

Łódź, dnia 18 stycznia 2024 roku

Pan  
Gabriel Orzeszek  
Wójt Gminy Sulmierzyce

WK – 602/2/2024

Działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz.U. z 2023 r., poz. 1325) informuję Pana Wójta, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Gminie Sulmierzyce<sup>1</sup>. Kontrolą objęto okres 2022 – I półrocze 2023 i wybrane zagadnienia z lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim: prowadzenia rachunkowości; długu publicznego; sprawozdawczości; realizacji dochodów z podatków i dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; wydatków budżetowych; prognozowania wartości w wieloletniej prognozie finansowej; ewidencji i inwentaryzacji majątku. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów prawa. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności<sup>2</sup>:

**I.**

### **W zakresie ustaleń organizacyjnych**

Uchwałą nr XLVII/321/22 Rady Gminy Sulmierzyce z dnia 28 marca 2022 roku ustalono plan wydatków w kwocie 96.080.288,04 zł oraz plan rozchodów w kwocie 4.154.775 zł (łącznie 100.235.063,04 zł), a plan dochodów w kwocie 76.863.316,40 zł oraz plan przychodów w kwocie 23.371.746,64 zł (łącznie 100.235.063,04 zł), co oznaczało, że Gmina Sulmierzyce była zobowiązana do zatrudnienia audytora. Pierwszy nabór na stanowisko audytora Wójt Gminy Sulmierzyce ogłosił w dniu 29 maja 2023 roku, tj. po 14 miesiącach od przekroczenia limitu określonego w art. 278 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 1270 ze zm.), który stanowi, że w jednostkach samorządu terytorialnego audyt wewnętrzny może być prowadzony przez usługodawcę, jeżeli ujęta w uchwale budżetowej jednostki samorządu

---

<sup>1</sup> Czynności kontrolne zostały przeprowadzone w dniach od 25 września 2023 do 3 listopada 2023 roku. Protokół został podpisany w dniu 5 grudnia 2023 roku.

<sup>2</sup> Wystąpienie pokontrolne podlega udostępnieniu na zasadach określonych w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r. poz. 2176), z ograniczeniami wynikającymi z art. 5 tej ustawy.

terytorialnego kwota dochodów i przychodów oraz kwota wydatków i rozchodów jest niższa niż 100 000 tys. zł. Natomiast zgodnie z art. 277 ust.1 ww. ustawy - w jednostkach, o których mowa w art. 274 ust. 1-6, tworzy się wieloosobowe lub jednoosobowe komórki audytu wewnętrznego, z zastrzeżeniem ust. 2 oraz art. 278. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego komórkę audytu wewnętrznego tworzy się w urzędzie tej jednostki.

### **W zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości**

1. Rachunki bankowe utworzone dla środków pochodzących z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz rachunki bankowe dla projektów realizowanych przez Urząd Gminy w Sulmierzycach, współfinansowanych ze środków europejskich, ujmowane były w ewidencji księgowej Urzędu Gminy (jednostki budżetowej). Środki zewnętrzne otrzymywane na realizację projektów, jak też środki otrzymywane z Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 stanowią dochody budżetu na podstawie art. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 2267 ze zm.), a wyodrębnione rachunki bankowe dla ww. środków (które nie mogą być przekazywane na inne rachunki bankowe) powinny być uznawane za rachunki bankowe wspólne dla budżetu (organu) i urzędu. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego - dochodami jednostek samorządu terytorialnego są: dochody własne, subwencja ogólna i dotacje celowe z budżetu państwa. Natomiast stosownie do ust. 3 ww. artykułu dochodami JST mogą być: [1] środki pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, [2] środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, [3] inne środki określone w odrębnych przepisach.

W przypadku prawidłowego zastosowania przez jednostkę memoriałowych zapisów w ewidencji Urzędu i budżetu w zakresie realizowanych projektów, zostałyby wyeliminowany problem salda występującego na koniec 2022 roku na koncie 130 – Rachunek bieżący jednostki, w zakresie środków, które pozostały na wyodrębnionych rachunkach projektów, na rzecz konta 133.

Gdy mamy do czynienia ze wspólnym rachunkiem budżetu (organu) i urzędu pierwotny zapis dokonywany jest w ewidencji budżetu (organu) na koncie 133, na podstawie dokumentów banku (musi zachodzić zgodność z zapisami banku), natomiast powtórzony zapis dokonywany jest w księdze urzędu JST na podstawie tego samego wyciągu bankowego, z tym że salda rachunku w zakresie zrealizowanych dochodów i wydatków podlegają odrębnemu okresowemu przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań jednostkowych Rb-28S i Rb-27S na konto 800 – Fundusz jednostki. Takie rozwiązanie powoduje, że wspólny rachunek bankowy na koniec roku wykazuje saldo jedynie w księdze budżetu (organu), a pozostałe elementy konieczne do prawidłowej ewidencji są właściwie ujęte, tj. dochody budżetu, wydatki urzędu.

Zastosowanie memoriałowych zapisów na koncie 130, a na koncie 133 na podstawie wyciągów bankowych pozwoliłoby: [1] na wywiązanie się z warunków umowy o dofinansowanie projektu, zgodnie z którą kwota dofinansowania, niewydatkowana z końcem roku budżetowego, pozostaje na rachunku bankowym, o którym mowa w umowie – do dyspozycji beneficjenta w następnym roku budżetowym; [2] na rozliczenie z końcem roku konta 130 – Rachunek bieżący jednostki, zgodnie z opisem zasad funkcjonowania konta, zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla

budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz. U. z 2020 r., poz. 342), [3] na zachowanie zasady budżetowania, określonej w art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którą - jednostki budżetowe pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek odpowiednio dochodów budżetu państwa albo budżetu jednostki samorządu terytorialnego.

Z treści opisu do konta 130 – Rachunek bieżący jednostki, znajdującego się w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku wynika m.in. że konto 130 może służyć również do ewidencji dochodów i wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku saldo konta 130 w zakresie zrealizowanych wydatków podlega okresowemu przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań budżetowych na stronę Ma konta 800, a w zakresie dochodów - na stronę Wn konta 800.

2. W badanym okresie nieprawidłowo zaewidencjonowano: [1] koszty emisji obligacji z tytułu umowy o emisję obligacji zawartej w dniu 13 grudnia 2021 roku z PKO BO S.A. Powyższe opłaty zostały zaewidencjonowane na koncie 402 – Usługi obce. Zgodnie z opisem zasad funkcjonowania konta 402, zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej - konto to służy do ewidencji kosztów z tytułu usług obcych wykonywanych na rzecz działalności podstawowej jednostki oraz [2] odsetki za kwiecień 2022 roku od pożyczki z Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Łodzi (kwotę odsetek zaewidencjonowano na koncie 409 – Pozostałe koszty rodzajowe). Koszty emisji obligacji oraz odsetki od udzielonych kredytów i pożyczek powinny być ewidencjonowane na koncie 751 – Koszty finansowe, na którym zgodnie z przepisami ww. rozporządzenia ewidencjonuje się koszty finansowe. Na stronie Wn konta 751 ujmuje się w szczególności wartość sprzedanych udziałów, akcji i innych papierów wartościowych, odsetki od obligacji, odsetki od kredytów i pożyczek, odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań, z wyjątkiem obciążających środki trwałe w budowie, odpisy aktualizujące wartość należności z tytułu operacji finansowych, dyskonto przy sprzedaży weksli, czeków obcych i papierów wartościowych, ujemne różnice kursowe, z wyjątkiem obciążających środki trwałe w budowie. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 751 powinna zapewnić wyodrębnienie w zakresie kosztów operacji finansowych - naliczone odsetki od pożyczek i odsetki za zwłokę od zobowiązań.
3. W zakresie wyemitowanych przez jednostkę obligacji wystąpiły na dzień 31 grudnia 2022 roku odsetki obciążające koszty 2022 roku, a płatne w 2023 roku (numery serii, rok emisji, początek i koniec okresu odsetkowego oraz okres podlegający ewidencji odsetek na koncie 909 – rozliczenia międzyokresowe zostały opisane szczegółowo w protokole kontroli).

Wymienione odsetki powinny zostać ujęte w ewidencji budżetu Gminy w 2022 roku, jako koszt tego roku poprzez zaewidencjonowanie na koncie Wn 909 – Rozliczenia międzyokresowe - Ma 260 – Zobowiązania finansowe. Tym samym naruszono zasady ewidencji na koncie 909 określone w przepisach rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie

rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Analogiczna sytuacja miała miejsce na dzień 31 grudnia 2021 roku (zgodnie z umowami emisji obligacji na koniec 2021 roku również wystąpiły odsetki obciążające koszty 2021 roku, a płatne w 2022 roku).

4. W 2022 roku prowadzono w Urzędzie Gminy w Sulmierzyce następujące „rejstry” (stanowiące odrębne księgi) w systemie informatycznym „Księgowość budżetowa” firmy „Usługi Informatyczne INFO-SYSTEM Roman i Tadeusz Groszek sp.j.” dla operacji ewidencjonowanych w Urzędzie Gminy Sulmierzyce: [1] „UG w Sulmierzycach - Dochody” – dochody Urzędu Gminy; [2] „UG w Sulmierzycach - Wydatki” – wydatki Urzędu Gminy, [3] „UG w Sulmierzycach - koszty” – koszty Urzędu Gminy. Ponadto ewidencja operacji gospodarczych związanych z realizacją projektu „Wsparcie Aktywności Zawodowej Rodziców w Gminie Sulmierzyce” prowadzona była w 2022 roku w systemie informatycznym „Finanse” firmy „Vulcan” sp. z o.o.

Ustalono, że możliwe było uzyskanie wydruku księgi głównej dla wybranego konta zawierającego dane z powyższych rejestrów (poza ewidencją dla projektu „Wsparcie aktywności zawodowej rodziców w Gminie Sulmierzyce”), jednak wydruk księgi głównej mógł nastąpić dla jednego lub wybranych rejestrów w zależności od opcji wybranej przez operatora. Niemożliwe natomiast było dokonywanie księgowania pomiędzy rejestrami (np. po stronie Wn konta w rejestrze „UG w Sulmierzycach - Dochody” w korespondencji ze stroną Ma konta w rejestrze „UG w Sulmierzycach - Wydatki”), co skutkowało naruszeniem zasady podwójnego zapisu. Program nie generował automatycznie wydruku księgi głównej dla wszystkich rejestrów, a to operator dokonywał wyboru, dla których rejestrów chce dokonać wydruku księgi głównej. Taki stan rzeczy mógł powodować, że wydruk zapisów na wybranym koncie (księgi głównej) mógł zostać wykonany dla określonej liczby rejestrów, a niektóre operacje mogły zostać pominięte, jeśli nie dokonano wyboru określonego rejestru.

