

Wyniki kontroli przeprowadzonych w 2014 r. w j.s.t. w zakresie sprawozdawczości budżetowej j.s.t. i ich jednostek organizacyjnych

Sprawozdawczość budżetowa jest to zestaw danych liczbowych – sporządzony w ramach systemu rachunkowości uporządkowany zbiór informacji o wykonaniu planowanych dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów. Sprawozdania budżetowe przedstawiają szczegółowo procesy związane z gromadzeniem i rozdysponowywaniem środków publicznych w danym okresie sprawozdawczym.¹

Na podstawie sprawozdawczości budżetowej można ocenić gromadzenie dochodów budżetowych, wydatkowanie środków publicznych, finansowanie deficytu oraz zarządzanie środkami publicznymi, w tym zaciąganie zobowiązań, które angażują te środki. Istotne jest jednak, by była sporządzona prawidłowo, gdyż wtedy umożliwia jednostkom samorządu terytorialnego:²

- sprawowanie przez organ stanowiący, a przede wszystkim komisję rewizyjną i komisję do spraw budżetu, kontroli działalności organu wykonawczego i samorządowych jednostek organizacyjnych,
- prawidłowe wykonywanie budżetu,
- wykonywanie przez kierownika jednostki zadań związanych z kontrolą finansową i audytem wewnętrznym,
- kompleksowe zarządzanie gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego, o ile zawartość informacyjna sprawozdań na to pozwala,
- ustalenie odchyleń pomiędzy kwotami planowanymi a zrealizowanymi.

Dla organów nadzoru i kontroli nad gospodarką finansową jednostek samorządu terytorialnego sprawozdania budżetowe są niezbędne dla:

- sprawowania nadzoru i kontroli nad przebiegiem procesów finansów publicznych,
- dokonywania okresowych ocen i generowania globalnej informacji z przebiegu procesów finansowych w sektorze finansów publicznych,

¹ W. Miemiec, K. Sawicka, M. Miemiec, *Prawo finansów publicznych sektora samorządowego*, wyd. Wolters Kluwer Polska SA Warszawa 2013 r., s. 220.

² red. naukowa prof. US dr hab. B. Filipiak, *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, wyd. Difin 2009 r., s. 155-156.

- ustalenia wskaźników podstawowych dochodów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego, niezbędnych dla funkcjonowania ustawowego mechanizmu wyrównywania poziomu dochodowości jednostek samorządowych,
- sporządzania raportów finansowych o stanie gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego,
- sporządzania opinii zgodnie z obowiązującymi wymogami formalnoprawnymi.

Zadaniem sprawozdawczości budżetowej jest dostarczanie danych liczbowych niezbędnych do analizy, kontroli i planowania gospodarczego, do podejmowania decyzji oraz zabezpieczenia prawidłowego wykorzystania środków budżetowych. Funkcja sprawozdawcza wynika z traktowania sporządzanych sprawozdań jako podstawy weryfikacji działalności danej jednostki. Istotą tak rozumianego sprawozdania z wykonania budżetu jest odzwierciedlenie rzeczywistego i pełnego przebiegu wszystkich czynności faktycznych i prawnych, składających się na wykonanie budżetu przez zarząd. Funkcja dokumentacyjna stanowi podstawę do otwarcia i zamknięcia ksiąg rachunkowych. Funkcja informacyjna umożliwia ocenę sytuacji finansowej jednostki. Sprawozdawczość jest trzecim, po klasyfikacji budżetowej i rachunkowości budżetowej, gwarantem respektowania zasady jawności finansów publicznych oraz formą ich kontroli. Realizacja zasady jawności wymaga sprawnego systemu sprawozdawczości budżetowej, rozumianej jako zbieranie, gromadzenie, przechowywanie i opracowanie informacji oraz ogłaszanie, udostępnianie i rozpowszechnianie danych, dotyczących realizacji procesów finansów publicznych. Tylko taki system gwarantuje rzetelną informację o sytuacji finansów publicznych. Sprawozdawczość dostarcza materiału, na podstawie którego można ocenić funkcjonowanie finansów publicznych oraz podjąć - w miarę potrzeby - działania korygujące. Materiał porównawczy pozwala na ocenę kształtowania się poziomu dochodów i wydatków budżetowych w różnych horyzontach czasowych; uwzględnienie i analiza tych tendencji stanowią również podstawę konstruowania przyszłych budżetów. Zasada jawności gospodarowania środkami publicznymi jest realizowana m.in. przez udostępnianie corocznych sprawozdań dotyczących finansów i działalności jednostek organizacyjnych należących do sektora finansów publicznych. Wagę prawidłowo i rzetelnie sporządzanych sprawozdań budżetowych i ich

