieżące wydatki - 3,
- ewidencji druków ścisłego zarachowania - 3,
- przeprowadzania i rozliczania inwentaryzacji - 1,
- przyjmowania, ewidencjonowania i wydawania depozytów pieniężnych oraz rzeczowych, stanowiących własność pensjonariuszy - 4,

<sup>58</sup> Dz. U. Nr 115, poz. 1002 z późn. zm.

- kontroli kart drogowych i rozliczania paliwa - 4.

Natomiast w 68 DPS (85% ogółem skontrolowanych) nie przestrzegano przepisów wewnętrznych regulujących zasady gospodarki finansowej.

### **3.4.3. Podsumowanie i wnioski**

W wyniku przeprowadzonych kontroli stwierdzono 468 nieprawidłowości wynikających z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów prawa. Nieprawidłowości dotyczyły:

- nieprzestrzegania zasad rachunkowości - 162,
- nieprawidłowej ewidencji środków trwałych oraz nieprawidłowego ich umarzania - 26,
- naruszenia procedur ustalania planów finansowych - 9,
- nieprawidłowej realizacji planów finansowych środków specjalnych w zakresie:
  - przychodów - 16,
  - wydatków - 12,
  - nieprawidłowej realizacji planów finansowych w zakresie:
    - dochodów - 25,
    - wydatków - 105,
  - udzielania zamówień publicznych - 24,
  - wewnętrznej kontroli finansowej - 21,
  - wewnętrznych zasad regulujących gospodarkę finansową - 68.

W 75 przypadkach, wskazane nieprawidłowości w 75 przypadkach stanowiły naruszenie dyscypliny finansów publicznych, z czego 24 dotyczyły naruszenia przepisów ustawy o zamówieniach publicznych.

Wyniki przeprowadzonych kontroli wskazują na celowość:

- 1) przeprowadzenia szkoleń kadry kierowniczej i pracowników domów pomocy społecznej w zakresie przepisów dotyczących gospodarki finansowej i zamówień publicznych,
- 2) zapewnienia funkcjonowania wewnętrznej kontroli finansowej w domach pomocy społecznej, w oparciu o prawidłowo opracowane procedury kontroli,
- 3) zwiększenia nadzoru powiatów nad gospodarką finansową domów pomocy społecznej, w szczególności poprzez coroczną kontrolę 5% wydatków, zgodnie z art. 127 ustawy o finansach publicznych.

### **3.5. Kontrola gospodarki finansowej gospodarstw pomocniczych**

Kontrola została przeprowadzona z inicjatywy NIK i KR RIO. Celem kontroli była ocena funkcjonowania gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych w zakresie:

- prawidłowości realizowania przychodów i wydatków, w tym zwłaszcza w zakresie zgodności z planem finansowym i obowiązującymi przepisami oraz prawidłowości rozliczeń z tytułu świadczonych usług na rzecz jednostki macierzystej,
- rzetelności sporządzania sprawozdań budżetowych, w tym oceny przyjętego systemu rachunkowości oraz poprawności sporządzanych dowodów księgowych i dokonywanych zapisów w księgach rachunkowych,

- prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa oraz z budżetem jst, w tym z tytułu wpłat połowy osiąganego zysku oraz zobowiązań podatkowych i składek do ZUS i PFRON, a także z tytułu realizowanych dochodów z najmu i dzierżawy oraz umów o podobnym charakterze składników majątkowych Skarbu Państwa i mienia jst.

Kontrolą objęto działalność 50 gospodarstw pomocniczych w okresie 2003 r. i I półrocza 2004 r. W celu dokonania oceny funkcjonowania gospodarstw w dłuższym okresie, w trakcie kontroli zebrane zostały również dane o ich sytuacji finansowej za lata 2001 i 2002. Według danych zebranych przez regionalne izby obrachunkowe, w ramach czynności poprzedzających kontrolę ustalono, że na koniec 2002 r. działalność prowadziło około 800 samorządowych gospodarstw pomocniczych. Do kontroli wytypowano ponad 6%.

Gospodarstwa pomocnicze najczęściej realizowały zadania w zakresie: praktycznej nauki zawodu - warsztaty szkolne (11 gospodarstw), usług komunalnych (9 gospodarstw), dokumentacji geodezyjnej i kartograficznej (8 gospodarstw), obsługi urzędów, w tym zarządzania nieruchomościami (7 gospodarstw), melioracji i urządzeń wodnych (4 gospodarstwa), sportu i rekreacji (3 gospodarstwa), doskonalenia zawodowego (2 gospodarstwa). Wyniki kontroli w zakresie prawidłowości powołania gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek budżetowych wykazały, że 9 gospodarstw, spośród 50 objętych kontrolą, utworzonych zostało z naruszeniem przepisów prawa.

### **3.5.1 Realizacja przychodów**

Przychody 50 skontrolowanych gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek budżetowych w 2003 r. wyniosły ogółem 74 289 tys. zł. Na koniec I półrocza 2004 r. przychody wyniosły 36 026 tys. zł, co stanowiło około 47% planu po zmianach.

Głównymi źródłami przychodów były:

- wpływy z tytułu sprzedaży usług na rzecz macierzystych jednostek budżetowych w 2003 r. i wyniosły 32 296 tys. zł (43,5%), w I półroczu 2004 r. - 15 390 tys. zł (42,7%),
- wpływy z tytułu sprzedaży usług na rzecz podmiotów zewnętrznych w 2003 r. - 35 485 tys. zł (47,8%), w I półroczu 2004 r. - 18 210 tys. zł (50,5%),
- dotacje otrzymywane w 2003 r. z budżetów ogółem wyniosły 4 190 tys. zł (5,6%), w I półroczu 2004 r. - 1 798 tys. zł (5,0%).

Przychody osiągnięte przez gospodarstwa w 2003 r. były wyższe od zrealizowanych w 2002 r. o 21,1% oraz wyższe od osiągniętych w 2001 r. o 57,2%, co wskazuje na występowanie stałej tendencji wzrostowej. Przy czym w poszczególnych gospodarstwach w kolejnych latach 2001 - 2003 stały wzrost przychodów występował w 12 spośród 50 skontrolowanych gospodarstw. Natomiast w 8 gospodarstwach występował systematyczny spadek realizowanych przychodów.

Sprzedaż usług na rzecz macierzystej jednostki budżetowej w 2003 r. wyniosła ogółem 32 296 tys. zł i w 15 gospodarstwach stanowiła źródło ponad 50% przychodów. W pozostałych 35 gospodarstwach udział sprzedaży nie przekraczał 38,6% przychodów, w tym 10 gospodarstw nie uzyskało przychodów z tego tytułu.

W 2003 r. przychody z tytułu otrzymanych dotacji w objętych kontrolą gospodarstwach wyniosły ogółem 4 190 tys. zł (co stanowiło 5,6% przychodów). W I półroczu 2004 r.

przychody z tego tytułu wyniosły 1 798 tys. zł. Dotacje budżetowe otrzymywało 11 gospodarstw pomocniczych.

Stan należności gospodarstw pomocniczych na koniec 2003 r. wynosił łącznie 4 939 tys. zł i był wyższy od stanu należności na koniec 2002 r. i 2001 r. odpowiednio: o 1,1% i 57,3%. Na koniec I półrocza 2004 r. stan należności wyniósł 6 385 tys. zł.

Należności wymagalne na koniec 2003 r. wyniosły 2 676 tys. zł i były o 8,9% wyższe od należności występujących na koniec 2002 r. oraz o 41,1% wyższe od stanu należności na koniec 2001 r. Na koniec I półrocza 2004 r. stan należności wymagalnych wynosił 3 214 tys. zł. Duży wzrost stanu należności wymagalnych wynika z nieprowadzenia bądź nieskutecznego prowadzenia czynności windykacyjnych. Największy udział w strukturze należności wymagalnych miały należności od podmiotów zewnętrznych. Na koniec 2003 r. stanowiły one 2 661 tys. zł, tj. 99,5% należności wymagalnych ogółem, natomiast na koniec 2002 r. i 2001 r. odpowiednio: 99,9% oraz 89,3%. Relacja należności wymagalnych do przychodów ogółem w okresie 2001 - 2003 kształtowała się na podobnym poziomie i wynosiła za poszczególne lata: 4,1%, 4,1% i 3,7%.

W 21 gospodarstwach pomocniczych określone zostały zasady rozliczeń z macierzystą jednostką budżetową z tytułu świadczonych usług. W pozostałych 29 brak dokumentu określającego te zasady wynikał bądź z nieświadczania usług na rzecz jednostek macierzystych, bądź spowodowany był stosowaniem zasad nie ujętych w żadnym dokumencie. Ponadto wyniki kontroli wykazały, że w 17 gospodarstwach pomocniczych sprzedaż usług na rzecz macierzystych jednostek budżetowych nie była dokonywana po kosztach własnych, tj. niezgodnie z art. 20 ust. 9 ustawy o finansach publicznych.

Inne nieprawidłowości w zakresie realizacji przychodów dotyczyły przede wszystkim:

- planowania lub ewidencjonowania przychodów bez podziału na paragrafy klasyfikacji budżetowej, czym naruszono § 40 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie szczegółowych zasad gospodarki finansowej (...) oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 marca 2003 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów,
- zaliczania do przychodów gospodarstwa pobranych środków stanowiących dochody budżetu jst z tytułu opłat adiacenckich, czym naruszono przepisy ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami<sup>59</sup> oraz ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,
- braku działań na rzecz windykacji należności, niewysyłanie wezwań do zapłaty, nienaliczanie odsetek z tytułu nieterminowej płatności.

### **3.5.2 Realizacja wydatków**

Wydatki 50 objętych kontrolą gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek budżetowych w 2003 r. wyniosły ogółem 73 173 tys. zł, na koniec I półrocza 2004 r. 34 995 tys. zł, co stanowiło 45% planu po zmianach. Najliczniejszą grupę stanowiły gospodarstwa, w których wysokość wydatków nie przekroczyła 1 mln zł (58%), w tym 4 gospodarstwa poniosły wydatki poniżej 100 tys. zł.

<sup>59</sup> Dz. U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543 z późn. zm.

Wydatki poniesione przez skontrolowane gospodarstwa w 2003 r. były wyższe od zrealizowanych w 2002 r. o 20,6%, w 2001 r. o 56,1%. W kolejnych latach 2001 - 2003 stała tendencja wzrostowa występowała w 19 gospodarstwach pomocniczych. Natomiast w 10 nastąpił spadek realizowanych wydatków stanowiących koszty działalności.

W strukturze wydatków gospodarstw największy udział miały wydatki ewidencjonowane w § 4010 „Wynagrodzenia osobowe pracowników”. Łączna wartość w 49 gospodarstwach w 2003 r. i I półroczu 2004 r. wyniosła odpowiednio: 23 418 tys. zł i 11 870 tys. zł, a ich udział w wydatkach ogółem stanowił: 32,9% i 34,9%. W jednym gospodarstwie pomocniczym pracowników zatrudniano wyłącznie na podstawie umów zlecenia.

Stwierdzono przypadki przekroczenia zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych, czym naruszono przepis art. 92 pkt 3 w związku z art. 129 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. W 2003 r. przekroczenia te wystąpiły w 17 gospodarstwach, na łączną kwotę 2 131 tys. zł. i spowodowane były głównie nie dokonywaniem zmian w planach finansowych. W przypadku 11 gospodarstw, w których łączna kwota przekroczeń wydatków była wyższa od przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia<sup>60</sup>, skierowane zostały zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 138 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych).

W ramach kontroli wydatków gospodarstw pomocniczych zbadano również stosowanie procedur udzielania i realizacji zamówień publicznych. Naruszenia przepisów ustawy o zamówieniach publicznych i ustawy Prawo zamówień publicznych<sup>61</sup> stwierdzono w 2 gospodarstwach. Dotyczyły one przede wszystkim:

- udzielania zamówień publicznych z pominięciem procedur określonych w ustawie,
- braku wszystkich informacji w ogłoszeniach o przetargach lub zaproszeniach do składania ofert,
- braku wszystkich informacji wymaganych przepisami w specyfikacji istotnych warunków zamówienia,
- nieegzekwowania od oferentów niezbędnych oświadczeń bądź dokumentów potwierdzających spełnienie warunków udziału w postępowaniu,
- zawierania umów na okres dłuższy niż 3 lata bez wymaganej zgody Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych.

Nieprawidłowości stwierdzone w powyższym zakresie były w głównej mierze wynikiem nieznamomości lub błędnej interpretacji obowiązujących przepisów ustawy o zamówieniach publicznych. W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w udzielaniu zamówień publicznych skierowano 7 zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 138 ust. 1 pkt 12 ustawy o finansach publicznych).

Stan zobowiązań skontrolowanych gospodarstw na koniec 2003 r. wynosił łącznie 8 445 tys. zł i był wyższy od stanu zobowiązań na koniec 2002 r. i 2001 r. odpowiednio: o 7,6% i 41,4%. Na koniec I półrocza 2004 r. stan zobowiązań wyniósł 6 858 tys. zł.

Zobowiązania wymagalne gospodarstw pomocniczych na koniec 2003 r. wyniosły 690 tys. zł i były o 26,0% niższe od zobowiązań występujących na koniec 2002 r. oraz o 30,1% niższe od stanu zobowiązań na koniec 2001 r. Na koniec I półrocza 2004 r. stan zobowiązań wymagalnych wyniósł 1 243 tys. zł. Relacja zobowiązań wymagalnych do

<sup>60</sup> Art. 140 ustawy o finansach publicznych.

<sup>61</sup> Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. Nr 19, poz. 177 z późn. zm) oraz wydane na jej podstawie akty wykonawcze.

wydatków ogółem w kolejnych latach 2001 - 2003 ulegała systematycznemu zmniejszeniu i wynosiła za poszczególne lata: 2,2%, 1,6% i 1,0%. Na koniec 2003 r. zobowiązania wymagalne nie wystąpiły w 30 kontrolowanych jednostkach. Zobowiązań wymagalnych nie uregulowano do dnia kontroli w 11 gospodarstwach pomocniczych, głównie ze względu na brak środków finansowych.

Inne nieprawidłowości w zakresie zobowiązań dotyczyły przede wszystkim błędnego wykazywania zobowiązań w sprawozdaniach Rb-Z i Rb-31, nie sporządzania sprawozdań Rb-Z bądź niewłaściwego klasyfikowania zobowiązań.

Ponadto kontrole wykazały nieprawidłowości dotyczące zapłaty odsetek od nieterminowo regulowanych zobowiązań. Odsetki te w 2003 r. wyniosły łącznie 68 tys. zł w 15 gospodarstwach, natomiast w I półroczu 2004 r. - 16 tys. zł w 12 gospodarstwach. W związku z powyższym skierowane zostały zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 138 ust. 1 pkt 11 ustawy o finansach publicznych).

### **3.5.3. Wynik finansowy**

W latach 2001 - 2003 ujemny wynik finansowy netto wystąpił w 10 gospodarstwach pomocniczych, co stanowiło 20% gospodarstw objętych kontrolą. Jedenaście gospodarstw w dwóch latach (spośród trzech) odnotowało stratę. W 8 gospodarstwach stwierdzono straty występujące tylko w jednym z trzech lat. W 15 gospodarstwach jednostki macierzyste nie podejmowały żadnych działań w celu poprawy sytuacji. Wystąpienie straty w kolejnych latach powinno być sygnałem dla kierowników jednostek macierzystych do rozważenia likwidacji bądź przekształcenia gospodarstwa w inną formę organizacyjno-prawną.

Dodatni wynik finansowy netto wystąpił w 19 gospodarstwach pomocniczych. W większości przypadków pozostającą w gospodarstwie część zysku przeznaczano na zwiększenie stanu środków obrotowych. Ponadto zysk przeznaczany był na dofinansowanie inwestycji i zakupów inwestycyjnych, zwiększenie funduszu nagród, funduszu świadczeń socjalnych lub funduszu jednostki.

Do najczęściej stwierdzanych nieprawidłowości w zakresie podziału i wykorzystania zysku pozostającego w gospodarstwie należą:

- podjęcie decyzji o podziale zysku przez kierowników gospodarstw, bez zgody kierowników jednostek budżetowych,
- przekazywanie połowy zysku do macierzystej jednostki nieterminowo bądź w nieprawidłowej wysokości,
- przekazanie części zysku na rachunek środka specjalnego macierzystej jednostki lub bezpośrednio na rachunek budżetu jst, zamiast na rachunek jednostki macierzystej.

W związku z powyższymi nieprawidłowościami skierowano 4 zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 138 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych).

### **3.5.4. Rozliczenia zysku i zobowiązań publiczno-prawnych**

W 2003 r. łączna kwota wpłat z zysku dokonanych przez gospodarstwa pomocnicze do jednostek macierzystych wyniosła 426 tys. zł i była niższa od wpłat dokonanych w 2002 r. o 20,7%, a zarazem wyższa od wpłat w 2001 r. o 81,1%. W I półroczu 2004 r. kwota wpłat z zysku do budżetu wyniosła ogółem 340 tys. zł. W porównaniu do zrealizowanych

przychodów ogółem wpłaty z zysku w poszczególnych latach 2001 - 2003 stanowiły odpowiednio: 0,5%, 0,9% i 0,6%. W okresie 2001 - I półrocze 2004 r. 15 gospodarstw pomocniczych nie dokonywało wpłat z zysku, ze względu na wystąpienie ujemnego bądź zerowego wyniku finansowego netto, 10 gospodarstw dokonywało wpłat corocznie, zaś w 25 gospodarstwach wpłaty z zysku realizowane były jedynie w niektórych latach tego okresu.

W 2003 r. łączne wpłaty podatku dochodowego od osób prawnych w gospodarstwach pomocniczych wyniosły 208 tys. zł i były wyższe od wpłat zrealizowanych zarówno w 2001 r. jak i 2002 r. odpowiednio o 78,2% i 22,3%. W I półroczu 2004 r. zrealizowane wpłaty wyniosły 117 tys. zł. Trzydzieści dwa gospodarstwa pomocnicze nie dokonywały wpłat z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, w tym 8 gospodarstw korzystało ze zwolnień w podatku. Przyczyną niedokonywania wpłat podatku dochodowego od osób prawnych w pozostałych 24 gospodarstwach był ujemny bądź zerowy wynik finansowy. Do stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie wywiązywania się z obowiązków wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należą: zaniechanie sporządzania i przekazywania do właściwego urzędu skarbowego zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (straty), bądź ich nieterminowe przekazywanie, nie odprowadzenie lub nieterminowe odprowadzenie należnego podatku oraz ustalenie podatku dochodowego w niewłaściwej wysokości.

W zakresie pozostałych zobowiązań publiczno-prawnych, tj. zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, podatku od towarów i usług oraz odprowadzania składek do ZUS stwierdzono następujące nieprawidłowości:

- nieterminowe składanie deklaracji miesięcznych lub nieterminowe odprowadzanie zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,
- obliczenie kwoty zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w nieprawidłowej wysokości,
- nieterminowe składanie deklaracji miesięcznych VAT-7 lub nieterminowa wpłata podatku od towarów i usług,
- odprowadzenie podatku VAT w nieprawidłowej wysokości,
- składanie deklaracji rozliczeniowych lub odprowadzenie składek do ZUS w innych terminach niż przewidują to przepisy prawa.

W związku z powyższym skierowano 5 zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (art. 138 ust. 1 pkt 8 ustawy o finansach publicznych).

### **3.5.5. Realizacja dochodów z najmu i dzierżawy**

Spośród objętych kontrolą 50 gospodarstw pomocniczych, 23 uzyskiwały przychody z tytułu najmu lub dzierżawy składników majątkowych. Łączna kwota przychodów wyniosła w 2003 r. 6 537 tys. zł, natomiast w I półroczu 2004 r. 3 578 tys. zł.

Tylko trzy gospodarstwa odprowadzały do budżetu jst wpływy uzyskane z tego tytułu, 20 pozostałych nie dokonywało wpłat do budżetu.

Przyczynami nieodprowadzania przychodów były:

- wewnętrzne porozumienia pomiędzy gospodarstwami a jednostkami macierzystymi, bądź uchwały organów jst, zgodnie z którymi uzyskane wpływy z tego tytułu są przychodami własnymi gospodarstw,



- koszty administrowania nieruchomościami przewyższały przychody,
- brak ewidencji kosztów związanych z przychodami z tytułu najmu i dzierżawy, co uniemożliwiało ustalenie wysokości przychodów podlegających odprowadzeniu do budżetu.

Nieprzekazanie przychodów z tytułu najmu lub dzierżawy składników majątkowych do budżetu właściwej jst, stanowiło naruszenie ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999 - 2003<sup>62</sup> oraz ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Do najczęściej stwierdzanych nieprawidłowości w zakresie realizacji umów najmu i dzierżawy należały:

- brak kontroli nad terminami płatności, niewystawianie wezwań do zapłaty należności,
- nienaliczanie i niepobieranie odsetek od nieterminowych płatności czynszów najmu i dzierżawy,
- brak planowania i realizowania kosztów związanych z utrzymaniem wynajmowanych pomieszczeń, brak kalkulacji kosztów świadczenia usług najmu,
- nieprawidłowa klasyfikacja przychodów uzyskanych z tytułu najmu.

### **3.5.6. Podsumowanie i wnioski**

W wyniku przeprowadzonych kontroli w 25 gospodarstwach pomocniczych stwierdzono łącznie 49 naruszeń dyscypliny finansów publicznych i w tym zakresie skierowano zawiadomienia do właściwych rzeczników.

Wyniki kontroli przedstawiono w 69 wystąpieniach pokontrolnych, w których zawarto łącznie 548 wniosków zmierzających do wyeliminowania stwierdzonych uchybień i nieprawidłowości.

Kierownicy 3 gospodarstw pomocniczych złożyli zastrzeżenia do 3 wniosków pokontrolnych. Kolegia izb uwzględniły jedno zastrzeżenie natomiast dwa oddaliły.

Większość gospodarstw pomocniczych prowadziła działalność związaną z realizacją zadań jednostek macierzystych, ale w 58% skontrolowanych gospodarstw nie zostały ustalone zasady rozliczeń z macierzystymi jednostkami budżetowymi z tytułu świadczonych usług. Ponadto 34% gospodarstw nie dokonywało sprzedaży usług na rzecz jednostek po kosztach własnych. Spowodowane to było brakiem prowadzenia właściwej ewidencji kosztów dla poszczególnych rodzajów działalności.

Systemy rachunkowości w badanych jednostkach wykazywały szereg nieprawidłowości, zarówno w zakresie ich organizacji, jak również w trakcie realizacji procesów dokumentowania procesów gospodarczych. Dokumentacja opisująca sposób organizacji i funkcjonowania gospodarki finansowej nie spełniała podstawowych wymogów ustawy o rachunkowości w zakresie dostosowania zakładowych planów kont oraz dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości do obowiązujących przepisów. Nieprawidłowości w systemie rachunkowości ujawniły się również w sporządzanych sprawozdaniach budżetowych, bowiem w wielu przypadkach występowały różnice pomiędzy danymi w nich wykazywanymi a księgami rachunkowymi.

---

<sup>62</sup> Ustawa uchylona ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

W 29 gospodarstwach pomocniczych, przynajmniej w jednym z 3 badanych lat, wystąpił ujemny wynik finansowy netto. W 15 z nich kierownictwo macierzystych jednostek budżetowych nie podejmowało działań mających na celu usunięcie przyczyn powstawania strat.