Powyższa nieprawidłowość stanowiła naruszenie art. 13 ust. 1 w zw. z art. 15 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 120 ze zm.), gdyż księga główna zawiera zapisy o zdarzeniach, które zostały ujęte uprzednio lub równocześnie w dzienniku, co oznacza, że w księdze głównej znajdują się wszystkie zdarzenia, które zostały zarejestrowane w dzienniku (bądź dziennikach częściowych).

Natomiast w przypadku Gminy Sulmierzyce każdy „dziennik częściowy” – „rejestr” miał swoją księgę główną, gdyż nie można było dokonywać zapisów pomiędzy rejestrami, co świadczy o tym, że nie były to dzienniki częściowe, a odrębne dzienniki, a co za tym idzie odrębne księgi główne.

Artykuł 13 ust. 1 ww. ustawy stanowi, że księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: [1] dziennik; [2] księgę główną; [3] księgi pomocnicze; [4] zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych; [5] wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Natomiast zgodnie z art. 15 ustawy - konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu systematycznym. Na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku

zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Zapisów na określonym koncie księgi głównej dokonuje się w kolejności chronologicznej.

Z powyższych przepisów wynika, że podmiot zobowiązany do prowadzenia ksiąg rachunkowych powinien prowadzić jedną księgę główną, a jedynie w zakresie dziennika możliwe jest prowadzenie dzienników częściowych, jednak w sposób, który gwarantuje integralność księgi głównej i stosowanie zasady podwójnego zapisu.

Zastosowana w 2022 i 2023 roku forma prowadzenia ksiąg rachunkowych dla ewidencji operacji gospodarczych realizowanych przez Urząd Gminy była nieprawidłowa. W związku z powyższym od 2024 roku należy zaprowadzić jedną księgę główną dla operacji związanych z realizacją dochodów, jak i dokonywaniem wydatków w Urzędzie Gminy.

5. W planie kont dla Urzędu Gminy Sulmierzyce (zarządzenie nr 22/2020 Wójta Gminy Sulmierzyce z dnia 26 listopada 2020 roku w sprawie ustalenia polityki (zasad) rachunkowości dla budżetu Gminy Sulmierzyce i dla jednostki Urzędu Gminy Sulmierzyce) nie ujęto konta 330 – Towary. Należy wskazać, że powyższe stanowiło naruszenie § 20 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, który określa - że ustalając zakładowy plan kont, konta wskazane w planach kont traktuje się jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce.
6. Ustalono, że do ewidencji księgowej zakupu węgla zastosowano konto 310 – Materiały zamiast konta 330 – Towary, którego nie uwzględniono w zakładowym planie kont dla Urzędu Gminy w Sulmierzycach. Zakupiony w celu preferencyjnej sprzedaży mieszkańcom węgiel stanowił towar, który powinien podlegać ewidencji na koncie 330 – Towary. Stosownie do opisu zasad funkcjonowania konta 330 – Towary zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej - konto 330 jest przeznaczone do ewidencji zapasów towarów. Ewidencją na tym koncie obejmuje się towary znajdujące się zarówno we własnych magazynach, punktach sprzedaży, punktach przerobu, jak również w magazynach obcych i przerobie obcym. Na stronie Wn konta 330 ujmuje się zwiększenie ilości i wartości stanu zapasów towarów, a na stronie Ma - jego zmniejszenia. Konto 330 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan zapasów towarów w cenach zakupu, nabycia lub w stałych cenach ewidencyjnych.
7. Rozchód sprzedanego węgla dla mieszkańców gminy nie powinien stanowić kosztów zużycia materiałów i energii, gdyż nie został przeznaczony na potrzeby własne jednostki (Gminy Sulmierzyce), zatem nie powinien zostać zaewidencjonowany na koncie 401. Poprawnie rozchód towarów powinien być

ujmowany w cenie zakupu na koncie 730 – Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu.

Ewidencja sprzedaży węgla dla mieszkańców odbywała się z zastosowaniem konta 700 – Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia zamiast konta 730. Powyższe naruszało zasady ewidencji na koncie 730, określone w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów, zgodnie z którymi - konto służy do ewidencji sprzedaży towarów i wartości ich zakupu. Na stronie Wn ujmuje się wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu (nabycia), w korespondencji z kontami 330 i 340; za cenę zakupu (nabycia) uważa się również cenę ewidencyjną skorygowaną o odchylenia od tej ceny.

Na stronie Ma konta 730 ujmuje się przychody ze sprzedaży towarów, w korespondencji z kontami przede wszystkim zespołu 1 i 2 oraz zespołu 0 i 8 bądź 4 i 5. W końcu roku obrotowego przenosi się: [1] przychody ze sprzedaży towarów na stronę Ma konta 860 (Wn konto 730); [2] wartość sprzedanych towarów w cenie zakupu na stronę Wn konta 860 (Ma konto 730). Na koniec roku konto 730 nie wykazuje salda.

8. Na dzień 31 grudnia 2022 roku konto 310 – Materiały, na którym ewidencjonowano zapasy węgla sprzedawanego na rzecz mieszkańców gminy wykazywało saldo strony Ma w kwocie 20.455,34 zł, które zostało wykazane w bilansie jednostki w pozycji zobowiązania z tytułu dostaw i usług (D.II.1.). Zgodnie z opisem zasad funkcjonowania konta 310, zawartym w przepisach ww. rozporządzenia - konto 310 służy do ewidencji zapasów materiałów, w tym także opakowań i odpadków, znajdujących się w magazynach własnych i obcych oraz we własnym i obcym przerobie. Na stronie Wn konta 310 ujmuje się zwiększenie ilości i wartości stanu zapasu materiałów, a na stronie Ma - jego zmniejszenia. Konto 310 może wykazywać saldo Wn, które wyraża stan zapasów materiałów, w cenach zakupu, nabycia lub w stałych cenach ewidencyjnych.

Stwierdzono, że konto 310 na dzień 31 grudnia 2022 roku wykazywało saldo strony Ma z uwagi na nieprawidłową ewidencję rozchodu węgla wg cen sprzedaży, a nie wg cen nabycia. Należy uznać, że saldo strony Ma konta 310 było saldem niepoprawnym, ujawnionym z uwagi na naruszenie przytoczonych powyżej zasady ewidencji na koncie 310 – Materiały (jak też zasady ewidencji na koncie dedykowanym dla towarów, tj. 330 – Towary). Z opisu dla konta 310 – Materiały (również z opisu dla konta 330 – Towary) wynika bowiem, że ewidencja odbywa się w cenach zakupu, nabycia lub w stałych cenach ewidencyjnych.

Rozchód węgla z magazynu ewidencjonowany był w cenie sprzedaży netto, co stanowiło naruszenie art. 34 ust. 4 ustawy o rachunkowości, który odnosi się do wyceny rozchodu składników aktywów oraz ustalania stanu końcowego tych składników. W przypadku gdy ceny nabycia albo zakupu, albo koszty wytworzenia jednakowych albo uznanych za jednakowe, ze względu na podobieństwo ich rodzaju i przeznaczenie, są różne, wartość stanu końcowego rzeczowych składników aktywów obrotowych wycenia się w zależności od przyjętej przez jednostkę metody ustalania wartości ich rozchodu, w tym zużycia, sprzedaży:[1] według cen przeciętnych, to jest ustalonych w wysokości średniej ważonej cen (kosztów) danego składnika aktywów; [2] przyjmując, że rozchód składnika aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników aktywów, które jednostka najwcześniej nabyła (wytworzyła); [3] przyjmując, że rozchód składników aktywów wycenia się kolejno po cenach (kosztach) tych składników aktywów, które jednostka najpóźniej nabyła (wytworzyła); [4] w drodze szczegółowej identyfikacji

rzeczywistych cen (kosztów) tych składników aktywów, które dotyczą ściśle określonych przedsięwzięć, niezależnie od daty ich zakupu lub wytworzenia.

Ustalona przez RIO cena nabycia 1 tony węgla netto wynosiła 1.504,06 zł (1.219,51 zł cena 1 tony węgla + 284,55 zł transport 1 tony węgla). Natomiast cena sprzedaży netto wynosiła 1.626,01 zł. Ustalono, że w grudniu 2022 roku zakupiono łącznie 484,56 t węgla (orzech i ekogroszek). Zatem przyjęcie węgla do magazynu w grudniu 2022 roku powinno się odbyć w łącznej kwocie 728.807,31 zł (1.504,06 zł x 484,56 t). Natomiast sprzedaży w grudniu 2022 roku dokonano w ilości 367 ton, a zdjęcie z magazynu tej ilości powinno odbyć się po cenie nabycia tj. 1.504,06 zł, co dałoby kwotę 551.990,02 zł. Zatem stan magazynu towarów na dzień 31 grudnia 2022 roku, wg cen nabycia - powinien wynosić 176.817,29 zł i takie saldo powinno wskazywać konto 330 – Towary (lub konto zastosowane przez jednostkę tj. 310 – Materiały).

9. Stwierdzono, że w jednostce zakup węgla (preferencyjny w celu jego odsprzedaży mieszkańcom) był ewidencjonowany w cenach zakupu, natomiast zostały pominięte koszty zakupu (transport węgla), wynoszące w grudniu 2022 roku 137.831,18 zł netto (169.532,36 zł brutto), które przy zakupach węgla netto w kwocie 590.925,76 netto (726.838,68 zł brutto), stanowiły 23,33% tych zakupów. Stanowiły one zatem istotną wartość, a zastosowanie uproszczenia określonego w art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości budzi wątpliwości.

Zgodnie z art. 28 ust. 11 ww. ustawy na dzień nabycia lub powstania ujmuje się w księgach rachunkowych nabyte lub powstałe zapasy rzeczowych składników aktywów obrotowych - według cen nabycia lub kosztów wytworzenia. Natomiast na dzień bilansowy wycenia się rzeczowe składniki aktywów obrotowych stosownie do treści art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy według cen nabycia lub kosztów wytworzenia nie wyższych od cen ich sprzedaży netto na dzień bilansowy.

Definicja cen nabycia została określona w art. 28 ust. 2 ww. ustawy, zgodnie z którym - jest to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny - jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

Pewne uproszczenie zawiera art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy, który określa, że jednostki mogą wyceniać materiały i towary - w cenach zakupu, jeżeli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki.