znaczenie dla publicznej gospodarki finansowej wielokrotnie podkreślała w swoim orzecznictwie Główna Komisja Orzekająca, podnosząc, że:³

- „sprawozdawczość budżetowa jest jednym z bardzo ważnych elementów spełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także pozwala ocenić realizację wpływów i wydatków budżetowych w ciągu roku budżetowego, jak również po jego zakończeniu" (orzeczenie GKO z dnia 8 stycznia 2001 r., DF/GKO/Odw.-148/242-243/RN-82-83/2000, niepubl.),
- „wszelkie nieprawdziwe dane, niezgodne z prowadzoną ewidencją księgową, wprowadzają w błąd otrzymującego sprawozdanie, a także mogą prowadzić do fałszowania sprawozdawczości zbiorczej, na podstawie której podejmuje się decyzje dotyczące finansów publicznych" (orzeczenie GKO z dnia 8 stycznia 2001 r., DF/GKO/Odw.-148/242-243/RN-82-83/2000, niepubl.).
- „względy koniecznej jednolitości, jednoznaczności i wiarygodności sprawozdań przemawiają za niemożnością uznania ich nierzetelnego sporządzenia za czynnikom szkodliwy dla finansów publicznych, pomimo braku wymiernych skutków finansowych" (orzeczenie GKO z dnia 5 października 2006 r., DF/GKO-4900-56/69-70/06/1670, niepubl.).

Aby sprawozdania mogły spełniać opisane wyżej funkcje, informacja sprawozdawcza powinna odznaczać się czterema podstawowymi cechami: przydatnością, zrozumiałością, wiarygodnością i porównywalnością. Ponadto sprawozdania finansowe powinny być rzetelne, kompletne, przejrzyste, jednolite, sporządzane w terminach oraz sprawdzalne.⁴

Obowiązek sporządzania sprawozdań przez jednostki sektora finansów publicznych, w tym przez jednostki samorządu terytorialnego oraz państwowe jednostki budżetowe wynika z art. 41 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.). Na tej podstawie Ministerstwo Finansów wydało przepisy wykonawcze do ustawy, tj. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2014 r., poz. 119) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 04 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek

³ Komentarz do ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.). wyd: Lipiec-Warzecha L., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, ABC, 2011.

⁴ Ibidem.

sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 1773).⁵

Rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania sprawozdań budżetowych, jednostki obowiązane do sporządzania poszczególnych rodzajów sprawozdań oraz odbiorców tych sprawozdań, rodzaje i zasady sporządzania sprawozdań w zakresie zobowiązań wynikających z umów o partnerstwie publiczno-prywatnym zawieranych na podstawie odrębnych ustaw przez podmioty sektora finansów publicznych. Rozporządzenie w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych określa rodzaje, formy, terminy i sposoby sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań w zakresie ogółu operacji finansowych, w szczególności w zakresie należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego, udzielonych poręczeń i gwarancji, oraz odbiorców sprawozdań.