Realizacja przychodów z tytułu najmu i dzierżawy oraz umów o podobnym charakterze składników majątkowych jst lub Skarbu Państwa wykazała nieprawidłowości, polegające głównie na nieodprowadzaniu pobranych środków na rzecz właściwego budżetu i traktowaniu ich jako przychodów własnych (dotyczy 40% gospodarstw).

W żadnym z kontrolowanych gospodarstw pomocniczych nie wyodrębniono komórki lub samodzielnego stanowiska pracy ds. kontroli wewnętrznej. Kontrole wewnętrzne przeprowadzane były przez pracowników gospodarstw (przede wszystkim kierowników i głównych księgowych) oraz pracowników jednostek macierzystych. Prawie połowa objętych kontrolą gospodarstw nie miała opracowanych procedur wewnętrznej kontroli finansowej, wymaganych ustawą z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych.

W celu zwiększenia efektywności działań, w 60% gospodarstw podejmowane były próby racjonalizacji kosztów poprzez reorganizację zatrudnienia, zwiększanie wydajności pracy, oszczędności w gospodarowaniu materiałami oraz poszukiwanie najtańszych źródeł zaopatrzenia.

- 1. Stwierdzone nieprawidłowości w działalności gospodarstw pomocniczych w dużej mierze spowodowane są uchybieniami w systemie rachunkowości. Braki precyzyjnego określenia procesów gospodarczych zachodzących w jednostkach jak również niestosowanie w praktyce wszystkich unormowań organizacyjnych, powodują zakłócenia w przepływie informacji wewnątrz jednostek oraz objawiają się w nierzetelnym opracowywaniu finansowej dokumentacji źródłowej. Brak jest właściwej kontroli dokumentów finansowych, w zakresie sprawdzania ich poprawności formalnej, jak również zgodności ze stanem faktycznym.*
- 2. Wyniki przeprowadzonych kontroli wskazują w wielu przypadkach na potrzebę zwiększenia nadzoru ze strony jednostek budżetowych nad funkcjonowaniem samorządowych gospodarstw pomocniczych. Szczególny nadzór winien być skierowany na realizację planu finansowego po stronie wydatków. Bieżąca analiza wydatkowanych środków oraz terminowa aktualizacja planu finansowego zapobiegnie powstawaniu przekroczeń planowanych wydatków.*
- 3. Głównym problemem jest niespełnianie wymogu samofinansowania działalności, z uwagi na występowanie przypadków deficytu i pokrywania go z dotacji budżetowych. Kierownicy jednostek macierzystych nie korzystają z uprawnienia do likwidacji nierentownych gospodarstw.*
- 4. Wątpliwości interpretacyjne budzi brak jednoznacznego określenia zasad prowadzenia i finansowania inwestycji na rzecz i przez samorządowe gospodarstwa pomocnicze. Z uwagi na brak zapisów bezpośrednio dotyczących gospodarstw pomocniczych jst, zdaniem regionalnych izb obrachunkowych, należy stosować je analogicznie jak do gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych.*

### **3.6. Kontrola sprawozdań budżetowych, wniosków gmin o subwencje rekompensujące utracone dochody oraz sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych**

Zgodnie z przepisami art. 9a ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych izby kontrolują pod względem rachunkowym i formalnym kwartalnie sprawozdania z wykonania budżetów jst oraz wnioski o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej. Z dniem 31 grudnia 2003 r. utraciło moc obowiązującą rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad obliczania i trybu przekazywania gminom kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień<sup>63</sup>. Wnioski o przyznanie części rekompensującej utracone dochody, które wpłynęły w 2004 r. w rzeczywistości dotyczyły tylko i wyłącznie 2003 r.

Począwszy od 2004 r., zgodnie z nowymi przepisami dotyczącymi dochodów jst, gminy nie otrzymują subwencji rekompensującej utracone dochody z tytułu ustawowych ulg i zwolnień w podatkach i w związku z tym nie składają przedmiotowych wniosków.

Zasady sporządzania sprawozdań z wykonania budżetów regulują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Oprócz kontroli sprawozdań z wykonania budżetów jst, izby dokonywały kontroli sprawozdań z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych jednostek budżetowych, środków specjalnych oraz funduszy celowych.

Izby otrzymywały od jst sprawozdania i wnioski w formie elektronicznej oraz dokumentu. Po ich weryfikacji przesyłały do Ministerstwa Finansów, w formie elektronicznej dane ze sprawozdań i wniosków o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej oraz, w formie dokumentu, oryginały sprawozdań z wykonania podstawowych dochodów podatkowych i wniosków.

W 2004 r. izby skontrolowały łącznie **101 911 sprawozdań z wykonania budżetów jst**. W wyniku weryfikacji pod względem formalnym i rachunkowym, na wniosek izb i Ministerstwa Finansów, jak również z własnej inicjatywy, jst dokonały 11 575 korekt sprawozdań budżetowych, co stanowiło 11,4% ogólnej liczby sprawozdań.

W porównaniu z 2003 r. liczba skontrolowanych przez izby sprawozdań budżetowych zmalała o 4 741. Jednakże, w porównaniu do 1999 r., liczba ta wzrosła dziewięciokrotnie (w 1999 r. skontrolowano 11 949 sprawozdań). Wzrost liczby zbadanych sprawozdań był wynikiem m. in. wzrostu liczby jst i związków komunalnych objętych nadzorem izb oraz zwiększeniem ilości i rodzajów badanych sprawozdań. Nieprawidłowości stwierdzone przez izby, w wyniku kontroli formalnej i rachunkowej sprawozdań budżetowych, dotyczyły przede wszystkim:

- niezgodności pomiędzy danymi wykazywanymi w poszczególnych rodzajach sprawozdań,
- wykazywania danych, w zakresie planu, niezgodnych z uchwałami oraz zarządzeniami organów jst,
- niezgodności danych z wykonania dochodów z tytułu subwencji, udziałów w podatkach oraz dotacji z danymi wykazywanymi przez dysponentów,

---

<sup>63</sup> Dz. U. Nr 113, poz. 1073.

- braku lub nieprawidłowego wykazywania danych w zakresie skutków obniżenia górnych stawek podatków oraz skutków udzielonych przez gminę ulg, odroczeń, umorzeń i zwolnień z podatków i opłat, stanowiących dochód budżetu gminy,
- braku lub nieprawidłowego wykazywania danych o zaangażowaniu wydatków budżetowych obciążających plan finansowy,
- sporządzania sprawozdań niezgodnie z obowiązującymi przepisami, między innymi w zakresie wykazywania zobowiązań wymagalnych, kredytów i pożyczek, nadwyżki budżetowej i nadwyżki środków na pokrycie deficytu, wykazywania stanu środków obrotowych na początek roku,
- braku danych o wyemitowanych papierach wartościowych oraz o udzielonych poręczeniach i gwarancjach przez jst,
- stosowania niewłaściwej klasyfikacji budżetowej,
- błędów rachunkowych i formalnych (wykazywanie danych w niewłaściwych rubrykach lub danych w niepełnym zakresie, nieprawidłowe liczby kontrolne, błędne symbole funduszy celowych, brak podpisów sprawozdania).

Izby w 2004 r. skontrolowały pod względem rachunkowym i formalnym łącznie **5 216 wniosków gmin o przyznanie kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień**, w tym 260, tj. 5,0% dotyczyło korekt. W porównaniu z 2003 r. liczba zbadanych przez izby wniosków zmalała o 45,8% i były to wnioski, w których gminy wykazały faktyczne roczne skutki ulg i zwolnień ustawowych na dzień 31 grudnia 2003 r. Wyniki kontroli sprawozdań i wniosków w latach 2003 i 2004 przedstawiono poniżej.

Sprawozdania budżetowe jst oraz wnioski gmin o przyznanie kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień zbadane w latach 2003 i 2004

Rodzaj sprawozdania	2003 r.			2004 r.		
	Ogółem	w tym skorygowane	% (3:2)	Ogółem	w tym skorygowane	% (6:5)
1	2	3	4	5	6	7
<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>116 274</b>	<b>12 116</b>	<b>10,4</b>	<b>107 127</b>	<b>11 835</b>	<b>11,0</b>
sprawozdania budżetowe jst	106 652	11 743	11,0	101 911	11 575	11,4
wnioski o przyznanie kwoty rekompensującej dochody utracone z tytułu ustawowych ulg i zwolnień	9 622	373	3,9	5 216	260	5,0

W 2004 r. izby, na podstawie sprawozdań zbiorczych otrzymanych od jst, sporządzały **kwartalne sprawozdania w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych (Rb-Z i Rb-N)** i przekazywały do Ministerstwa Finansów - Departamentu Długu Publicznego<sup>64</sup>. Ilość i rodzaj zbadanych w 2004 r. sprawozdań Rb-Z i Rb-N prezentuje poniższe zestawienie.

<sup>64</sup> Rodzaje sprawozdań oraz zasady ich sporządzania zostały uregulowane w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie rodzajów i zasad sporządzania sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych.

Sprawozdania w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych zbadane w 2004 r.

Rodzaj sprawozdania	Liczba jst składających sprawozdania	Liczba zbadanych sprawozdań
<b>Rb-Z Sprawozdanie o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji</b>		
- samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (grupa 62)	799	3 337
- samorządowych instytucji kultury (grupa 42)	1 719	6 980
- funduszu celowego posiadającego osobowość prawną (grupa 12)	29	139
- samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych (grupa 82)	35	167
- zbiorczo jednostek nadzorujących lub założycielskich (grupa 99)	2 144	9 052
<b>Rb-N Sprawozdanie o stanie należności</b>		
- samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (grupa 62)	796	3 251
- samorządowych instytucji kultury (grupa 42)	1 716	6 893
- funduszu celowego posiadającego osobowość prawną (grupa 12)	29	114
- samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych (grupa 82)	34	132
- zbiorczo jednostek nadzorujących lub założycielskich (grupa 99)	2 143	9 067

Jednostkami zobowiązanymi do sporządzania sprawozdań w zakresie własnych zobowiązań oraz poręczeń i gwarancji i przekazywania ich organom założycielskim lub nadzorującym są m. in. fundusze celowe posiadające osobowość prawną, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, samorządowe instytucje kultury posiadające osobowość prawną oraz samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych. Jst, będące dla tych podmiotów organem założycielskim lub nadzorującym, na podstawie wyżej wymienionych sprawozdań, sporządzają sprawozdania zbiorcze, które przekazują do regionalnych izb obrachunkowych w formie elektronicznej oraz w formie dokumentu. Na podstawie wyżej wymienionych sprawozdań izby sporządziły sprawozdania zbiorcze, według rodzaju jednostki i przekazały do Departamentu Długu Publicznego<sup>65</sup> w formie elektronicznej i w formie dokumentu. W ogólnej liczbie skontrolowanych sprawozdań korekty stanowiły około 2%.

Błędy i nieprawidłowości stwierdzone przez izby, w wyniku kontroli formalnej i rachunkowej sprawozdań, dotyczyły przede wszystkim:

- niezgodności danych ze sprawozdań przekazanych w formie elektronicznej z danymi wykazywanymi w sprawozdaniach sporządzonych w formie dokumentu,
- sporządzania sprawozdań dla podmiotów nie objętych obowiązkiem sprawozdawczym (gminnych i powiatowych funduszy celowych),
- błędnego zaliczania wierzycieli i dłużników do poszczególnych grup,
- błędów rachunkowych i formalnych (nieprawidłowy numer statystyczny jst, brak numeru REGON, stosowanie niewłaściwych formularzy, nie wskazanie okresu sprawozdawczego którego dotyczy sprawozdanie).

W 2004 r. zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej izby przekazywały, za poszczególne kwartały roku i za poszczególne lata kalendarzowe, do Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i Ministerstwa Finansów **sprawozdania przygotowywane przez jst odpowiednio**

<sup>65</sup> Obecnie Departament Zobowiązań i Należności.

**o udzielonej pomocy publicznej oraz o zaległych należnościach przedsiębiorców z tytułu świadczeń na rzecz sektora finansów publicznych.** Zgodnie z przepisami wyżej wymienionej ustawy, izby przyjmują od objętych właściwością danej izby jst sprawozdania w formie dokumentu elektronicznego i przekazują je drogą elektroniczną do wymienionych adresatów.

### **3.7. Rozpatrywanie skarg przez regionalne izby obrachunkowe**

Na podstawie art. 229 pkt 1 kpa regionalne izby obrachunkowe są organami właściwymi do rozpatrywania skarg, dotyczących zadań lub działalności rad gmin, rad powiatów i sejmików województw w zakresie spraw finansowych. Przedmiotem skargi może być w szczególności zaniedbanie lub nienależyte wykonywanie zadań przez właściwe organy albo przez ich pracowników, naruszenie praworządności lub interesów skarżących, a także przewlekłe lub biurokratyczne załatwianie spraw - art. 227 kpa.

W 2004 r. do regionalnych izb obrachunkowych wpłynęło łącznie 470 pism i skarg zarzucających naruszenie praworządności lub interesów osób wnoszących, z czego:

- 166 dotyczyło działalności organów stanowiących jst,
- 304 dotyczyło działalności organów wykonawczych jst bądź samorządowych jednostek organizacyjnych.

#### **Skargi dotyczące działalności organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego**

W 123 pismach, autorzy wskazując nieprawidłowości w działaniu organu stanowiącego wnioskowali jednocześnie o unieważnienie uchwał podjętych przez te organy. W skargach podlegających rozpatrzeniu przez regionalne izby obrachunkowe wnoszący formułowali zarzuty w odniesieniu do:

- naruszenia trybu podejmowania uchwał - 4 w zakresie:
  - błędów proceduralnych przy głosowaniu nad uchwałą,
  - niedotrzymania terminu przekazania materiałów na sesję;
- określania zasad i wysokości dotacji - 10;
- określenia w uchwałach błędnych stawek podatków i opłat lokalnych oraz zasad ich poboru - 31; z ww. 4 uchwały kolegia izb unieważniły z powodu:
  - ustalenia zbyt wysokich stawek,
  - pobierania opłaty targowej na targowiskach prywatnych,
  - zróżnicowania stawek podatku od nieruchomości,
  - ustalenia inkasentów opłaty targowej niezgodnie z przepisami prawa;
- procedur absolutoryjnych - 8 (w tym 1 uchwałę kolegium izby zaskarżyło do WSA) w zakresie:
  - fałszowania przez wójta sprawozdań - utajnienie umorzeń należności,
  - zaskarżenia uchwały ze względu na skład komisji rewizyjnej,
  - odrzucenia wniosku o nieudzielenie absolutorium bez zachowania bezwzględnej większości głosów ustawowego składu rady;
- budżetu i jego zmian - 55 (w tym 1 uchwałę kolegium izby unieważniło, w 1 przypadku po skierowaniu skargi do WSA organ stanowiący doprowadził do zgodności z prawem uchwały, wobec czego skarga została wycofana, w kolejnym przypadku po wszczęciu

- postępowania nadzorczego w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały, organ stanowiący doprowadził do jej zgodności z prawem);
- procedury uchwalania budżetu - 2;
  - innych uchwał podejmowanych przez rady - 13 (w tym 1 uchwałę kolegium izby unieważniło), które dotyczyły w szczególności:
    - zaciągania zobowiązań,
    - podejmowania nowych zadań inwestycyjnych,
    - wyboru banku,
    - przekazania mienia ruchomego,
    - zaciągania kredytu na zadania nieujęte w budżecie.

Z powyższej analizy wynika, że:

- 6 uchwał zostało przez kolegia izb uznanych za nieważne,
- w 1 przypadku, w wyniku wszczętego postępowania nadzorczego w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały, organ stanowiący doprowadził uchwałę do zgodności z prawem,
- w 2 przypadkach kolegia izb zaskarżyły uchwały do WSA, w tym w 1 przypadku organ stanowiący wyeliminował niezgodności z prawem uchwały, wobec czego skarga została wycofana,
- w pozostałych przypadkach kolegia nie stwierdziły naruszenia prawa.

W **43 skargach** na działalność organów stanowiących w sprawach innych niż unieważnienie uchwały, przedmiotem skargi było m. in.:

- niezabezpieczenie przez gminę środków na świadczenia z ubezpieczenia zdrowotnego dla nauczycieli korzystającym z opieki zdrowotnej,
- procedura obrad sesji rady oraz tryb jej przygotowania,
- przeprowadzenie przetargu niezgodnie z przepisami ustawy,
- ograniczenie przychodów środka specjalnego w związku z ustaleniem stref płatnego parkowania,
- finansowanie inwestycji drogowej.

Powyższe pisma i skargi kierowane były zarówno przez osoby prawne i fizyczne, w tym przez 2 posłów i 48 radnych.

Należy przy tym wskazać, że zgodnie z wykładnią dokonaną przez NSA korzystanie z praw radnego nie obejmuje uprawnień do zaskarżania uchwał rady gminy w trybie art. 101 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym przed sądem administracyjnym. Radnemu nie przysługuje legitymacja do wniesienia skargi na uchwały organów stanowiących jst, których legalność albo celowość kwestionuje. Jak zauważa NSA „odmienne stanowisko prowadziłoby do niedopuszczalnego rozstrzygania za pomocą procedur sądowych i nadzorczych sporów między radnymi lub grupami radnych o kształt uchwał podejmowanych przez radę zamiast stosowania jedynie właściwych w tej materii mechanizmów funkcjonowania organów przedstawicielskich”<sup>66</sup>.

---

<sup>66</sup> Postanowienie z dnia 25 maja 1992 r. sygn. akt SA/Wr 601/92 (ONSA 1992/3-4/89).

**Skargi na działalność organów wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego (art. 229 pkt 3 - 5 kpa)**

Do regionalnych izb obrachunkowych wpłynęły **304 skargi** na działalność organów wykonawczych jst, w tym 277 na działalność wójtów, burmistrzów i prezydentów, 23 na działalność zarządów powiatów i 4 na działalność marszałków województw. Zgodnie z zapisem art. 231 kpa skargi zostały przekazane do rozpatrzenia właściwym organom, tj. odpowiednio radzie gminy i radzie powiatu oraz sejmikowi województwa.

Zakres przedmiotowy skarg dotyczył w szczególności:

- nieprawidłowości przy udzielaniu zamówień publicznych - 48,
- niegospodarności w zarządzaniu mieniem komunalnym - 65,
- nieprawidłowości w sprzedaży mienia lub przetargach - 18,
- podatków i opłat lokalnych - 38,
- niewłaściwej realizacji wydatków i dochodów budżetowych - 42,
- wykorzystania dotacji niezgodnie z przeznaczeniem - 3,
- sposobu wykorzystania pożyczki lub środków mieszkańców gminy - 2,
- wielkości zadłużenia jst - 4,
- innych zadań własnych realizowanych przez organy wykonawcze jst - 75,
- zasad udzielania dotacji - 9.

Powyższe skargi kierowały zarówno osoby prawne i fizyczne, w tym 4 posłów i 36 radnych. Wszystkie informacje zawarte w skargach, a dotyczące spraw finansowych wykorzystywane były w przeprowadzanych przez izby kontrolach gospodarki finansowej jst.

**3.8. Informacje o stwierdzonych nieprawidłowościach w zakresie danych dotyczących naliczania subwencji i rozliczeń dotacji celowych**

Stosownie do art. 10 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach w zakresie danych dotyczących naliczenia subwencji i rozliczeń dotacji celowych, prezes izby przekazuje organom dokonującym podziału tych środków.

**Naliczanie subwencji**

W 2004 r. informacje dotyczące nieprawidłowego naliczania subwencji prezesi izb przekazali do organów dokonujących podziału środków, a w szczególności w zakresie:

- wielkości danych, wpływających na wysokość naliczania kwoty wyrównawczej części podstawowej subwencji ogólnej, wykazywanych przez gminy w sprawozdaniach z wykonania budżetu w zakresie skutków obniżenia górnych stawek podatków, skutków udzielonych przez gminy ulg, odroczeń, umorzeń, zwolnień oraz zaniechania poboru podatków; informacje dotyczyły 121 jst, w tym:
  - w zakresie skutków obniżenia górnych stawek podatków informacje dotyczyły 46 gmin, w tym: zniżenia na kwotę 2 228 741 zł i zawyżenia na kwotę 1 119 895 zł;
  - w zakresie skutków udzielonych przez gminy ulg, odroczeń, umorzeń, zwolnień oraz zaniechania poboru podatków w 91 gminach, w tym: zniżenia na kwotę 4 054 621 zł i zawyżenia na kwotę 1 272 278 zł;



- w zakresie danych, przedkładanych we wnioskach o przyznanie części subwencji rekompensującej utracone dochody z tytułu ustawowych ulg i zwolnień określonych w ustawach o podatku rolnym, o podatku leśnym, o jednostkach badawczo-rozwojowych i o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych oraz obniżenia opłaty eksploatacyjnej na podstawie ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. Prawo geologiczne i górnicze<sup>67</sup>, na podstawie których ustalana jest wysokość kwot rekompensujących utracone dochody z wymienionych tytułów, nieprawidłowości stwierdzono w 15 gminach, w tym: zaniżenia utraconych dochodów na kwotę 217 355 zł i zawyżenia utraconych dochodów na kwotę 31 405 zł.

Wykazanie we wnioskach zaniżonych kwot dochodów utraconych powoduje zmniejszenie kwoty rekompensującej utracone dochody, natomiast zawyżenie kwot powoduje otrzymanie przez gminę kwoty wyższej od należnej.

### **Rozliczenie dotacji**

Prezesi izb przekazali organom udzielającym dotacje dwie informacje o nieprawidłowościach w jst. Łączna kwota udzielonych dotacji, w których stwierdzono nieprawidłowości, wynosiła w tych jednostkach 52 500 zł, z tego niezgodnie z przeznaczeniem wydatkowano kwotę 10 303 zł, co stanowiło 19,6% tych dotacji. Dotacje były udzielone na realizację zadań bieżących w zakresie administracji rządowej oraz innych zadań zleconych gminie ustawami (na spis powszechny).

## **4. Działalność opiniodawcza**

### **4.1. Zakres i procedura działalności opiniodawczej**

W oparciu o zapisy art. 19 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w izbach działają składy orzekające, złożone z 3 członków kolegium, do właściwości których należy wydawanie opinii w sprawach określonych w ustawach. Zakres działalności opiniodawczej regionalnych izb obrachunkowych w znacznej mierze określa art. 13 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, a ponadto art. 115 ustawy o finansach publicznych.

Od uchwał składów orzekających służy odwołanie do kolegium izby w terminie 14 dni od dnia doręczenia uchwały. Natomiast kolegium zobligowane jest do rozpatrzenia odwołania w terminie 14 dni od daty jego wniesienia w zakresie zastrzeżeń dotyczących opinii o przedkładanych projektach budżetów jst wraz z informacją o stanie mienia jst i objaśnieniami, o przedkładanych przez organy wykonawcze informacjach o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze oraz o sprawozdaniach z wykonania budżetu.

Wydanie przez izbę negatywnej opinii o projekcie budżetu jst nie wstrzymuje procedury uchwalania budżetu, jednakże organ wykonawczy jst obowiązany jest przed uchwaleniem budżetu przedstawić tę opinię organowi stanowiącemu jst wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty.

---

<sup>67</sup> Dz. U. Nr 27, poz. 96 z późn. zm.

