

Łódź, dnia 6 kwietnia 2018 roku

Pan
Andrzej Szymanek
Przewodniczący Zarządu
Powiatu Wieruszowskiego

WK – 602/11/2018

Działając na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 561) informuję Pana Przewodniczącego, że Regionalna Izba Obrachunkowa w Łodzi przeprowadziła kompleksową kontrolę gospodarki finansowej i zamówień publicznych w Powiecie Wieruszowskim¹. Kontrolą objęto lata 2016-2017 oraz wybrane zagadnienia z lat wcześniejszych, dotyczące przede wszystkim: kontroli wewnętrznej; prowadzenia rachunkowości; sporządzania sprawozdań budżetowych i finansowych; gospodarki kasowej; realizacji dochodów z majątku; udzielania zamówień publicznych; wydatków inwestycyjnych; ewidencji i inwentaryzacji majątku. Stwierdzone w wyniku czynności kontrolnych nieprawidłowości i uchybienia wynikały z nieprzestrzegania obowiązujących przepisów, ich wadliwej interpretacji oraz niewystarczającego działania procedur wewnętrznej kontroli finansowej. Wykazane uchybienia i nieprawidłowości dotyczyły, w szczególności:

I.

W zakresie ewidencji i sprawozdawczości

1. Ewidencja środków europejskich otrzymanych na realizację projektów – szczegółowo opisana w protokole kontroli - była nieprawidłowa i niezgodna z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, planów kont dla budżetu

¹ Czynności kontrolne prowadzone były w dniach 11 grudnia 2017 roku – 24 stycznia 2018 roku. Protokół kontroli podpisany został w dniu 23 lutego 2018 roku.

państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 760). Ponadto, uregulowania zawarte w polityce rachunkowości przyjętej przez kontrolowaną jednostkę były niezgodne i niespójne z ww. rozporządzeniem, co uniemożliwiło zastosowanie tych rozwiązań w praktyce.

Środki europejskie, które nie zostały wydatkowane do końca roku budżetowego ewidencjonowano na koncie 138 – Rachunek środków europejskich. Niewykorzystana część otrzymanych środków na realizację programów równocześnie pomniejszyła dochody zaewidencjonowane na koncie 901 (strona Wn) oraz środki pieniężne na rachunku budżetu (konto 133 strona Ma).

W związku z opisanym stanem faktycznym należy wskazać, że w celu opracowania jednolitych rozwiązań umożliwiających ewidencję przepływu środków europejskich, zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy o finansach publicznych, Minister Finansów wprowadził, ww. rozporządzeniem z dnia 5 lipca 2010 roku, odrębne konta księgowo w zakresie ewidencji środków pieniężnych, rozliczeń tych środków, dochodów i wydatków budżetu środków europejskich, jak również planu i zaangażowania środków europejskich. Konta te służą do ewidencji i rozliczania operacji związanych z wykonaniem budżetu środków europejskich w instytucjach dysponujących takimi budżetami.

W związku z powyższym - zasady ewidencji środków europejskich są różne w instytucjach dysponujących budżetami środków europejskich i w samorządowych jednostkach budżetowych. Konto 138 wykorzystywane jest do ewidencji operacji pieniężnych w zakresie środków europejskich na oddzielnym rachunku bankowym – przez instytucję będącą dysponentem budżetu środków europejskich. Ewidencja operacji związanych z przepływem środków europejskich w jednostkach będących dysponentami budżetów środków europejskich prowadzona była przy wykorzystaniu kont księgowych wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, 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. Zgodnie z załącznikiem nr 3 do ww. rozporządzenia, były to między innymi konta 138 – Rachunek środków europejskich, 227 - Rozliczenie wydatków z budżetu środków europejskich, 230 - Rozliczenia z budżetem środków europejskich.