Do sporządzania i przekazywania sprawozdań składanych przez jednostki samorządowe w imieniu jednostki obowiązani są:⁶

- przewodniczący zarządów JST (wójt, burmistrz, prezydent, przewodniczący zarządu powiatu, województwa, związku komunalnego) – Rb-ST, Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-PDP, Rb-28S, Rb-28NWS, Rb-50, Rb-NDS,
- kierownicy jednostek organizacyjnych podległych JST (np. kierownicy szkół, przedszkoli, ośrodków opieki społecznej, domów pomocy społecznej) – Rb-27S, Rb-27ZZ, Rb-28S, Rb-50,
- kierownicy samorządowych zakładów budżetowych – Rb-30S,
- kierownicy samorządowych jednostek budżetowych dysponujący wyodrębnionym rachunkiem, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych – Rb-34S,
- naczelnicy urzędów skarbowych, jako organy podatkowe w zakresie podatków i opłat stanowiących dochody budżetów JST i udziałów JST w dochodach budżetu państwa – Rb-27,

⁵ A. Bieniaszewska, A. Borzęcka, M. Cellary, K. Gąsiorek, L. Kuśnierz, M. Michalski, B. Wołczak, *Sprawozdawczość budżetowa 2014, Sprawozdania budżetowe i sprawozdania z zakresu operacji finansowych*, wyd. BeckInfoBiznes Warszawa 2014 r., s. 1.

⁶ Ibidem, s. 15-16.

- kierownicy jednostek budżetowych realizujący wydatki, które nie wygasły z upływem roku budżetowego – Rb-28NWS.

Wyróżnia się sprawozdania jednostkowe, sporządzone przez kierowników poszczególnych jednostek organizacyjnych na podstawie danych wynikających z ich ksiąg rachunkowych, sprawozdania zbiorcze, sprawozdania łączne kumulujące dane zawarte w sprawozdaniach jednostkowych jednostek podległych i własne sprawozdania jednostkowe oraz sprawozdania skonsolidowane. Sporządzane są one za okres miesiąca, kwartału, półrocza i roku. Spośród wszystkich sprawozdań sporządzanych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz ich jednostki organizacyjne najważniejszą rolę informacyjno – kontrolną spełniają następujące sprawozdania:⁷

Miesięczne/roczne:

- Rb-27S – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/jednostki samorządu terytorialnego,
- Rb-28S – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych samorządowej jednostki budżetowej/ jednostki samorządu terytorialnego,

Kwartalne:

- Rb-NDS – sprawozdanie o nadwyżce/deficycie JST,
- Rb-Z – sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji,
- Rb-N – sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych

Roczne:

- Rb-ST – sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego,
- Rb-PDP – sprawozdanie z wykonania dochodów podatkowych gminy/miasta na prawach powiatu.

Za rzetelne oraz prawidłowe pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym sporządzanie sprawozdań, zgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, odpowiedzialni są kierownicy jednostek sektora finansów publicznych. Jednostki otrzymujące sprawozdania są obowiązane sprawdzić je pod względem formalno-rachunkowym. Są one również uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości

⁷ Ibidem, s. 2-3.

złożonych sprawozdań; w tym celu mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów. Sprawozdania budżetowe, sporządzane przez jednostki sektora finansów publicznych i podpisane przez ich kierowników, stanowią podstawę dokonywania ocen i podejmowania decyzji dotyczących finansów publicznych. Prawdopodobność ocen i trafność decyzji muszą opierać się na rzetelnych danych zawartych w tych sprawozdaniach. Dlatego też dane wykazane w sprawozdaniach budżetowych powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej. Uchybienie tej regule skutkuje odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.⁸

Wyniki przeprowadzonych kontroli

Nieprawidłowości dotyczące sprawozdawczości budżetowej stwierdzone podczas przeprowadzonych w 2014 r. kontroli były klasyfikowane przez inspektorów kontroli w trzech zasadniczych grupach:

- niesporządzanie wszystkich wymaganych sprawozdań,
- nieterminowe przekazanie sprawozdań,
- nieprawidłowe sporządzanie sprawozdań,

z czego najliczniejszą grupę stanowiły nieprawidłowości z zakresu nieprawidłowego sporządzania sprawozdań. Nieprawidłowość tę stwierdzono w 18 na 48 kontrolowanych jednostek, gdzie łączna kwota skutków finansowych odpowiadająca nierzetelnym danym w sprawozdawczości wyniosła 37 841 915 zł.