Natomiast art. 34 ust. 2 ww. ustawy dopuszcza stosowanie cen ewidencyjnych jednak z zastrzeżeniem jednoczesnego ustalania odchyleń od cen ewidencyjnych. Zgodnie z tym przepisem - składniki rzeczowych aktywów obrotowych mogą być na dzień nabycia lub wytworzenia ujmowane w księgach rachunkowych w cenach przyjętych do ewidencji, z uwzględnieniem różnic między tymi cenami a rzeczywistymi cenami ich nabycia albo zakupu, albo kosztami wytworzenia. Na dzień bilansowy wartość składników rzeczowych aktywów obrotowych, wyrażoną w cenach ewidencyjnych, doprowadza się do

poziomu określonego w ust. 1 lub w art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy. Nie dotyczy to produktów gotowych, produktów w toku i półproduktów, jeżeli do ich ewidencji stosuje się koszty planowane, w tym normatywne, różnice zaś między planowanymi a rzeczywistymi kosztami wytworzenia są nieznaczące. Stosowane do wyceny na dzień bilansowy ceny nabycia albo zakupu, albo planowane koszty wytworzenia nie mogą być wyższe od cen sprzedaży netto tych składników.

10. W zakresie wykazanych w sprawozdawczości skutków finansowych ulg wprowadzonych przez Radę Gminy w podatku od nieruchomości od osób prawnych, szczegółowo opisanych w protokole kontroli, ustalono, że w 2022 roku skutki zwolnień zostały zawyżone o 28.783,82 zł.
11. W przypadku skutków finansowych obniżenia górnych stawek w podatku od nieruchomości za 2022 rok dotyczących podmiotów zwolnionych ustalono, że w sprawozdaniach Rb-PDP i Rb-27S zostały one zawyżone o kwotę 4.744,36 zł, prawidłowo powinna zostać wykazana kwota 9.512,23 zł.
12. Natomiast w przypadku podatnika nr (...) <sup>3</sup> analiza stawek podatkowych nie uwzględniała zmian dokonanych w trakcie roku podatkowego, jednak zmiany te były nieznaczące i opiewały w zakresie skutków obniżenia górnych stawek podatkowych jedynie na kwotę 4,43 zł.
13. Skutki obniżenia górnych stawek podatkowych dotyczące podatku od środków transportowych od osób prawnych wykazane w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za 2022 rok zostały zaniżone o kwotę 2.624,45 zł oraz zawyżone o kwotę 248,04 zł w wyniku: [1] nieujęcia skutków dotyczących przedmiotów objętych zwolnieniem z podatku od środków transportowych w skutkach obniżenia górnych stawek podatkowych oraz [2] nieobliczania skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w przypadku złożenia przez podatnika deklaracji za lata wcześniejsze, które należy zgodnie z obowiązującymi przepisami uwzględnić w skutkach obniżenia górnych stawek podatkowych w roku złożenia takiej deklaracji.
14. W sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP za 2022 rok zostały uwzględnione kwoty skutków obniżenia górnych stawek podatkowych w pełnych złotych. Biorąc pod uwagę stawki maksymalne dotyczące podatku od nieruchomości wskazane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych z dokładnością do groszy, organ podatkowy nie ma podstaw do samodzielnego zaokrąglania wskazanych przez ustawodawcę stawek, tym bardziej, że dane wykazane w sprawozdaniach jednostkowych wyraża się w złotych i groszach. Powyższe stanowiło naruszenie § 8 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2022 roku poz. 144 ze zm.) oraz § 3 ust. 1 pkt 8 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowiącej, załącznik nr 37 do wskazanego powyżej rozporządzenia. Z treści wskazanych przepisów wynika, iż dane wykazane w sprawozdaniach jednostkowych wyraża się w złotych i groszach stosownie do zasad obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych, z wyjątkiem sprawozdań jednostkowych placówek, w których dane wyraża się w walucie, w jakiej jest prowadzona rachunkowość. Sprawozdanie jednostkowe z wykonania planu dochodów budżetowych z tytułu podatków, opłat oraz

---

<sup>3</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.



niepodatkowych należności budżetowych, pobieranych przez jednostki samorządu terytorialnego, sporządza się na podstawie danych księgowości podatkowej w sposób następujący – w kolumnie „Skutki obniżenia górnych stawek podatków obliczone za okres sprawozdawczy” wykazuje się kwoty stanowiące różnicę pomiędzy dochodami, jakie gmina lub miasto na prawach powiatu mogłaby uzyskać, stosując górne stawki podatkowe, a dochodami, jakie powinna uzyskać, stosując niższe stawki uchwalone przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu; w przypadku zastosowania przez gminę lub miasto na prawach powiatu obniżenia górnej stawki, różnicę – pomiędzy stawką górną a przyjętą w uchwale przez radę gminy lub miasta na prawach powiatu, przemnożoną przez podstawę opodatkowania – wykazuje się w kolumnie „Skutki obniżenia górnych stawek ...” sprawozdań dotyczących dochodów budżetowych narastająco od początku roku do końca okresu sprawozdawczego.

15. W sprawozdaniu SP1 - sprawozdanie podatkowe w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego za 2022 rok, nie wykazano powierzchni gruntów pozostałych zwolnionych z podatku, co było niezgodne z ewidencją podatkową.

Zgodnie z § 2 ust.1 pkt 5 lit. a) rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 roku w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości podatku rolnego i podatku leśnego (Dz. U. z 2017 r., poz. 2455) - sprawozdanie obejmuje, w zakresie podstaw opodatkowania zwolnionych od podatku od nieruchomości - zagregowane dane o powierzchni, powierzchni użytkowej oraz wartości przedmiotów opodatkowania zwolnionych od tego podatku na mocy uchwał rady gminy, w podziale na rodzaje przedmiotów opodatkowania zgodnym z obowiązującymi na terenie gminy stawkami podatku od nieruchomości. Natomiast stosownie do § 4 rozporządzenia - dane, o których mowa w § 2 ust. 1 pkt 4 i 5, wykazuje się zgodnie ze stanem ewidencji podatkowej nieruchomości, o której mowa w art. 7a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, prowadzonej przez organ podatkowy.

16. W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2022 roku, w wierszu D13a. - Niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 4.244.321,88 zł, w tym kwotę 900.000 zł stanowiącą niewykorzystane w 2021 roku środki z subwencji na kanalizację otrzymane na podstawie art. 70e i art. 70f ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, ujęte w § 905.

Na podstawie pisma ST3.4751.6.2021.K Ministra Finansów z dnia 15 listopada 2021 roku poinformowano Gminę Sulmierzyce o przyznaniu kwoty 900.000 zł na uzupełnienie subwencji ogólnej, z przeznaczeniem na wsparcie finansowe inwestycji w zakresie kanalizacji na podstawie ww. przepisów. Przyznane środki należało ująć: dział 758, rozdział 75802, § 6280 – środki otrzymane od pozostałych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego - dochodami jednostek samorządu terytorialnego są:

- 1) dochody własne;
- 2) subwencja ogólna;

3) dotacje celowe z budżetu państwa.

Należy wskazać, że na podstawie art. 7 ust. 3 ww. ustawy o przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego.

Natomiast stosownie do art. 70e ust. 1 i 2 ww. ustawy w roku 2021 gminy mogą otrzymać z budżetu państwa środki finansowe w kwocie 1.000 mln zł na uzupełnienie subwencji ogólnej, z przeznaczeniem na wsparcie finansowe inwestycji w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę. Kwota środków, o której mowa w ust. 1, podlega podziałowi między gminy, w których udział liczby mieszkańców danej gminy korzystających z sieci wodociągowej w ogólnej liczbie mieszkańców tej gminy jest mniejszy niż 90%. Zgodnie z art. 70 f ust. 1 i 2 tej ustawy - w roku 2021 gminy mogą otrzymać z budżetu państwa środki finansowe w kwocie 3.000 mln zł na uzupełnienie subwencji ogólnej, z przeznaczeniem na wsparcie finansowe inwestycji w zakresie kanalizacji. Kwota środków, o której mowa w ust. 1, podlega podziałowi między gminy, w których udział liczby mieszkańców danej gminy korzystających z sieci kanalizacyjnej w ogólnej liczbie mieszkańców tej gminy jest mniejszy niż 60%.

Artykuł 42 ust. 2 ustawy o finansach publicznych stanowi, że środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej.

Należy podkreślić, że w art. 42 ust 2 ww. ustawy została wyrażona tzw. zasada niefunduszowania, która określa, że poza środkami wymienionymi w odrębnych przepisach, dochody (środki) pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie określonych rodzajów wydatków. W uproszczeniu oznacza ona, że wszystkie otrzymane przez JST środki (dochody) stanowią jedno wspólne źródło dokonywania wydatków. Otrzymane środki na uzupełnienie subwencji ogólnej, stanowiły zgodnie z wcześniej przytoczonym art. 3 ust. 1 i art. 7 ust. 3 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego - dochód jednostek samorządu terytorialnego, które są objęte zasadą niefunduszowania. Wskazanie, że Gmina otrzymała środki uzupełniające subwencję z przeznaczeniem na wsparcie finansowe inwestycji w zakresie kanalizacji (również wodociągów) nie wyłącza działania zasady niefunduszowania, gdyż z regulacji zawartych w art. 70e, 70f i 70h nie wynika, że otrzymane środki mają być przeznaczone na wsparcie inwestycji w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę oraz kanalizacji a jedynie równowartość otrzymanych kwot ma zostać wydatkowana na ww. cel w latach 2021 – 2025 zgodnie z art. 70e ust. 7 oraz art. 70f ust. 5 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

Podsumowując należy stwierdzić, że kwota 900.000 zł, która nie została wydatkowana w 2021 roku nie powinna zostać wykazana w sprawozdaniu Rb-NDS jako niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, natomiast powinna powiększyć nadwyżkę budżetu.

17. W sprawozdaniach Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2022 roku oraz od początku roku do dnia 30 czerwca 2023 roku, w wierszu D13a. - Niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 4.244.321,88 zł, w tym kwotę 250.000 zł stanowiącą nagrodę w konkursie „Rosnąca odporność”. Stosownie do § 4 ust. 9-12 Regulaminu konkursu „Rosnąca odporność”

organizator, za pośrednictwem Wojewody, przekazuje nagrodę na wskazany we wniosku rachunek bankowy, który stanowi wydzielony rachunek dochodów gminy, zgodnie z art. 65 ust. 11 ustawy zmieniającej (ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. z 2020 r., poz. 568, ze zm.). Przekazanie Nagród następuje w terminie do 60 dni od dnia terminowego otrzymania przez organizatora poprawnie wypełnionego wniosku. Laureat Konkursu przeznacza nagrodę na dowolny cel związany z przeciwdziałaniem COVID-19. Zgodnie z art. 2 ust. 2 ww. ustawy z dnia 31 marca 2020 roku, mogą być to wszelkie czynności związane ze zwalczaniem zakażenia, zapobieganiem rozprzestrzenianiu się, profilaktyką oraz zwalczaniem skutków, w tym społeczno-gospodarczych COVID-19. Rozliczenie otrzymanych nagród przebiega zgodnie z art. 65 ust. 13 ustawy zmieniającej.