Ponadto, w obowiązującym w kontrolowanej jednostce wykazie kont syntetycznych dla starostwa powiatowego (załącznik nr 2 do polityki rachunkowości) uwzględniono konto 138 – Rachunek środków europejskich, które zgodnie z jego opisem – „...służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na rachunkach bankowych, związanych z realizacją programów i projektów finansowanych ze środków europejskich (...). Na stronie Wn konta

138 ujmuje się w szczególności wpływy środków pieniężnych w korespondencji z kontem 227". Konta 227 nie wprowadzono jednak do wykazu kont syntetycznych obowiązującego w Starostwie Powiatowym w Wieruszowie. Ustalono natomiast, że wpływ środków na realizację projektów od dysponenta ewidencjonowano po stronie Ma konta 840 – Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów (zamiast na koncie 227, którego nie przewidziano w zakładowym planie kont jednostki).

W zakresie planu kont dla starostwa powiatowego należy wskazać, że zgodnie z § 15 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, 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 - ustalając zakładowy plan kont, należało się kierować - między innymi - następującymi zasadami:

- konta wskazane w planach kont należało traktować jako standardową liczbę kont, która mogła 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 miały zastosowania w jednostce;
- plan kont dla budżetu jednostki samorządu terytorialnego mógł być uzupełniony, w miarę potrzeby, o właściwe konta planu kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych;
- konta wskazane w planach kont ujętych w załącznikach do rozporządzenia mogły być dzielone na dwa lub więcej kont syntetycznych.

Wobec powyższego, powołane powyżej rozporządzenie umożliwiało dodawanie lub dzielenie kont syntetycznych. Musiało to jednak wynikać z potrzeb jednostki, a także pozostawać spójne z przyjętymi uregulowaniami wewnętrznymi w zakresie obowiązującej polityki rachunkowości.

W związku z powyższym wprowadzenie i stosowanie konta 138 należy uznać za nieprawidłowe i niezgodne z powołanym powyżej rozporządzeniem Ministra Finansów, gdyż służyło ono do ujęcia tylko niewykorzystanej kwoty środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej na dzień 31 grudnia 2016 roku.

Wskazać należy również, że jeżeli jednostka zakłada, iż niewykorzystane w danym roku środki europejskie nie będą zwiększać kwoty dochodów wykonanych tego roku, powinna rozważyć zastosowanie konta 909 – Rozliczenia międzyokresowe (konto dla budżetu).

2. Ewidencję naliczenia i spłaty odsetek od wyemitowanych obligacji prowadzono w kontrolowanym okresie (2016 rok) na kontach: 133 - Rachunek budżetu i 902 – Wydatki budżetu, przy zastosowaniu klasyfikacji – dział 757, rozdział 75702, § 8110. Wydatki z tytułu odsetek od obligacji powinny być ewidencjonowane w księgach rachunkowych Starostwa Powiatowego

w Wieruszowie (urząd JST), a nie – jak miało to miejsce – w księgach Powiatu Wieruszowskiego (budżet). Z przedstawionych kontrolującym dokumentów wynikało, że przedmiotowe odsetki ujęto jako wartość składową zrealizowanych wydatków z rachunku budżetu (zgodnie z załącznikiem nr 2 do polecenia księgowana nr P160129) w łącznej wysokości 3.323.383,10 zł i zaewidencjonowano memoriałowo poleceniem księgowania nr P160129 pod datą 31 grudnia 2016 roku (Wn 860, Ma 761 i Wn 761, Ma 800), ale już bez zastosowania klasyfikacji budżetowej w księgach rachunkowych Starostwa Powiatowego. Dokonanie wydatków z rachunku budżetu (bez refundacji z rachunku Starostwa Powiatowego) i ujęcie ich w księgach rachunkowych budżetu nie dawało podstaw do wykazania tych wydatków w sprawozdaniu Rb-28S, gdyż sprawozdanie to jest sporządzane na podstawie ewidencji wydatków dokonywanych w jednostkach organizacyjnych Powiatu (w tym w starostwie powiatowym, jako jednostce budżetowej).