Niesporządzanie wszystkich wymaganych sprawozdań

Nieprawidłowości z zakresu niesporządzania wszystkich wymaganych sprawozdań stwierdzone zostały w 6 na 48 kontrolowanych jednostek, z czego w niektórych jednostkach po kilkadziesiąt razy – w Gminie P. 96 razy, w Gminie D. 39 razy i w Gminie N. 30 razy. Sporządzanie wszystkich wymaganych sprawozdań nie było respektowane przez jednostki organizacyjne gminy, w tym przede wszystkim przez szkoły i przedszkola. Przyczyny niesporządzania sprawozdań można znaleźć w przekonaniu kierowników jednostek organizacyjnych o braku konieczności ich sporządzania w przypadku nieosiągnięcia przez

⁸ Komentarz do ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.). wyd: Lipiec-Warzecha L., Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, ABC, 2011.

jednostkę dochodów. Nieprawidłowości z zakresu niesporządzania wszystkich wymaganych sprawozdań wypełniają znamiona czynów, określonych w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r. poz. 168).

„Kontrola wykazała, że kierownicy trzech jednostek budżetowych stanowiących jednostki organizacyjne Gminy D. nie dopełnili wymogów w zakresie sporządzania sprawozdań Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej. Dotyczy to byłego Kierownika Ośrodka Pomocy Społecznej w D. (Rb-27S za okres od początku roku do dnia 30.06.2013 r., Rb-N wg stanu na koniec II kwartału 2013 r., Rb-Z wg stanu na koniec II kwartału 2013 r., Rb-50 za II kwartał 2013 r., Rb-27ZZ za okres od początku roku do końca II kwartału 2013 r. Rb-ZN wg stanu na koniec II kwartału 2013 r.), Dyrektora Gminnego Zespołu Ekonomiczno-Administracyjnego Szkół i Przedszkoli w D. (Rb-27S za styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec 2012 r. oraz rocznego sprawozdania Rb-27S za 2013 r.) oraz Dyrektora Publicznej Szkoły Podstawowej w N. (Rb-27S za wszystkie miesiące 2012 r. i 2013 r. oraz sprawozdań rocznych Rb-27S za 2012 r. i 2013 r.). W odniesieniu do Ośrodka Pomocy Społecznej w D. kontrolujący ustalili, że sprawozdania zostały podpisane przez osobę nieupoważnioną. Zgodnie z § 10 cyt. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz § 10 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, sprawozdania należy sporządzać w sposób czytelny i trwałe. Podpisy na sprawozdaniach składa się odrębnie na każdym formularzu w miejscu oznaczonym. Pod podpisem umieszcza się pieczętkę z imieniem i nazwiskiem osoby podpisującej. Podpisy na sprawozdaniu składają Główny księgowy oraz Kierownik lub osoby przez nich upoważnione. Tym samym sporządzenie i podpisanie sprawozdania przez osobę do tego nieupoważnioną sprawia, że pod względem formalnym sprawozdania nie zostały sporządzone.

W odniesieniu do Gminnego Zespołu Ekonomiczno-Administracyjnego Szkół i Przedszkoli w D. Publicznej Szkoły Podstawowej w N. kontrolujący wskazali, że stosownie do przepisów obowiązującego w 2012 r. i 2013 r. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz aktualnie obowiązującego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej,

kierownicy jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego są obowiązani do sporządzania sprawozdań Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych samorządowej jednostki budżetowej. Ponadto kontrolujący wskazali, że bez wpływu na wykonanie tego obowiązku pozostaje poziom realizacji dochodów w danym okresie sprawozdawczym, gdyż przepisy w sprawie sprawozdawczości budżetowej nie uzależniają istnienia obowiązku sporządzania sprawozdań od wysokości osiągniętych dochodów. Bez znaczenia pozostaje również fakt nieposiadania odrębnego rachunku bankowego dla dochodów budżetowych, gdyż samorządowa jednostka budżetowa nie jest zobowiązana do posiadania odrębnych rachunków bankowych dla wydatków i dochodów budżetowych. W przypadku prowadzenia wspólnego rachunku bieżącego dla dochodów i wydatków, w ewidencji księgowej jednostki, w ramach konta 130 – „Rachunek bieżący jednostki” należy wyodrębnić konta analityczne dla dochodów, które stanowią podstawę wykazywania wykonanych dochodów w sprawozdaniach jednostkowych z wykonania planu dochodów budżetowych jednostek budżetowych.”