Nagroda w konkursie „Rosnąca odporność”, jak i inne środki pochodzące z Funduszu COVID-19, miała wpływać na wyodrębniony rachunek dochodów gminy oraz miała zostać wydatkowana na dowolny cel związany z przeciwdziałaniem COVID-19.

Szczególne reguły wykonywania budżetu stanowią odstępstwo od jednej z podstawowych zasad budżetowych, jaką jest zasada niefunduszowania wyrażona w art. 42 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (przytoczona we wcześniejszym punkcie), która wskazuje, że do uznania określonych rodzajowo środków za szczególne zasady wykonywania budżetu niezbędne jest wskazanie odrębnej ustawy stanowiącej o tym. W przypadku środków z Funduszu COVID-19 wskazanie takiej ustawy jest niemożliwe. Przepisy ww. ustawy z dnia 31 marca 2020 roku przewidują bowiem wyłącznie możliwość finansowania lub dofinansowania z Funduszu zadań związanych z przeciwdziałaniem COVID-19, a beneficjentem środków mogą być także JST. Wsparcie nie ma charakteru stałego, systematycznego. Ma natomiast charakter celowy, co zbliża przekazywane środki do transferów dotacyjnych. Okoliczność, że przekazywane do budżetu JST środki mają wyznaczone przeznaczenie nie przesądza jednak, że od razu wpisane są w reżim szczególnych zasad wykonywania budżetu, gdyż wówczas każdy dochód z tytułu dotacji mógłby zostać uznany za szczególne zasady wykonania budżetu.

Jeżeli w danym roku JST nie ponosi wydatków związanych z realizacją zadania finansowanego z Funduszu COVID-19, to otrzymane środki powinny być ujmowane w rozliczeniach międzyokresowych – jako przychody stanowiące dochody przyszłych okresów z zastosowaniem konta 909 – Rozliczenia międzyokresowe.

Określenie, że nagroda w konkursie „Rosnąca odporność” otrzymana z Funduszu COVID-19 stanowi szczególne zasady wykonywania budżetu pozwala jednak – przy niezastosowaniu rozliczeń międzyokresowych – na ułomnie wprowadzić, ale jednak wykazywanie niewykorzystanych w danym roku środków z Funduszu w sprawozdawczości budżetowej i ujmowanie w budżecie.

18. W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2022 roku, w wierszu D15. - Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 2.427.424,76 zł, w wierszu D13. Nadwyżka z lat poprzednich, wykazano kwotę 0,00, natomiast w pozycji D13a. - Niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8

ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 4.244.321,88 zł. Ustalono, że wolne środki wykazane w pozycji D.15. sprawozdania Rb-NDS powinny zostać powiększone o kwotę 956.309,17 zł według wyliczenia zamieszczonego w protokole kontroli, natomiast niewykorzystane środki na rachunkach bankowych związane ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu (art. 217 ust. 2 pkt 6) powinny wynieść jedynie 3.094.321,88 zł.

Stan środków finansowych za 2021 rok powinien zostać w sprawozdaniu Rb-NDS następująco zidentyfikowany: [1] 0,00 zł – nadwyżka z lat poprzednich, [2] 3.377.424,76 zł – wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, [3] 3.094.321,88 zł - niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych (pozycja D13a).

19. W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2023 roku, w wierszu D15. - Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 8.007.364,89 zł; w wierszu D13. - Nadwyżka z lat poprzednich wykazano kwotę 900.000 zł; natomiast w pozycji D13a. - Niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych wykazano kwotę - 1.394.250,42 zł. Wolne środki wykazane w pozycji D.15. sprawozdania Rb-NDS powinny zostać powiększone o kwotę 1.150.000 zł według wyliczenia zamieszczonego w protokole z kontroli, natomiast niewykorzystane środki na rachunkach bankowych związane ze szczególnymi zasadami wykonywania budżetu (art. 217 ust. 2 pkt 6) powinny wynieść jedynie 1.144.250,42 zł.

Stan środków finansowych za 2022 rok powinien zostać w sprawozdaniu Rb-NDS następująco zidentyfikowany: [1] 0,00 zł – nadwyżka z lat poprzednich; [2] 9.157.364,89 zł – wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych; [3] 1.144.250,42 zł - niewykorzystane środki pieniężne, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych (pozycja D13a.).

20. W bilansie z wykonania budżetu za 2022 rok, w pozycji Środki pieniężne budżetu, wykazano kwotę 725 zł wynikającą z salda strony Wn konta 140 – Środki pieniężne w drodze. Powyższa kwota dotyczyła należności od Pierwszego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych za 2022 roku w kwocie 534 zł (wpływ na rachunek budżetu w dniu 2 stycznia 2023 roku Wb 1/2023) oraz podatku od spadków i darowizn w kwocie 191 zł (wpływ w dniu 17 stycznia 2023 roku Wb 10/2023).

Kwoty te nie stanowiły środków pieniężnych w drodze, ale należności od budżetów, ponieważ dotyczyły dochodów pobieranych przez urzędy skarbowe na rzecz JST, które zostały przekazane w dniach 2 i 17 stycznia 2023 roku. Zatem nie stanowiły one środków pieniężnych budżetu, gdyż na dzień 31 grudnia 2022 roku nie znajdowały się w drodze na rachunek budżetu (zostały wysłane przez urząd skarbowy w styczniu 2023 roku). Kwota 725 zł powinna stanowić saldo strony Wn konta 224 – Rozrachunki z budżetami i zostać wykazana w bilansie z wykonania budżetu w pozycji II.2. - Należności od budżetów.

21. W bilansie z wykonania budżetu za 2022 rok, w pozycji Pozostałe należności, jednostka wykazała między innymi saldo strony Wn konta 223 – Rozliczenie wydatków budżetowych, w kwocie 678.751,79 zł (wszystkie kwoty wchodzące w skład ww. salda zostały opisane w protokole z kontroli). Na dzień 31 grudnia 2022 roku środki te pozostały na wyodrębnionych rachunkach bankowych i ujęte zostały w księgach rachunkowych budżetu jako niezwrócone środki na

wydatki. W przypadku rachunków bankowych dotyczących projektów, których realizacja następuje z dofinansowaniem środków zewnętrznych (i brak jest możliwości przekazywania ich na inny rachunek bankowy), ujęcie tych rachunków bankowych powinno nastąpić zarówno w księgach budżetu (organu), jak i w księgach urzędu poprzez zastosowanie wspólnego rachunku dla budżetu (organu) oraz urzędu, co umożliwiają przepisy zawarte w opisie do konta 130 – Rachunek bieżący jednostki, zamieszczone w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Z powyższych przepisów wynika, że konto 130 może służyć również do ewidencji dochodów i wydatków realizowanych bezpośrednio z rachunku bieżącego budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W takim przypadku saldo konta 130 w zakresie zrealizowanych wydatków podlega okresowemu przeksięgowaniu na podstawie sprawozdań budżetowych na stronę Ma konta 800, a w zakresie dochodów - na stronę Wn konta 800.

22. Z ewidencji księgowej na koncie 201 wynikało, że jednostka na dzień 31 grudnia 2022 roku posiadała zobowiązania z tytułu dostaw i usług w kwocie 2.371.915,93 zł. W bilansie jednostki budżetowej (Urzędu Gminy) za 2022 rok ujęto zobowiązania z tytułu dostaw i usług w kwocie 2.392.371,27 zł. Różnica pomiędzy zobowiązaniami wynikającymi z konta 201, a wykazanymi w bilansie w pozycji D.II.1 w kwocie 20.455,34 zł (2.392.371,27 zł – 2.371.915,93 zł) dotyczyła salda strony Ma konta 310 – Materiały, i wynikała z nieprawidłowej ewidencji zapasów węgla, a w szczególności ewidencji jego przychodów i rozchodów na tym koncie. Faktyczne zobowiązania wynosiły 2.371.915,93 zł.
23. W uregulowaniach wewnętrznych, tj. zarządzeniu Wójta Gminy nr 22/2020 z dnia 26 listopada 2020 roku w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości w zakresie planu kont dla budżetu Gminy Sulmierzyce, określono opisy do kont 271 - Rozliczenia VAT należnego z jednostkami organizacyjnymi i 272 - Rozliczenia VAT naliczonego z jednostkami organizacyjnymi, z których wynikało, że jednostki organizacyjne Gminy Sulmierzyce w całości miały przekazać na rachunek budżetu VAT należny, ale jednocześnie miał zostać im zwrócony w całości VAT naliczony. Powyższy sposób rozliczania stanowi naruszenie niżej przytoczonych przepisów.

Ustawa z dnia 5 września 2016 roku o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (tekst jednolity Dz. U z 2018 r., poz. 280), nie przewiduje przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług do jednostek budżetowych. Zwrot różnicy podatku wynikającej ze scentralizowanej deklaracji VAT ma być dokonywany przez urząd skarbowy na rachunek jednostki samorządu terytorialnego. Natomiast jednostka samorządu terytorialnego decyduje według swojego uznania o przekazaniu tej nadwyżki jedynie do zakładu budżetowego (Gmina Sulmierzyce nie posiada zakładu budżetowego). Powyższe wynika z przepisów: [1] art. 15 ust. 4a ustawy o finansach publicznych, w świetle którego samorządowy zakład budżetowy może otrzymać z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środki finansowe wynikające z rozliczenia podatku od towarów

i usług, z tym że ich wysokość nie może być wyższa niż wynikająca z rozliczenia tego podatku związanego z tym zakładem; [2] art. 24 ww. ustawy z dnia 5 września 2016 roku, zgodnie z którym, jeżeli organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego przewiduje przekazywanie środków finansowych, o których mowa w art. 15 ust. 4a ustawy zmienianej w art. 21, w brzmieniu nadanym ustawą, samorządowemu zakładowi budżetowemu utworzonemu przed dniem wejścia w życie ustawy, organ ten określi zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego tych środków, nie później niż przed dniem przekazania tych środków, [3] art. 16 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, w myśl którego tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa zasady ustalania i przekazywania z budżetu jednostki samorządu terytorialnego środków finansowych wynikających z rozliczenia podatku od towarów i usług, jeżeli przewiduje przekazywanie tych środków temu zakładowi.