Zgodnie z § 10 Instrukcji sporządzenia sprawozdań w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, stanowiącej załącznik nr 39 do rozporządzenia z dnia 16 stycznia 2014 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1015 ze zm.) - jednostki samorządu terytorialnego zobowiązane były sporządzać zbiorcze sprawozdania z wykonania planu wydatków budżetowych, w pełnym zakresie informacji wynikających ze sprawozdań jednostkowych z wykonania planu wydatków budżetowych, w tym z wydatków budżetowych związanych z realizacją zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostce samorządu terytorialnego ustawami. W związku z powyższym, ujęcie w sprawozdaniu Rb-28S wydatków zrealizowanych z rachunku budżetu i zaewidencjonowanych w księgach budżetu było sprzeczne z przytoczonymi powyżej unormowaniami, gdyż zbiorcze sprawozdanie Rb-28S sporządzone powinno być na podstawie sprawozdań jednostkowych jednostek budżetowych. W związku z powyższym brak było możliwości ujęcia w tym sprawozdaniu wydatków nie dokonanych przez jednostkę organizacyjną, w przypadku gdy jednostka ta posiada własny rachunek bieżący do realizacji wydatków. Powyższy sposób dokonywania płatności odsetek od obligacji, jak też sposób ich ewidencji w księgach rachunkowych budżetu, powodował niezgodność pomiędzy księgami rachunkowymi Starostwa Powiatowego a sprawozdaniem Rb-28S (jednostkowym).

3. W wykazie kont księgi głównej Starostwa Powiatowego, stanowiącym załącznik nr 2 do zarządzenia nr 23/15 Starosty Wieruszowskiego z dnia 1 kwietnia 2015 roku w sprawie wprowadzenia zasad rachunkowości, brak było konta 224 – Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności ze środków europejskich, które to konto służy do ewidencji rozliczenia przez organ dotujący udzielonych dotacji budżetowych, oraz konta 751 – Koszty finansowe, które służy do ewidencji kosztów finansowych, między innymi, odsetek od kredytów, pożyczek oraz obligacji. Brak powyższych kont uniemożliwiało prawidłowe zaewidencjonowanie operacji związanych z udzieleniem i rozliczeniem dotacji oraz powstaniem kosztów finansowych w wyniku zapłaty odsetek od obligacji. Powyższe stanowiło naruszenie § 15 rozporządzenia Ministra Finansów 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, który określał zasady jakimi jednostka powinna się kierować ustalając zakładowy plan kont. Stosownie do § 15 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia - konta wskazane w planach kont należy traktować 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. Należy wskazać, że powyższe rozporządzenie zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r., poz. 1911). W § 20 ust. 1 pkt. 1 ww. rozporządzenia znajdują się analogiczne regulacje jak w § 15 ust. 1 pkt 1 uchylonego rozporządzenia z dnia 5 lipca 2010 roku.

4. Na dzień 31 grudnia 2016 roku w jednostce wystąpiły odsetki obciążające koszty 2016 roku, a płatne w 2017 roku, w wysokości 54.221,02 zł (46.054,40 zł - seria F, G, H + 8.166,62 zł - seria I). Powyższa kwota dotyczyła odsetek od umowy na obsługę i gwarantowanie emisji obligacji z dnia 15 października 2009 roku. Zgodnie z umową: [1] półroczny okres odsetkowy dla obligacji serii F, G i H rozpoczynał się 21 września 2016 roku i kończył 20 marca 2017 roku, co oznaczało że termin zabezpieczenia środków na wypłatę odsetek od obligacji przypadł na dzień 20 marca 2017 roku i tegoż dnia zostały one zapłacone, [2] półroczny okres odsetkowy dla obligacji serii I rozpoczynał się 26 listopada 2016 roku i kończył 25 maja 2017 roku, co oznaczało, że termin zabezpieczenia środków na wypłatę odsetek od obligacji przypadł na dzień 25 maja 2017 roku i tegoż dnia zostały one zapłacone. Na dzień 31 grudnia 2017 roku wystąpiły odsetki obciążające koszty 2017 roku, a płatne w 2018 roku w wysokości 59.331,92 zł (34.708,17 zł - seria G, H + 14.289,61 zł - seria A17 i B17 + 6.334,14 zł - seria C17). Powyższa kwota dotyczyła odsetek od umów na obsługę i gwarantowanie emisji obligacji z dnia: 15 października 2009 roku i 25 października 2017 roku (Banku BGK). Zgodnie z umowami: [1] półroczny okres odsetkowy dla obligacji serii G i H rozpoczynał się 21 września 2017 roku i kończył 20 marca 2018 roku, co oznaczało, że termin zabezpieczenia środków na wypłatę odsetek od obligacji przypadł na dzień 20 marca 2018 roku, [2] półroczny okres odsetkowy dla obligacji serii A17 i B17 rozpoczynał się 27 października 2017 roku i kończył 26 kwietnia 2018 roku, co oznaczało, że termin zabezpieczenia środków na wypłatę odsetek od obligacji przypadł na dzień 26 kwietnia 2018, [3] półroczny okres odsetkowy dla obligacji serii C17 rozpoczynał się 22 listopada 2017 roku i kończył 21 maja 2018 roku, co oznaczało, że termin

