

Łódź, dnia 8 kwietnia 2016 r.

Pan  
Gabriel Orzeszek  
Wójt Gminy Sulmierzyce

WK- 602/34/2016

Na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 1113 ze zm.), informuję Pana Wójta, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Urzędzie Gminy w Sulmierzycach<sup>1</sup>. Kontrolą objęto wybrane zagadnienia z lat 2013 – 2014, dotyczące przede wszystkim: prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań finansowych; realizacji dochodów z podatków i opłat lokalnych; realizacji dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; ewidencji i inwentaryzacji majątku oraz zadań realizowanych na podstawie porozumień z jednostkami samorządu terytorialnego. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów oraz naruszenia procedur wewnętrznej kontroli finansowej. Wykazane nieprawidłowości dotyczyły w szczególności:

## **I.**

1. W polityce rachunkowości przyjętej dla Gminy Sulmierzyce zarządzeniem Wójta Gminy 120.16.2014 z dnia 28 maja 2014 roku nie wskazano w sposób szczegółowy zasad opisanych w art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.). W § 5 ust. 1 ww. zarządzenia, w części II „księgi

---

<sup>1</sup> Czynności kontrole przeprowadzone zostały w dniach 19 października – 25 listopada 2015 roku. Protokół podpisany został w dniu 26 lutego 2016 roku.

rachunkowe”, wprowadzono zapis z którego wynika, że Urząd Gminy Sulmierzyce jako jednostka budżetowa prowadzi księgi rachunkowe techniką komputerową. Zgodnie z tym zapisem księgi rachunkowe obejmują: a) dziennik, b) księgę główną (ewidencja syntetyczna), c) księgi pomocnicze (ewidencja analityczna – niektóre ewidencje analityczne ze względu na brak modułu oprogramowania lub na potrzeby sprawozdawczości prowadzone są ręcznie), d) zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych. Powyższe księgi powinny być trwale oznaczone nazwą jednostki, wyraźnie oznaczone co do roku obrotowego, oraz przechowywane starannie w ustalonej kolejności. Przedstawiony w polityce opis struktury ksiąg rachunkowych stanowi jednak wyłącznie powtórzenie generalnych postanowień zawartych w treści art. 13 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Przede wszystkim w oparciu o przedłożone wydruki ze zbiorów księgowych Urzędu Gminy można wyprowadzić istnienie rodzajowego podziału struktury dziennika. Podzielonego według nieokreślonej, mieszanej systematyki. Wniosek taki należy wyprowadzić uwzględniając faktyczne występowanie w jednostce (Urzędzie Gminy Sulmierzyce) odrębnego dziennika dla dochodów Urzędu, wydatków Urzędu oraz dochodów i wydatków realizowanych w ramach projektu „Rozwój Społeczeństwa Informatycznego poprzez przeciwdziałanie wykluczeniu cyfrowemu w Gminie Sulmierzyce”. Zatem mimo rzeczywistego występowania w strukturze ewidencyjnej więcej niż jednego dziennika, w polityce rachunkowości przyjętej dla Gminy Sulmierzyce nie odnotowano tego faktu. Nie można uznać za wystarczające dla opisu struktury ksiąg przyjęcia postanowień generalnych zwłaszcza, gdy przyjęty w Urzędzie Gminy Sulmierzyce model od nich odbiega. Wskazać należy również na wyrażony w § 5 opis ksiąg rachunkowych i technik ich prowadzenia, odnoszący się wyłącznie do Urzędu Gminy Sulmierzyce jako jednostki budżetowej, a więc z pominięciem sposobu i technik prowadzenia ksiąg rachunkowych dla budżetu. W tym zakresie nie stwierdzono także, aby w dalszej części przyjętych zasad rachunkowości powrócono lub w jakikolwiek inny sposób nawiązano do zagadnień związanych ze strukturą ksiąg rachunkowych budżetu, poza załącznikiem nr 2, opisującym zakładowy plan kont dla budżetu Gminy Sulmierzyce. Również i w tym dokumencie nie opisano ani nie przybliżono w ramach jakiej księgi głównej będzie obowiązywał wskazany w załączniku plan kont. Przedstawione nieścisłości w rozumieniu zasad funkcjonowania ksiąg rachunkowych pogłębia także tytuł przyjętego przez Gminę zarządzenia, które w swej treści odnosi się wyłącznie do Urzędu Gminy.