24. W zakresie ewidencji należnego podatku od towarów i usług ustalono, że przeksięgowanie wpłaty należności w kwocie podatku następowało zapisem Wn 221 – Należności wg rodzajów - Ma 221-25, równoległe przeniesienie wpłaconego w danym miesiącu podatku ewidencjonowano zapisem Wn 139 – Inne rachunki bankowe Ma 130 – Rachunek bankowy jednostki (dochody), na podstawie polecenia księgowania. Faktycznie przelew środków nie był dokonywany, gdyż jednostka nie ma wydzielonego rachunku bankowego do gromadzenia wpływów z tytułu podatku od towarów i usług.

Należy wskazać, że zarówno z przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, jak i z polityki rachunkowości (zarządzenie nr 22/2020 z dnia 26 listopada 2020 roku) wynika, że konto 139 służy do ewidencji operacji dotyczących środków pieniężnych wydzielonych na innych rachunkach bankowych niż rachunki bieżące, w tym na rachunkach pomocniczych i rachunkach specjalnego przeznaczenia. Na koncie 139 prowadzi się w szczególności ewidencję obrotów na wyodrębnionych rachunkach bankowych: [1] czeków potwierdzonych; [2] sum depozytowych; [3] sum na zlecenie; [4] środków obcych na inwestycje. Zapisy na koncie 139 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych. Na stronie Wn konta 139 ujmuje się wpływy wydzielonych środków pieniężnych z rachunków bieżących, sum depozytowych i na zlecenie. Na stronie Ma konta 139 ujmuje się wypłaty środków pieniężnych dokonane z wydzielonych rachunków bankowych. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 139 powinna zapewnić ustalenie stanu środków pieniężnych dla każdego wydzielonego rachunku bankowego, a także powinna zapewnić sprostanie obowiązkom sprawozdawczym. Konto 139 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych znajdujących się na innych rachunkach bankowych.

Z przytoczonego opisu wynika, że zapisów na koncie 139 dokonuje się na podstawie dokumentów bankowych, natomiast w przypadku omawianego podatku nie był on gromadzony na wydzielonym rachunku bankowym, zatem jednostka nie posiadała wyciągów bankowych na podstawie których, mogłaby ewidencjonować operacje na nim zachodzące.

25. Ewidencja podatku od towarów i usług w księgach Urzędu Gminy na koncie 225 nie pozwalała na odzwierciedlenie rozliczeń tego podatku dokonanych w trakcie miesiąca, których efektem jest sporządzenie deklaracji częściowej.

Ewidencja podatku od towarów i usług na koncie 225 dotyczyła jedynie podatku dotyczącego bieżącej działalności, natomiast w zakresie inwestycji odliczony podatek wyksięgowywany był z konta 080 dopiero w momencie otrzymania zwrotu z urzędu skarbowego lub w ogóle jeśli zwrot urząd skarbowy przekazał w roku kolejnym, co mogło powodować, że środek trwały powstały w wyniku realizacji zadania inwestycyjnego został zaewidencjonowany w kwocie brutto mimo dokonania odliczenia podatku.

Wydatki jednostek budżetowych realizowane są kasowo w kwocie brutto (bo taka kwota jest przekazywana jako zapłata na rzecz kontrahenta) i w tej też kwocie powinny być ujmowane w sprawozdaniu Rb-28S. Natomiast w wyniku odliczenia podatku od towarów i usług pomniejszana jest wysokość poniesionych kosztów lub w przypadku inwestycji wartość wydatków inwestycyjnych na koncie 080 poprzez ich wyksięgowanie z kont zespołu 4 lub z konta 080 i jednocześnie zaewidencjonowanie na koncie 225 – Rozrachunki publiczno-prawne, z uwzględnieniem analityki dotyczącej podatku od towarów i usług, jako podatek naliczony podlegający odliczeniu w deklaracji częstkowej jednostki. Powyższe księgowanie prowadzi do niezgodności pomiędzy kontem 130 w zakresie wydatków, a kontami kosztów lub kontem 080 – Środki trwałe w budowie, jednak pozwala na zachowanie zgodności obrotów konta 130 ze sprawozdaniem Rb-28S, w którym zostaną wykazane poniesione wydatki w kwocie brutto, co jest obligatoryjne. Natomiast ujęcie kwot netto na kontach kosztów nie powoduje ich zawyżenia, również ujęcie wydatków poniesionych na wytworzenie środków trwałych w kwotach netto nie powoduje, że będą one amortyzowane po wprowadzeniu na stan środków trwałych w kwotach brutto, lecz w kwotach netto.

Należy podkreślić, że ujęcie na koncie 225 naliczonego podatku od towarów i usług podlegającego odliczeniu powinno nastąpić w miesiącu, w którym tego odliczenia jednostka dokonuje w deklaracji VAT.

26. W księgach rachunkowych budżetu ewidencji podlegała jedynie deklaracja scentralizowana, nie dokonywano ujęcia natomiast deklaracji częstkowych. Stwierdzono, że nadwyżka podatku naliczonego nad należnym wykazana w pozycji do zwrotu w scentralizowanych deklaracjach za miesiące 10/2022, 11/2022 i 12/2022, w łącznej kwocie 542.966 zł, została na podstawie poleceń księgowania wyksięgowana zapisem Wn 272 Ma 224, tj. w sposób, który zamknął salda kont 272 i 224. Powyższe księgowanie nie odzwierciedlało żadnej operacji gospodarczej oraz nie uwzględniało faktu, że Gmina w deklaracjach za okres październik – grudzień 2022 roku wniosowała o zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy. Zwrot ten do końca 2022 nie wpłynął na rachunek budżetu, zatem Gmina Sulmierzyce na dzień 31 grudnia 2022 roku posiadała należność od Urzędu Skarbowego z tytułu podatku VAT w kwocie 542.966 zł, która nie wynikała z ksiąg rachunkowych Gminy Sulmierzyce.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone rzetelnie jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

27. Na dzień 31 grudnia 2022 roku nie ujęto w ewidencji księgowej zobowiązań wynikających z deklaracji wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (DEK-1-A) za grudzień 2022 roku w kwocie 9.115 zł. Zarówno naliczenie opłaty, jak i jej zapłata, zostały zaewidencjonowane pod datą 19 stycznia 2023 roku. Powyższe działanie stanowiło naruszenie art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z jego treścią - w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej

rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Natomiast w myśl art. 20 ust.1 ww. ustawy - do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

28. Ewidencja naliczeń i wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych odbywała się przy zastosowaniu konta 229-3 w korespondencji z kontem 405 – Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia, w § klasyfikacji budżetowej 4140.

Zgodnie z art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (tekst jednolity Dz. U. z 2023 r., poz. 100 ze zm.) - do wpłat, o których mowa w art. 21 ust. 1, ustawy, stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 5a-5d oraz art. 49a i art. 49b, przepisy Ordynacji podatkowej, z tym że uprawnienia organów podatkowych określone w tej ustawie przysługują Prezesowi Zarządu Funduszu. Powyższa regulacja podkreśla charakter podatkowy wpłat na rzecz Funduszu. W związku z powyższym jednostka powinna rozważyć czy właściwym kontem kosztowym do ewidencji wyżej wymienionych wpłat nie powinno być konto 403 – Podatki i opłaty. Stosownie do opisu konta 403 – Podatki i opłaty, zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, służy ono do ewidencji w szczególności kosztów z tytułu podatku akcyzowego, podatku od nieruchomości i podatku od środków transportu, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz opłat o charakterze podatkowym, a także opłat: notarialnej, skarbowej i administracyjnej oraz składek i wpłat do organizacji międzynarodowych.

29. Zwroty nienależnie pobranych świadczeń w łącznej kwocie 1.294,98 zł wpłacane były w 2022 roku bezpośrednio na rachunek budżetu a następnie z rachunku budżetu przekazywane były do Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego. Zwroty były ewidencjonowane Wn 902 Ma 133-1. Wydatki te nie były zrealizowane w jednostkach organizacyjnych, i zostały ujęte jako bezpośrednio zrealizowane w budżecie natomiast wynikały z jednostkowego sprawozdania Rb-28S sporządzonego dla Urzędu Gminy Sulmierzycach (w § 2950 - zwrot niewykorzystanych dotacji oraz płatności oraz § 4560 - odsetki od dotacji oraz płatności: wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub wykorzystanych z naruszeniem procedur, o których mowa w art. 184 ustawy, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości).

W zakresie nienależnie pobranych świadczeń z lat ubiegłych zrealizowane przez jednostkę budżetową dochody z powyższego tytułu, jak zresztą wszystkie pozostałe dochody, podlegają przekazaniu na rachunek budżetu (organu). Z uwagi na źródło finansowania świadczeń dochody należy jednak przekazać (w postaci wydatku budżetu JST) do budżetu państwa. Wydatek zrealizuje jednostka budżetowa, np. urząd JST (organ - budżet nie dokonuje bezpośrednio wydatków). Operacje związane z realizacją omawianych dochodów podlegają wykazaniu w pełnym zakresie w sprawozdaniu Rb-27S (w szczególności - plan, należności, wykonanie, zaległości), a operacje w zakresie wydatków w sprawozdaniu Rb-28S. Sprawozdania te stanowią podstawę do ewidencji omawianych dochodów i wydatków na kontach księgowych organu (901 i 902).



30. Obroty strony Ma konta 222 za 2022 rok w ewidencji Urzędu Gminy w Sulmierzycach wyniosły 50.475.096,51 zł, natomiast dochody wykonane wg sprawozdania jednostkowego Rb-27S Urzędu Gminy za 2022 rok wyniosły 50.475.180,90 zł. Różnica pomiędzy obrotami konta 222, a sprawozdaniem jednostkowym Rb-27S wynosiła 84,39 zł (5.475.180,90 zł – 50.475.096,51 zł) i dotyczyła dochodów, które stanowiły środki pieniężne w drodze wykazane jako saldo Wn konta 141, gdyż zaksięgowano je zapisem Wn 141 Ma 221.

Ustalono, że roczne przeksięgowanie zrealizowanych dochodów na koncie 222 zostało dokonane w kwocie dochodów przekazanych na rachunek budżetu (organu), a nie w kwocie wynikającej ze sprawozdania jednostkowego Rb-27S Urzędu Gminy Sulmierzyce. Należy wskazać, że zgodnie z opisem zasad funkcjonowania konta 222, znajdującym się załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej - służy ono do ewidencji rozliczenia zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych. Na stronie Wn konta 222 ujmuje się dochody budżetowe przelane do budżetu, w korespondencji z kontem 130. Na stronie Ma konta 222 ujmuje się w ciągu roku budżetowego okresowe lub roczne przeksięgowania zrealizowanych dochodów budżetowych na konto 800, na podstawie sprawozdań budżetowych. Konto 222 może wykazywać saldo Ma, które oznacza stan dochodów budżetowych zrealizowanych, lecz nieprzelanych do budżetu. Saldo konta 222 ulega likwidacji poprzez księgowanie przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nieprzelanych do końca roku, w korespondencji z kontem 130.