zabezpieczenia środków na wypłatę odsetek od obligacji przypadających na dzień 21 maja 2018 roku.

Powyższe kwoty nie zostały ujęte w ewidencji budżetu Powiatu jako koszt roku 2016 w kwocie 54.221,02 zł oraz roku 2017 w kwocie 59.331,92 zł, poprzez zaewidencjonowanie na kontach Wn 909 – Rozliczenia międzyokresowe Ma 260 – zobowiązania finansowe. Tym samym naruszono zasady ewidencji na koncie 909 określone w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów 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.

5. Stwierdzono szereg nieprawidłowości w zakresie ewidencji dotacji udzielanych jednostkom spoza sektora finansów publicznych. Po pierwsze, przekazanie dotacji następowało z rachunku bankowego Starostwa Powiatowego i było ewidencjonowane poprzez zapis Wn 408 – Pozostałe obciążenia - Ma 130 – Rachunek bieżący jednostki, natomiast niewykorzystane dotacje zwracane były na rachunek budżetu Powiatu i ewidencjonowane poprzez zapis Wn 133 – Rachunek budżetu - Ma 222 – Rozliczenie dochodów budżetowych. Prawidłowa ewidencja w całości powinna zostać ujęta w księgach Starostwa Powiatowego, zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów 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. Zgodnie ze wskazanym aktem prawnym - konto 224 – Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności ze środków europejskich - jest kontem służącym do ewidencji rozliczenia przez organ dotujący udzielonych dotacji budżetowych, a także do ewidencji rozliczenia przez instytucje zarządzające i pośredniczące płatności z budżetu środków europejskich. Na stronie Wn konta 224 ujmuje się w szczególności: [1] wartość dotacji przekazanych przez organ dotujący, w korespondencji z kontem 130; [2] wartość płatności dokonanych na rzecz beneficjentów przez Bank Gospodarstwa Krajowego, w korespondencji z kontami 227 lub 230. Na stronie Ma konta 224 ujmuje się w szczególności: [1] wartość dotacji uznanych za wykorzystane i rozliczone, w korespondencji z kontem 810; [2] wartość płatności z budżetu środków europejskich uznanych za rozliczone, w korespondencji z kontami 810 lub 230; [3] wartość dotacji zwróconych w tym samym roku budżetowym, w korespondencji z kontem 130. Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 224 powinna zapewniać możliwość ustalenia wartości przekazanych dotacji oraz zaliczek z tytułu płatności z budżetu środków europejskich według jednostek oraz przeznaczenia tych środków. Rozliczone i przypisane do zwrotu dotacje, które organ dotujący zalicza do dochodów budżetowych, są ujmowane na koncie 221. W księgach Starostwa ewidencja dotacji nie odbywała się na koncie 224, gdyż jak wskazano we wcześniejszym punkcie wystąpienia, konto to nie zostało uwzględnione z zakładowym planie kont Starostwa. Zwrot niewykorzystanych