„W trakcie kontroli ustalono, że kierownicy nw. jednostek budżetowych nie sporządzili i nie złożyli Burmistrzowi w wersji elektronicznej i papierowej sprawozdań jednostkowych Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych j.s.t.: Dyrektor Publicznego Przedszkola w K. sprawozdań jednostkowych Rb-27S za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, lipiec, sierpień 2013 r., Dyrektor Publicznej Szkoły Podstawowej w K. sprawozdań jednostkowych Rb-27S za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, lipiec, sierpień 2013 r., Dyrektor Zespołu Szkolno-Przedszkolnego w K. sprawozdań jednostkowych Rb-27S za miesiące: wrzesień, październik, listopad, grudzień 2013 r. oraz sprawozdania rocznego za 2013 r., Dyrektor Zespołu Szkolno-Przedszkolnego w N.C. sprawozdań jednostkowych Rb-27S za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad, grudzień 2013 r. oraz sprawozdania rocznego za 2013 r., Dyrektor Zespołu Szkół w K. sprawozdań jednostkowych Rb-27S za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad, grudzień 2013 r. oraz sprawozdania rocznego za 2013 r., Dyrektor Miejsko-Gminnego Ośrodka Kultury w K. sprawozdań jednostkowych Rb-27S za miesiące: styczeń, luty, marzec, kwiecień, maj, czerwiec, lipiec, sierpień, wrzesień, październik, listopad, grudzień 2013 r. oraz sprawozdania rocznego za 2013 r. W wyjaśnieniach podaje się, że: „Wyżej wymienione jednostki budżetowe

nie sporządziły i nie przekazały w wersji papierowej i elektronicznej sprawozdań jednostkowych Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych j.s.t., ponieważ jednostki te nie osiągnęły żadnych dochodów.(...)” Nieosiągnięcie w danym okresie sprawozdawczym przez jednostkę budżetową dochodów nie zwalnia kierownika jednostki z sporządzenia sprawozdania Rb-27S. Kierownik jednostki zobligowany jest do złożenia sprawozdania zerowego, którym potwierdza fakt niezrealizowania dochodów budżetowym w danym okresie sprawozdawczym.”

„Jak ustalono, dla Publicznego Przedszkola w P. oraz Publicznej Szkoły Podstawowej w P. sprawozdania miesięczne Rb-28S sporządzone od początku roku do dnia 31.07.2013 r. oraz do dnia 31.08.2013 r. zostały podpisane przez Wójta, pomimo faktu, iż jednostki te posiadały Dyrektorów, którzy pełnili swoje funkcje do dnia 31.08.2013 r. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sprawozdawczości budżetowej sprawozdania jednostkowe sporządzają i przekazują odbiorcy sprawozdań kierownicy jednostek organizacyjnych za okresy i w terminach wskazanych w rozporządzeniu. Wskazać należy, iż zgodnie z definicją zawartą w cyt. rozporządzeniu za koniec okresu sprawozdawczego lub dzień kończący rok sprawozdawczy należy rozumieć ostatni dzień okresu sprawozdawczego, dzień poprzedzający zmianę formy organizacyjno-prawnej, a także dzień zakończenia likwidacji. Stąd też Przedszkole i Szkoła winny składać sprawozdania za okres, w którym funkcjonowały.”

Nieterminowe przekazanie sprawozdań

Nieprawidłowości z zakresu nieterminowego przekazania sprawozdań stwierdzone zostały w 4 na 48 kontrolowanych jednostek. Przyczyny nieterminowego przekazania sprawozdań upatrywać można głównie w błędnej interpretacji przepisów. Podobnie jak nieprawidłowości z zakresu niesporządzania wszystkich wymaganych sprawozdań nieprawidłowości z zakresu nieterminowego przekazania sprawozdań również wypełniają znamiona czynów, określonych w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r. poz. 168).