2. Ponadto, w wyniku analizy reguł funkcjonowania ewidencji księgowej stwierdzono rozbieżności w prowadzeniu księgi głównej i jej kont w stosunku do obowiązujących w jednostce uregulowań wewnętrznych. Zgodnie z treścią załącznika nr 1 do zarządzenia nr 120.16.2014 Wójta Gminy Sulmierzyce, w ust. 2 paragrafu 6 przyjętych zasad rachunkowości, opisano funkcjonowanie księgi głównej. Zgodnie z opisem, księgę główną (ewidencję syntetyczną) tworzą konta syntetyczne ujęte w zakładowym planie kont. Na kontach księgi głównej prowadzi się ewidencję operacji gospodarczych zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku w porządku

chronologicznym, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Dodatkowo w § 4 ust. 2 i 3 zawarto informację, że wykaz kont syntetycznych oznaczonych symbolami trzycyfrowymi określony został w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej i należy go traktować jako wykaz zawierający standardową liczbę kont syntetycznych ograniczony jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce albo uzupełniony jedynie o konta zgodne co do treści ekonomicznej. Ponadto, w ust. 3 w konsekwencji przedstawionych wyżej zapisów postanowiono, że pierwsze trzy znaki są numerami konta syntetycznego z planu kont. Natomiast każdy kolejny znak jedno lub dwucyfrowy oznacza kolejny poziom analityki. Uzasadniony jest zatem wniosek, że kontami syntetycznymi są jedynie konta trzyznakowe, a pozostałe konta, to konta analityczne.

Odnosząc przedstawione wyżej zapisy na płaszczyznę faktycznego funkcjonowania księgi głównej i jej kont należy wskazać, że prezentuje ona obok kont trzyznakowych, uznanych przez jednostkę za syntetyczne, także konta cztero i więcej znakowe. Zatem również konta analityczne w rozumieniu cytowanego wyżej § 4 ust. 3 załącznika nr 1 do zarządzenia 120.16.2014 w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości. Pozostaje to w sprzeczności także ze wskazanym już wcześniej § 6 ust. 2, z którego wynika, że księgę główną (ewidencja syntetyczna) tworzą konta syntetyczne, oraz nie jest zgodne z treścią art. 15 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym - konta księgi głównej zawierają zapisy o zdarzeniach w ujęciu syntetycznym.

3. Analiza funkcjonowania księgi głównej, w oparciu o przedstawione wydruki, wykazała również występowanie w jednostce częściowych ksiąg głównych. W opisie księgi, obok wskazania jej rodzaju (księga główna), nazwy jednostki, nazwy i wersji oprogramowania, oznaczenia roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia podano informacje o zbiorczym charakterze sporządzonego wydruku („Zestawienie zbiorcze”). Sugerujące istnienie podziału księgi głównej na księgi jednostkowe. Ponadto, oprócz dwóch ksiąg głównych „zbiorczych” prowadzonych dla Urzędu Gminy Sulmierzyce, odrębnie rejestrujących dochody i wydatki oraz jednej księgi głównej dla Organu („Gmina Sulmierzyce Organ”), kontrolującym przedłożono także księgę główną prowadzoną dla projektu, posiadającą w swej strukturze łączony plan kont budżetu i urzędu. Powyższe ustalenia wskazują więc, że jednostka nie posiada jednej księgi głównej dla Urzędu Gminy Sulmierzyce. Prowadząc w to miejsce zamiennie co najmniej dwie księgi w podziale rodzajowym o nazwie „UG w Sulmierzycach – Dochody” oraz „UG w Sulmierzycach – Wydatki”, opatrzone dodatkowo opisem „zestawienie zbiorcze” wskazującym brak ich jednorodności. Ponadto, tworząc nowy rejestr dla projektu „Rozwój społeczeństwa informatycznego poprzez przeciwdziałanie wykluczeniu cyfrowemu w Gminie Sulmierzyce”

(nazewnictwo przyjęte przez kontrolowanego) wprowadzono niezdefiniowany w żaden sposób podział ewidencji. Trudno bowiem przy braku odpowiednich zapisów w polityce rachunkowości oraz niezdefiniowaniu legalnym pojęcia „rejestr” uznać, że zastosowany podział jest prawidłowy. Zwłaszcza, że skutki tego podziału wskazują na stworzenie nowej struktury ksiąg, a więc także nowej ewidencji z księgą główną i dziennikiem. Księgi, która jak już wcześniej opisano dodatkowo łączy w sobie dwie różne ewidencje.

4. W sprawozdaniu Rb-27S za 2015 rok z wykonania planu dochodów budżetowych Urzędu Gminy Sulmierzyce (sprawozdanie jednostkowe) wielkość otrzymanych i wykonanych przez tę jednostkę dochodów była tożsama i wyniosła 12.642.259,81 zł. Powyższy było nieprawidłowe, co najmniej w zakresie w jakim zaprezentowano dane związane z wielkością dochodów otrzymanych. Zgodnie z ustaleniami przedstawionymi w protokole w ewidencji księgowej organu wykazano na koncie 222-2-8 należność w wysokości 29.259,21 zł wynikającą głównie z różnicy pomiędzy dochodami ujętymi w sprawozdaniu Urzędu (12.642.259,81 zł) i kwotą faktycznie przekazaną organowi (12.613.013,26 zł). W powyższych okolicznościach należność budżetu stanowiła równocześnie zobowiązanie Urzędu. Kierując się więc równym wykazaniem wartości dochodów wykonanych i otrzymanych w przypadku nieprzekazania pełnej kwoty dochodów do budżetu jednostka powinna posiadać na własnym rachunku równowartość wskazanej różnicy wyrażoną w aktywach pieniężnych. Skoro bowiem otrzymała dochody w równej wysokości w stosunku do ich wykonania pozostawała w dyspozycji pełnej kwoty środków (otrzymane = wykonane), a jej niekompletne wobec sporządzonego sprawozdania rozliczenie z budżetem powinno pozostawić ślad nie tylko poprzez fakt powstania zobowiązania, ale również w postaci środków pieniężnych obciążających saldo rachunku jednostki na koniec okresu sprawozdawczego. Powyższego nie potwierdzały jednak zapisy ewidencji księgowej jednostki oraz księgowości banku, wskazujące brak salda (0,00 zł). Oznacza to zatem, że jednostka wykazała w sprawdzaniu jednostkowym w pozycji dochody otrzymane kwotą niezgodną z ewidencją księgową.
5. Organ podatkowy nie dokonywał przypisu podatku pod datą skutecznie doręczonej decyzji wymiarowej, lecz pod datą jej wystawienia. Tym samym organ podatkowy dokonywał przypisu podatku mimo niedoręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art.26 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015 r., poz. 6134 ze zm.) - zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania.