dotacji powinien nastąpić również na rachunek bankowy Starostwa i w przypadku, gdy dokonany byłby w roku udzielenia dotacji powinien zostać zaewidencjonowany poprzez zapis Wn 130 Ma 224, natomiast w sytuacji gdy zwrot nastąpiłby w roku następnym po roku udzielenia i rozliczenia dotacji powinien on zostać przypisany jako dochód budżetowy (Wn 221 Ma 720) a jego wpływ zaewidencjonowany poprzez zapis Wn 130 Ma 221. Należy wskazać również, że jednostka w zakresie ewidencjonowania operacji związanych z udzielaniem i rozliczaniem dotacji nie wykorzystywała konta 810 – Dotacje budżetowe, płatności ze środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje, które zgodnie ze wskazanym rozporządzeniem Ministra Finansów było kontem, na którym należało ujmować wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone, w korespondencji z kontem 224. Ponadto zapisy dotyczące zasad ewidencji rozliczania dotacji uregulowane przepisami wewnętrznymi jednostki wzajemnie się wykluczały, a także pozostawały w sprzeczności zarówno z dokonanymi w tym zakresie księgowaniami, jak również z zasadami rachunkowości oraz planem kont ustalonym w przepisach ww. rozporządzenia Ministra Finansów.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W załączniku nr 3 do rozporządzenia z dnia 13 września 2017 roku, w zakresie opisów do kont 224 i 810 znajdują się analogiczne regulacje, jak w przepisach uchylonego rozporządzenia z dnia 5 lipca 2010 roku.

6. Na podstawie sprawozdania Rb-NDS – o nadwyżce/deficycie jednostki samorządu terytorialnego, sporządzonego za 2015 rok, ustalono, że na dzień 31 grudnia 2015 roku w jednostce wystąpił dodatni stan środków finansowych na kwotę 349.996,84 zł. Kwota ta została zakwalifikowana przez jednostkę jako wolne środki. Wskazana wartość była różnicą kwot 928.657,77 zł (pozycja C. Nadwyżka) oraz 578.660,93 (pozycja D1. Przychody w wysokości 480.829,59 zł minus pozycja D2. Rozchody w wysokości 1.059.490,52 zł). W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie, za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2015 roku wykazano, między innymi, następujące wielkości:

Wyszczególnienie	Plan	Wykonanie
A. Dochody	38 566 328,00	38 620 055,37
B. Wydatki	37 987 666,48	37 691 397,60
C. Nadwyżka/Deficyt (A-B)	578 661,52	928 657,77
D1. Przychody ogółem	480 829,00	480 829,00
D16. Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych	480 829,00	480 829,00
D161. Na pokrycie deficytu	0,00	0,00
D2. Rozchody ogółem	1 059 490,52	1 059 490,52

W sprawozdaniu Rb-NDS - o nadwyżce/deficycie, sporządzonym za okres od początku roku do dnia 31 marca 2016 roku, w wierszu D16. Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 349.996,84 zł.

Z art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 2077) wynika, że wolne środki to nadwyżka środków pieniężnych **na rachunku bieżącym jednostki samorządu terytorialnego, wynikająca z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, zaciągniętych kredytów i pożyczek z lat ubiegłych.** Zatem, zgodnie z obowiązującymi przepisami kategoria ta identyfikowana jest kasowo, a nie poprzez zapisy ewidencyjne i ich zestawienie. Sformułowanie „nadwyżka środków pieniężnych na rachunku” oznacza, że chodzi o faktycznie posiadane przez jednostkę samorządu terytorialnego – według stanu na koniec roku budżetowego – środki pieniężne, mające swe pochodzenie ze ściśle określonego źródła. Zatem nie ma prawnego uzasadnienia do utożsamiania całej kwoty nadwyżki środków na rachunku jednostki samorządu terytorialnego z kwotą wolnych środków.

Takie rozumienie wolnych środków zachowuje spójność z § 5 rozporządzenia Ministra Finansów 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, stosownie do którego, w celu ustalenia nadwyżki lub deficytu budżetów jednostek samorządu terytorialnego operacje dotyczące ich dochodów i wydatków są ujmowane w księgach rachunkowych na odrębnych kontach księgowych **w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych,** z wyjątkiem operacji szczególnych określonych w odrębnych przepisach.

Analogiczne rozwiązanie przyjęto 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.