„W wyniku kontroli w Zespole Szkolno-Przedszkolnym w P. ustalono, że jednostka nieterminowo sporządzała sprawozdania Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych

w okresie od 01.01.2014 r. do 30.06.2014 r. Z wyjaśnień złożonych przez Dyrektora wynika, że: „przedmiotowe sprawozdania nie były sporządzane ponieważ jednostka nie osiągnęła żadnych dochodów. W trakcie kontroli powzięłam wiedzę, że przyjęte zasady zarówno w zakresie przepisów wewnętrznych jednostki, jak i w zakresie praktyki sprawozdawczej są niezgodne z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. W takich warunkach niezwłocznie dokonałam zmiany zapisów zarządzenia w sprawie polityki rachunkowości. Przygotowane zostały również zaległe sprawozdania. Jednocześnie deklaruję, że nierealizowany dotąd obowiązek sprawozdawczy zostały przeze mnie przyjęty i będzie już prawidłowo wykonywany. Oprócz tego sporządzone z datą bieżącą sprawozdania jednoznacznie potwierdzają brak realizacji jakichkolwiek dochodów przez moją jednostkę”.

„W trakcie kontroli stwierdzono nieterminowe sporządzenie i przekazanie jednostkowych sprawozdań Rb-Z i Rb-N na dzień zakończenia działalności (31.08.2013 r.) Publicznej Szkoły Podstawowej w P. oraz Publicznego Przedszkola w P., natomiast sporządzono sprawozdania Rb-Z i Rb-N wg stanu na koniec III i IV kwartału 2013 r., pomimo, iż należności i zobowiązania zostały przejęte przez nowo powstałą jednostkę, czyli Zespół Szkolno-Przedszkolny. Zgodnie z § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, sprawozdania, w imieniu jednostki, są sporządzane i przekazywane przez kierowników jednostek organizacyjnych. Sprawozdania sporządza się według stanu na koniec okresu sprawozdawczego. Sprawozdania Rb-Z, Rb-N sporządza się według stanu na koniec pierwszego, drugiego, trzeciego lub czwartego kwartału roku budżetowego (§ 10 ust. 2). Zgodnie z definicją zawartą w cyt. rozporządzeniu za koniec okresu sprawozdawczego należy rozumieć ostatni dzień pierwszego, drugiego, trzeciego, czwartego kwartału kalendarzowego lub roku budżetowego, jak również dzień poprzedzający zmianę formy prawnej, dzień zakończenia działalności oraz dzień zakończenia likwidacji jednostki. W trakcie trwania kontroli sprawozdania Rb-Z i Rb-N wg stanu na dzień 31.08.2013 r. w imieniu jednostek sporządził Wójt oraz inspektor.”

Nieprawidłowe sporządzanie sprawozdań

Najlichnieszą grupę nieprawidłowości stanowią nieprawidłowości z zakresu nieprawidłowego sporządzania sprawozdań, stwierdzone zostały w 18 na 48 kontrolowanych jednostek. Powyższe nieprawidłowości polegały przede wszystkim na niezgodności pomiędzy sprawozdaniem zbiorczym a sprawozdaniami jednostkowymi oraz na wykazywaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową. Wykazanie w sprawozdaniu z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej⁹ wypełnia znamiona czynów, określonych w ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2013 r. poz. 168).

„Sprawdzono zgodność sporządzenia sprawozdania zbiorczego Rb-28S na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, w zakresie ogólnych kwot. W wyniku kontroli stwierdzono, że w kolumnie „Zobowiązania ogółem” w zbiorczym sprawozdaniu podano kwotę 3 967 110,93 zł, natomiast z danych wynikających ze sprawozdań jednostkowych łączna wysokość zobowiązań wynosi 3 971 846,40 zł (różnica 4 735,47 zł). Niezgodność pomiędzy zbiorczym sprawozdaniem Rb-28S, a sprawozdaniami jednostkowymi stanowi naruszenie § 6 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości, z którego wynika, że „Sprawozdania zbiorcze, w szczególności sprawozdań jednostkowych - są sporządzane przez zarządy jednostek samorządu terytorialnego na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek im podległych oraz sprawozdania jednostkowego jednostki samorządu terytorialnego, jako jednostki budżetowej i jako organu.”