Konto 222 prawidłowo powinno wykazywać saldo strony Ma w kwocie 84,39 zł, stanowiące środki pieniężne w drodze, które są objęte sprawozdaniem Rb-27S jako dochody wykonane - zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 4 załącznika nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Saldo konta 222 powinno zostać wykazane w bilansie Urzędu Gminy po stronie pasywów w pozycji D.II.7. – Rozliczenia z tytułu środków na wydatki i z tytułu dochodów budżetowych.

31. Ustalono, że zbycie nieruchomości w I połowie 2023 roku nieprawidłowo ujęto w dziale 700 – Gospodarka mieszkaniowa, rozdziale 70005 – Gospodarka gruntami i nieruchomościami, § 0870 – Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych, w sprawozdaniu rocznym Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych. Powyższe stanowiło naruszenie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2022 r., poz. 513 ze zm.), gdyż dochody z tytułu sprzedaży nieruchomości ujmuje się w § 0770 - Wpłaty z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości.

### **W zakresie planowania i prognozowania wielkości finansowych w budżecie i w wieloletniej prognozie finansowej oraz w zakresie wykonywania budżetu**

1. Według budżetu gminy na 2022 rok i jego zmian w trakcie roku oraz sprawozdania kwartalnego Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie - planowany deficyt

na dzień 31 grudnia 2022 roku wynosił 18.353.546,17 zł, a faktycznie osiągnięto deficyt w znacząco niższej wysokości, tj. w kwocie 10.479.355,62 zł (niespełna 8 mln. niższy od planowanego). Przyczyny osiągnięcia znacząco niższej od planowanej kwoty deficytu opisano w protokole kontroli.

Ponadto należy wskazać, że wyemitowanie obligacji w 2022 roku w kwocie 17.000.000,00 zł z terminem wykupu ustalonym na lata 2026-2032 spowodowało w jednostce powstanie dodatkowego obciążenia w postaci oprocentowania za poszczególne okresy odsetkowe, co z kolei nie pozostało bez wpływu na wysokość indywidualnego wskaźnika zadłużenia, określonego w art. 243 ustawy o finansach publicznych. Aby nie zwiększać zadłużenia jednostki ponad faktyczny stan zapewniający równowagę budżetową i nie generować dodatkowych kosztów bieżących w postaci wydatków na obsługę długu, Gmina Sulmierzyce powinna monitorować wykonanie budżetu w trakcie roku budżetowego oraz korygować pierwotne założenia. Brak realnego planowania budżetu Gminy mógł prowadzić do błędnej oceny możliwości finansowych kontrolowanej jednostki samorządowej, przeprowadzanej przez organ stanowiący – Radę Gminy Sulmierzyce, jak również przez organ nadzoru – Regionalną Izbę Obrachunkową.

2. W uchwałach nr: [1] XLV/303/22 z dnia 31 stycznia 2022 roku w sprawie uchwalenia wieloletniej prognozy finansowej (WPF) na lata 2022-2032 oraz [2] LVIII/392/22 z dnia 20 grudnia 2022 roku zmieniającej uchwałę w sprawie uchwalenia WPF na lata 2022-2032 - stwierdzono niezgodność planowanych do spłaty zobowiązań finansowych z kwotami spłat wynikającymi ze zobowiązań już zaciągniętych. Stwierdzono również niezgodność pomiędzy spłatami rat kapitałowych wynikającymi wyłącznie z tytułu zobowiązań już zaciągniętych (poz. 10.6. WPF) a spłatami rat kapitałowych wynikającymi z zawartych umów, co szczegółowo zostało opisane w protokole kontroli.

Należy wskazać, że kwoty rozchodów powinny być ujmowane w WPF zgodnie z zawartymi umowami i wynikającymi z nich harmonogramami spłat. Prognozowanie rozchodów niezgodnie z zawartymi umowami pozbawia prognozę przymiotu realistyczności, mającego oparcie w art. 226 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Podkreślić należy, że realistyczność przyjmowanych w prognozie wartości przyszłych budżetów ma znaczenie dla potwierdzenia spełnienia w kolejnych latach ustawowego wskaźnika zadłużenia określonego w art. 243 ustawy o finansach publicznych, co jest jedną z zasadniczych funkcji prognozy. Brak spełnienia standardu realistyczności może skutkować dla jednostek samorządowych istotnymi problemami w prowadzeniu gospodarki finansowej, polegającymi na braku możliwości spłaty zadłużenia, konieczności negocjowania zmiany terminów spłaty czy zwiększeniu kosztów obsługi zadłużenia.

## **W zakresie realizacji dochodów budżetowych**

1. Podatnik (...) <sup>4</sup> prowadził na działkach (...) <sup>5</sup> zarówno działalność rolniczą, jak i działalność gospodarczą. (...) <sup>6</sup>. Ustalono, że zgłoszona do opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchnia związana z prowadzoną działalnością gospodarczą jest zaniżona w stosunku do powierzchni faktycznie zajętej na prowadzenie działalności gospodarczej. Powierzchnia opodatkowana podatkiem od nieruchomości obejmowała zasadniczo jedynie powierzchnie pod budynkami, w których prowadzona jest działalność gospodarcza, natomiast tereny przyległe, parkingi czy drogi dojazdowe były opodatkowane podatkiem rolnym. Ponadto, w deklaracji na podatek rolny podatnik powierzchnię opodatkowaną podatkiem rolnym zmniejszył w całości dla działki (...) <sup>7</sup> i w całości dla użytku R-IVa, tymczasem działalność prowadzona jest na wszystkich wymienionych działkach, a użytki zajęte na działalność gospodarczą to klasy RVI, RV i RIVb.

W dniu 26 października 2023 roku podatnik złożył korekty deklaracji na podatek od nieruchomości i na podatek rolny za lata 2022 i 2023. W korektach deklaracji na podatek od nieruchomości podatnik określił, że powierzchnia gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą wynosi 10.612 m<sup>2</sup>, natomiast budynków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą wynosi 1.305,60 m<sup>2</sup>.

Zobowiązanie podatkowe za 2022 rok podatnik określił w kwocie 36.826 zł. Zwiększenie podatku od nieruchomości nastąpiło o 12.699 zł. Zobowiązanie podatkowe za 2023 rok podatnik określił w kwocie 40.986 zł. Zwiększenie podatku od nieruchomości nastąpiło o 14.272 zł.

2. W przypadku podatników o numerach (...) <sup>8</sup> organ podatkowy nie wzywał ich do uzupełnienia złożonych deklaracji wraz z załącznikami bądź do złożenia wyjaśnień w sytuacji braku wszystkich niezbędnych informacji do weryfikacji opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

---

<sup>4</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>5</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>6</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>7</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w deklaracji podatkowej i innych dokumentach składanych przez podatników). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>8</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

W myśl art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2023 roku, poz. 2383 ze zm.) - organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających mających na celu m.in. stwierdzenie formalnej poprawności złożonych deklaracji podatkowych oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Ponadto, zgodnie z art. 274a § 2 ww. ustawy - w razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

3. Podatnik podatku od nieruchomości – osoba fizyczna nr (...) <sup>9</sup>, prowadzący działalność gospodarczą nie wykazał gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a jedynie grunty pozostałe - pomimo sklasyfikowania w ewidencji gruntów i budynków powierzchni 0,48 ha jako Bi. Ponadto, podatnik nie wykazał budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Należy wskazać, że stosownie do art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. 2023 r., poz. 70 ze zm.) - osoby fizyczne, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3 ustawy. Ponadto, zgodnie z ust. 7 ww. przepisu - podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania.

Organ podatkowy winien na bieżąco kontrolować okoliczności istotne dla ustalenia stanu faktycznego oraz porównywać dane zawarte w informacji ze stanem rzeczywistym. W związku z powyższym organ podatkowy powinien dokonać czynności sprawdzających lub wezwać do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień w zakresie zasadności nieuwzględnienia w podstawie opodatkowania: [1] wartości budowli (np. tereny utwardzone, parkingi, instalacje: wodociągowa, elektroenergetyczna, kanalizacja lokalna do zbiornika na ścieki) oraz [2] powierzchni gruntów sklasyfikowanych jako tereny przemysłowe związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - na podstawie art. 272 lub art. 274a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

4. W przypadku podatników nr (...) <sup>10</sup>, prowadzących działalność gospodarczą, stwierdzono że nie wykazali oni gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, lecz jedynie grunty pozostałe. Podatnicy posiadali grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne. Zgodnie z art. 2 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych -

---

<sup>9</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

<sup>10</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Z powyższego przepisu wynika, że jeżeli grunty sklasyfikowane jako użytki rolne nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej to nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości a podatkiem rolnym. Zatem opodatkowanie gruntu rolnego stawką inną niż dla gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w świetle ww. przepisu nie jest zgodne z prawem. W związku z powyższym organ podatkowy powinien dokonać czynności sprawdzających lub wezwać podatników nr (...) <sup>11</sup> do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień w zakresie zasadności opodatkowania użytków rolnych podatkiem od nieruchomości jako gruntów pozostałych, na podstawie art. 272 i 274a § 2 ustawy Ordynacja podatkowa.

5. W przypadku sprzedaży nieruchomości objętej próbą kontroli:
- nieprawidłowo ustalono termin do złożenia wniosku przez osoby, którym przysługuje pierwszeństwo w nabyciu nieruchomości (był zbyt krótki). Zgodnie z art. 34 ust.1 pkt 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1991 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity, Dz.U. z 2023 r., poz. 344 ze zm.), w przypadku zbywania nieruchomości osobom fizycznym i prawnym pierwszeństwo w ich nabyciu, z zastrzeżeniem art. 216a, przysługuje osobie, która złoży wniosek o nabycie przed upływem terminu określonego w wykazie, o którym mowa w art. 35 ust. 1 ustawy; termin złożenia wniosku nie może być krótszy niż 6 tygodni, licząc od dnia wywieszenia wykazu. Wobec powyższego, przyjmując dzień 22 sierpnia 2022 roku jako dzień wywieszenia wykazu, to 6 tygodni upływało z dniem 3 października 2022 roku (kontrolowani ustalili termin na dzień 27 września 2022 rok);
  - w protokole uzgodnień dotyczącym sprzedaży nieruchomości w drodze bezprzetargowej zobowiązano nabywcę do zwrotu kwoty 8.950,00 zł, tytułem zwrotu kosztów przygotowania nieruchomości do sprzedaży (koszty operatu szacunkowego oraz podziału nieruchomości).