Zarówno wolne środki, jak również nadwyżka budżetowa, identyfikowane są na gruncie podstawowych zasad określających reguły wykonywania budżetu, czyli zasady kasowości i zasady roczności. Wykonanie budżetu, który jest planem rocznym, kończy się np. osiągnięciem nadwyżki budżetowej, identyfikowanej kasowo² w ramach środków pieniężnych na rachunku

² Czyli jednostka samorządu terytorialnego faktycznie dysponuje tymi środkami pieniężnymi, ich wysokość jest potwierdzona dokumentami bankowymi (z uwzględnieniem stosownych, kasowych, rozliczeń przepływów środków na koniec roku – np. udziały, zwrot dotacji itp.).

bieżącym jednostki samorządowej. Takie oznaczenie posiadanych na dzień 31 grudnia danego roku środków finansowych nie ulega już zmianie. Brak jest bowiem w ustawie o finansach publicznych i przepisach wykonawczych dotyczących rachunkowości budżetowej podstaw prawnych pozwalających na zmianę ustalonego w rezultacie określonego sposobu wykonania budżetu oznaczenia środków finansowych. Jeżeli jednostka samorządowa w danym roku nie zaciągała kredytów, pożyczek i nie emitowała papierów wartościowych, a wykonała nadwyżkę budżetową (w kwocie wyższej niż rozchody), to brak jest uzasadnienia do wniosku, że nadwyżka środków pieniężnych na rachunku JST pochodzi z rozliczenia tytułów dłużnych, bo jej źródłem - stosownie do przepisów dotyczących rachunkowości budżetowej - jest rozliczenie **faktycznie (kasowo) zrealizowanych wpływów i wydatków dokonanych na bankowych rachunkach budżetów oraz rachunkach bieżących dochodów i wydatków budżetowych jednostek budżetowych.**

Powiat Wieruszowski w 2015 roku zrealizował nadwyżkę budżetową w wysokości 928.657,77 zł (dochody 38.620.055,37 zł minus wydatki 37.691.397,60 zł), nie wyemitował papierów wartościowych, ani nie zaciągnął nowych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek. Zatem kwota wolnych środków rozumianych jako rozliczenie powyższych tytułów dłużnych nie powinna wystąpić (przychody stanowiące wolne środki za 2014 rok w wysokości 480.829,59 zł minus rozchody z tytułu wykupu obligacji i pożyczek przypadających do spłaty w 2015 roku w wysokości 1.059.490,52 zł), a w sprawozdaniu Rb-NDS za I kwartał 2016 roku należało wykazać jedynie nadwyżkę z lat ubiegłych w kwocie 349.996,25 zł. Natomiast wartość wolnych środków powinna wynieść 0,00 zł, gdyż wolne środki z poprzedniego roku w całości zostały przeznaczone na wykup obligacji oraz spłatę pożyczki (szczegółowe ustalenia zostały zamieszczone w protokole z kontroli).

Na podstawie sprawozdania Rb-NDS – o nadwyżce/deficycie, sporządzonego za rok 2016 ustalono, iż na dzień 31 grudnia 2016 roku w badanej jednostce wystąpił dodatni stan środków finansowych na kwotę 1.236.896,66 zł. Wskazana kwota stanowiła różnicę kwot 1.886.899,82 zł (pozycja C. Nadwyżka) i 650.003,16 zł (pozycja D1. Przychody w wysokości 349.996,84 zł minus pozycja D2. Rozchody w wysokości 1.000.000 zł). W sprawozdaniu Rb-NDS za okres od początku roku do dnia 31 grudnia 2016 roku wykazano, między innymi, następujące wielkości:

Wyszczególnienie	Plan	Wykonanie
A. Dochody	41 807 081,00	41 916 119,31
B. Wydatki	41 157 077,00	40 029 219,49
C. Nadwyżka/Deficyt (A-B)	650 004,00	1 886 899,82
D1. Przychody ogółem	349 996,00	349 996,84
D16. Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych	349 996,00	349 996,84
D161. Na pokrycie deficytu	0,00	0,00
D2. Rozchody ogółem	1 000 000,00	1 000 000,00

Z powyższego wynikało, że rozchody 2016 roku w wysokości 1.000.000 zł – wykup obligacji – zostały sfinansowane z wolnych środków za 2015 rok oraz z nadwyżki wypracowanej za 2016 rok.