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

## **II.**

Informując o powyższych nieprawidłowościach proszę Pana Wójta o podjęcie działań mających na celu ich wyeliminowanie oraz zapobieżenie występowaniu w przyszłości. W związku z powyższym RIO w Łodzi kieruje następujące **wnioski pokontrolne**:

1. Dostosować zasady rachunkowości oraz funkcjonowanie ewidencji księgowej wyrażonej poprzez prowadzone księgi rachunkowe do wzorca normatywnego opisanego w art. 13 ust. 1 i 2 oraz art. 15 i art. 17 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości. W związku z powyższym podjąć starania w celu uporządkowania prowadzonych zbiorów księgowych i szczegółowego ich opisanie w polityce rachunkowości. Z uwzględnieniem, nawet w przypadku prowadzenia jednej polityki dla Gminy i Urzędu, odrębnych zasad obowiązujących w stosunku do ewidencji księgowej organu i ewidencji księgowej Urzędu.
2. Wprowadzić prawidłowe wyodrębnienie kont syntetycznych i analitycznych z uwzględnieniem ich przeznaczenia i zastosowania w systemie rachunkowości, jako kont właściwych dla księgi głównej (konta syntetyczne) i kont analitycznych ksiąg pomocniczych. W tym zakresie przyjąć także właściwe oznaczenia kont dla podziału syntetycznego i analitycznego.
3. Ujednolicić zbiór danych ewidencji księgowej prowadzony w postaci zapisu syntetycznego w sposób gwarantujący ujmowanie na kontach syntetycznych księgi głównej wszystkich operacji gospodarczych bez ich podziału rodzajowego. Powyższe rozwiązanie zapewni prawidłowe ujawnianie sald kont dwustronnych funkcjonujących jednocześnie w sferze przychodów i rozchodów lub dochodów i wydatków realizowanych przez Urząd. Wypełniając obowiązek ujednoczenia księgi głównej kierować się treścią art. 15 ustawy o rachunkowości.
4. Podjąć starania w celu rozbudowania systemu rachunkowości w taki sposób, aby konta analityczne prowadzone były we właściwych dla nich księgach pomocniczych. Powyższy obowiązek dotyczy przede wszystkim kont rozrachunkowych, dla których istnieje obowiązek prowadzenia ewidencji analitycznej z wykorzystaniem wskazanych wyżej ksiąg. Stosownie do treści art. 17 ust. 1 ustawy o rachunkowości - konta ksiąg pomocniczych prowadzi się w szczególności dla: [1] środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie, wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych; [2] rozrachunków z kontrahentami; [3] rozrachunków z pracownikami, w szczególności jako imienną ewidencję wynagrodzeń pracowników zapewniającą uzyskanie informacji z całego okresu zatrudnienia; [4] operacji sprzedaży (kolejno numerowane własne faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do celów podatkowych); [5] operacji zakupu (obce faktury i inne dowody, ze szczegółowością niezbędną do wyceny składników aktywów i do celów podatkowych); [6] kosztów i istotnych dla jednostki składników aktywów; [7] operacji gotówkowych w przypadku prowadzenia kasy.

5. Zapewnić prawidłowe wykazywanie w sprawozdaniu Rb-27S - z wykonania planu dochodów budżetowych (sprawozdanie jednostkowe) kwot dochodów otrzymanych i wykonanych, tak aby występująca między nimi różnica prezentowała prawidłowe dane zgodne z kasowym wykonaniem ujawnionym w rejestrach księgowych jednostki oraz ewidencji księgowej banku.
6. Dokonywać przypisu podatków pod datą skutecznie doręczonej decyzji wymiarowej.

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 wniosków pokontrolnych lub przyczynach ich niewykonania, w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Jednocześnie informuję, że stosownie do art. 9 ust. 4 ww. ustawy, 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 otrzymania wystąpienia pokontrolnego za pośrednictwem Prezesa Izby. Podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

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

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Gminy Sulmierzyce  
Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Gminy Sulmierzyce  
aa.