Z przepisów ustawy o gospodarce nieruchomościami wynika, iż pierwszą czynnością zmierzającą do zbycia nieruchomości powinno być sporządzenie i podanie do publicznej wiadomości wykazu nieruchomości, przeznaczonych do zbycia (art. 35 ustawy). W wyroku z dnia 15 października 2002 roku Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „Do chwili sporządzenia wykazu, nieruchomości pozostają poza obrotem i są niedostępne dla osób ubiegających się o ich nabycie (...)” (I SA 632/02, Lex nr 156824); tak samo: WSA w wyroku z dnia 18 czerwca 2008 roku (II SA/Gd 125/08, Lex nr 566213). W wykazie powinna być określona m.in. cena nieruchomości (art. 35 ust. 2 pkt 6 ustawy). Oznacza to, że wycena nieruchomości powinna zostać dokonana wcześniej, tzn. wtedy, gdy nieruchomość jest jeszcze poza obrotem. Wobec powyższego, obciążanie nabywcy kosztami przygotowania nieruchomości do zbycia nie znajduje podstaw w obowiązujących przepisach prawa. Według art. 25 ust. 1 i 2 ustawy o gospodarce nieruchomościami - gminnym zasobem nieruchomości gospodaruje wójt, burmistrz albo prezydent miasta, a gospodarowanie tym zasobem polega w szczególności na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 23 ust. 1, czyli m.in. na wycenie zbywanych nieruchomości. Zatem

---

<sup>11</sup> Wyłączono dane objęte tajemnicą skarbową - podstawa wyłączenia art.5 ust.1 ustawy z dnia 6 września 2001 roku o dostępie do informacji publicznej w zw. z art.293 § 2 pkt 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (dane zawarte w dokumentacji rachunkowej organu podatkowego). Wyłączenia dokonał Naczelnik Wydziału Kontroli RIO w Łodzi Piotr Walczak.

powyższa regulacja ustawowa w sposób jednoznaczny określa podmiot, na którym spoczywa obowiązek pokrycia kosztów wyceny nieruchomości.

6. W zakresie prawidłowości zawierania umów najmu lokali użytkowych i dzierżawy gruntów stanowiących własność Gminy Sulmierzyce, stwierdzono brak konsekwencji i spójności w zapisach dotyczących terminu płatności czynszu. Na przykład – umowa najmu nr BFP.7151.3.2021.AK z dnia 13 października 2021 roku - w zawartej umowie określono termin płatności czynszu z góry, na podstawie faktury Vat wystawionej przez wynajmującego w terminie do 10 dnia każdego miesiąca. Z przedłożonych przez kontrolowanych faktur Vat wystawianych tytułem czynszu za lokal użytkowy wynikało, że jako termin płatności wskazywano konkretny dzień danego miesiąca, którego dotyczyła faktura, np. 24 lutego 2022 roku – czynsz za luty, 24 maj 2022 roku – czynsz za maj, 23 sierpnia 2022 roku – czynsz za sierpień, 24 listopada 2022 – czynsz za listopad, itp.

### **W zakresie realizacji wydatków budżetowych**

1. W oparciu o przedłożone informacje o stanie zatrudnienia, orzeczenia o niepełnosprawności, wyliczenia kontrolowanych i kontrolujących stwierdzono, że wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych w 2022 roku zostały zawyżone łącznie o kwotę 5.743,00 zł. Przyczyny nieprawidłowości zostały szczegółowo opisane w protokole z kontroli.
2. Stwierdzono nieprawidłowości, szczegółowo opisane w protokole kontroli, w naliczeniu ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy, co spowodowało zaniżenie naliczonej kwoty ekwiwalentów łącznie o kwotę 388,22 zł. Powyższe wynikało z naruszenia § 19 ust. 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki socjalnej z dnia 8 stycznia 1997 roku w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop (Dz. U. z 2009 r. nr 174, poz. 1353), zgodnie z którym - współczynnik służący do ustalenia ekwiwalentu za 1 dzień urlopu ustala się odrębnie w każdym roku kalendarzowym i stosuje przy obliczaniu ekwiwalentu, do którego pracownik nabył prawo w ciągu tego roku kalendarzowego.

Ponadto, do podstawy naliczenia jednego z ekwiwalentów objętych próbą kontroli nie ujęto wszystkich składników stałych obowiązujących w miesiącu nabycia prawa do ekwiwalentu.

Zgodnie z § 7 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop - składniki wynagrodzenia określone w stawce miesięcznej w stałej wysokości uwzględnia się w wynagrodzeniu urlopowym w wysokości należnej pracownikowi w miesiącu wykorzystywania urlopu. Stosownie do § 15 wymienionego rozporządzenia, składniki wynagrodzenia określone w stawce miesięcznej w stałej wysokości uwzględnia się przy ustalaniu ekwiwalentu w wysokości należnej w miesiącu nabycia prawa do tego ekwiwalentu.

3. Odprawa emerytalna oraz ekwiwalenty urlopowe objęte próbą kontroli wypłacono pracownikom po rozwiązaniu stosunku pracy. Stosownie do § 9 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 października 2021 roku w sprawie wynagradzania pracowników samorządowych (Dz. U. z 2021 r., poz. 1960 ze zm.), jednorazowa odprawa w związku z przejściem na emeryturę lub rentę z tytułu niezdolności do pracy jest wypłacana w dniu ustania stosunku

pracy. Również ekwiwalent za niewykorzystany urlop powinien być wypłacony w ostatnim dniu zatrudnienia, z tym dniem bowiem pracownik nabywa do niego prawo. Świadczenie to jest bowiem ściśle związane z faktem rozwiązania stosunku pracy. W tym dniu roszczenie pracownika o wypłatę tego świadczenia staje się wymagalne, a w konsekwencji powstaje prawo pracownika do jego wypłaty. Dlatego też ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop wypoczynkowy powinien być wypłacony już w dniu rozwiązania stosunku pracy. Termin wypłaty ekwiwalentu na ostatni dzień zatrudnienia potwierdził w swoich wyrokach Sąd Najwyższy: [1] w wyroku z dnia 5 grudnia 1996 roku (sygn. akt: I PKN34/96) SN stwierdził, że roszczenie o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop, bez względu na to, czy chodzi o urlop bieżący, czy też zaległy, staje się wymagalne w dniu rozwiązania stosunku pracy; [2] w wyroku z dnia 15 października 1976 roku (I PRN 71/76) SN stwierdził, że pracownik nabywa prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop w dacie rozwiązania stosunku pracy; [3] w wyroku z dnia 29 marca 2001 roku (I PKN 336/00) Sąd Najwyższy stwierdził, że wraz z dniem rozwiązania stosunku pracy prawo pracownika do urlopu wypoczynkowego w naturze przekształca się w prawo do ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop. W tym samym dniu rozpoczyna bieg termin przedawnienia roszczenia o ekwiwalent pieniężny za niewykorzystane w naturze, a nieprzedawnione urlopy wypoczynkowe. Niedotrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ekwiwalentu powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 ustawy Kodeks cywilny w związku z art. 300 Kodeksu pracy. Odsetki takie należą się pracownikowi za cały czas opóźnienia, niezależnie od faktu, czy pracownik poniósł szkody i także wówczas, jeżeli opóźnienie było następstwem okoliczności, za które pracodawca nie ponosi odpowiedzialności.

## **W zakresie ewidencji majątku gminy i inwentaryzacji**

1. W związku z kontrolą zwiększeń i zmniejszeń środków trwałych na koncie 011 odnotowano przypadki niewłaściwego określenia nazwy środka trwałego na dokumencie OT. W stosowanym nazewnictwie składników majątkowych często posługiwano się nadaną nazwą zadania inwestycyjnego, w wyniku którego powstał nowy środek trwałych bądź ulepszano istniejący składnik majątku, np.: „Przebudowa i rozbudowa hydroforni (...)”. Przez środek trwały, zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 pkt 15 lit. a ustawy o rachunkowości - rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności nieruchomości - w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego. Zatem środkiem trwałym jest budynek, jak również budowla, a nie ich modernizacja, przebudowa czy remont.
2. Stwierdzono również przypadki niewprowadzenia składników majątku do ewidencji księgowej w miesiącu przekazania ich do używania. Stosownie do art. 6 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości - w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty oraz do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

Należy mieć na uwadze, że dowód OT jest dokumentem księgowym, na podstawie którego wprowadza się środek trwały do ewidencji środków trwałych, jednocześnie dokumentuje on przyjęcie środka trwałego do użytkowania. Dokument OT powinien zostać wystawiony z faktyczną datą przyjęcia środka trwałego do użytku, ma to wpływ na prawidłowe ustalenie daty rozpoczęcia odpisów amortyzacyjnych. Rozpoczęcie naliczania odpisów amortyzacyjnych od nabytego środka trwałego powinno nastąpić począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek trwały wprowadzono do ewidencji.

3. Materiały (prawidłowo towary) – tj. zakupiony w związku z preferencyjną sprzedażą węgiel, znajdujący się w składzie poza jednostką, został zweryfikowany poprzez określenie ilości, która na dzień 31 grudnia 2022 roku pozostała na składzie na podstawie posiadanych dokumentów zakupu i sprzedaży. Określone w protokole weryfikacji ilości pozostałego na składzie zewnętrznym węgla były zgodne ze stanem faktycznym. Natomiast, wartość zapasu węgla na dzień 31 grudnia 2022 roku, która powinna wynikać z wyceny pozostałego zapasu węgla wg cen nabycia (tj. ceny zakupu wraz z kosztami transportu, które nie były ewidencjonowane wraz zakupionym węglem) powinna wynosić 176.817,29 zł (1.504,06 zł x 117,56 ton). Powyższa kwota nie była zgodna ze stanem ewidencyjnym, który wynosił – 20.455,34 zł (saldo strony Ma konta 310). Z rozliczenia inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2022 roku dla konta 310 – Materiały, wynikało że saldo ujemne jest rezultatem dostarczenia węgla z PGG S.A. w grudniu 2022 roku, natomiast część faktur za zakup przedmiotowego węgla wpłynęła w styczniu. Dostarczony węgiel w grudniu 2022 roku był sprzedawany mieszkańcom Gminy Sulmierzyce, jak też faktury z tej sprzedaży zostały wystawione w grudniu 2022 roku. Wskazać należy, że powyższe wyjaśnienie było niezgodne ze stanem faktycznym, gdyż ujemne saldo konta 310 (tj. saldo strony Ma) wynikało z ujmowania rozchodu sprzedanego węgla w cenach sprzedaży netto, a nie w cenach nabycia netto (nieprawidłowość opisana we wcześniejszych punktach wystąpienia). Zatem czynność inwentaryzacyjną w zakresie ww. składnika majątku okazały się niewystarczające i nieskuteczne.