Prezesi izb są zobowiązani do poinformowania właściwego wojewody i ministra właściwego do spraw finansów publicznych o negatywnej opinii wydanej o przedłożonym przez zarząd powiatu, województwa bądź wójta (burmistrza, prezydenta miasta) sprawozdaniu z wykonania budżetu. Taką opinię izby, organ wykonawczy przedstawia organowi stanowiącemu jednostki wraz z odpowiedzią na zawarte w niej zarzuty, nie później niż przed rozpatrzeniem absolutorium dla organu wykonawczego.

Realizując powyższe obowiązki prezesi izb w 2004 r., powiadamiali właściwych wojewodów i Ministra Finansów o negatywnych opiniach o sprawozdaniach z wykonania budżetów jst za 2003 r. i za I półrocze 2004 r., przesyłając kopie tych opinii.

#### **4.2. Przedmiot i charakter wydanych opinii**

Składy orzekające izb w 2004 r. wydały **21 611 opinii**, czyli o 4 712 więcej niż w roku 2003 (tj. 127,8% opinii wydanych w roku poprzednim), z tego:

- 17 653 to opinie pozytywne (81,7% ogółu wydanych),
- 3 800 to opinie pozytywne z uwagami (17,6% ogółu wydanych),
- 158 to opinie negatywne (0,7% ogółu wydanych).

Tak duży wzrost liczby wydanych opinii w 2004 r. w stosunku do lat poprzednich jest konsekwencją wprowadzenia, zapisem art. 98 pkt 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, zmiany terminu do sporządzenia projektów budżetów jst, który został przesunięty na dzień 15 grudnia 2003 r. Spowodowało to, że składy orzekające izb wydawały na początku 2004 r. większość opinii o przedłożonych projektach budżetów na 2004 r. wraz z informacjami o stanie mienia komunalnego. Zmalał udział opinii pozytywnych w stosunku do roku ubiegłego z 86,3% do 81,3% ogółu wydanych opinii. Wzrósł natomiast udział opinii pozytywnych z uwagami - z 13,2% do 17,6%, zaś ilość opinii negatywnych kształtuje się w zasadzie na tym samym poziomie. Podobnie jak w latach poprzednich składy orzekające wydały najwięcej negatywnych opinii w stosunku do wniosków komisji rewizyjnych rad w sprawie absolutorium (41) oraz, ze względu na przedłużony termin składania projektu budżetu, w stosunku do projektów budżetów (47). Natomiast najwięcej opinii pozytywnych dotyczyło możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego (4 014), a pozytywnych z uwagami najwięcej wydano w zakresie przedkładanych projektów budżetów jst (2 078).

Wyniki działalności opiniodawczej izb w latach 1993, 2003 i 2004, z wyszczególnieniem rodzajów wydanych opinii i w podziale na poszczególne szczeble jst prezentuje **tabela 8**.

Wieloletnie doświadczenie regionalnych izb obrachunkowych w zakresie nadzoru nad gospodarką finansową jst oraz niewiążący charakter opinii wydawanych przez składy orzekające izb spowodowały, że składy orzekające w swych opiniach nie ograniczały się tylko do zwracania uwagi na uchybienia formalne i legalność opiniowanych dokumentów, ale też sygnalizowały zagrożenia i możliwe konsekwencje prowadzonej przez jst gospodarki finansowej. Wiele uwag dotyczyło oceny zjawisk, które w chwili wydawania opinii i na tym etapie realizacji budżetu jst nie naruszały w żaden sposób obowiązujących przepisów, jednak niezachowanie należytej ostrożności ze strony organów jst w przyszłych okresach mogłoby spowodować istotne zagrożenia realizacji budżetu.

**Najczęściej stwierdzanymi nieprawidłowościami** w 2004 r. były:

- 1) w przypadku opinii o możliwości spłaty kredytu lub pożyczki (3 743 opinie, w tym 88 pozytywnych z uwagami i 9 negatywnych):
  - zagrożenie przekroczenia granicy zadłużenia określonej w art. 114 ustawy o finansach publicznych, tj. 60% planowanych dochodów,
  - przekroczenie wskaźnika obsługi długu w roku budżetowym, określonego art. 113 ustawy o finansach publicznych, tj. 15% planowanych dochodów,
  - brak zaplanowanych środków na pokrycie spłaty rat kredytów i pożyczek,
  - udzielenie nieodwołalnego pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym jako zabezpieczenia spłaty kredytu,
  - zaniechanie zaplanowania w budżecie wydatków na sfinansowanie zadania, na które planuje się zaciągnąć pożyczkę (art. 48 ust. 1 pkt. 2 ustawy o finansach publicznych);ponadto składy orzekające zwracały uwagę na:
  - zadłużenie z tytułu zobowiązań wymagalnych, czego następstwem mogą być odsetki za ich nieterminowe regulowanie, powodujące uszczuplenie środków publicznych;
  - zaplanowany nierealny wzrost dochodów,
  - nadmierny wzrost zadłużenia, w tym ograniczający możliwości przystąpienia do realizacji zadań współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej;
- 2) w opiniach o przedkładanych projektach budżetów jst, wraz z informacjami o stanie mienia jst i objaśnieniami (4 707 opinii, w tym 2 078 pozytywnych z uwagami i 47 negatywnych):
  - zaniechanie określenia przeznaczenia nadwyżki budżetowej, brak wskazania lub nieprawidłowe wskazanie źródeł sfinansowania deficytu (art. 124 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych) oraz błędne wskazanie kwoty deficytu budżetu w postanowieniach uchwały,
  - brak określenia zakresu dotacji przedmiotowych (art. 124 ust. 1 pkt 8 ustawy o finansach publicznych),
  - niewyodrębnienie wydatków na programy współfinansowane ze środków Unii Europejskiej oraz nieprawidłowe ustalenie w budżecie wydatków bieżących i wydatków majątkowych (art. 124 ust. 1 pkt 4a ustawy o finansach publicznych),
  - przyznawanie zakładom budżetowym dotacji podmiotowej (art. 19 ust. 8 ustawy o finansach publicznych),
  - przedstawienie wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne niezgodnie z wymogami art. 110 ustawy o finansach publicznych,
  - przedstawienie informacji o stanie mienia komunalnego niezgodnie z art. 120 ustawy o finansach publicznych lub brak informacji o stanie mienia komunalnego,
  - brak opracowania objaśnień oraz informacji o stanie mienia komunalnego (art. 121 ustawy o finansach publicznych),
  - brak załącznika przedstawiającego przychody i wydatki funduszu celowego oraz zaplanowanie środków na zadania nie mieszczące się w katalogu zadań określonych w art. 407 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska<sup>68</sup>,

<sup>68</sup> Dz. U. Nr 62, poz. 627 z późn. zm.

- imienne przekazanie podmiotom nie zaliczanym do sektora finansów publicznych i nie działającym w celu osiągnięcia zysku dotacji na działalność statutową (art. 118 ustawy o finansach publicznych),
- brak upoważnienia dla wójta (zarządu) do zaciągania długu i do spłaty zobowiązań jst (art. 124 ust. 1 pkt 7 ustawy o finansach publicznych),
- nieokreślenie kwoty, do której wójt może zaciągać zobowiązania (art. 18 ust. 2 pkt 10 ustawy o samorządzie gminnym),
- zaplanowanie deficytu w wysokości przekraczającej wskaźnik określony w art. 45 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych,
- zaplanowanie łącznej kwoty przypadających do spłaty w danym roku rat kredytów i pożyczek wraz z należnymi w danym roku odsetkami od tych kredytów i pożyczek przekraczającej wskaźnik 15% planowanych dochodów (art. 113 ustawy o finansach publicznych);

ponadto składy orzekające zwracały uwagę na:

- niezgodność kwot dotacji celowych, subwencji, udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz dochodów związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej realizowanych przez jst z danymi przekazanymi przez dysponenta,
- ujęcie dotacji na zadania własne w zadaniach ustawowo zleconych gminom,
- zaniechanie zaplanowania bądź zaplanowanie w budżecie w kwocie niższej lub wyższej niż 5% i 25% dochodów należnych jednostce z tytułu gospodarowania mieniem Skarbu Państwa,
- zaniechanie zaplanowania dochodów z tytułu opłaty adiacenckiej, renty planistycznej, za wpis od ewidencji działalności gospodarczej,
- zaplanowanie wydatków na realizację zadań wynikających z gminnego programu profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych na poziomie niższym, niż planowane dochody lub zaplanowanie dochodów z opłat za wydane zezwolenia na inne cele niż realizacja programu,
- zaplanowanie wydatków w kwocie znacząco niższej niż przewidywane wykonanie poprzedniego roku - w tym także z powodu wysokich zobowiązań wymagalnych,
- zaplanowanie wpłat na rzecz Izby Rolniczej w kwocie niższej niż 2% planowanych wpływów z podatku rolnego (art. 35 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 14 grudnia 1995 r. o izbach rolniczych)<sup>69</sup>,
- brak podstaw do zaplanowania wydatków na pomoc finansową lub dotacji dla innych jst,
- rozbieżność pomiędzy danymi w wieloletnim programie inwestycyjnym załączonym do projektu budżetu a wynikającymi z programu roku poprzedniego bądź pomiędzy programem a planem wydatków budżetowych oraz niezgodności w wieloletnim programie inwestycyjnym na 2005 r.,
- zaniechanie wskazania przeznaczenia rezerwy celowej,
- brak zaplanowania wydatków na zadania realizowane na podstawie porozumień między jst lub zaplanowanie ich na poziomie niższym niż wynika to z porozumienia,

<sup>69</sup> Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 927 z późn. zm.

- błędy w przedstawionej prognozie kwoty długu w związku z nieuwzględnieniem przyrostu długu z tytułu planowanych przychodów i rozchodów,
  - nieuwzględnienie w dochodach gminy 5% odpisu dochodów uzyskiwanych w związku z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej,
  - niezaplanowanie niektórych dochodów (np. wpływów z opłaty targowej, administracyjnej, z podatku rolnego),
  - błędy rachunkowe, klasyfikacyjne, pisarskie i redakcyjne;
- 3) w opiniach o przedkładanych przez zarządy powiatów i województw oraz przez wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) informacjach o przebiegu wykonania budżetu za pierwsze półrocze 2004 r. (2 970 opinii, w tym 726 pozytywnych z uwagami i 17 negatywnych):
- niezgodność przedłożonej informacji z uchwałą rady w sprawie zakresu i formy informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze (art. 135 ust. 2 ustawy o finansach publicznych),
  - wykonanie wydatków z tytułu odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych w wysokości niższej niż 75% odpisu rocznego,
  - zaangażowanie wydatków ponad kwotę ustaloną w planie finansowym,
  - brak odniesienia do stanu zadłużenia i przedstawienia przyczyn powstania zobowiązań wymagalnych, oraz powodów dla których te zobowiązania nie zostały uregulowane mimo posiadanych dochodów,
  - rozbieżność między danymi wykazanymi w informacji i sprawozdaniach statystycznych,
  - rozbieżność między danymi wykazanymi w części opisowej i tabelarycznej informacji,
  - rozbieżność pomiędzy informacją i sprawozdaniem statystycznym a uchwałami budżetowymi,
  - wykazanie odpisów na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych w kwocie wydatków na wynagrodzenia i pochodne,
  - błędy klasyfikacyjne i rachunkowe,
  - brak oceny stopnia realizacji dochodów w I półroczu i przedstawienia możliwości wykonania rocznego planu dochodów, w tym brak oceny skutków finansowych obniżenia stawek podatków, ulg, odroczeń, umorzeń i zwolnień,
  - brak przedstawienia realizacji wydatków inwestycyjnych, w tym przyczyn niskiej realizacji planu,
  - zagrożenie przekroczenia ustawowych granic zadłużenia w związku z niską realizacją dochodów własnych, wskazującą na przeszacowanie dochodów ze sprzedaży mienia,
  - wystąpienie wydatków związanych z zapłatą odsetek z tytułu nieterminowego regulowania zobowiązań, powodujących nieuzasadnione uszczuplenie środków publicznych,
  - brak pełnej zgodności planowanych kwot subwencji ogólnej (część równoważąca) i wykonanych dotacji z danymi przedstawionymi w wykazach dysponentów,
  - nadmierne zaciąganie zobowiązań przez zakłady budżetowe, powodujące wystąpienie ujemnego stanu środków obrotowych na koniec okresu sprawozdawczego;

4) w opiniach o sprawozdaniach z wykonania budżetu za 2003 r. (2 980 opinii, w tym 640 pozytywnych z uwagami i 10 negatywnych), poza nieprawidłowościami wymienionymi w pkt 3, odnotowano:

- brak odniesienia do realizacji zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, zadań wynikających z zawartych porozumień między jednostkami samorządowymi,
- przekroczenie zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków, co w świetle art. 92 pkt 3 ustawy o finansach publicznych stanowi o naruszeniu zasad gospodarki finansowej,
- zagrożenie przekroczenia granicy zadłużenia określonej w art. 114 ustawy o finansach publicznych, tj. 60% wykonanych dochodów,
- brak wyodrębnienia środka specjalnego przeznaczonego na finansowanie utrzymania dróg (art. 13 ust. 2 pkt 2 - 5, ust. 2a, art. 40 ust. 4 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych)<sup>70</sup>;

ponadto składy orzekające zwracały uwagę na:

- wystąpienie zobowiązań wymagalnych skutkujących naruszeniem dyscypliny finansów publicznych,
- zaciąganie zobowiązań przez jednostki budżetowe bez zmiany planu wydatków,
- zaniechanie wskazania czy i w jakich podziałkach klasyfikacji budżetowej zostały dokonane zwroty nienależnie pobranych dotacji wraz z odsetkami oraz zapłata odsetek od nienależnej części rekompensującej subwencji ogólnej na 2003 r.,
- brak informacji o zaległościach podatkowych i niepodatkowych oraz podejmowanych działaniach zmierzających do ich likwidacji,
- przekroczenie planowanej kwoty deficytu budżetowego i pokrycie go środkami z subwencji oświatowej przekazanej na wydatki roku 2004,
- relatywnie wysokie wydatki z tytułu opłacanych odsetek, kar i odszkodowań,
- brak naliczenia dodatkowego wynagrodzenia rocznego, wraz ze składkami na ubezpieczenia społeczne i Fundusz Pracy, tj. niezgodnie z wymogami ustawy o dodatkowym wynagrodzeniu rocznym dla pracowników jednostek sfery budżetowej;

5) w opiniach o możliwości sfinansowania deficytu budżetowego i prognozy kształtowania się długu publicznego (4 162 opinie, w tym 132 pozytywne z uwagami i 16 negatywnych):

- przekroczenie wskaźnika zadłużenia określonego w art. 114 ustawy o finansach publicznych,
- przekroczenie wskaźnika określonego w art. 113 ust. 1 ustawy o finansach publicznych,
- zawyżenie przychodów budżetu o kwotę kredytu krótkoterminowego,
- wskazanie źródła sfinansowania deficytu nadwyżką budżetową bądź wolnymi środkami pochodzącymi z rozliczeń kredytów i pożyczek z lat ubiegłych w wysokości niezgodnej z danymi wynikającymi z bilansu sporządzonego na dzień 31.12.2003 r. i sprawozdania Rb-NDS,
- wykazanie zaniżonych kwot długu na koniec poszczególnych lat,

<sup>70</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 204, poz. 2086.

- nieujęcie w kwocie długu na koniec 2004 r. zobowiązań z tytułu planowanego wyemitowania papierów wartościowych,
  - niewykazanie w prognozie długu potencjalnych spłat kwot wynikających z udzielonych przez gminę poręczeń kredytów zaciąganych przez inne jst,
  - nierealna wysokość planowanych dochodów,
  - niepełna informacja o prognozie długu na następne lata (np. nie obejmuje całego okresu spłat),
  - zaniechanie ujęcia zobowiązań wymagalnych,
  - niezgodność danych wskazanych w prognozie kwoty długu z umowami bankowymi,
  - niezaplanowanie w budżecie przychodów z tytułu kolejnej transzy pożyczki udzielonej w 2002 r. i nieprzeznaczenie ich na wydatki zgodnie z treścią umowy o pożyczkę,
  - nieprawidłowe podanie kwoty długu w poszczególnych latach;
- 6) w opiniach o wnioskach komisji rewizyjnych organów stanowiących jst (2 958 opinii, w tym 129 pozytywnych z uwagami i 41 negatywnych):
- sformułowanie wniosku bez merytorycznej oceny wykonania budżetu (w tym analizy sprawozdań budżetowych) bądź dokonanie tych czynności w sposób niejednoznaczny,
  - nieprecyzyjne dokumentowanie czynności kontrolnych przeprowadzanych przez komisje rewizyjne, brak określenia przedmiotu i zakresu kontroli oraz wniosków przy ocenie poszczególnych zagadnień,
  - brak wskazania na ile przyczyny niewykonania bądź wykonania budżetu poniżej planu były zależne od organu wykonawczego, bezzasadność zarzutów na działalność burmistrza,
  - ocena wykonania dotacji przez instytucję kultury, do czego komisja rewizyjna nie ma uprawnień,
  - uwzględnienie, przy formułowaniu wniosku, wykonania budżetu za lata 2001 i 2002,
  - przekroczenie zakresu przedmiotowego i czasowego, w tym w związku z dokonaną oceną postępowania podatkowego za lata 1997 - 2000,
  - formalne błędy wniosku.

Ponadto, w oparciu o art. 13 pkt 10 oraz art. 19 ust. 2 i 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, wydanych zostało 30 opinii o uchwałach rad w sprawie nieudzielenia absolutorium organowi wykonawczemu - 10 pozytywnych, 2 pozytywne z uwagami i 18 negatywnych. Przyczynami wydania negatywnych opinii w stosunku do uchwał o nieudzieleniu absolutorium były przede wszystkim podnoszone w uchwale zarzuty nie związane z wykonaniem budżetu oraz naruszenia proceduralne związane z instytucją absolutorium.

Wydano 60 opinii o możliwości wykupu papierów wartościowych (56 pozytywnych, 4 pozytywne z uwagami).

### **4.3. Odwołania od opinii składów orzekających do kolegium izby**

W 2004 r. wniesiono 29 odwołań od opinii wydanych przez składy orzekające izb, z tego od opinii o:

- projekcie budżetu na 2004 r. - 6,
- wniosku komisji rewizyjnych o nieudzielenie absolutorium - 8,
- wniosku komisji rewizyjnej o udzielenie absolutorium - 2,
- sprawozdaniu z wykonania budżetu - 3,
- możliwości zaciągnięcia pożyczki - 1,
- możliwości spłaty kredytu - 2,
- przebiegu wykonania budżetu za I półrocze - 7.

Kolegia izb rozpatrzyły 28 odwołań, z tego:

- kolegium uwzględniło 8 odwołań,
- 19 oddaliło,
- 1 pozostawiło bez rozstrzygnięcia.

Jedno odwołanie nie zostało rozpatrzone do końca 2004 r.

## **5. Raporty o stanie gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego**

Zgodnie z art. 10a ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, na podstawie wyników działalności nadzorczej, kontrolnej i opiniodawczej, w razie potrzeby wskazania organom jst powtarzających się nieprawidłowości lub zagrożenia niewykonania ustawowych zadań, izba przedstawia raport o stanie gospodarki finansowej tej jednostki. Kolegium izby uchwałą decyduje o sporządzeniu raportu, określa jego zakres i termin oraz wyznacza członka kolegium odpowiedzialnego za przygotowanie projektu raportu. Po przyjęciu raportu przez kolegium, prezes izby przekazuje raport organowi stanowiącemu i wykonawczemu właściwej jst. Organy jst mogą wnieść do kolegium zastrzeżenia do raportu w terminie 30 dni od dnia otrzymania. Kolegium uwzględnia zastrzeżenia i zmienia raport lub je oddala. Raport podlega ogłoszeniu w systemie teleinformatycznym. Postanowienia powyższe stosuje się odpowiednio do związków jst z tym, że raport przekazuje się także organom jednostek należących do związku.

W 2004 r. regionalne izby obrachunkowe sporządziły 10 raportów, w tym raporty o stanie gospodarki finansowej:

- gmin: Brzozie, Kolno, Stepnica, Szydłowiec, Żórawina,
- miast i gmin: Frombork, Otmuchów, Ruciane-Nida,
- miasta na prawach powiatu - Dąbrowa Górnicza,
- Związku Komunalnego Gmin Wieprz, Zator i Babice ds. Budowy Oczyszczalni Ścieków i Kolektorów z siedzibą w Zatorze.

Przyczyną sporządzania raportów było:

- pogorszenie sytuacji finansowej jednostek, zwłaszcza zagrożenie przekroczenia wskaźnika zadłużenia określonego ustawą o finansach publicznych,



- zagrożenie niewykonania ustawowych zadań spowodowane niewłaściwą gospodarką finansową w latach poprzednich,
- nieprawidłowości w prowadzeniu gospodarki finansowej.

Raporty o stanie gospodarki finansowej zawierały:

1. Stan prawny i faktyczny jst, w tym: ogólną charakterystykę jednostki z określeniem obszaru, liczby mieszkańców, zakresu realizowanych zadań, organizacji i zasad działania, określenie sytuacji majątkowej jednostki z uwzględnieniem informacji o stanie mienia komunalnego, wartości aktywów, sytuacji majątkowej, sytuację finansową jednostki w latach poprzedzających sporządzenie raportu z wyszczególnieniem realizacji budżetu, struktury długu oraz charakterystyki powstania zadłużenia, wyników działalności nadzorczej, opiniodawczej i kontrolnej prowadzonej przez izby, wyniki kontroli prawidłowości stosowanych procedur kontroli, ocenę prawidłowości prowadzenia rachunkowości, stosowanie przepisów ustawy o zamówieniach publicznych, przypisane naruszenia dyscypliny finansów publicznych.
2. Ocenę stanu gospodarki finansowej jst i jego wpływ na wykonywanie ustawowych zadań, w tym: ocena wykonania budżetu, przewidywane skutki stanu gospodarki finansowej w następnych latach z uwzględnieniem programu naprawczego, przewidywanymi skutkami niewdrożenia programu naprawczego oraz rokowaniami możliwości poprawy sytuacji finansowej, ocenę poprawności wykonywania zadań według stanu na określony dzień oraz przewidywane wykonanie zadań w latach następnych, wskazanie przyczyn zagrożenia wykonania ustawowych zadań i niewywiązywania się z obowiązków określonych ustawami.
3. Wnioski końcowe, w których zawarto zalecenia i wykazano sposoby poprawy istniejącej sytuacji, a w szczególności:
  - zaniechanie zaciągania nowych zobowiązań,
  - restrukturyzacja zadłużenia,
  - konsekwentna realizacja programu naprawczego,
  - realne planowanie dochodów budżetowych oraz poszukiwanie możliwości dodatkowych dochodów,
  - pełna realizacja zaleceń pokontrolnych,
  - wzmocnienie i wykorzystanie kontroli wewnętrznej w zarządzaniu finansami jst,
  - reorganizacja funkcjonowania struktur organizacyjnych jst oraz ustalenie procedur określających przepływ informacji i dokumentów,
  - stosowanie obowiązujących przepisów w zakresie gospodarki finansowej ze szczególnym uwzględnieniem przepisów ustawy o rachunkowości.

Do sporządzonych raportów organy jst nie wniosły zastrzeżeń. Opracowane raporty zostały opublikowane w Biuletynach Informacji Publicznej poszczególnych izb.