„Zbadano prawidłowość wykazania w sprawozdaniu jednostkowym Rb-27S sporządzonym przez Urząd Miejski w N. za 2012 rok dochodów w wybranych podziałkach klasyfikacji budżetowej. Przedmiotowe sprawozdanie zostało sporządzone w dniu 28.03.2013 r. i stanowiło korektę sprawozdania. Badaniem objęto wielkości wykazane we wszystkich

⁹ Nie stanowi naruszenia dyscypliny finansów publicznych działanie lub zaniechanie określone w art. 5-16 (a także odpowiednio w art. 18 pkt 2 oraz art. 18b i 18c) ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, którego przedmiotem są środki finansowe w wysokości nieprzekraczającej jednorazowo, a w przypadku więcej niż jednego działania lub zaniechania - łącznie w roku budżetowym, kwoty minimalnej, którą jest kwota przeciętnego wynagrodzenia miesięcznego w gospodarce narodowej w roku poprzednim, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego 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 (Dz. U. z 2015 r. poz. 111).

rozdziałach i paragrafach klasyfikacji budżetowej w ramach następujących działów: 010, 600, 700, 750, 754, 756.

Kontrola wykazała, iż w przypadku podziałek klasyfikacji budżetowej ujętych w poniższym zestawieniu dane wykazane w sprawozdaniu są niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej jednostki.

Klasyfikacja budżetowa			Dochody wykonane wg rocznego sprawozdania Rb-27S za 2012 rok	Dochody wykonane wg ewidencji analitycznej	Różnica (kol. 4 – kol.5)
Dział	Rozdział	§			
1	2	3	4	5	6
700	70004	0750	1 842 821,51	1 841 391,78	+1 429,73
700	70004	0920	18 990,42	20 420,15	-1 429,73

Powyższe stanowi naruszenie § 9 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie z tym przepisem kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.”

„W sprawozdaniach Rb-PDP oraz Rb-27S sporządzonych na 31.12.2012 r. nieprawidłowo wykazano skutki udzielonych ulg i zwolnień (bez ulg i zwolnień ustawowych) w podatku od nieruchomości zawyżając ich wysokość o kwotę 14 278,72 zł. Łączne kwoty skutków w ww. zakresie ustalone przez kontrolujących wynoszą 4 192 698,51 zł podczas, gdy w sprawozdaniach wykazano kwotę 4 206 977,23 zł. Przyczyną powyższych rozbieżności było to, iż organ podatkowy do ustalenia kwoty skutków w badanym zakresie wykazał, w przypadku jednego podatnika, dane niezgodne z deklaracją na podatek od nieruchomości na 2012 rok. Ponadto bezpodstawnie przyjął, iż ze zwolnienia dotyczącego nieruchomości zajętych na placówki kulturalne zakładów budżetowych i jednostek budżetowych Gminy N., wynikającego z uchwały Rady Miejskiej w N. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości, korzystają nieruchomości będące w posiadaniu podatnika będącego samorządową instytucją kultury. Naruszono § 3 ust.1 pkt 10 instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.”

„Kontroli poddano prawidłowość sporządzania przez Starostwo w K. (jednostkę budżetową) kwartalnych sprawozdań Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i