Powyższe działania stanowiło naruszenie art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości, który określa, że ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

*Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości pracownicy Urzędu Gminy w zakresie wskazanym w protokole kontroli.*

## **II.**

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

1. Zapewnić ujęcie w odpowiednich księgach rachunkowych (budżetu - organu) rachunków bankowych wyodrębnionych na podstawie art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 31 marca 2020 roku o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19,



innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, stosownie do statusu tych środków określonego przez art. 3 w zw. z art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 roku o dochodach jednostek samorządu terytorialnego.

2. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, w szczególności poprzez:
  - właściwe memoriałowe ewidencjonowanie operacji na koncie 130 polegających na ujęciu zrealizowanych dochodów i wydatków w korespondencji w koncie 800 w przypadku, gdy rachunek bankowy jest jednocześnie rachunkiem bieżącym budżetu jednostki samorządu terytorialnego i rachunkiem bieżącym urzędu, stosownie do opisu konta 130 zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia;
  - ewidencjonowanie operacji na koncie 751, 402 i 409 zgodnie z systematyką określoną w rozporządzeniu;
  - ewidencjonowanie na kontach budżetu Gminy odsetek obciążających koszty danego roku, a płatnych w roku następnym (jako rozliczeń międzyokresowych);
  - ustalenie planu kont dla Urzędu Gminy w Sulmierzycach, który będzie zawierał wszystkie konta służące do księgowania operacji gospodarczych występujących w jednostce, stosownie do regulacji zawartych w § 20 ust.1 pkt 1 rozporządzenia;
  - ewidencjonowanie operacji gospodarczych związanych z zakupem i sprzedażą towarów z zastosowaniem konta 330 – Towary oraz konta 730 – Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu, stosując właściwą korespondencję kont wynikającą z opisu ww. kont, która została zawarta w załączniku nr 3 do rozporządzenia;
  - ewidencjonowanie na koncie 140 – Środki pieniężne w drodze, operacji zgodnych z systematyką określoną w rozporządzeniu;
  - dokonywanie zapisów na koncie 139 – Inne rachunki bankowe, na podstawie dokumentów bankowych;
  - ujmowanie kosztów związanych z wpłatami na PFRON na koncie 403 – Podatki i opłaty;
  - ewidencję rocznego przeksięgowania na koncie 222 zrealizowanych dochodów w kwocie wynikającej ze sprawozdania jednostkowego.
3. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, poprzez:
  - zatrudnienie audytora w komórce audytu wewnętrznego, stosownie do wymogów zawartych w art. 277 ust. 1 w zw. z art. 278 ust. 3 ustawy;
  - respektowanie zasady niefunduszowania określonej w art. 42 ust. 2 ustawy.
4. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, w szczególności poprzez:

- prowadzenie jednej księgi głównej dla Urzędu Gminy w Sulmierzycach przy użyciu systemu finansowo-księgowego, zgodnie z art. 13 ust. 1 w zw. z art. 15 ustawy;
  - ewidencjonowanie rozchodu towarów wg cen nabycia (zakupu), zgodnie z treścią art. 34 ust. 4 ustawy;
  - ewidencjonowanie zakupu towarów wg cen nabycia (zakupu), stosowanie do regulacji zawartych w art. 28 ust. 11 w zw. z art. 28 ust. 2 i art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy;
  - ustalanie wartości początkowej środków trwałych w kwocie netto, jeśli podatek od towarów i usług podlega odliczeniu, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 31 ust. 1 ustawy;
  - dokonywanie zapisów księgowych, które odzwierciedlają stan rzeczywisty, tak aby księgi rachunkowe cechowały się rzetelnością, stosownie do wymogu określonego w art. 24 ust. 2 ustawy;
  - wprowadzanie do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego w postaci zapisu, każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym, stosownie do art. 20 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 ustawy;
  - przeprowadzanie czynności inwentaryzacyjnych, polegających na weryfikacji dokumentacji źródłowej ze stanem księgowym z należytą starannością, zgodnie z wymogami określonymi w art. 26 i art. 27 ustawy;
5. Dokonać weryfikacji poprawności wyliczeń: [1] skutków finansowych zwolnień oraz skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od nieruchomości; [2] skutków finansowych zwolnień oraz skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych w podatku od środków transportowych, a następnie dokonać korekty sprawozdań budżetowych Rb-27S i Rb-PDP, sporządzonych za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2022 roku, w związku z nieprawidłowym wykazaniem skutków finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych oraz skutków zwolnień. Poprawione sprawozdania przekazać RIO w Łodzi, wskazując przyczynę korekty.
6. Zapewnić przestrzeganie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej, poprzez:
- prawidłowe ujmowanie w sprawozdaniach Rb-27S i Rb-PDP danych o skutkach finansowych obniżenia górnych stawek podatkowych, skutkach finansowych ulg i zwolnień udzielanych przez Radę Gminy w podatku od nieruchomości i w podatku od środków transportowych;
  - prawidłowe sporządzanie sprawozdań Rb-27S i Rb-PDP, wykazując skutki obniżenia górnych stawek podatkowych w złotych i w groszach przestrzegając regulacji zawartych w § 8 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia;
  - ujmowanie w sprawozdaniu Rb-NDS właściwej kwoty: [1] nadwyżki z lat poprzednich; [2] wolnych środków, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych; [3] niewykorzystanych środków pieniężnych, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 8 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z § 12 pkt 5 lit. c, d i e Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 37 do rozporządzenia oraz uwzględniając kategoryzację źródeł przychodów wynikającą z art. 217 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

7. Zapewnić wykazywanie w sprawozdaniu SP-1 danych zgodnie ze stanem ewidencji podatkowej nieruchomości, o której mowa w art. 7a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych, prowadzonej przez organ podatkowy stosowanie do wymogu zawartego w § 4 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 20 grudnia 2017 roku w sprawie sprawozdania podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego.
8. Zapewnić prawidłowe ujmowanie w bilansie z wykonania budżetu należności od budżetów oraz wartości zapasów w bilansie Urzędu Gminy.
9. Podjąć działania mające na celu doprowadzenie do zgodności uregulowań wewnętrznych (polityki rachunkowości) z obowiązującymi przepisami w zakresie podatku od towarów i usług, w zakresie wskazanym w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego.
10. Zapewnić właściwą ewidencję i ujęcie w sprawozdawczości wydatków dotyczących zwrotów nienależnie pobranych przez świadczeniobiorców świadczeń z lat ubiegłych.
11. Zapewnić przestrzeganie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 roku w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, poprzez ujmowanie dochodów z tytułu sprzedaży nieruchomości w § 0770 - Wpłaty z tytułu odpłatnego nabycia prawa własności oraz prawa użytkowania wieczystego nieruchomości.
12. Zapewnić należyte monitorowanie procesów związanych z wykonaniem budżetu, podejmując – w uzasadnionych przypadkach – w trakcie roku budżetowego decyzje korygujące pierwotne założenia.
13. Przy prognozowaniu w wieloletniej prognozie finansowej wartości finansowych w zakresie rozchodów, mieć w szczególności na uwadze określony w art. 226 ust.1 ustawy o finansach publicznych wymóg realistyczności prognozy.
14. Zapewnić przestrzeganie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa, poprzez dokonywanie czynności sprawdzających w stosunku do składanych przez podatników podatku od nieruchomości deklaracji podatkowych, zgodnie z wymogami określonymi w art. 272 ustawy. W razie wątpliwości, co do poprawności złożonej deklaracji, stosownie do art. 274a § 2 ustawy, wzywać podatników do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji, wskazując przyczyny poddania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.
15. Zaniechać zobowiązania nabywców nieruchomości do pokrywania kosztów za sporządzane przez Gminę operaty szacunkowe.
16. Zapewnić przestrzeganie przepisów ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, poprzez prawidłowe ustalanie terminu do złożenia wniosku przez osoby, którym przysługuje pierwszeństwo w nabyciu nieruchomości.
17. Zapewnić przestrzeganie zapisów umów cywilnoprawnych w zakresie określania warunków płatności czynszu tytułem najmu/dzierżawy nieruchomości gminnych w wystawianych fakturach.
18. Wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych obliczać w oparciu o reguły zawarte art. 21 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.

19. Zapewnić przestrzeganie rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki socjalnej z dnia 8 stycznia 1997 roku w sprawie szczegółowych zasad udzielania urlopu wypoczynkowego, ustalania i wypłacania wynagrodzenia za czas urlopu oraz ekwiwalentu pieniężnego za urlop, poprzez:
  - ustalanie współczynnika służącego do określenia ekwiwalentu za 1 dzień urlopu odrębnie w każdym roku kalendarzowym i stosowanie przy obliczaniu ekwiwalentu, do którego pracownik nabył prawo w ciągu tego roku kalendarzowego zgodnie z § 19 ust. 1 rozporządzenia;
  - uwzględnianie składników wynagrodzenia określonych w stawce miesięcznej w stałej wysokości w wynagrodzeniu urlopowym w wysokości należnej pracownikowi w miesiącu wykorzystywania urlopu stosownie do treści § 7 rozporządzenia;
  - uwzględnianie składników wynagrodzenia określonych w stawce miesięcznej w stałej wysokości przy ustalaniu ekwiwalentu w wysokości należnej w miesiącu nabycia prawa do tego ekwiwalentu na podstawie § 15 rozporządzenia.
20. Wypłat ekwiwalentów za niewykorzystany urlop wypoczynkowy oraz odpraw emerytalnych dokonywać w dniu rozwiązania stosunku pracy z pracownikiem, mając na względzie uwagi zawarte w pierwszej części wystąpienia pokontrolnego, pamiętając przy tym, że niedotrzymanie przez pracodawcę terminu wypłaty ww. świadczeń powoduje konieczność wypłacenia także odsetek za opóźnienie - zgodnie z art. 481 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny w zw. z art. 300 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 Kodeks pracy.
21. Nadawać środkom trwałym nazwy określające obiekty lub urządzenia oraz ich podstawowe parametry, tak aby możliwe było właściwe ich zakwalifikowanie.

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

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

Zastrzeżenie składa właściwy organ jednostki kontrolowanej w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, za pośrednictwem Prezesa Izby.

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

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

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy w Sulmierzycach

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy w Sulmierzycach

aa.