## 6. Działalność informacyjna i szkoleniowa

Zadaniem izb, zgodnie z art. 1 ust. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, jest prowadzenie działalności informacyjnej i szkoleniowej w zakresie objętym nadzorem i kontrolą. Wymieniona działalność obejmuje zagadnienia z zakresu:

- przepisów dotyczących ustroju samorządowego oraz regulujących gospodarkę finansową jst,
- praktycznego stosowania przepisów w bieżącej gospodarce finansowej,
- przekazywania informacji o zmianach przepisów prawnych mających wpływ na prawidłowe prowadzenie gospodarki finansowej jst,
- upowszechniania informacji o wynikach działalności nadzorczej i kontrolnej izb.

Działalność informacyjna i szkoleniowa realizowana jest poprzez organizowanie szkoleń i seminariów, wydawanie biuletynów i informatorów oraz bieżące udzielanie instruktażu w zakresie praktycznego stosowania przepisów finansowych.

### 6.1. Działalność szkoleniowa

W 2004 r. izby zorganizowały 254 szkolenia dla radnych i pracowników jst, w których uczestniczyło łącznie 19 521 osób.

Szkolenia radnych i pracowników jst w 2004 r.

Lata	Ogółem		z tego szkolenia przeprowadzone:			
			samodzielnie		z innymi podmiotami	
	liczba szkoleń	liczba uczestników	liczba szkoleń	liczba uczestników	liczba szkoleń	liczba uczestników
1993	174	9 715	142	8 015	32	1 700
2003	393	22 749	305	18 784	88	3 965
<b>2004</b>	<b>254</b>	<b>19 521</b>	<b>202</b>	<b>16 134</b>	<b>52</b>	<b>3 387</b>

W szkoleniach uczestniczyli: przewodniczący i członkowie organów stanowiących jst (szczególnie członkowie komisji rewizyjnych oraz komisji właściwych do spraw budżetu), przewodniczący oraz członkowie zarządów województw i powiatów, prezydenci miast, burmistrzowie, wójtowie, członkowie gminnych komisji rozwiązywania problemów alkoholowych, radcy prawni, sekretarze i skarbnicy jst, kierownicy i główni księgowi jednostek organizacyjnych jst, pracownicy merytoryczni urzędów w zakresie m. in. realizacji przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych oraz przepisów ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, problematyki i opracowywania projektów uchwał w sprawach podatków i opłat lokalnych, wydawania i cofania zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych.

Szkolenia obejmowały swoim zakresem tematykę podnoszoną corocznie, a dotyczącą w szczególności kompetencji organów stanowiących i wykonawczych jst, procedury uchwalania budżetu oraz procedury absolutoryjnej, stanowienia prawa miejscowego, sprawozdawczości i klasyfikacji budżetowej oraz nieprawidłowości stwierdzanych przez izby w toku działalności nadzorczej i kontrolnej. Uwzględniając również bieżące potrzeby pracowników samorządowych szkolenia obejmowały m. in. następujące zagadnienia:

- dochodzenie należności podatkowych na rzecz gminy w roku 2004 w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej,
- system zamówień publicznych w świetle nowelizacji związanych z dostosowaniem do przepisów Unii Europejskiej,
- założenia do projektu budżetu na 2005 r.,
- podatki i opłaty lokalne w 2005 r.,
- udzielanie dotacji na realizację zadań własnych jst dla stowarzyszeń i innych podmiotów nie działających w celu osiągnięcia zysku, w świetle przepisów ustawy o pożytku publicznym i wolontariacie,
- zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdań finansowych i budżetowych w jednostkach budżetowych za 2003 r.,
- monitorowanie długu publicznego,
- dochody gmin, powiatów i samorządów województw w świetle nowej ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,
- warunki dopuszczalności i tryb udzielania pomocy publicznej przez jst po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej,
- zarządzanie finansowe, prefinansowanie i kontrola funduszy strukturalnych Unii Europejskiej,
- zasad wydawania i cofania zezwoleń na sprzedaż i podawanie napojów alkoholowych oraz kontrola przestrzegania tych zasad.

W ramach szkoleń wykłady prowadzone były przez prezesów, zastępców prezesów, członków kolegiów, radców prawnych, naczelników wydziałów, specjalistów oraz inspektorów regionalnych izb obrachunkowych, przez przedstawicieli: Ministerstwa Finansów - Departamentu Finansów Gospodarki Narodowej, Departamentu Instytucji Płatniczej, Urzędu Zamówień Publicznych, Banku Gospodarstwa Krajowego, izb skarbowych, urzędów kontroli skarbowych, urzędów statystycznych, samorządowych kolegiów odwoławczych, urzędów wojewódzkich (m. in. Zespołu Zarządzania Programami Rozwoju Regionalnego, Biura Zarządzania Funduszami Unijnymi) oraz urzędów marszałkowskich (m. in. Departamentu Integracji Europejskiej, Departamentu Polityki Regionalnej) oraz przez pracowników naukowych wyższych uczelni i biegłych rewidentów.

Szkolenia, mające służyć rozwijaniu umiejętności i przekazaniu wiedzy pracownikom samorządu terytorialnego, odbywały się przede wszystkim w formie wykładowej. Szkolenia z zakresu sprawozdawczości poszerzane były również o aktywną formę ćwiczeń na wybranych przykładach. Uczestnikom zapewniano materiały szkoleniowe obejmujące kompendium wiedzy na tematy objęte zakresem szkolenia.

## **6.2. Działalność informacyjna**

W 2004 r., w ramach działalności informacyjnej regionalnych izb obrachunkowych prowadzonej przez poszczególne izby lub jako wspólne przedsięwzięcia oraz przez KR RIO wyróżnić należy następujące formy:

- działalność wydawnicza, samodzielna bądź współpraca przy opracowywaniu publikacji,
- działalność polegająca na udzielaniu pisemnych interpretacji, wyjaśnień i odpowiedzi,
- bezpośrednie kontakty z pracownikami samorządowymi,

– publikacje na stronie internetowej.

Pierwsza z wymienionych form prowadzenia działalności informacyjnej izb polegała na publikowaniu własnych opracowań, materiałów i analiz, wyjaśnień i interpretacji Ministerstwa Finansów, orzecznictwa w sprawach samorządowych w wydawanych przez poszczególne izby biuletynach, informatorach i zeszytach problemowych oraz wydawnictwach książkowych. Ponadto pracownicy izb byli autorami materiałów publikowanych m. in. w dwumiesięczniku regionalnych izb obrachunkowych „Finanse Komunalne”, piśmie samorządu terytorialnego „Wspólnota”, „Rachunkowości Budżetowej” oraz wydawnictwach regionalnych. Do publikacji w kwartalniku samorządu terytorialnego „Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych” kierowano wybrane rozstrzygnięcia nadzorcze.

W 2004 r. KR RIO przygotowała po raz pierwszy i wydała w formie książkowej publikację w języku angielskim o regionalnych izbach obrachunkowych. Regionalna Izba Obrachunkowa w Białymstoku oraz Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, przy współpracy z Departamentem Podatków Lokalnych i Katastru Ministerstwa Finansów, zorganizowali po raz trzeci międzynarodową naukową konferencję na temat podatków i opłat lokalnych.

Drugą formą działalności informacyjnej było udzielanie pisemnych interpretacji, wyjaśnień i odpowiedzi na pytania kierowane do izb przez samorząd terytorialny. Zapytania dotyczyły stosowania przepisów niektórych ustaw, np.: o finansach publicznych, o samorządzie gminnym, Prawa zamówień publicznych, o opłacie skarbowej, o działalności pożytku publicznego i wolontariacie, o podatkach i opłatach lokalnych. Wątpliwości dotyczyły m. in.: umarzania należności gminy, możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przez gminę, wyboru banku do bankowej obsługi budżetu, ustalenia wartości zamówienia publicznego, finansowania z budżetu zadań zleczanych jednostkom spoza sektora finansów publicznych, pokrywania przez jst kosztów funkcjonowania Policji, zasad ewidencji środków unijnych, ujmowania wydatków przez jednostki ponoszące koszty utrzymania dzieci z terenu powiatu umieszczone w placówkach opiekuńczo-wychowawczych i rodzinach zastępczych na terenie innego powiatu, tworzenia gminnych funduszy dla udzielania poręczeń kredytowych.

W trakcie bezpośrednich kontaktów z pracownikami samorządu terytorialnego, pracownicy izb udzielali instruktażu w zakresie spraw wynikających z kontroli przeprowadzanych w jednostkach, a także dotyczących kontrolowanych sprawozdań oraz badanych uchwał i opiniowanych dokumentów.

Działalność informacyjna regionalnych izb obrachunkowych prowadzona była również za pośrednictwem stron internetowych każdej z izb oraz strony internetowej KR RIO.

### **6.3. Udzielanie informacji w trybie przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej**

Regionalne izby obrachunkowe zostały, podobnie jak inne podmioty wykonujące zadania publiczne, zobligowane do stosowania przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej. Oznacza to, że izby mają obowiązek udostępniać każdemu kto się tego domaga, informacji publicznej - zgodnie z warunkami i na zasadach określonych ustawą. Od 6 lipca 2003 r. utworzony został urzędowy publikator teleinformatyczny - Biuletyn Informacji Publicznej (BIP). W 2004 r. regionalne izby obrachunkowe za jego pośrednictwem

w szerokim zakresie udostępniały i publikowały informacje dotyczące realizacji wykonywanych zadań i sprawozdań z działalności izb. Na stronach Biuletynu, z zachowaniem struktury określonej rozporządzeniem Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 17 maja 2002 r. w sprawie Biuletynu Informacji Publicznej<sup>71</sup>, w menu przedmiotowym zamieszczone zostały w szczególności tabele prezentujące kwartalne i zbiorcze wyniki działalności, uchwały podjęte przez kolegia izb bądź ich wykazy, plany pracy, wystąpienia pokontrolne, terminy szkoleń, a także biuletyny informacyjne.

W 2004 r. nastąpił wzrost znaczenia Biuletynu Informacji Publicznej jako nośnika informacji. O zainteresowaniu tą formą prezentowania informacji świadczyć może, wyższa w porównaniu do 2003 r., liczba odwiedzin serwisu, archiwizowana przez dziennik prowadzony przez każdą z izb. Łączna liczba odwiedzin podmiotowych strony Biuletynu wszystkich izb w 2004 r. wyniosła około 75 700 (w 2003 r. - 6 190), a dokumentację dotyczącą przebiegu i efektów kontroli oraz wystąpień pokontrolnych wyświetlono 50 000 razy.

Ponadto, w 2004 r. zgodnie z przepisami ustawy, izby udostępniły na wniosek 42 osób fizycznych oraz 13 organów i jednostek organizacyjnych (m. in. MF, MEN, NBP, WFOŚiGW, PARPA, Federacja Sportu) informacje w zakresie:

- przeprowadzonych kontroli (w formie protokołu kontroli),
- zawiadomień o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych,
- orzeczeń komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych,
- wykonania budżetów przez jst z uwzględnieniem jego różnych aspektów (w formie zestawień tabelarycznych).

W 2004 r. tylko w jednym przypadku wydana została decyzja o odmowie udostępnienia informacji dotyczącej zawiadomienia o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych w części dotyczącej adresów osób wskazanych w zawiadomieniu.

Wyniki przeprowadzonej po raz pierwszy oceny realizacji zadań, nałożone ustawą o dostępie do informacji publicznej, wskazują na wzrost zainteresowania uzyskiwaniem informacji, znajdujących się w dyspozycji izb na wniosek. Świadczy to niewątpliwie o dobrej jakości informacji dotyczącej działalności regionalnych izb obrachunkowych zamieszczonej w formie teleinformatycznej. Liczba odwiedzin stron wskazuje, że można stwierdzić, iż jest to popularna forma uzyskiwania informacji. BIP jest strukturą elastyczną, na bieżąco aktualizowaną, uwzględniającą zmieniające się przepisy prawa.

Należy zauważyć, że żadna z izb nie zainstalowała urządzeń technicznych umożliwiających zapoznanie się osobom zainteresowanym z informacją publiczną w siedzibie izby. Wymagać to będzie w przyszłości określonych nakładów na ten cel.

---

<sup>71</sup> Dz. U. Nr 67, poz. 619.

## **7. Współpraca izb z organami państwa i innymi instytucjami**

W ramach współpracy, poza zadaniami określonymi w ustawach, izby wykonywały i przekazywały na potrzeby organów państwa, parlamentarzystów i innych instytucji tematyczne opracowania, analizy, zestawienia liczbowe oraz udostępniały zgromadzoną dokumentację. Materiały były sporządzane na podstawie sprawozdań i uchwał przedkładanych przez jst w trybie nadzoru i kontroli, a w niektórych przypadkach również na podstawie badań ankietowych, w szczególności na potrzeby:

- Głównego Urzędu Statystycznego - udostępnienie bilansów jednostek budżetowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych oraz bilansów z wykonania budżetów jst za 2003 r.,
- Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej - analiza dochodów jst na jednego mieszkańca w 2003 r.,
- Izb Rolniczych - dane liczbowe w zakresie planowanych i otrzymanych przez gminy dochodów z tytułu podatku rolnego za 3 kwartały 2004 r.,
- Krajowego Biura Wyborczego - analiza nieprawidłowości w zakresie wykorzystania przez jst dotacji celowych na przeprowadzenie wyborów w 2003 r.,
- Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego - analiza wydatków poniesionych przez jst w dziale 921 - Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego w 2003 r. i za 2 kwartały 2004 r.,
- Ministerstwa Finansów - opinie o sytuacji finansowej, analiza dochodów i wydatków zaplanowanych w projektach budżetów na 2005 r., dane liczbowe dotyczące upoważnień do zaciągania długu i spłat zobowiązań w 2004 r., opinie w sprawie umorzenia odsetek części rekompensującej subwencji ogólnej, analiza wpływu stanu zobowiązań na koniec 2003 r. na poziom zadłużenia, dane liczbowe w zakresie deficytu i długu za lata 2001 - 2004, analiza wydatków na przewozy regionalne w dziale 600 - Transport i łączność za 2004 r., dane liczbowe w zakresie dochodów i wydatków zaplanowanych w budżetach na 2004 r., monitoring ustawy o dochodach jst, analizy stanu zadłużenia niektórych jst,
- Najwyższej Izby Kontroli - analiza wykonania budżetów jst za 2003 r. oraz za 3 kwartały 2004 r.,
- Narodowego Banku Polskiego - dane liczbowe dotyczące sytuacji finansowej jst za 2003 r. oraz za 3 kwartały 2004 r.,
- Państwowej Agencji Rozwiązywania Problemów Alkoholowych - analiza dochodów jst z tytułu wydanych zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych oraz wydatków jst na przeciwdziałanie alkoholizmowi za 2003 r.,
- posłów i senatorów - gospodarowanie jst środkami publicznymi na realizację zadań oświatowych, analiza wykonania budżetów jst za 2 kwartały 2004 r., wykaz przeprowadzonych kontroli kompleksowych i doraźnych w województwie w latach 2001 - 2003, analiza wykonania wydatków jst w dziale 921 - Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego oraz w dziale 926 - Kultura fizyczna w latach 2002 i 2003 oraz za 2 kwartały 2004 r., analiza wykonania wydatków na ochronę przeciwpożarową za 2003 r. oraz plan na 2004 r.,
- szkół wyższych - dane liczbowe w zakresie wykonanych przez jst dochodów podatkowych w latach 1996 - 2003, dane liczbowe w zakresie wykonania wydatków

- w dziale 630 - Turystyka oraz w dziale 926 - Kultura fizyczna i sport w latach 1999 - 2003,
- urzędów wojewódzkich - informacje w zakresie wykorzystania przez jst dotacji celowej, analiza wydatków w dziale 921 - Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego za lata 2002 - 2003 oraz za 2 kwartały 2004 r., dane liczbowe w zakresie dochodów i wydatków za 2003 r., analiza zobowiązań w 2003 r., informacja o wydatkach ponoszonych przez gminy na izby wytrzeźwień w latach 2002 i 2003, informacja o sytuacji finansowej za 2003 r. oraz prognoza na 2004 r.,
  - Wojewódzkiej Biblioteki Publicznej - analiza wykonania wydatków w dziale 921 - Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego za 2003 r.,
  - Związku Stowarzyszeń Kultury Fizycznej - analiza wydatków jst w dziale 926 - Kultura fizyczna i sport w latach 2003 i 2004.

## 8. Postępowanie w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych

### 8.1. Wnioski o ukaranie

W 2004 r. do komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych działających przy regionalnych izbach obrachunkowych wpłynęło łącznie **1 938** wniosków o ukaranie. Z tej liczby **1 806** wniosków złożyli rzecznicy dyscypliny finansów publicznych, **75** wniosków prezesa regionalnych izb obrachunkowych, **57** wniosków Najwyższa Izba Kontroli.

Wnioski rzeczników sformułowane były głównie na podstawie zawiadomień złożonych przez regionalne izby obrachunkowe, a także kierowników jednostek nadrzędnych, kierowników jednostek, w których nastąpiło naruszenie oraz inne organy (NIK, ZUS, UKS, Prezesa UZP). Prezentuje to poniższe zestawienie.

Podmioty składające wnioski o ukaranie w latach 1999 - 2004

Lata	Rzecznik Dyscypliny Finansów Publicznych (łącznie)	z tego na podstawie zawiadomień złożonych przez:				Prezes regionalnej izby obrachunkowej	Najwyższa Izba Kontroli	Minister Finansów
		RIO	Kierowników jednostek, w których nastąpiło naruszenie	Kierowników jednostek nadrzędnych	Pozostałe organy (NIK, ZUS, UKS)			
1999	1 129	672	64	271	122	78	46	0
2000	2 781	1 396	107	1 072	206	251	138	0
2001	1 937	768	80	707	382	142	210	0
2002	1 622	697	63	520	342	111	131	1
2003	1 897	501	185	844	367	57	79	0
<b>2004</b>	<b>1 806</b>	<b>692</b>	<b>273</b>	<b>619</b>	<b>222</b>	<b>75</b>	<b>57</b>	<b>0</b>

W 2004 r. liczba wniosków skierowanych do komisji orzekających zmniejszyła się o **95** w stosunku do roku 2003.

## **8.2. Rodzaje naruszeń dyscypliny finansów publicznych będących przedmiotem orzekania komisji orzekających**

W 2004 r. komisje orzekające rozstrzygnęły sprawy dotyczące **1 842** czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Z analizy stwierdzonych naruszeń dyscypliny finansów publicznych wynika, że najliczniejszą grupę stanowią nadal następujące naruszenia:

- naruszenie zasad i trybu postępowania przy udzieleniu zamówień publicznych - 649,
- przekroczenie zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych - 310,
- wykazanie w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej - 219,
- przekroczenie zakresu upoważnienia do zaciągania zobowiązań obciążających budżet - 169,
- wypłacenie wynagrodzeń w jednostce sektora finansów publicznych bez jednoczesnego wykonania obowiązku pobrania, odprowadzenia lub opłacenia składek lub świadczeń - 112,
- zaniechanie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji lub dokonanie inwentaryzacji w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym - 95,
- naruszenie zasad udzielania dotacji z budżetu - 84,
- zaniechanie ustalenia należności jst lub innej jednostki sektora finansów publicznych, a także pobranie, ustalenie lub dochodzenie jej w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia oraz niezgodne z przepisami jej umorzenie lub dopuszczenie do przedawnienia - 71,
- dopuszczenie się zwłoki w regulowaniu zobowiązań jednostki sektora finansów publicznych powodującej uszczuplenie środków publicznych wskutek zapłaty odsetek za opóźnienie w zapłacie - 48.

W 2004 r. nie stwierdzono naruszeń dotyczących:

- zawinionej zwłoki w złożeniu przez rzecznika dyscypliny finansów publicznych wniosku o ukaranie oraz zawinionej zwłoki w prowadzeniu przez komisję orzekającą postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. czynu z art. 138 ust. 1 pkt 16 ustawy o finansach publicznych,
- zwłoki lub zaniechania wykonania prawomocnego orzeczenia komisji orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, tj. czynu z art. 138 ust. 1 pkt 17 ustawy o finansach publicznych.

W 2004 r. kwota odsetek za opóźnienie w zapłacie przypisanych winnym naruszenia art. 138 ust. 1 pkt 11 wyniosła ogółem 3 913 480,88 zł. Rodzaje naruszeń dyscypliny finansów publicznych stwierdzone w latach 1999 - 2004 prezentuje poniższe zestawienie.



## Rodzaje naruszeń dyscypliny finansów publicznych stwierdzone w latach 1999 - 2004

Lp.	Wyszczególnienie	Lata					
		1999	2000	2001	2002	2003	2004
	<b>Ogółem, z tego:</b>	<b>1 254</b>	<b>2 228</b>	<b>2 405</b>	<b>1 978</b>	<b>1 939</b>	<b>1 842</b>
1.	Zaniechanie ustalenia należności jst lub innej jednostki sektora finansów publicznych	24	66	65	74	53	<b>71</b>
2.	Przekroczenie zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych	208	746	495	281	282	<b>310</b>
3.	Przekroczenie uprawnień do dokonywania zmian w budżecie lub planie jednostki budżetowej, zakładu budżetowego, gospodarstwa pomocniczego jednostki budżetowej lub funduszu celowego	6	23	10	4	7	<b>6</b>
4.	Niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie środków publicznych otrzymanych z rezerwy budżetowej oraz dotacji z budżetu lub z funduszu celowego	25	39	56	49	45	<b>32</b>
5.	Niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie środków funduszu celowego	3	6	7	3	2	<b>2</b>
6.	Niedokonanie pełnych i terminowych wpłat do budżetu przez zakład budżetowy lub gospodarstwo pomocnicze jednostki budżetowej	5	19	16	16	15	<b>8</b>
7.	Przekroczenie zakresu upoważnienia do zaciągnięcia zobowiązań obciążających budżet	99	103	112	134	191	<b>169</b>
8.	Wypłacenie wynagrodzeń w jednostce sektora finansów publicznych bez jednoczesnego wykonania obowiązku pobrania, odprowadzenia lub opłacenia świadczeń lub składek	183	98	127	130	121	<b>112</b>
9.	Naruszenie zasad udzielania dotacji z budżetu	14	7	15	35	34	<b>84</b>
10.	Przeznaczenie dochodów uzyskanych przez jednostkę budżetową na wydatki ponoszone w tej jednostce	1	18	56	42	43	<b>31</b>
11.	Zwłoka w regulowaniu zobowiązań jednostki sektora finansów publicznych powodująca uszczuplenie środków publicznych wskutek zapłaty odsetek za opóźnienie w zapłacie	5	24	77	113	96	<b>48</b>
12.	Naruszenie zasady, formy lub trybu postępowania przy udzieleniu zamówień publicznych	431	732	962	827	713	<b>649</b>
13.	Zaniechanie przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji lub dokonanie inwentaryzacji w sposób niezgodny ze stanem rzeczywistym	158	190	226	130	116	<b>95</b>
14.	Wykazanie w sprawozdaniu budżetowym danych niezgodnych z ewidencją księgową	59	138	146	129	206	<b>219</b>
15.	Zaniechanie zawiadomienia rzeczownika dyscypliny finansów publicznych o ujawnionym naruszeniu dyscypliny finansów publicznych	1	14	17	8	9	<b>4</b>

16.	Zawiniona zwłoka w złożeniu przez rzeczownika dyscypliny finansów publicznych wniosku o ukaranie oraz zawiniona zwłoka w prowadzeniu przez komisję orzekającą postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych	x	0	0	0	0	0
17.	Zwłoka lub zaniechanie wykonania prawomocnego orzeczenia komisji orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych	x	0	0	0	0	0
18.	Dopuszczenie przez kierownika jednostki lub innego przełożonego do uszczuplenia wpływów należnych budżetowi państwa lub budżetowi jst wskutek zaniedbań w przedmiocie organizacji pracy i kierowania jednostką	32	5	18	3	6	2

Z zestawienia tego wynika, że w 2004 r. wzrosła liczba naruszeń dyscypliny finansów publicznych z art. 138 ust. 1 pkt 1, pkt 2 i pkt 9. Są to czyny polegające na:

- zaniechaniu ustalenia należności jst lub innej jednostki sektora finansów publicznych, a także pobraniu, ustaleniu lub dochodzeniu jej w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia oraz niezgodnym z przepisami jej umorzeniu lub dopuszczeniu do przedawnienia,
- przekroczeniu zakresu upoważnienia do dokonywania wydatków ze środków publicznych,
- naruszeniu zasad udzielania dotacji z budżetu.