gwarancji. W wyniku badania stwierdzono, że kontrolowana jednostka sporządziła w 2013 roku oraz za I półrocze 2014 sprawozdania Rb-Z kwartalne o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji, ale tylko w zakresie Starostwa jako jednostki budżetowej bez sprawozdania organu. Ustalono, iż dane w zakresie zaciągniętych zobowiązań, wykazane w sprawozdaniu jednostkowym Starostwa jako jednostki budżetowej w kwocie 0,00 zł, zgodne są z danymi ewidencji księgowej konta 130 „Rachunek jednostki budżetowej”. Natomiast nie sporządzono sprawozdania jednostkowego organu, w którym należało wykazać dane w zakresie zaciągniętych zobowiązań przez powiat w kwocie 35 340 620,37 zł na dzień 31.12.2013 r. oraz w kwocie 35 059 893,95 zł za II kwartał 2014 r. w oparciu o ewidencję księgową kont analitycznych 134 oraz 260. Powyższe stanowi naruszenie przepisów § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych zgodnie z którym, sprawozdanie jednostkowe sporządza kierownika jednostki na podstawie ksiąg rachunkowych lub ewidencji księgowej danej jednostki oraz innych dokumentów dotyczących tej jednostki. Ponadto przepis § 4 ust. 2 wskazuje, że w przypadku jednostki samorządu terytorialnego własne sprawozdanie jednostkowe obejmuje swym zakresem zarówno urząd będący jednostką budżetową, jak i jej organ.”

„Jak ustalono należności wynikały z wystawionych przez jednostkę faktur z tytułu najmu oraz innych płatności, wszystkie faktury miały termin płatności przypadający w roku 2012, najpóźniej 28.12.2012 r., należności nie zostały uregulowane do końca 2012 roku, a zostały uregulowane w roku 2013 r. Jak ustalono, wg stanu na koniec roku 2012 w sprawozdaniu Rb-N należności te wykazano w pozycji N5 – pozostałe należności i N.5.1. z tytułu dostaw towarów i usług. Zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych wymagalne należności to wszystkie bezsporne należności, których termin płatności dla dłużnika minął, a które nie zostały ani przedawnione, ani umorzone. Są to należności wynikające głównie z dostaw towarów i usług (np. niezapłaconych w terminie faktur).

Należność staje się wymagalna w rozumieniu rozporządzenia, licząc od dnia następnego po upływie terminu płatności wskazanego w dokumencie zapłaty lub zapisanego w umowie.

Tym samym powyższe należności na dzień 31.12.2012 r. były należnościami wymagalnymi. Zatem powinny zostać wykazane w pozycji N4 – należności wymagalne i N4.1 z tytułu dostaw towarów i usług. Jak ustalono terminy zapłaty faktur ustalono na okres od czerwca do grudnia 2012 r., do października 2011 r. – należności wpłynęły dopiero w roku 2013, tym samym na koniec 2012 r. były należnościami wymagalnymi. Powyższe narusza przepis § 13 ust. 1 pkt 5, rozdział 2 instrukcji sporządzania sprawozdań stanowiącej załącznik nr 4 do cyt. rozporządzenia w związku ze wzorem sprawozdania Rb-N.”

Podsumowanie

Nieprawidłowości stwierdzone przez inspektorów kontroli w 2014 r. w głównej mierze polegały na: niesporządzaniu przez kierowników jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego sprawozdań jednostkowych, niezgodności pomiędzy sprawozdaniem zbiorczym a sprawozdaniami jednostkowymi oraz na wykazywaniu w sprawozdaniach danych niezgodnych z ewidencją księgową.

Powyższe nieprawidłowości wynikają przede wszystkim z błędnej interpretacji przepisów prawa. Niesporządzanie przez kierowników jednostek organizacyjnych podległych jednostkom samorządu terytorialnego sprawozdań jednostkowych miało źródło w przekonaniu o braku przesłanek do sporządzenia sprawozdań w przypadku nieosiągnięcia przez jednostkę dochodu. Za taki stan rzeczy w pewnej mierze ponosi odpowiedzialność także jednostka samorządu terytorialnego bowiem jednostki otrzymujące sprawozdania są obowiązane sprawdzić je pod względem formalno-rachunkowym oraz jednostki otrzymujące sprawozdania są uprawnione do kontrolowania merytorycznej prawidłowości przekazanych sprawozdań; w tym celu mogą żądać przedstawienia wskazanych ksiąg rachunkowych i dokumentów.

Ponadto zgodnie z przepisami kierownicy jednostek są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, kwoty wykazane w sprawozdaniach powinny być zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

autor opracowania:

młodszy inspektor kontroli RIO w Opolu Katarzyna Tromsa