Skutki finansowe niektórych rodzajów naruszeń dyscypliny finansów publicznych prezentuje poniższe zestawienie.

Skutki finansowe naruszeń niektórych rodzajów dyscypliny finansów publicznych

Czyn z art. 138 ust. 1		Liczba winnych	Liczba wniosków	Kwota w zł
pkt 1	a) zaniechanie ustalenia należności, w tym:	40	35	686 106,20
	- Skarbu Państwa	-	-	-
	- jst	40	35	686 106,20
	b) ustalenie lub dochodzenie należności w wysokości niższej od należnej	24	24	446 771,00
	c) niezgodne z przepisami jej umorzenie	9	8	63 957,32
pkt 3	d) dopuszczenie do przedawnienia	11	8	160 895,80
	przekroczenie uprawnień do dokonywania zmian, w tym:	6	5	410 780,93
	a) w budżecie	4	3	297 943,93
pkt 4	b) w planie finansowym jednostki	2	2	112 837,00
	niezgodne z przeznaczeniem wykorzystanie środków publicznych otrzymanych z:	32	26	1 011 425,45
	a) rezerwy budżetowej	-	-	-
	b) dotacji z budżetu	28	23	921 041,56
pkt 13	c) dotacji z funduszu	4	3	90 383,89
	a) zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji	82	72	18 981 474,50
	b) zaniechanie rozliczenia inwentaryzacji	22	20	16 246,00

### 8.3. *Orzeczenia komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych*

Komisje orzekające wydały w 2004 r. łącznie **1 808** orzeczeń, w tym o uznaniu winnym **1 415**. Ukarano ogółem **576** osób, z tego:

- karą upomnienia - 462 osoby,
- karą nagany - 113 osób,
- karą pieniężną - 1 osobę.

**839** osób uznano winnymi i odstąpiono od wymierzenia kary, a **393** osoby uniewinniono od zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

Komisje wydały **50** rozstrzygnięć o umorzeniu postępowania, w tym 15 postanowień o umorzeniu postępowania na skutek przedawnienia orzekania. W porównaniu do roku 2003 liczba wydanych rozstrzygnięć ogółem zmalała o **33**. Prezentuje to poniższe zestawienie.

Rodzaje i liczba rozstrzygnięć wydanych w latach 1999 - 2004

Wyszczególnienie	Liczba orzeczeń					
	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Ogółem	1 208	2 335	2 300	1 769	1 841	<b>1 808</b>
Upomnienie	426	858	787	535	524	<b>462</b>
Nagana	148	172	150	131	101	<b>113</b>
Kara pieniężna	57	54	20	13	16	<b>1</b>
Zakaz pełnienia funkcji kierowniczych związanych z dysponowaniem środkami publicznymi	x	1	1	1	x	<b>x</b>
Uznano winnym i odstąpiono od wymierzenia kary	384	846	880	759	778	<b>839</b>
Uniewinnienie	193	404	462	330	422	<b>393</b>

### 8.4. *Odwołania od orzeczeń komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych*

Od orzeczeń wydanych przez komisje orzekające przy regionalnych izbach obrachunkowych wniesiono 99 odwołań do Głównej Komisji Orzekającej przy Ministrze Finansów, z tego:

- rzecznik dyscypliny finansów publicznych - 25,
- obwinieni - 74.

Do 31 grudnia 2004 r. Główna Komisja Orzekająca rozpoznała **58** odwołań, z tego:

- 9 zaskarżonych orzeczeń utrzymała w mocy,
- 20 przekazała do ponownego rozpoznania przez Komisję Orzekającą I instancji,
- 13 obwinionych uniewinniła,
- 3 obwinionych uznała winnymi i odstąpiła od wymierzenia kary,
- wobec 1 obwinionego umorzyła postępowanie,
- wobec 1 obwinionego wymierzyła karę upomnienia,
- 11 odwołań pozostawiono bez rozpoznania na skutek cofnięcia środka zaskarżenia przez Głównego Rzecznika.

Na dzień 31 grudnia 2004 r. do rozpoznania przez Główną Komisję Orzekającą pozostało 41 odwołań.

### 8.5. Windykacja należności z tytułu kar pieniężnych i kosztów postępowania

W 2004 r. komisje orzekające wydały 1 orzeczenie o ukaraniu obwinionego karą pieniężną w wysokości 1 000 zł.

Stosowanie do postanowień art. 152 ustawy o finansach publicznych każdy uznany winnym naruszenia dyscypliny finansów publicznych obciążony był kosztami postępowania. Koszty te określa się ryczałtowo, w wysokości 10% przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia ogłoszonego przed dniem wydania orzeczenia przez komisję orzekającą przez Prezesa GUS w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” zgodnie z art. 5 ust. 7 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych. W okresie od 1 stycznia do 29 lutego 2004 r. koszty te były ustalone w kwocie 180,40 zł<sup>72</sup>, a od 1 marca 2004 r. do 31 grudnia 2004 r. w kwocie 185,52 zł<sup>73</sup>.

W 2004 r. obwinieni obciążeni zostali kosztami postępowania na łączną kwotę 272 178,16 zł. Koszty i kary wpłacane są na rachunek dochodów izby, a następnie przekazywane na dochody budżetu Państwa.

W 2004 r. - po wezwaniu do zapłaty - wpłacone zostały należności z tytułu wymierzonych kar w kwocie 7 345,51 zł i kosztów postępowania w kwocie 249 111,22 zł. Przewodniczący komisji wobec 27 osób prowadzili postępowanie egzekucyjne we własnym zakresie, zgodnie z postanowieniami ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji i wyegzekwowali należności z tytułu kosztów postępowania w kwocie 4 962,74 zł. Ponadto, skierowali 35 tytułów wykonawczych do urzędów skarbowych, które wyegzekwowały należności z tytułu kar pieniężnych w kwocie 10 219,01 zł oraz z tytułu kosztów postępowania w kwocie 5 682,25 zł. Działania te prezentuje poniższe zestawienie.

Działania Przewodniczących Komisji Orzekających w celu wyegzekwowania orzeczonych kar i kosztów postępowania w 2004 r.

Rodzaj należności	Wpłaty dobrowolne po wezwaniu do zapłaty		Postępowanie egzekucyjne prowadzone przez Przewodniczącego Komisji Orzekającej		Wnioski egzekucyjne skierowane do Urzędu Skarbowego	
	Liczba obwinionych	Kwota w zł	Liczba obwinionych	Kwota w zł	Liczba obwinionych	Kwota w zł
Koszty postępowania	1 343	249 111,22	27	4 962,74	32	5 682,25
Kary pieniężne	3	7 345,51	-	-	3	10 219,01

<sup>72</sup> Zgodnie z obwieszczeniem Prezesa GUS z dnia 11 lutego 2003 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2002 r. i w drugim półroczu 2002 r. M.P. Nr 9, poz. 134.

<sup>73</sup> Zgodnie z obwieszczeniem Prezesa GUS z dnia 11 lutego 2004 r. w sprawie przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w 2003 r. i w drugim półroczu 2003 r. M.P. Nr 9, poz. 134.

## 9. Wykonanie budżetu przez regionalne izby obrachunkowe

### 9.1. Dochody

Ustawa budżetowa na 2004 r.<sup>74</sup> ustaliła plan dochodów budżetowych regionalnych izb obrachunkowych w kwocie 1 157 000 zł. Dochody zrealizowano w kwocie 1 586 236 zł, czyli wyższe od prognozowanych o 37,1% i w kwocie wyższej o 188,8% w porównaniu do 2003 r.

Wykonanie dochodów w szczególności paragrafów klasyfikacji budżetowej przedstawia się następująco:

– § 0570 „grzywny, mandaty i inne kary pieniężne od ludności”	- 75 383 zł,
– § 0580 „grzywny i inne kary pieniężne od osób prawnych i innych ...”	- 1 452 zł,
– § 0690 „wpływy z różnych opłat”	- 209 047 zł,
– § 0750 „dochody z najmu i dzierżawy składników majątkowych ...”	- 61 282 zł,
– § 0840 „wpływy ze sprzedaż wyrobów i ...”	- 31 218 zł,
– § 0920 „pozostałe odsetki”	- 20 zł,
– § 0970 „wpływy z różnych dochodów”	- 64 070 zł,
– § 2390 „wpływy do budżetu ze środków specjalnych”	1 143 764 zł.

W 2004 r. głównymi źródłami dochodów zrealizowanych przez izby były: wpłata do budżetu państwa przychodów ze środka specjalnego, która stanowiła 72% ogółu dochodów, wpływy z tytułu zwrotu kosztów postępowania w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych (15,7%). Pozostałe zrealizowane dochody dotyczyły kar orzeczonych wobec osób winnych naruszenia dyscypliny finansów, zwrotu wydatków za 2003 r. z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne od diet inspektorów kontroli, dochodów z tytułu wynajmu pomieszczeń, sprzedaży samochodów służbowych, wynagrodzeń dla płatników za terminowe naliczanie i odprowadzanie składek na ubezpieczenia zdrowotne, rozliczeń kosztów prenumeraty prasy oraz zapłaty za rozmowy telefoniczne pracowników. Zrealizowane dochody były przekazywane przez izby na centralny rachunek budżetu państwa w terminach wynikających z obowiązujących przepisów prawa.

### 9.2. Wydatki

Ustawa budżetowa na 2004 r. ustaliła plan wydatków regionalnych izb obrachunkowych na kwotę 80 242 tys. zł. W trakcie roku budżetowego, decyzją Ministra Finansów został on zwiększony o kwotę 63 tys. zł. Środki te, pochodzące z rezerwy ogólnej budżetu państwa, przeznaczone były dla Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu na sfinansowanie remontu pomieszczeń biurowych dla Zespołu Zamiejscowego w Wałbrzychu.

Wydatki zostały wykonane w planowanej wysokości, tj. w 100%. W porównaniu do 2003 r. dynamika wykonania wydatków w ujęciu nominalnym wyniosła 102,5%, natomiast w ujęciu realnym, skorygowanym o wskaźnik średniorocznej inflacji na poziomie 3,5% - 99,0%.

Realizacja wydatków odbywała się w granicach kwot określonych w planie finansowym, z uwzględnieniem przeniesień wydatków pomiędzy paragrafami w ramach tego samego działu i rozdziału. Przeniesień wydatków, polegających na zmniejszeniu środków w jednych i zwiększeniu środków w innych paragrafach wydatków dokonano na

<sup>74</sup> Ustawa budżetowa z dnia 23 stycznia 2004 r. (Dz. U. Nr 17, poz. 167).

ogólną kwotę 1 135 tys. zł (1,4% wydatków). Konieczność dokonania przeniesień wynikała z potrzeby dostosowania struktury wydatków rodzajowych do faktycznych potrzeb powstałych w toku realizacji budżetu.

W ogólnej kwocie zrealizowanych w 2004 r. wydatków, najwyższy udział stanowiły wydatki na wynagrodzenia osobowe - 65,2% (w 2003 r. - 64,9%) oraz pochodne od wynagrodzeń - 12,1% (w 2003 r. - 12,4%). Wydatki na podróże służbowe, które należą - poza wynagrodzeniami - do wydatków związanych bezpośrednio z realizacją ustawowych zadań izb, stanowiły 4,8% ogółu wydatków (w 2003 r. - 4,6%). Pozostałe wydatki administracyjne (15,8% ogółu wydatków w 2004 r. i 15,9% w 2003 r.) dotyczyły przede wszystkim utrzymania w sprawności technicznej budynków, pomieszczeń biurowych i ich wyposażenia, czynszów za lokale użytkowe, zakupu energii, materiałów biurowych i pomocy naukowych, podatków i opłat oraz wydatków na szkolenia i kursy pracowników.

Wydatki na inwestycje i zakupy inwestycyjne stanowiły 2,1% ogółu wydatków (w 2003 r. - 2,2%). Udział wydatków na szkolenia pracowników i inwestycje w wydatkach ogółem w latach 1997 - 2004 obrazuje poniższe zestawienie.

Wydatki na szkolenia pracowników i inwestycje regionalnych izb obrachunkowych w latach 1997 - 2004 (w zł)

Lata	Wydatki ogółem	w tym na:			
		szkolenia pracowników	% (3:2)	inwestycje	% (5:2)
1	2	3	4	5	6
1997	37 133 476	539 697	1,5	1 942 339	5,2
1998	47 215 048	735 702	1,6	1 038 140	2,2
1999	58 156 009	485 270	0,8	883 441	1,5
2000	66 188 089	449 976	0,7	744 056	1,1
2001	72 217 071	262 952	0,4	1 887 000	2,6
2002	73 040 252	205 126	0,3	1 849 910	2,5
2003	78 332 774	549 622	0,7	1 754 567	2,2
<b>2004</b>	<b>80 298 817</b>	<b>479 217</b>	<b>0,6</b>	<b>1 670 297</b>	<b>2,1</b>

Jak wynika z powyższego zestawienia, na wydatki związane ze szkoleniem pracowników izb w dalszym ciągu przeznaczane są znikome środki finansowe. W 2004 r. wydatkowano tylko 479 tys. zł, tj. 0,6% ogółu wydatków. Przeznaczanie małych środków na szkolenia wynika z ograniczonych możliwości finansowych regionalnych izb obrachunkowych, które w granicach planu finansowego, muszą zapewnić przede wszystkim środki finansowe na wynagrodzenia dla pracowników i inne świadczenia wypłacane na podstawie odrębnych przepisów oraz na podróże krajowe dla inspektorów kontroli.

Powyższe powoduje ograniczenie możliwości podnoszenia merytorycznych i zawodowych kwalifikacji pracowników izb (w 2004 r. tylko 10,4% ogółu pracowników podnosiło kwalifikacje), a także ograniczenie udziału pracowników w szkoleniach organizowanych przez izby oraz inne podmioty. Jest to zjawisko niepokojące zwłaszcza, że zakres zadań i ich ciągły wzrost, w warunkach zmieniających się przepisów, wymaga systematycznego aktualizowania wiedzy przez pracowników izb. Zbyt małe środki finansowe na szkolenia, wpływają również na ograniczone możliwości przyuczania nowo przyjmowanych osób do pełnienia obowiązków służbowych.

Plan wydatków na inwestycje i zakupy inwestycyjne, według planu po zmianach na 2004 r., w kwocie 1 672 tys. zł został wykonany w kwocie 1 670 tys. zł, co stanowiło 99,9% planu, natomiast w porównaniu do roku poprzedniego wykonanie było niższe o 4,8%.

W 2004 r. środki przeznaczono przede wszystkim na zakupy inwestycyjne dotyczące zakupu zestawów komputerowych, notebooków dla inspektorów kontroli, projektorów multimedialnych, serwera, kserokopiarek, centrali telefonicznych, licencji na programy komputerowe oraz samochodów służbowych. Wydatki na inwestycje związane były z przeprowadzeniem niezbędnych robót remontowo-modernizacyjnych pomieszczeń biurowych, rozbudową sieci komputerowej, modernizacją systemu alarmowego budynku izby, rozbudową sieci elektrycznej i logicznej, modernizacją centrali telefonicznej i budową garażu.

W 2004 r. na podstawie przepisów art. 4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych 14 izb prowadziło gospodarkę finansową w formie środka specjalnego, z którego finansowana była:

- 1) działalność szkoleniowa - organizowanie szkoleń, kursów i seminariów jedno - lub kilkudniowych dla radnych i pracowników jst i ich jednostek organizacyjnych oraz dla pracowników izb,
- 2) działalność informacyjna - wydawanie przez izby biuletynów, informatorów i innych publikacji oraz materiałów szkoleniowych, przekazywanie informacji pocztą elektroniczną, zamieszczanie biuletynów w witrynach internetowych oraz zakup wydawnictw.

Uzyskane w 2004 r. przychody w kwocie 3 187 tys. zł (w 2003 r. - 3 503 tys. zł) stanowiły wpływy z odpłatności za udział w szkoleniach, za biuletyny i inne wydawnictwa oraz odsetki od rachunku bankowego. Poniesione wydatki w kwocie 3 384 tys. zł (w 2003 r. - 3 272 tys. zł) dotyczyły wpłaty do budżetu państwa ze środków specjalnych kwoty w wysokości 1 144 tys. zł (w 2003 r. - 168 tys. zł) oraz kosztów związanych z organizacją szkoleń, opracowaniem biuletynów, wydawnictw i materiałów szkoleniowych oraz zakupem sprzętu komputerowego i zestawów komputerowych do prezentacji materiałów szkoleniowych. Stan środków pieniężnych na koniec roku wyniósł 146 tys. zł. Dane w zakresie wykonania planu finansowego środków specjalnych w 2004 r. przedstawiono poniżej.

Wykonanie planu finansowego środków specjalnych regionalnych izb obrachunkowych za lata 2003 i 2004 (w tys. zł)

Wyszczególnienie	2003			2004			
	Plan	Wykonanie	% (3:2)	Plan	Wykonanie	% (6:5)	% (6:3)
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Stan środków obrotowych na początek roku, w tym:	112	112	100,0	343	343	<b>100,0</b>	306,3
- normatywny stan zapasów materiałowych	-	-	x	-	-	x	x
2. Przychody	3 214	3 503	109,0	2 889	3 187	<b>110,3</b>	91,0
3. Wydatki bieżące, w tym:	2 846	2 869	100,8	2 814	3 020	<b>107,3</b>	105,3
- wpłata do budżetu państwa	160	168	105,0	1 136	1 144	<b>100,7</b>	681,0
4. Wydatki majątkowe §§ 6090 i 6100	404	403	99,8	381	364	<b>95,5</b>	90,3
5. Stan środków obrotowych na koniec roku (poz. 1+2-3-4), w tym:	75	343	457,3	37	146	<b>394,6</b>	42,6
- normatywny stan zapasów materiałowych	-	-	x	-	-	x	x

Ponadto, w 2004 r., w dwóch izbach, funkcjonowały środki specjalne z tytułu odszkodowań i wpłat za utracone mienie oddane jednostce budżetowej w zarząd. Na kontach tego rodzaju środków zgromadzono przychody z tytułu zasądzonych kwot od firmy komputerowej oraz z tytułu otrzymanego odszkodowania od PZU w kwocie 26 197 zł.

## **10. Zatrudnienie, płace i kwalifikacje**

### **10.1. Zatrudnienie i płace**

W 2004 r. w regionalnych izbach obrachunkowych zatrudnienie, według stanu na dzień 31 grudnia, wynosiło **1 348 etatów** i w porównaniu do 2003 r. było niższe o 7 osób. Z ogólnej liczby pracowników, 1 084 osoby (80,4%) posiadały wykształcenie wyższe. Największą grupę pracowników (ponad 70%) stanowili pracownicy wydziałów kontroli gospodarki finansowej oraz informacji, analiz i szkoleń.

W związku z wprowadzeniem sześciolatniej kadencji stanowiska prezesa oraz pozaetatowych członków kolegium, przepisy ustawy zmieniającej ustawę o regionalnych izbach obrachunkowych zobligowały uwzględniając kadencyjność ww. stanowisk wszystkie regionalne izby obrachunkowe do przeprowadzenia konkursów. W 2004 r. wszystkie izby ogłosiły w dzienniku „Rzeczpospolita” konkursy na stanowiska prezesów izb i pozaetatowych członków kolegium. W wyniku przeprowadzonych w 2004 r. postępowań konkursowych, które odbyły się we wszystkich izbach, zostali powołani przez Prezesa Rady Ministrów prezesi izb z tym, że w przypadku jednej izby powołanie nastąpiło na początku 2005 r. Ponadto, we wszystkich izbach odbyło się 27 konkursów na 25 miejsc pozaetatowych członków kolegium, w trakcie których wyłoniono 16 członków. W 2004 r. przeprowadzono 9 postępowań konkursowych na etatowych członków kolegium, w których wyłoniono 7 nowych członków kolegium.

W 2004 r. z pracy w izbach odeszło ogółem 90 pracowników (w 2003 r. - 84, w 2002 r. - 116, w 2001 r. - 74, w 2000 r. - 134, w 1999 r. - 233, a w 1993 r. - 66). W 2004 r. z ogólnej liczby pracowników, którzy odeszli z pracy w izbach - 64,4% stanowili inspektorzy wydziału kontroli oraz specjaliści wydziału informacji, analiz i szkoleń. Jest to zjawisko niepokojące z tego względu, że przygotowanie pracowników do pełnienia funkcji kontrolnych, instruktażowych i analitycznych wymaga kilku lat. Zwalnianie się z pracy inspektorów i specjalistów wydziałów merytorycznych izb wpływa niekorzystnie na przygotowanie fachowej kadry i zmusza do ciągłego przyuczania nowo przyjmowanych pracowników do pełnienia obowiązków służbowych.

Podobnie jak w latach poprzednich, przyczynami zwolnień pracowników były propozycje lepiej płatnej pracy otrzymane z innych instytucji państwowych i samorządowych. Ponadto, zmiany w przepisach ustawy o finansach publicznych dotyczące kontroli finansowej oraz audytu wewnętrznego, stworzyły na rynku pracy, zapotrzebowanie na pracowników posiadających odpowiednie kwalifikacje. Z powyższych przyczyn pracodawcę zmieniło około 40% pracowników. Innymi przyczynami zmian w zatrudnieniu były nabycie uprawnień do emerytury lub renty, urlop wychowawczy, zgon, zmiana miejsca zamieszkania, wypowiedzenie stosunku pracy przez pracownika oraz nieprzedłużenie umowy o pracę na czas określony z inspektorami, których cechowała zbyt niska wiedza zawodowa, niechęć do podnoszenia kwalifikacji oraz brak predyspozycji do pracy zespołowej.

Najczęściej występującą formą rozwiązania stosunku pracy z pracownikami były porozumienia stron. Dane o zatrudnieniu i płacach w regionalnych izbach obrachunkowych prezentuje poniższe zestawienie.



Zatrudnienie i płace (w zł) w regionalnych izbach obrachunkowych na dzień 31 grudnia w latach 1999, 2003 i 2004

Lata	Liczba pracowników w przeliczeniu na pełne etaty zatrudnionych w dniu 31 XII	w tym:		Średnie zatrudnienie inspektorów i specjalistów*	Średnie miesięczne wynagrodzenie pracowników ogółem	w tym: średnie miesięczne wynagrodzenie inspektora i specjalisty*	Liczba pozaetatowych członków kolegium
		z wykształceniem wyższym	% 3:2				
1	2	3	4	5	6	7	8
1993	936	691	73,8	399	x	501	10
2003	1 355	1 077	79,5	791	2 901	2 471	28
<b>2004</b>	<b>1 348</b>	<b>1 084</b>	<b>80,4</b>	<b>808</b>	<b>2 997</b>	<b>2 537</b>	<b>23</b>

\* Dotyczy inspektorów wydziału kontroli gospodarki finansowej oraz specjalistów wydziału informacji analiz i szkoleń.

W 2004 r. przeciętne miesięczne wynagrodzenie pracowników ogółem wynosiło 2 997 zł, w tym inspektorów i specjalistów - 2 537 zł, przy przeciętnym miesięcznym wynagrodzeniu krajowym wynoszącym 2 290 zł.

## 10.2. Kwalifikacje

W 2004 r. 140 pracowników regionalnych izb obrachunkowych podnosiło swoje kwalifikacje (w 2003 r. - 226), w tym:

- 71 pracowników na studiach licencjackich i magisterskich,
- 35 pracowników na studiach podyplomowych,
- 4 pracowników w ramach realizowanej aplikacji,
- 22 pracowników w innych formach dokształcania, którymi były m. in.: studia doktoranckie, pomaturalne studium ekonomiczno - prawne, zdobycie uprawnień audytorskich i arbitra UZP oraz kurs nauki języków obcych.

Dane dotyczące podnoszenia kwalifikacji w latach 1999 - 2004 przez pracowników zatrudnionych w izbach prezentuje poniższe zestawienie.

Podnoszenie kwalifikacji przez pracowników zatrudnionych w izbach na dzień 31 grudnia w latach 1999 - 2004

Lata	Liczba pracowników w przeliczeniu na pełne etaty zatrudnionych w dniu 31 XII	Ogółem podnoszący kwalifikacje	w tym:			
			studia licencjackie i magisterskie	studia podyplomowe	aplikacje	inne
1999	1 301	126	39	17	3	67
2000	1 346	147	79	17	10	41
2001	1 363	155	90	21	9	35
2002	1 344	194	91	29	8	66
2003	1 355	226	88	53	5	80
<b>2004</b>	<b>1 348</b>	<b>140</b>	<b>71</b>	<b>35</b>	<b>4</b>	<b>22</b>

Poza wyżej wymienionymi formami podnoszenia kwalifikacji pracownicy (szczególnie członkowie kolegium, inspektorzy wydziałów kontroli oraz specjaliści wydziałów informacji, analiz i szkoleń) poszerzali swoje kwalifikacje zawodowe w ramach szkoleń organizowanych przez izby. Konieczność dokształcania i doskonalenia zawodowego pracowników regionalnych izb obrachunkowych jest instrumentem służącym zapewnieniu właściwego wykonywania ustawowych zadań izb. Stałe doskonalenie umiejętności, skuteczności i jakości pracy, zwłaszcza inspektorów kontroli i specjalistów wydziału

informacji, analiz i szkoleń, przy rozszerzonym zakresie zadań oraz częstych zmianach przepisów prawnych jest niezbędne do jak najlepszego wykonywania powierzonych zadań.

W 2004 r. 3 108 pracowników regionalnych izb obrachunkowych uczestniczyło w 279 szkoleniach organizowanych przez izby samodzielnie oraz z innymi podmiotami. Szczegółowe dane o szkoleniach pracowników izb prezentuje poniższe zestawienie.

Szkolenia pracowników regionalnych izb obrachunkowych w latach 1993, 2003 i 2004

Lata	Ogółem		Szkolenia przeprowadzone przez rio			
			samodzielnie		z innymi podmiotami	
	liczba szkoleń	liczba uczestników	liczba szkoleń	liczba uczestników	liczba szkoleń	liczba uczestników
1993	128	2 109	45	1 382	83	727
2003	232	2 936	95	2 337	137	599
<b>2004</b>	<b>279</b>	<b>3 108</b>	<b>76</b>	<b>2 414</b>	<b>203</b>	<b>694</b>

Tematyka szkoleń obejmowała zagadnienia dotyczące m. in.:

- dochodzenia należności podatkowych na rzecz gminy w świetle znowelizowanej ustawy Ordynacja podatkowa,
- podstaw funkcjonowania i audytu funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności,
- systemu nadzoru i kontroli nad samorządem terytorialnym w realiach funkcjonowania Polski w strukturach Unii Europejskiej,
- kontroli gospodarki finansowej jst i związków komunalnych oraz samorządowych osób prawnych,
- prawa zamówień publicznych,
- zmiany ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych,
- utrzymania i rozwoju systemu informatycznego *Budżet Pro System* oraz obsługi innych programów informatycznych,
- dostępu do informacji publicznej,
- podatków i opłat lokalnych,
- kontroli zadłużenia jst,
- nowych uregulowań w gospodarce nieruchomościami,
- zasad udzielania pomocy publicznej po wejściu Polski do Unii Europejskiej,
- rachunkowości i sprawozdawczości budżetowej,
- klasyfikacji budżetowej,
- gospodarki finansowej domów pomocy społecznej.

Wykłady w ramach szkoleń prowadzone były przez pracowników izb, przedstawicieli Ministerstwa Finansów (m. in. Departamentu Podatków Lokalnych i Katastru, Departamentu Informacji Finansowej, Departamentu Instytucji Płatniczej) i Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji oraz radcę ministra Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej jak i przedstawicieli banków, Urzędu Zamówień Publicznych, Biura ds. Dyscypliny Finansów Publicznych, Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, pracowników wyższych uczelni, izb skarbowych i Najwyższej Izby Kontroli, Stowarzyszenia „Integracja i Współpraca” oraz pracowników firm komputerowych.

## **11. Rozwój infrastruktury informatycznej**

Rok 2004 był szczególnie istotny w zakresie rozwoju infrastruktury teleinformatycznej (IT) zarówno dla Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych jak i każdej z izb. Działalność w tym obszarze przyniosła bardzo pozytywne efekty zarówno w zakresie sprzętu i oprogramowania jak i infrastruktury teleinformatycznej. Prowadzono kilka projektów informatycznych, związanych z modernizacją i rozbudową istniejących systemów informatycznych. Najistotniejsze, które realizowano w izbach lub przy ich aktywnym współudziale to:

- 1) informatyczny system sprawozdawczości budżetowej jst BudżetST II,
- 2) system ewidencji budżetów jednostek samorządowych oraz analiz sprawozdawczości „Budżet PRO dla RIO”,
- 3) projekt Phare 2002/000-580.01.09.05 „Zarządzanie finansami publicznymi”, komponent B,
- 4) wdrożenie internetowej poczty elektronicznej dla jst.

W związku ze stale zwiększającym się zakresem zadań wykonywanych z użyciem technologii informatycznych oraz wzrostem liczby projektów informatycznych wymagających współdziałania wszystkich izb pod koniec 2004 r. powołany został przy KR RIO Zespół do spraw koordynacji i rozwoju technologii informatycznych w regionalnych izbach obrachunkowych. Funkcjonowanie tego zespołu pozostawiło jednak każdej z izb swobodę w zakresie rozwoju informatyzacji.

W 2004 r. dokonano zakupów urządzeń komputerowych w celu wymiany przestarzałych technicznie stacji roboczych i serwerów oraz zakupów komputerów przenośnych dla inspektorów kontroli.

### **System BudżetST II**

W ramach porozumienia podpisanego przez regionalne izby obrachunkowe z Ministerstwem Finansów w grudniu 2001 r., przedstawiciele regionalnych izb obrachunkowych współpracowali z Departamentem Finansów Samorządu Terytorialnego Ministerstwa Finansów przy modernizacji i rozbudowie informatycznego systemu sprawozdawczości budżetowej jst BudżetST II. W 2004 r. izby przekazały jednostkom samorządowym CD-ROM z pełną nową wersją systemu oraz kilka aktualizacji zawierających uzupełnione słowniki systemu oraz reguły kontrolne.

Ponadto, izby zapewniały jednostkom samorządowym wsparcie merytoryczne i podstawowe wsparcie techniczne w przypadku problemów powstających przy sporządzaniu sprawozdawczości. Niezależnie od pomocy udzielanej telefonicznie, na serwerze internetowym regionalnych izb obrachunkowych, prowadzono także portal serwisowy systemu BudżetST II, w którym udostępniano najnowsze wersje programu oraz jego aktualizację.

W ramach umowy zawartej w 2003 r. przez Ministerstwo Finansów z firmą świadcząca usługi związane z utrzymaniem i rozwojem informatycznego systemu sprawozdawczości budżetowej jst BudżetST II, w związku z wymianą platformy bazodanowej podsystemu działającego w izbach na MS SQL, każda z izb otrzymała licencje Microsoft SQL Server 2000. Ponadto, pracownicy izb (informatycy) zostali przeszkoleni w certyfikowanym

centrum szkoleniowym Microsoft w zakresie podstaw administracji serwerem relacyjnej bazy danych MS SQL.

### **System Budżet PRO dla RIO**

W 2004 r. kontynuowano prace nad rozwojem użytkowanego w 12 izbach systemu ewidencji budżetów jednostek samorządowych oraz analiz sprawozdawczości wspierającego działalność nadzorczą i opiniodawczą regionalnych izb obrachunkowych. Dzięki zastosowaniu elastycznych struktur wymiany danych umożliwia on m. in. sprawny przepływ elektronicznych danych planistycznych o dochodach i wydatkach budżetowych z jednostek samorządowych do regionalnych izb obrachunkowych oraz rozszerza możliwości sprawdzenia poprawności sprawozdawczości budżetowej przekazywanej do Ministerstwa Finansów.

W 2004 r. znacząco rozszerzono zakres informacji budżetowych, które mogą być ewidencjonowane w systemie (m. in. o ewidencję wydatków w podziale na poszczególne zadania inwestycyjne i konkretne rezerwy celowe) oraz rozbudowano funkcjonalność systemu pozwalającą na łatwe tworzenie własnych dowolnych zestawień analitycznych.

Powyższy system stanowi wstępny prototyp systemu zarządzania finansami samorządowymi, który zastąpi od 2006 r. wykorzystywany obecnie system BudżetST II przez jst, regionalne izby obrachunkowe i Ministerstwo Finansów.

### **Projekt Phare 2002/000-580.01.09.05 „Zarządzanie finansami publicznymi”, komponent B**

Od stycznia 2004 r. izby uczestniczyły w projekcie twinnigowym PL/IB/02/FI/03 „Poprawa systemu zarządzania finansami publicznymi poprzez opracowanie i wdrożenie jednolitego systemu obsługi finansów publicznych”, którego celem jest dostarczenie polskiej administracji publicznej odpowiedzialnej za zarządzanie środkami publicznymi skutecznych i rzetelnych narzędzi do sterowania i monitoringu finansów publicznych, poprzez rozwinięcie funkcji planowania, sprawozdawczości i monitoringu, a co za tym idzie:

- zwiększenia skuteczności, terminowości i rzetelności danych dotyczących planowania i sprawozdawczości przekazywanych przez jst do Ministerstwa Finansów za pośrednictwem regionalnych izb obrachunkowych, a także poprawienia planowania, sprawozdawczości, monitoringu i kontroli nad skonsolidowanymi finansami budżetu państwa w Ministerstwie Finansów, jak również optymalizacji alokacji środków budżetowych,
- podniesienie jakości i efektywności analiz budżetów jst dokonywanych na potrzeby Rządu, Parlamentu i samorządów.

Rezultatem projektu ma być opracowanie i wdrożenie spójnego systemu zarządzania budżetami jst, w oparciu o istniejący już system BudżetST II obsługujący sprawozdawczość budżetową jst. W ramach powyższego projektu odbyło się około 20 spotkań roboczych i seminariów, w czasie których koncentrowano się na:

- analizie ogólnej struktury instytucjonalnej, ram prawnych i aktualnie stosowanych procedur dotyczących budżetów jst w zakresie:
  - sprawozdawczości, monitoringu i kontroli budżetów jst,

- naliczania, alokacji, przekazywania i monitoringu środków dla samorządów terytorialnych,
- przygotowywania i weryfikowania uchwał budżetowych jst,
- analizy budżetów jst,
- opracowaniu warunków technicznych (ToR) na potrzeby wykonania i wdrożenia systemu zarządzania budżetami jst,
- opracowaniu propozycji odpowiednich przepisów, które powinny zostać wydane przez Ministra Finansów w obszarze finansów samorządu terytorialnego, będących odbiciem zmian wynikających z wdrożenia zmodyfikowanego systemu zarządzania budżetami jst, a także z przeprowadzonych wcześniej analiz standardów obowiązujących w tym sektorze w Unii Europejskiej.

Przedstawiciele regionalnych izb obrachunkowych uczestniczyli również w pracach komisji ewaluacyjnej, powołanej do wyłonienia wykonawcy nowego systemu informatycznego.

Ponadto, w dniach 22 - 26 listopada 2004 r. odbyła się wizyta studyjna we Francji poświęcona zagadnieniom „Zarządzania sektorem publicznym na szczeblu lokalnym we Francji”. Podczas wizyty poruszano m. in. tematy dotyczące informatyzacji w szczególności przedstawiono system informatyczny HELIOS obsługujący scentralizowaną księgowość dla francuskich jednostek samorządowych, sprawozdawczość finansową Lokalnego Sektora Publicznego, a także dedykowane narzędzia informatyczne wspomagające analizy statystyczne i finansowe.

### ***Infrastruktura internetowa***

#### ***Serwer www izb***

Regionalne izby obrachunkowe podpisały w 2001 r. porozumienie, na mocy którego uruchomiły i utrzymywały wspólny serwer internetowy. Świadczone były na nim m. in. usługi www, poczty elektronicznej, baz danych, transferu plików FTP.

W 2004 r. nastąpiła zmiana dostawcy usług internetowych, której celem było uzyskanie usługi znacznie lepszej jakości przy zbliżonej cenie. Istniejące wcześniej serwisy internetowe izb i używane na ich potrzeby baz danych zostały w całości przeniesione do nowej lokalizacji. Wprowadzone zmiany znalazły odzwierciedlenie w lepszej jakości świadczonych usług, mniejszej awaryjności, wydajniejszych parametrach serwera, zakresie świadczeń usługodawcy (zmiana z kolokacji na hosting) oraz szybszych i bardziej niezawodnych łączach internetowych, nie naruszając przy tym istniejącej struktury adresowej. Pozwoliło to na transparentną, a więc nie sprawiającą trudności odbiorcom migrację usług.

Na wspólnym serwerze regionalnych izb obrachunkowych w 2004 r. znajdowały się serwisy www poszczególnych izb, jak również Biuletyn Informacji Publicznej niektórych izb. Prowadzona była również wspólna strona rio i KR RIO, dostępna pod adresem [www.rio.gov.pl](http://www.rio.gov.pl), a spójna adresacja serwisów pozwalała na proste odnoszenie się do ich zawartości.

#### ***Poczta internetowa regionalnych izb obrachunkowych***

W 2004 r. na nowym serwerze wdrożony został bazodanowy silnik serwera pocztowego, co zapewniło zwiększone bezpieczeństwo elektronicznej korespondencji. Zastosowane filtry antyspamowe oraz skaner antywirusowy umożliwiły usprawnioną komunikację, opartą na

bardziej bezawaryjnych łączach. Wdrożony u nowego dostawcy mechanizm przesyłek grupowych umożliwił łatwiejszą korespondencję między izbami oraz usprawnił kontakt z jst.

Poszczególne izby posiadają konta ogólne i wydziałowe o spójnej strukturze nazw. W użyciu są również, rosnące pod względem liczby, konta pracownicze, zakładane we właściwych izbom subdomenach. Administracja kontami, która do połowy 2004 r. odbywała się centralnie została udostępniona informatykom poszczególnych izb w zakresie właściwych im subdomen.

### ***Poczta internetowa dla jednostek samorządu terytorialnego***

W 2004 r. z inicjatywy KR RIO rozpoczęto wdrożanie dotyczącej bezpłatnego udostępnienia jednostkom samorządowym kont poczty elektronicznej dedykowanych do komunikacji z regionalnymi izbami obrachunkowymi. Głównym celem powyższego było:

- 1) usprawnienie obiegu informacji, w szczególności korespondencji dotyczącej wszelkiej sprawozdawczości przekazywanej z jst poprzez:
  - a) ustandatryzowanie adresów poczty elektronicznej używanej w korespondencji między izbami a jst,
  - b) ustalenie osób odpowiedzialnych w jst za odbiór korespondencji elektronicznej,
- 2) obniżenie kosztów działania izb, poprzez redukcję opłat pocztowych i telekomunikacyjnych ponoszonych przy wysyłce korespondencji drogą faksową lub tradycyjną,
- 3) zwiększenie bezpieczeństwa pod względem kontroli antywirusowej i antyspamowej.

Pełne wdrożenie powyższej inicjatywy przewidywane jest na I półrocze 2005 r.

### ***Inne przedsięwzięcia***

#### ***System Informacji Prawnej***

W 2004 r. podpisano porozumienie z Polskimi Wydawnictwa Profesjonalnymi określającymi m. in. zasady opracowania i wdrożenia dedykowanej dla inspektorów kontroli regionalnych izb obrachunkowych wersji programu LEX, zawierającej akty prawne w ujęciu historycznym niezbędne inspektorowi w trakcie prowadzenia kontroli gospodarki finansowej oraz zamówień publicznych z uwzględnieniem kwartalnej ich aktualizacji. Zgodnie z założeniami oprogramowanie zostało opracowane w wersjach dla środowiska Windows oraz Linux. Pierwsza dystrybucja dedykowanego systemu informacji prawnej LEX dla RIO dla inspektorów kontroli została przekazana izbom pod koniec 2004 r.

#### ***Wewnętrzne bazy danych***

Na potrzeby analizy wyników działalności kontrolnej każda z izb wykorzystuje wewnętrzną bazę danych obsługiwana przez oprogramowanie „Wyniki kontroli” opracowane w izbie lubelskiej. Umożliwia ono analizę nieprawidłowości stwierdzonych w trakcie przeprowadzonych kontroli.

## 12. Działalność Krajowej Rady Regionalnych Izb Obrachunkowych

Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych (KR RIO) powstała na mocy art. 25a ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych (wprowadzonego nowelizacją z 20 sierpnia 1997 r.)<sup>75</sup>. KR RIO rozpoczęła działalność od stycznia 1998 r. Do zadań KR RIO, określonych w art. 25a ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, należy:

- reprezentowanie izb wobec naczelnych i centralnych organów państwa,
- przedstawianie Prezesowi Rady Ministrów wniosków dotyczących zmian w przepisach prawnych regulujących komunalną gospodarkę finansową,
- przedkładanie właściwemu dysponentowi części budżetowej wniosków do projektu budżetu państwa w części obejmującej izby,
- upowszechnianie dorobku i doświadczeń izb,
- uzgadnianie planów i programów szkoleń pracowników izb,
- koordynowanie planów i programów kontroli,
- przedkładanie Sejmowi i Senatowi corocznie, w terminie do 30 czerwca sprawozdań z działalności izb i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego.

W skład Krajowej Rady wchodzi prezesi regionalnych izb obrachunkowych oraz po jednym reprezentancie kolegium każdej izby (łącznie 32 osoby).

Swoje ustawowe zadania Krajowa Rada realizuje w oparciu o regulamin, zatwierdzony przez Prezesa Rady Ministrów, regulaminy Komisji KR RIO oraz poprzez działania przewodniczącego Rady i jego zastępców. Przewodniczący, wybierany spośród jej członków na dwuletnie kadencje, kieruje pracami Rady i reprezentuje ją na zewnątrz. Jego dwaj zastępcy wybierani są według tych samych zasad.

W Krajowej Radzie działa pięć stałych Komisji:

- Legislacji i Orzecznictwa,
- Koordynacji Kontroli,
- Analiz Budżetowych,
- do Spraw Budżetów Regionalnych Izb Obrachunkowych,
- Szkoleń, Informacji i Promocji.

W 2004 r., w miesiącach styczeń, maj, wrzesień i grudzień odbyły się cztery posiedzenia plenarne KR RIO.

Podczas pierwszego posiedzenia dokonano wyboru przewodniczącego KR RIO i jego zastępców na lata 2004 i 2005. Omówiono również proces wdrażania nowelizacji ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. W trakcie drugiego posiedzenia Krajowa Rada przyjęła *Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2003 roku*, przedkładanego Sejmowi i Senatowi a także wnioski do projektu budżetu państwa na 2005 r., w części 80, obejmującej regionalne izby obrachunkowe. KR RIO podjęła uchwałę w sprawie możliwości korzystania przez regionalne izby obrachunkowe ze środków bezzwrotnej pomocy Unii Europejskiej oraz wyraziła stanowisko w sprawie uregulowań zawartych w art. 23 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych a dotyczących ograniczeń w zatrudnianiu pracowników i członków kolegium przez jst.

<sup>75</sup> Ustawa o zmianie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, o samorządzie terytorialnym oraz o finansowaniu gmin Dz. U. Nr 113, poz. 734.

W porządku obrad trzeciego posiedzenia znalazły się między innymi: informacja o działalności komisji orzekających przy regionalnych izbach obrachunkowych i Głównej Komisji Orzekającej w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, informacja o stanie prac legislacyjnych nad projektem ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych oraz ocena stanu finansowego jst.

Na ostatnim, w 2004 r., posiedzeniu przyjęto plan kontroli koordynowanych w 2005 r., a także rozważano problemy dotyczące nowelizacji ustawy o finansach publicznych (m. in. likwidację środków specjalnych) oraz nowej ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Ponadto, utworzony został Zespół ds. technologii informatycznych przy KR RIO. Na tym samym posiedzeniu omówiono też udział delegacji KR RIO i regionalnych izb obrachunkowych w V Kongresie EURORAI w Barcelonie. Z dniem 19 października 2004 r., Uchwałą Komitetu Zarządzającego EURORAI, KR RIO została włączona do grona członków tej organizacji a trzy Regionalne Izby Obrachunkowe w Bydgoszczy, Katowicach i w Szczecinie, otrzymały status członków stowarzyszonych.

W 2004 r. odbywały się także posiedzenia stałych komisji Rady oraz okresowe spotkania naczelników wydziałów kontroli i analiz, koordynowane przez właściwe komisje Krajowej Rady.

Przedstawiciele KR RIO uczestniczyli w posiedzeniach Komisji Sejmu i Senatu, byli zapraszani na posiedzenia Komisji Kontroli Państwowej.

KR RIO, na prośbę Ministerstwa Finansów, opiniowała przedstawione projekty aktów prawnych, wnosząc uwagi między innymi do projektów rozporządzeń Ministra Finansów:

- w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie specjalnych stref ekonomicznych;
- zmieniającego rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej;
- w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa i szczegółowych zasad obsługi rachunków bankowych budżetu państwa oraz zakresu i terminów sporządzania przez Narodowy Bank Polski informacji i sprawozdań z wykonania budżetu państwa w ramach obsługi bankowej budżetu państwa.

Krajowa Rada - od początku działalności - ściśle współpracuje z Ministerstwem Finansów, w tym z Departamentem Finansów Samorządu Terytorialnego w zakresie sprawozdawczości budżetowej i bieżących spraw związanych ze stosowaniem ustawy o finansach publicznych. Współpraca ta była szczególnie intensywna w 2004 r., w związku z przystąpieniem przez Ministerstwo Finansów w 2003 r. do realizacji Umowy Bliźniaczej (Twinning Project) PL/IB/02/FI/03 w ramach projektu PHARE Jednolity System Zarządzania Finansami Publicznymi. Umowa zawarta została między Ministerstwem Finansów Rzeczypospolitej Polskiej a Ministerstwem Gospodarki, Finansów i Przemysłu Republiki Francji. Celem projektu jest m. in. wypracowanie efektywnych standardów i procedur zarządzania środkami publicznymi oraz stworzenie opartego na nich jednolitego systemu zarządzania finansami publicznymi. W związku z porozumieniami Ministerstwa Finansów i KR RIO z dnia 28 września 1999 r. oraz 6 grudnia 2001 r. KR RIO została poproszona o wyznaczenie osób do współpracy przy realizacji tego projektu w ramach Komponentu B Projektu (komponent ten prowadzony jest przez Departament Finansów Samorządu Terytorialnego).



KR RIO wyznaczyła jednego przedstawiciela do Komitetu Sterującego projektem oraz trzech przedstawicieli do Grupy Roboczej. Ogólnym celem projektu (Komponent B) jest dostarczenie polskiej administracji publicznej, odpowiedzialnej za zarządzanie, nadzór i kontrolę środków publicznych, skutecznych i rzetelnych narzędzi do sterowania i monitoringu systemu finansów publicznych, wypracowanych wspólnie z ekspertami francuskimi.

W ramach projektu planowane jest wdrożenie systemu informatycznego, który uzupełni gromadzone obecnie dane przez Ministerstwo Finansów oraz regionalne izby obrachunkowe (m. in. o bilans skonsolidowany jst, dane i informacje z projektów uchwał budżetowych) oraz pozwoli na bieżącą analizę stanu finansów jst, w tym poziomu zadłużenia, prognozowanie skutków podejmowanych decyzji, symulowanie wyników zmian systemowych z wykorzystaniem nowoczesnych metod i narzędzi analitycznych poprawiających jakość i skracających czas uzyskiwania wyników. Dodatkowo, system zakłada wdrożenie modułu umożliwiającego analizę zagrożeń sytuacji finansowej jednostek samorządowych, m. in. na podstawie analizy przepływu strumieni środków finansowych w samorządzie oraz innych informacji w zakresie gospodarki finansowej (w szczególności realizacji budżetów jst) tzw. system wskaźników ostrzegawczych. Prace związane z projektem kontynuowane są w 2005 r.

KR RIO przygotowała także informację dla Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego o wykonaniu dochodów jst w I półroczu 2004 r. (uwzględniając regulacje wynikające z nowej ustawy o dochodach jst) w porównaniu do analogicznego okresu 2003 r.

Na mocy porozumienia zawartego 18 lutego 2002 r. pomiędzy KR RIO a NIK, w 2004 r. wszystkie izby przeprowadziły kontrole, których tematem było funkcjonowanie gospodarstw pomocniczych samorządowych jednostek sektora finansów publicznych. Celem kontroli była ocena działalności gospodarstw pomocniczych w zakresie:

- prawidłowości realizowania przychodów i wydatków, w tym zwłaszcza w zakresie zgodności z planem finansowym i obowiązującymi przepisami oraz prawidłowości rozliczeń z tytułu świadczonych usług na rzecz jednostki macierzystej,
- rzetelności sporządzania sprawozdań budżetowych, w tym oceny przyjętego systemu rachunkowości oraz poprawności sporządzanych dowodów księgowych i dokonywanych zapisów w księgach rachunkowych,
- prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa oraz z budżetem jst, w tym z tytułu wpłat połowy osiąganego zysku oraz zobowiązań podatkowych i składek do ZUS i PFRON, a także z tytułu realizowanych dochodów z najmu i dzierżawy oraz umów o podobnym.

Kontrola - prowadzona na podstawie wspólnego programu - objęła okres 2003 r. i I półrocze 2004 r. Równolegle, NIK przeprowadziła kontrole gospodarstw pomocniczych działających przy państwowych jednostkach budżetowych.

W roku 2004 koszty działalności KR RIO wyniosły 52 298,98 zł. W kwocie tej największą pozycję stanowiły wydatki na sporządzenie *Sprawozdania ...* dla Sejmu i Senatu.

W 2004 r. zakończyło kadencję trzech członków KR RIO: Teresa Juszczyńska i Leon Pałeczki (RIO w Poznaniu) oraz Alicja Szczepanik (RIO w Katowicach). W związku z powyższym skład KR RIO na dzień 1 stycznia 2005 r. przedstawiał się następująco: (prezesa i członkowie kolegów poszczególnych izb): Stanisław Srocki i Wanda Orłowska (RIO Białystok), Tadeusz Dobek i Maria Świątkowska (RIO Bydgoszcz), Henryk Ledóchowski i Alina Kowalewska-Wołowska (RIO Gdańsk), Mariusz Siwoń i Mirosław Cer

(RIO Katowice), Henryk Rzepa i Wojciech Czerw (RIO Kielce), Janusz Kot i Bożena Jakubowska (RIO Kraków), Marek Poniąkowski i Alina Smagała (RIO Lublin), Ryszard Krawczyk i Paweł Jaśkiewicz (RIO Łódź), Iwona Bendorf-Bundorf i Bogumił Pliszka (RIO Olsztyn), Janusz Gałkiewicz i Franciszek Firmuga (RIO Opole), Mieczysław Klupczyński i Zofia Kowalska (RIO Poznań), Zbigniew Wójcik i Anna Trałka (RIO Rzeszów), Józef Chodarczewicz i Mikołaj Kilanowski (RIO Szczecin), Jerzy Urbaniak i Witold Kaczkowski (RIO Warszawa), Bogdan Cybulski i Krystyna Sawicka (RIO Wrocław) oraz Andrzej Skibiński i Ryszard Zajązkowski (RIO Zielona Góra).

Sekretariat KR RIO działa przy przewodniczącym, którym jest dr Bogdan Cybulski, prezes RIO we Wrocławiu, (ul. Ofiar Oświęcimskich 5, 50-069 Wrocław, wroclaw@rio.gov.pl). Zastępcami przewodniczącego są: dr Marek Poniąkowski, prezes RIO w Lublinie, (ul. Karłowicza 4, 20-027 Lublin, lublin@rio.gov.pl) i dr Stanisław Srocki, prezes RIO w Białymstoku (ul. Branickiego 13, 15-085 Białystok, bialystok@rio.gov.pl). Odpowiedzialnym za przygotowanie Sprawozdania dla Sejmu i Senatu, z ramienia KR RIO, jest przewodniczący Komisji Analiz Budżetowych, Tadeusz Dobek, prezes RIO w Bydgoszczy (ul. Świętej Trójcy 35, 85-224 Bydgoszcz, bydgoszcz@rio.gov.pl).

### **13. Funkcjonowanie prawa samorządu terytorialnego w świetle doświadczeń regionalnych izb obrachunkowych**

Rok 2004 był kolejnym rokiem budżetowym, który potwierdził sygnalizowane w latach ubiegłych, w sprawozdaniach Krajowej Rady, problemy związane z funkcjonowaniem prawa samorządu terytorialnego, w tym zwłaszcza samorządu gminnego. Ponownego wskazania wymagają następujące zagadnienia związane z:

- 1) obowiązkiem publikowania uchwał budżetowych, sprawozdań z wykonania budżetu, opinii regionalnych izb obrachunkowych o możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz opinii o prawidłowości prognozy kwoty długu (*por.: Sprawozdanie KR RIO z 2002 r. s. 53-54 oraz Sprawozdanie KR RIO z 2003 r. s. 62*);
- 2) kompetencjami organów jst w zakresie opracowywania projektu budżetu oraz uchwalania budżetu i jego zmian (*por.: Sprawozdanie KR RIO z 2003 r. s. 58-59*);
- 3) postępowaniem nadzorczym, zwłaszcza wobec zmiany przepisów o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (*por.: Sprawozdanie KR RIO z 2002 r. s. 56-57*);
- 4) wyrejestrowaniem związków międzygminnych (*por.: Sprawozdanie KR RIO z 2003 r. s. 59-60*) oraz zadłużeniem tych związków (*por.: Sprawozdanie KR RIO z 2004 r. s. 63-64*);
- 5) reprezentacją rady gminy w postępowaniu przed organem nadzoru (*por.: Sprawozdanie KR RIO z 2004 r. s. 60-61*);

#### **1. Absolutorium**

Szczególnym problemem jest ustawowy model absolutorium komunalnego, przede wszystkim w samorządzie gminnym, ale także i w powiecie. Regionalne izby obrachunkowe wskazywały już na niektóre kontrowersje wywoływane przez tę instytucję w sprawozdaniach z lat ubiegłych. W *Sprawozdaniu z działalności regionalnych izb*

*obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2002 r.* (s. 61) wskazywano na dysfunkcję przepisów o absolutorium w powiecie z art. 21 ust. 7 ustawy o samorządzie powiatowym, który zakazuje radnemu, członkowi zarządu powiatu, udziału w głosowaniu dotyczącym jego interesu prawnego, a więc także w głosowaniu w sprawie absolutorium, co praktycznie, przy wymogu uzyskania bezwzględnej większości ustawowego składu rady, może uniemożliwiać podjęcie uchwały absolutoryjnej. Z kolei w *Sprawozdaniu z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2003 r.* (s. 61) omówiony był problem obowiązku dwukrotnego zajmowania stanowiska przez regionalne izby obrachunkowe w tej samej sprawie - raz w formie opinii o uchwale w sprawie nieudzielania absolutorium i po raz drugi w formie rozstrzygnięcia nadzorczego.

Liczne rozstrzygnięcia nadzorcze regionalnych izb obrachunkowych oraz wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego pokazują jak wiele konfliktów wywołuje procedura absolutoryjna. Także literatura przedmiotu podkreśla ten problem<sup>76</sup>. Jest on szczególnie widoczny w samorządzie gminnym.

Uchwały absolutoryjne podejmowane przez rady gmin w latach 2004 i 2005 dla swych organów wykonawczych z tytułu wykonania budżetów wskazują, że konstrukcja prawna przewidziana w art. 28a ustawy o samorządzie gminnym jest wadliwa, ponieważ dopuszcza do rozstrzygnięć, które nie mogą być akceptowane, zarówno przez społeczności lokalne, jak i przynajmniej przez część radnych. Artykuł 28a ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym wymaga, aby uchwałę w sprawie absolutorium rada gminy podjęła bezwzględną większością głosów. Nieuzyskanie takiej większości, zarówno gdy głosowany jest wniosek o udzielenie absolutorium, jak i nieudzielanie absolutorium, skutkuje niepodjęciem żadnej uchwały.

Konsekwencje tego stanu rzeczy są takie, że w praktyce błędnie przyjmuje się domniemanie uzyskania lub nieuzyskania absolutorium. Organ nadzoru, tj. regionalne izby obrachunkowe, nie mogą tych stanowisk weryfikować w trybie przewidzianym prawem, ponieważ brak przedmiotu nadzoru - odpowiedniej uchwały rady gminy. Wykładnia systemowa dotycząca przepisów absolutorium komunalnego wynikająca z ustaw samorządowych nie pozwala przyjąć stanowiska, że odrzucenie w głosowaniu w radzie gminy wniosku w sprawie udzielenia absolutorium jest równoznaczne z przyjęciem uchwały o nieudzieleniu absolutorium. Konstrukcja ta dotyczy wyłącznie absolutorium powiatowego (art. 13 ust. 2 ustawy o samorządzie powiatowym) i absolutorium wojewódzkiego (art. 19 ust. 3 ustawy o samorządzie województwa). Należy jednak zauważyć, że uregulowania ustawy o samorządzie powiatowym (art. 13 ust. 2 i art. 30 ust. 1a) oraz ustawy o samorządzie województwa (art. 19 ust. 3 i art. 34 ust. 1a) są z sobą sprzeczne wewnętrznie. Nie można podjąć uchwały w sprawie absolutorium (a więc zarówno uchwały za przyjęciem absolutorium, jak i nieudzieleniem absolutorium) bezwzględną większością głosów w sytuacji określonej w powyższych przepisach ustaw o samorządzie powiatowym lub wojewódzkim, ponieważ nieuzyskanie bezwzględnej większości głosów dla wniosku pozytywnego komisji rewizyjnej (wniosku o udzielenie absolutorium) automatycznie nie oznacza, że taką większość głosów uzyskał wniosek przeciwny - ze względu na znaczenie głosów wstrzymujących się.

---

<sup>76</sup> Por. np. najnowsze opracowanie na ten temat M. Paczochy - Postępowanie absolutoryjne, W: Samorządowy poradnik budżetowy, Warszawa 2005, s. 205 i n. oraz powoływaną tam literaturę.

Obecnie obowiązujące uregulowanie zawarte w ustawie o samorządzie gminnym wiązane jest z potrzebą zabezpieczenia się przed zbyt dużą ilością referendów w sprawie odwołania wójta, burmistrza, prezydenta miasta z powodu nie uzyskania absolutorium. Wydaje się, że dużo lepszym rozwiązaniem byłoby zastosowanie wymogu większości 3/5 głosów, o którym mowa w z art. 28b ust. 4 ustawy o samorządzie gminnym, także w przypadku głosowania uchwały o referendum w sprawie odwołania wójta w wyniku nieudzielenia absolutorium (art. 28a ust. 5).

## 2. Kredyty długoterminowe - problem definicji

Art. 9 ust. 1 ustawy o finansach publicznych definiuje pojęcie długu publicznego, jako nominalne zadłużenie podmiotów sektora finansów publicznych ustalone po wyeliminowaniu przepływów finansowych pomiędzy podmiotami należącymi do tego sektora. Dalej, art. 10 ust.1 wymienia tytuły zobowiązań sektora finansów publicznych, które są objęte pojęciem długu publicznego, w tym zaciągnięte kredyty i pożyczki. Minister Finansów w drodze rozporządzenia, na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy, określił zasady klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do długu publicznego (Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 9 kwietnia 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad klasyfikacji tytułów dłużnych zaliczanych do państwowego długu publicznego)<sup>77</sup>, gdzie w § 3 pkt 2 i 3 zdefiniował pojęcie pożyczki i kredytu krótkoterminowego, jako zobowiązania o pierwotnym terminie spłaty krótszym niż rok lub (w przypadku pożyczek) podlegające spłacie na żądanie oraz długoterminowego, jako zobowiązania o pierwotnym terminie spłaty nie krótszym niż rok. Zgodnie z systematyką omawianej ustawy powyższe przepisy określają ogólne zasady obowiązujące w finansach publicznych, gdyż zawarte są w Dziale I „Zasady ogólne finansów publicznych”. Zatem definicje określone w wydanych na ich podstawie aktach wykonawczych również powinny mieć charakter powszechnie obowiązujących w sektorze finansów publicznych. Tymczasem przepisy dotyczące sprawozdawczości poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych nakazują wykazywanie stanu zadłużenia z tytułu zobowiązań kredytowych, ale rozumianych w różny sposób w zakresie pojęcia zadłużenia długoterminowego i krótkoterminowego.

I tak, w Załączniku Nr 2 „Instrukcja sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego” do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w Rozdziale 6 „Sprawozdanie Rb-Z kwartalne o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń” § 11 pojęcie zadłużenia długoterminowego określono jako „zadłużenie, którego okres spłaty, czy też wykupu na koniec roku, za który jest sporządzane sprawozdanie, jest dłuższy niż rok”. Takie ujęcie zadłużenia długoterminowego stoi w sprzeczności z zapisami wspomnianego rozporządzenia w sprawie klasyfikacji tytułów dłużnych, gdzie o charakterze zobowiązania decyduje pierwotny (określony w umowie) termin spłaty lub wykupu.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2001 r. w sprawie rodzajów i zasad sporządzania sprawozdań w zakresie państwowego długu publicznego oraz poręczeń i gwarancji jednostek sektora finansów publicznych w § 7 określa ogólne zasady ujmowania, w tych sprawozdaniach, danych dotyczących zobowiązań według tytułów dłużnych i definiuje zadłużenie długoterminowe zgodnie z ogólną klasyfikacją tytułów dłużnych, tj.

<sup>77</sup> Dz. U. Nr 38, poz. 364.

jako te, którego pierwotny termin spłaty lub wykupu jest dłuższy niż rok. Natomiast już w następnym § 8 wymienia tytuły zobowiązań i określa pożyczki i kredyty długoterminowe, jako takie, których termin pozostający do zapłaty jest dłuższy niż rok, przy czym dane te wykazuje się zgodnie z § 6 ust. 1 tego rozporządzenia według stanu na koniec okresu sprawozdawczego za jaki sporządzane jest sprawozdanie. Należy zauważyć, że przywołane rozporządzenie dotyczy sprawozdań sporządzanych zarówno przez państwowe jak i samorządowe jednostki sektora finansów publicznych, posiadające osobowość prawną, wymienione w art. 5 ustawy o finansach publicznych.

Do jst mają zastosowanie również przepisy art. 48 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Wynika z nich, że zaciągnięte przez jst kredyty i pożyczki oraz wyemitowane papiery wartościowe na pokrycie występującego w ciągu roku niedoboru budżetu jst, podlegają spłacie lub wykupowi w tym samym roku, w którym zostały zaciągnięte lub wyemitowane. Biorąc pod uwagę, że zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych i zasadą roczności budżetu - rok budżetowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, należy wnosić, że kredyty i pożyczki zaciągane przez jst na pokrycie niedoboru budżetowego (brak płynności finansowej) są zobowiązaniami krótkoterminowymi. Zatem a contrario kredyty i pożyczki zaciągane na finansowanie wydatków nieznajdujących pokrycia w planowanych dochodach jst (art. 48 ust. 1 pkt 2) oraz na spłatę wcześniej zaciągniętych zobowiązań (art. 48 ust. 1 pkt 3) można traktować jako zobowiązania długoterminowe, ponieważ ustawodawca w tych przypadkach wyraźnie nie odniósł się do tej kwestii, chociaż nie wykluczona jest sytuacja zaciągnięcia i spłaty w tym samym roku budżetowym kredytu lub pożyczki na wydatki nieznajdujące pokrycia w planowanych dochodach.

W praktyce tego rodzaju rozbieżności i nieścisłości w regulacjach prawnych, dotyczących omawianej problematyki skutkują naruszeniem zasady przejrzystości finansów publicznych, wyrażonej między innymi faktem stosowania jednolitego planu kont i zasad rachunkowości, na podstawie których sporządzana jest sprawozdawczość<sup>78</sup>. Ponadto, niejednorodne wykazywanie przez jednostki sektora finansów publicznych zobowiązań długoterminowych powoduje operowanie niewiarygodnymi danymi, na podstawie których ustalana jest wysokość państwowego długu publicznego. Brak jednolitych zasad klasyfikacji zadłużenia długo - i krótkoterminowego utrudnia również prawidłowe monitorowanie i ocenę zadłużenia jednostek nadzorowanych przez izby.

### **3. Jednoznaczne ujmowanie w klasyfikacji budżetowej środków z Unii Europejskiej**

Konstrukcja pojęcia dochody publiczne zawarta w przepisach ustawy o finansach publicznych i pojęcia dochody jst zawarta w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego opiera się na wskazaniu źródeł dochodów. Przyjęty w ustawie o dochodach jednostek samorządu terytorialnego konstytucyjny podział dochodów jst na: dochody własne, subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa (art. 3 ust. 1) uzupełnia zapis art. 3 ust. 3, który określa, iż dochodami jst mogą być środki, w tym pochodzące z budżetu Unii Europejskiej. Taka konstrukcja pojęcia dochodów jst powoduje, iż źródeł dochodów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy, którymi mogą być:

- 1) środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi,
- 2) środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej,

<sup>78</sup> Art. 14 i art. 15 ustawy o finansach publicznych.

3) inne środki określone w odrębnych przepisach, nie można - na podstawie przepisów tej ustawy - zaliczyć do wprowadzonego podziału dochodów jst. Tych dochodów w przepisach ww. ustawy nie zaliczono do źródeł dochodów własnych jednostek poszczególnych szczebli, odpowiednio: gmin (art. 4 ust. 1), powiatów (art. 5 ust. 1) i województw (art. 6 ust. 1).

Przy rozstrzygnięciu tej kwestii nie można powołać się na przepisy ustawy o finansach publicznych, bowiem wprowadzony w art. 3 ust. 1 ustawy podział środków publicznych stanowi o wyróżnieniu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi od dochodów publicznych. Wyjaśnienie w tym zakresie nie zawiera się w pojęciu - dochody publiczne, w tym pozostałe dochody uzyskiwane przez jednostki sektora finansów publicznych - zawartym w art. 3 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. W świetle tego przepisu uznać należy, że dochodów wymienionych w art. 3 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego nie można zaliczyć do dochodów publicznych.

Postrzegane przez regionalne izby obrachunkowe niedookreślenie doprecyzowuje „ustawa oczekująca” (ustawa o finansach publicznych: 3978 - ustawa IV kadencja/druki nr 1844 i 1844-A), przez wprowadzenie kategorii: „inne dochody należne jednostkom sektora finansów publicznych określone w odrębnych przepisach lub umowach międzynarodowych”. Ponadto, w art. 95 pkt 16 „ustawy oczekującej”, w katalogu dochodów budżetu państwa umieszczono środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej przeznaczone na finansowanie programów i projektów realizowanych przez administrację rządową.

„Ustawa oczekująca” wprowadza też nowe pojęcie dotacji celowych, którymi są także środki przekazywane - przez państwowe i samorządowe fundusze celowe oraz przez inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych z wyłączeniem przedsiębiorstw, banków i spółek prawa handlowego - na finansowanie lub dofinansowanie zadań realizowanych przez jst oraz inne podmioty (art. 106). Przepis ten rozstrzyga więc do jakiego rodzaju dochodów zaliczać należy dochody wymienione w art. 3 ust. 3 pkt 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Niemniej, na podstawie przepisów „ustawy oczekującej” nie można ustalić do jakiego rodzaju dochodów jst zaliczane są środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej przeznaczone na finansowanie projektów realizowanych przez jst.

KR RIO zauważa, że przy sprawowaniu nadzoru nad działalnością jst w zakresie spraw finansowych na podstawie kryterium zgodności z prawem, istotne jest ustawowe określenie kryteriów, pozwalających na prawidłowe zaliczenie źródeł dochodów jst do obowiązującej, konstytucyjnej zasady podziału ich dochodów i ujęcie tego podziału w klasyfikacji budżetowej. Wprowadzenie takich regulacji pozwoli na zachowanie jednolitych zasad przy ocenie przebiegu procesów gromadzenia dochodów publicznych w jst, w tym w ocenie zmiany ich poziomu i struktury. Braku ustawowego uregulowania w tym zakresie nie mogą wypełnić interpretacje, w których podnoszone są argumenty uznaniowe nie znajdujące potwierdzenia w obowiązujących przepisach.

Tabela 1. Informacja o uchwałach i zarządzeniach organów jednostek samorządu terytorialnego i związków komunalnych zbadanych przez regionalne izby obrachunkowe w 2004 r.

Lp.	Uchwały i zarządzenia w zakresie spraw finansowych dotyczące:	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń			Wyniki badania nadzorczego						
		Ogółem w 2003 r.	Ogółem w 2004 r.	w tym: uchwał i zarządzeń organów wykonawczych	bez naruszenia prawa	z naruszeniem prawa	z tego:				
							z nieistotnym naruszeniem prawa	wszczęte postępowania umorzono	nieważne	z tego:	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	budżetu	2 956	<b>2 986</b>	-	2 593	393	206	147	40	39	1
2	zmian budżetu	63 409	<b>69 555</b>	41 545	68 478	1 077	508	375	111	69	42
3	absolutorium dla zarządu:	2 946	<b>2 929</b>	-	2 885	44	10	1	33	-	33
	- w sprawie udzielenia	2 928	<b>2 889</b>	-	2 871	18	10	1	7	-	7
	- w sprawie nieudzielenia	18	<b>40</b>	-	14	26	-	-	26	-	26
4	procedury uchwalania budżetu	702	<b>413</b>	8	383	30	6	8	16	14	2
5	układu wykonawczego budżetu jst	8 228	<b>6 886</b>	6 886	6 728	158	96	27	21	10	11
6	emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez zarząd	115	<b>113</b>	-	111	2	-	-	2	-	2
7	zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych	5 566	<b>7 095</b>	19	6 859	236	41	61	134	23	111
8	zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez radę	1 065	<b>1 077</b>	-	1 036	41	1	20	20	2	18
9	udzielania poręczeń majątkowych	377	<b>360</b>	34	327	33	1	2	30	1	29
10	określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych jst	530	<b>744</b>	21	682	62	2	21	38	20	18
11	zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niepublicznych	638	<b>1 558</b>	14	1 359	199	16	28	155	48	107
12	uchwalania planu przychodów i wydatków funduszy celowych	703	<b>520</b>	23	515	5	3	2	-	-	-
13	podatków i opłat lokalnych	18 066	<b>15 424</b>	-	14 275	1 149	178	152	805	615	190
14	pozostałe uchwały	7 830	<b>11 219</b>	3 623	11 028	191	53	38	100	39	61
	<b>Ogółem</b>	113 131	<b>120 879</b>	<b>52 173</b>	<b>117 259</b>	<b>3 620</b> <sup>1)</sup>	<b>1 121</b>	<b>882</b>	<b>1 505</b>	<b>880</b>	<b>625</b>

<sup>1)</sup> w tym 97 uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących 2003 r., a zbadanych w 2004 r.; 15 uchwał z naruszeniem prawa bez stwierdzenia nieważności

Tabela 2. Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego i związków komunalnych w 2004 r.

LATA	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń	z tego:														
		bez naruszenia prawa	% 3:2	z naruszeniem prawa	% 5:2	w tym:										
						z nieistotnym naruszeniem prawa	% 7:2	wszczęte postępowania umorzono	% 9:2	nieważne	% 11:2	z tego:				
												nieważne w części	% 13:2	nieważne w całości	% 15:2	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1993	14 105	10 317	73,1	3 788	26,9	3 070	21,8	575	4,1	126	0,9	1)	x	1)	x	
2003	113 131	109 066	96,4	4 065	3,5	1 425	1,3	942	0,8	1 583	1,4	984	0,9	599	0,5	
<b>2004</b>	<b>120 879</b>	<b>117 259</b>	<b>97,0</b>	<b>3 620</b> <sup>2)</sup>	<b>3,0</b>	<b>1 121</b>	<b>0,9</b>	<b>882</b>	<b>0,7</b>	<b>1 505</b>	<b>1,2</b>	<b>880</b>	<b>0,7</b>	<b>625</b>	<b>0,5</b>	
<i>z tego:</i>																
- gminy	97 512	94 343	96,8	3 169	3,2	998	1,0	768	0,8	1 318	1,4	797	0,8	521	0,5	
- powiaty	14 156	13 887	98,1	269	1,9	79	0,6	69	0,5	100	0,7	32	0,2	68	0,5	
- miasta na prawach powiatu	6 504	6 382	98,1	122	1,9	30	0,5	24	0,4	64	1,0	45	0,7	19	0,3	
- województwa samorządowe	1 696	1 675	98,8	21	1,2	3	0,2	9	0,5	9	0,5	3	0,2	6	0,4	
- związki międzygminne	1 008	969	96,1	39	3,9	11	1,1	12	1,2	14	1,4	3	0,3	11	1,1	
- związek powiatów	3	3	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	

1) brak danych

2) w tym 97 uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących 2003 r., a zbadanych w 2004 r.; 15 uchwał z naruszeniem prawa bez stwierdzania nieważności

Tabela 3. Wyniki badania nadzorczego uchwał budżetowych organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego i zgromadzeń związków komunalnych w 2004 r.

LATA	Liczba zbadanych uchwał	z tego:														
		bez naruszenia prawa	% 3:2	z naruszeniem prawa	% 5:2	w tym:										
						z nieistotnym naruszeniem prawa	% 7:2	wszczęte postępowania umorzono	% 9:2	nieważne	% 11:2	z tego:				
												nieważne w części	% 13:2	nieważne w całości	% 15:2	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1993	2 550	1 007	39,5	1 543	60,5	1 162	45,6	367	14,4	10	0,4	1)	x	1)	x	
2003	2 956	2 517	85,1	439	14,9	288	9,7	102	3,5	49	1,7	48	1,6	1	0,0	
<b>2004</b>	<b>2 986</b>	<b>2 593</b>	<b>86,8</b>	<b>393</b>	<b>13,2</b>	<b>206</b>	<b>6,9</b>	<b>147</b>	<b>4,9</b>	<b>40</b>	<b>1,3</b>	<b>39</b>	<b>1,3</b>	<b>1</b>	<b>0,0</b>	
<i>z tego:</i>																
- gminy	2 417	2 089	86,4	328	13,6	178	7,4	122	5,0	28	1,1	27	1,1	1	0,0	
- powiaty	316	273	86,4	43	13,6	21	6,6	15	4,7	7	2,2	7	2,2	-	x	
- miasta na prawach powiatu	65	55	84,6	10	15,4	2	3,1	4	6,2	4	6,2	4	6,2	-	x	
- województwa samorządowe	16	13	81,3	3	18,8	-	x	3	18,8	-	x	-	x	-	x	
- związki międzygminne	171	162	94,7	9	5,3	5	2,9	3	1,8	1	0,6	1	0,6	-	x	
- związek powiatów	1	1	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	

1) brak danych

Tabela 4. Wyniki badania nadzorczego uchwał i zarządzeń zmieniających budżety jednostek samorządu terytorialnego i związków komunalnych w 2004 r.

LATA	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń	z tego:														
		bez naruszenia prawa	% 3:2	z naruszeniem prawa	% 5:2	w tym:										
						z nieistotnym naruszeniem prawa	% 7:2	wszczęte postępowania umorzono	% 9:2	nieważne	% 11:2	z tego:				
												nieważne w części	% 13:2	nieważne w całości	% 15:2	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1993	11 363	9 196	80,9	2 167	19,1	1 902	16,7	158	1,4	100	0,9	1)	x	1)	x	
2003	63 409	62 336	98,3	1 073	1,6	544	0,9	289	0,5	164	0,3	124	0,2	40	0,1	
<b>2004</b>	<b>69 555</b>	<b>68 478</b>	<b>98,5</b>	<b>1 077</b> <sup>2)</sup>	<b>1,5</b>	<b>508</b>	<b>0,7</b>	<b>375</b>	<b>0,5</b>	<b>111</b>	<b>0,2</b>	<b>69</b>	<b>0,1</b>	<b>42</b>	<b>0,1</b>	
<i>z tego:</i>																
- gminy	55 311	54 412	98,4	899	1,6	440	0,8	316	0,6	83	0,2	49	0,1	34	0,1	
- powiaty	9 295	9 182	98,8	113	1,2	47	0,5	37	0,4	12	0,1	6	0,1	6	0,1	
- miasta na prawach powiatu	3 483	3 445	98,9	38	1,1	14	0,4	10	0,3	10	0,3	10	0,3	-	x	
- województwa samorządowe	1 048	1 037	99,0	11	1,0	3	0,3	5	0,5	3	0,3	2	0,2	1	0,1	
- związki międzygminne	416	400	96,2	16	3,8	4	1,0	7	1,7	3	0,7	2	0,5	1	0,2	
- związek powiatów	2	2	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	

1) brak danych

2) w tym 82 uchwały/zarządzenia z naruszeniem prawa dotyczących 2003 r., a zbadane w 2004 r.; 1 uchwała z naruszeniem prawa bez stwierdzania nieważności



Tabela 5. Wyniki badania nadzorczego uchwał organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego i związków komunalnych w sprawie absolutorium w 2004 r.

LATA	Liczba zbadanych uchwał	z tego:															
		bez naruszenia prawa	% 3:2	z naruszeniem prawa	% 5:2	w tym:								z tego:			
						z nieistotnym naruszeniem prawa	% 7:2	wszczęte postępowania umorzono	% 9:2	nieważne	% 11:2	nieważne w części	% 13:2	nieważne w całości	% 15:2		
																7	8
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16		
1993 - ogółem, z tego: <sup>1)</sup>	60	33	55,0	27	45,0	1	1,7	5	8,3	15	25,0		x		x		
- udzielenie	-	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		x		x		
- nieudzielenie	60	33	55,0	27	45,0	1	1,7	5	8,3	15	25,0		x		x		
2003 - ogółem, z tego:	2 946	2 900	98,4	46	1,6	30	1,0	2	0,1	12	0,4	1	0,0	11	0,4		
- udzielenie	2 928	2 893	98,8	35	1,2	28	1,0	2	0,1	3	0,1	1	0,0	2	0,1		
- nieudzielenie	18	7	38,9	11	61,1	2	11,1	-	x	9	50,0	-	x	9	50,0		
<b>2004 - ogółem, z tego:</b>	<b>2 929</b>	<b>2 885</b>	<b>98,5</b>	<b>44</b>	<b>1,5</b>	<b>10</b>	<b>0,3</b>	<b>1</b>	<b>0,0</b>	<b>33</b>	<b>1,1</b>	-	x	<b>33</b>	<b>1,1</b>		
- udzielenie	<b>2 889</b>	<b>2 871</b>	<b>99,4</b>	<b>18</b>	<b>0,6</b>	<b>10</b>	<b>0,3</b>	<b>1</b>	<b>0,0</b>	<b>7</b>	<b>0,2</b>	-	x	<b>7</b>	<b>0,2</b>		
- nieudzielenie	<b>40</b>	<b>14</b>	<b>35,0</b>	<b>26</b>	<b>65,0</b>	-	x	-	x	<b>26</b>	<b>65,0</b>	-	x	<b>26</b>	<b>65,0</b>		
z tego:																	
- gminy																	
- ogółem, z tego:	2 390	2 349	98,3	41	1,7	10	0,4	1	0,0	30	1,3	-	x	30	1,3		
- udzielenie	2 353	2 337	99,3	16	0,7	10	0,4	1	0,0	5	0,2	-	x	5	0,2		
- nieudzielenie	37	12	32,4	25	67,6	-	x	-	x	25	67,6	-	x	25	67,6		
- powiaty																	
- ogółem, z tego:	311	310	99,7	1	0,3	-	x	-	x	1	0,3	-	x	1	0,3		
- udzielenie	310	310	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- nieudzielenie	1	-	x	1	100,0	-	x	-	x	1	100,0	-	x	1	100,0		
- miasta na prawach powiatu																	
- ogółem, z tego:	63	63	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- udzielenie	62	62	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- nieudzielenie	1	1	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- województwa samorządowe																	
- ogółem, z tego:	16	15	93,8	1	6,3	-	x	-	x	1	6,3	-	x	1	6,3		
- udzielenie	15	14	93,3	1	6,7	-	x	-	x	1	6,7	-	x	1	6,7		
- nieudzielenie	1	1	100,0	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- związki międzygminne																	
- ogółem, z tego:	149	148	99,3	1	0,7	-	x	-	x	1	0,7	-	x	1	0,7		
- udzielenie	149	148	99,3	1	0,7	-	x	-	x	1	0,7	-	x	1	0,7		
- nieudzielenie	-	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- związek powiatów																	
- ogółem, z tego:	<sup>3)</sup>	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- udzielenie	<sup>3)</sup>	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		
- nieudzielenie	-	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x		

<sup>1)</sup> dotyczy również sejmików samorządowych<sup>2)</sup> brak danych<sup>3)</sup> podjęta uchwała w sprawie udzielenia absolutorium nie została przekazana do regionalnej izby obrachunkowej

Tabela 6. Wyniki badania uchwał i zarządzeń w zakresie spraw finansowych jednostek samorządu terytorialnego, z wyjątkiem uchwał budżetowych, zmieniających budżet i w sprawie absolutorium w 2004 r.

LATA	Liczba zbadanych uchwał i zarządzeń	z tego:														
		bez naruszenia prawa	% 3:2	z naruszeniem prawa	% 5:2	w tym:										
						z nieistotnym naruszeniem prawa	% 7:2	wszczęte postępowania umorzono	% 9:2	nieważne	% 11:2	z tego:				
												nieważne w części	% 13:2	nieważne w całości	% 15:2	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1993	132	81	61,4	51	38,6	5	3,8	45	34,1	1	0,8		x		x	
2003	43 820	41 313	94,3	2 507	5,7	563	1,3	549	1,3	1 358	3,1	811	1,9	547	1,2	
<b>2004</b>	<b>45 409</b>	<b>43 303</b>	<b>95,4</b>	<b>2 106</b> <sup>2)</sup>	<b>4,6</b>	<b>397</b>	<b>0,9</b>	<b>359</b>	<b>0,8</b>	<b>1 321</b>	<b>2,9</b>	<b>772</b>	<b>1,7</b>	<b>549</b>	<b>1,2</b>	
<i>z tego:</i>																
- gminy	37 394	35 493	94,9	1 901	5,1	370	1,0	329	0,9	1 177	3,1	721	1,9	456	1,2	
- powiaty	4 234	4 122	97,4	112	2,6	11	0,3	17	0,4	80	1,9	19	0,4	61	1,4	
- miasta na prawach powiatu	2 893	2 819	97,4	74	2,6	14	0,5	10	0,3	50	1,7	31	1,1	19	0,7	
- województwa samorządowe	616	610	99,0	6	1,0	-	x	1	0,2	5	0,8	1	0,2	4	0,6	
- związki międzygminne	272	259	95,2	13	4,8	2	0,7	2	0,7	9	3,3	-	x	9	3,3	
- związek powiatów	<sup>1)</sup>	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	-	x	

<sup>1)</sup> brak danych

<sup>2)</sup> w tym 14 uchwał/zarządzeń z naruszeniem prawa dotyczących 2003 r., a zbadanych w 2004 r. 15 uchwał z naruszeniem prawa bez stwierdzania nieważności

<sup>3)</sup> nie podjęto uchwał i zarządzeń w sprawach finansowych

**Tabela dotyczy uchwał i zarządzeń organów jednostek samorządu terytorialnego w sprawie:**

- procedury uchwalania budżetu,
- emitowania obligacji oraz określania zasad ich zbywania, nabywania i wykupu przez zarząd,
- zaciągania pożyczek i kredytów długoterminowych,
- zobowiązań w zakresie podejmowania inwestycji i remontów o wartości przekraczającej granicę ustaloną corocznie przez radę,
- udzielania poręczeń majątkowych,
- określenia zakresu i zasad przyznawania dotacji dla jednostek organizacyjnych jst,
- uchwalania planu przychodów i wydatków funduszy celowych,
- podatków i opłat lokalnych,
- układu wykonawczego,
- zasad przyznawania dotacji dla podmiotów niepublicznych,
- inne, w tym w sprawie:
  - harmonogramu realizacji dochodów i wydatków,
  - planów finansowych zadań z zakresu administracji rządowej i innych i innych zadań zleconych,
  - wykazu wydatków niewygasających z upływem roku budżetowego,
  - blokowania planowanych wydatków budżetowych,
  - wyboru banku do obsługi bankowej jst,
  - upoważnienia zarządu do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach niż bank prowadzący obsługę budżetu,
  - upoważnienia organu wykonawczego jst do dokonywania zmian w budżecie,

- przekazywania uprawnień do dokonywania zmian w budżecie kierownikom jednostek budżetowych,
- wzorów deklaracji i informacji podatkowych,
- wieloletnich programów inwestycyjnych,
- zabezpieczenia środków finansowych na finansowanie/współfinansowanie zadań inwestycyjnych,
- ustalenia limitów wieloletnich zobowiązań na realizację projektów współfinansowanych z budżetu UE,
- pozostałych opłat i cen,
- utworzenia środków specjalnych przy jednostkach budżetowych,
- planów finansowych środków specjalnych; planów finansowych funduszy celowych,
- restrukturyzacji zadłużenia,
- udzielenia pożyczek,
- zaciągania pożyczek i kredytów krótkoterminowych,
- cesji umowy pożyczki,
- ustalenia maksymalnej wysokości pożyczek i kredytów krótkoterminowych zaciąganych przez organ wykonawczy w roku budżetowym,
- określenia wysokości sumy, do której organ wykonawczy może samodzielnie zaciągać zobowiązania,
- ustalenia maksymalnej wysokości pożyczek i poręczeń udzielanych przez organ wykonawczy w roku budżetowym,
- przyjęcia sprawozdania z wykonania budżetu za I półrocze i za rok,
- zakresu i formy informacji o przebiegu wykonania budżetu jst za I półrocze,
- zasad i trybu umarzania wierzytelności, do których nie stosuje się przepisów ustawy Ordynacja podatkowa,
- udzielenia/przyjęcia pomocy finansowej,
- współpracy z organizacjami pozarządowymi,
- zabezpieczenia środków finansowych w budżecie,
- wniosków o dofinansowanie zadań ze środków unijnych,
- upoważnienia dla organu wykonawczego do wystawienia weksla in blanco.

Tabela 7. Skargi do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w 2004 r.

Lp.	WYSZCZEGÓLNIENIE	LATA	
		2003 <sup>1)</sup>	2004
1	2	3	4
<b>I.</b>	<b>Liczba uchwał zbadanych przez regionalne izby obrachunkowe, w tym:</b>	113 131	<b>120 879</b>
	- uznane za nieważne	1 583	<b>1 505</b>
	- stwierdzono nieistotne naruszenie prawa	1 425	<b>1 121</b>
<b>II.</b>	<b>Liczba skarg skierowanych do WSA</b>	45	<b>59</b>
	<b>1. Liczba skarg na uchwały kolegiów izb skierowane do WSA przez jednostki samorządu terytorialnego</b>	41	<b>54</b>
	<b>a) liczba wydanych przez WSA orzeczeń:</b>	49	<b>58</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	13	-
	2003 r.	36	<b>12</b>
	- oddalających skargi jednostek samorządu terytorialnego,	22	<b>31</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	7	-
	2003 r.	15	<b>9</b>
	- uchylających rozstrzygnięcia nadzorcze kolegium,	16	<b>14</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	3	-
	2003 r.	13	<b>3</b>
	- umarzających postępowanie	2	<b>3</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	1	-
	2003 r.	1	-
	- inne rozstrzygnięcia (odrzućenie skargi)	9	<b>10</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	2	-
	2003 r.	7	-
	<b>b) liczba spraw nie rozpatrzonych przez WSA do dnia 31 grudnia</b>	12	<b>8</b>
	<b>2. Liczba uchwał organów jednostek samorządu terytorialnego zaskarżonych przez izby do WSA</b>	4	<b>5</b>
	<b>a) liczba wydanych przez WSA orzeczeń</b>	8	<b>3</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	5	-
	2003 r.	2	<b>1</b>
	- oddalających skargę regionalnych izb obrachunkowych,	-	-
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	-	-
	2003 r.	-	-
	- stwierdzających nieważność uchwały organu jednostek samorządu terytorialnego	6	<b>1</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	3	-
	2003 r.	2	-
	- umarzających postępowanie	-	<b>1</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	-	-
	2003 r.	-	-
	- inne rozstrzygnięcia (odrzućenie skargi)	2	<b>1</b>
	w tym dotyczących skarg z: 2002 r.	2	-
	2003 r.	-	-
	<b>b) liczba spraw nie rozpatrzonych przez WSA do 31 grudnia</b>	1	<b>3</b>

<sup>1)</sup> do 31 grudnia 2003 r. skargi kierowane były do NSA

Tabela 8. Wyniki działalności opiniodawczej izb i charakter wydanych opinii w 2004 r.

Lp.	OPINIE W SPRAWIE	Liczba wydanych opinii			
		Razem	z tego:		
1	2	3	4	5	6
			pozytywne	pozytywne z uwagami	negatywne
1	<b>1993 r. - ogółem:</b>	4 030	3 067	793	170
	a) możliwości spłaty kredytów lub pożyczek,	130	129	-	1
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia jst	495	357	95	43
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze,	2 113	1 580	468	65
	d) sprawozdań z wykonania budżetu gminy i zadań zleconych gminom,	1 288	997	230	61
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium,	-	-	-	-
	f) zamiaru emisji papierów wartościowych,	4	4	-	-
2	<b>2003 r. - ogółem:</b>	16 898	14 577	2 237	84
	a) możliwości spłaty kredytów lub pożyczek,	3 021	2 948	67	6
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia jst	914	471	434	9
	c) informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze,	2 959	2 219	730	10
	d) sprawozdań z wykonania budżetu jst i zadań zleconych jst,	2 963	2 267	682	14
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium,	2 949	2 731	196	22
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych,	53	52	-	1
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego,	4 034	3 885	128	21
	h) uchwał o nieudzielenie absolutorium	5	4	-	1
3	<b>2004 r. - ogółem:</b>	21 611	17 653	3 800	158
	a) możliwości spłaty kredytów lub pożyczek,	3 744	3 646	89	9
	b) projektów budżetów wraz z informacjami o stanie mienia jst	4 707	2 582	2 078	47
	c) przedkładanych informacji o przebiegu wykonania budżetu za I półrocze,	2 970	2 227	726	17
	d) sprawozdań z wykonania budżetu jst,	2 980	2 330	640	10
	e) wniosków komisji rewizyjnych o absolutorium,	2 958	2 788	129	41
	f) możliwości wykupu papierów wartościowych,	60	56	4	-
	g) możliwości sfinansowania deficytu budżetowego oraz prognozy kształtowania się długu publicznego,	4 162	4 014	132	16
	h) uchwał o nieudzielenie absolutorium	30	10	2	18
<b>z tego:</b>					
4	<b>2004 r. - gminy</b>	17 831	14 552	3 147	132
	a)	3 193	3 109	78	6
	b)	3 822	2 053	1 732	37
	c)	2 413	1 798	601	14
	d)	2 426	1 894	523	9
	e)	2 411	2 277	100	34
	f)	34	31	3	-
	g)	3 504	3 380	109	15
h)	28	10	1	17	
5	<b>2004 r. - powiaty</b>	2 341	1 932	400	9
	a)	408	395	10	3
	b)	518	301	214	3
	c)	313	238	75	-
	d)	314	240	74	-
	e)	314	298	13	3
	f)	17	16	1	-
	g)	457	444	13	-
h)	-	-	-	-	
6	<b>2004 r. - miasta na prawach powiatu</b>	538	448	85	5
	a)	122	122	-	-
	b)	110	61	49	-
	c)	65	54	11	-
	d)	65	50	15	-
	e)	65	58	3	4
	f)	8	8	-	-
	g)	102	95	7	-
h)	1	-	-	1	
7	<b>2004 r. - województwa samorządowe</b>	102	84	18	-
	a)	10	10	-	-
	b)	26	16	10	-
	c)	16	12	4	-
	d)	16	13	3	-
	e)	15	15	-	-
	f)	1	1	-	-
	g)	17	17	-	-
h)	1	-	1	-	
8	<b>2004 r. - związki komunalne</b>	799	637	150	12
	a)	11	10	1	-
	b)	231	151	73	7
	c)	163	125	35	3
	d)	159	133	25	1
	e)	153	140	13	-
	f)	-	-	-	-
	g)	82	78	3	1
h)	-	-	-	-	