W sprawozdaniu Rb-NDS o nadwyżce/deficycie, za okres od początku roku do dnia 31 marca 2017 roku, w wierszu D16. Wolne środki, o których mowa w art. 217 ust. 2 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, wykazano kwotę 1.236.896,66 zł.

Powiat Wieruszowski w 2016 roku zrealizował nadwyżkę budżetową w wysokości 1.886.899,82 zł (dochody 41.916.119,31 zł minus wydatki 40.029.219,49 zł), nie wyemitował papierów wartościowych, ani nie zaciągnął nowych zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek. Zatem kwota wolnych środków rozumianych jako rozliczenie powyższych tytułów dłużnych nie powinna wzrosnąć (przychody stanowiące wolne środki za 2015 rok w wysokości 349.996,84 zł minus rozchody z tytułu wykupu obligacji w 2016 roku w wysokości 1.000.000 zł), a w sprawozdaniu Rb-NDS za I kwartał 2017 roku należało wykazać jedynie nadwyżkę z lat ubiegłych w kwocie 1.236.896,66 zł. Natomiast wartość wolnych środków powinna wynieść 0,00 zł, gdyż wolne środki z poprzedniego roku (de facto nadwyżka z lat ubiegłych) w całości zostały przeznaczone na wykup obligacji (co wykazano przy opisie wolnych środków za 2015 rok).

7. Ewidencja środków przekazywanych na wydatki do jednostek organizacyjnych z tytułu środków zewnętrznych otrzymanych na realizację projektów odbywała się w nieprawidłowy sposób. Kwota środków otrzymana od instytucji zewnętrznej w części odpowiadającej poniesionym wydatkom ewidencjonowana była poprzez zapis na kontach: Wn 223 Ma 901. Korespondencja kont 223-901 jest niedopuszczalna, gdyż zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów 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, konta 223 i 901 pełniły inne funkcje:
 - a) konto 223 - Rozliczenie wydatków budżetowych

Konto 223 służyło do ewidencji rozliczeń z jednostkami budżetowymi z tytułu dokonanych przez te jednostki wydatków budżetowych. Na stronie Wn konta 223 należało ujmować środki przelane z rachunku budżetu na pokrycie wydatków jednostek budżetowych, w korespondencji z kontem 133. Na stronie Ma konta 223 należało ujmować wydatki dokonane przez jednostki budżetowe w wysokości wynikającej z okresowych sprawozdań tych jednostek, w korespondencji z kontem 902. Ewidencję szczegółową do konta 223 prowadziło się w sposób umożliwiający ustalenie stanu rozliczeń z poszczególnymi jednostkami budżetowymi z tytułu przekazanych na ich rachunki środków pieniężnych przeznaczonych na pokrycie realizowanych przez nie wydatków budżetowych. Saldo Wn konta 223 oznaczało stan przelanych środków na rachunki bieżące jednostek budżetowych, lecz niewykorzystanych na pokrycie wydatków budżetowych.

b) konto 901 - Dochody budżetu

Konto 901 służyło do ewidencji dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Na stronie Wn konta 901 należało ujmować przeniesienie, w końcu roku, sumy dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego na konto 961. Na stronie Ma konta 901 ewidencji podlegały dochody budżetu:

- 1) na podstawie sprawozdań budżetowych jednostek budżetowych, w korespondencji z kontem 222;
- 2) na podstawie sprawozdań innych organów w zakresie dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w korespondencji z kontem 224;
- 3) z tytułu rozrachunków z innymi budżetami za dany rok budżetowy, w korespondencji z kontem 224;
- 4) z innych tytułów, w szczególności subwencje i dotacje, w korespondencji z kontem 133;
- 5) pochodzące ze źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi, w korespondencji z kontem 133;
- 6) pochodzące z budżetu Unii Europejskiej, w korespondencji z kontem 133.

Ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 901 powinna umożliwiać ustalenie stanu poszczególnych dochodów budżetu według podziałek planu finansowego. Saldo Ma konta 901 oznaczało sumę dochodów budżetu jednostki samorządu terytorialnego za dany rok. Pod datą ostatniego dnia roku budżetowego saldo konta 901 podlegało przeniesieniu na konto 961.

Przytoczone powyżej opisy kont 223 i 901 nie przewidywały korespondencji tych kont w związku z tym, że służą one do ewidencji różnych kategorii środków, tj. wydatków i dochodów. Wpływ do budżetu środków na realizację przez jednostkę organizacyjną projektu finansowanego ze środków europejskich powinien zostać zaewidencjonowany na kontach Wn 133 Ma 901 (lub Wn 133 Ma 224 i Wn 224 Ma 901) – w księgach Powiatu ewidencjonowano Wn 133 Ma 224. Natomiast w sytuacji, gdy całość dochodów nie zostanie wykorzystana w danym roku (środki zostaną wydatkowane w roku następnym) powinny one zostać wyksięgowane z konta 901 i wprowadzone na konto 909 pod datą 31 grudnia, aby zapewnić realizację zasady współmierności kosztów i przychodów określoną w art. 6 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 2342 ze zm.), jak również pozwolić na zachowanie związku między wydatkami a dochodami związanymi z danym projektem, w tym zakresie w jakim wydatki te finansowane są ze środków europejskich (albo innych środków zagranicznych). Przekazanie otrzymanych środków do jednostki realizującej projekt powinno zostać zaewidencjonowane poprzez zapis na kontach Wn 223 Ma 133. W księgach Powiatu zaewidencjonowano ww. operację Wn 224 Ma 133. Natomiast zrealizowane wydatki wg złożonego sprawozdania (RB-28S) powinny zostać zaewidencjonowane poprzez zapisy na kontach Wn 902 Ma 223.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku zostało z dniem 1 stycznia 2018 roku uchylone i zastąpione przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. W załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 roku, w zakresie opisów do kont 901 i 223 znajdują się analogiczne regulacje, jak załączniku nr 2 uchylonego rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 roku.

8. Ustalono, że saldo strony Ma konta 240 – Pozostałe zobowiązania, w kwocie 18.671,91 zł zostało wykazane w bilansie Starostwa Powiatowego jako sumy obce, gdyż dotyczyło zgromadzonych wadiów i zabezpieczeń należytego wykonania umów. Kwota 18.671,91 zł nie była zgodna z kwotą zgromadzoną na rachunku bankowym depozytów. Na rachunku depozytów znajdowała się kwota 17.547,41 zł, różnica w kwocie 1.124,50 zł dotyczyła nieprzekazanej do CEPIK opłaty ewidencyjnej. Kwota 1.124,50 zł nie była sumą obcą, lecz pozostałym zobowiązaniem.
9. W bilansie Starostwa Powiatowego, sporządzonym za 2016 rok, w pozycji „Należności z tytułu dostaw i usług”, wykazano saldo Wn konta 221 – Należności z tytułu dochodów budżetowych, pomniejszone o odpisy aktualizujące wartość należności (saldo Ma konta 290) oraz saldo Wn konta 240 – Pozostałe rozrachunki. W związku z powyższym zwrócić należy uwagę, że ww. należności wykazywane są w bilansie w pozycji „Pozostałe należności”. W pozycji „Należności z tytułu dostaw i usług” zasadniczo wykazywane są należności dotyczące dostaw i usług wynikające z salda strony Wn konta 201 – Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami.
10. W wyniku kontroli stwierdzono, że przyjęcie do ewidencji pozostałych środków następowało poprzez zapis na kontach Wn konto 013 – Pozostałe środki trwałe - Ma konto 072 – Umorzenie pozostałych środków trwałych (jednoczesne przyjęcie i umorzenie środka trwałego), co było niezgodnie z zasadami określonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planu 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 powyższym rozporządzeniu określono, że umorzenia pozostałych środków trwałych dokonuje się poprzez zapis na kontach Wn konto 401 – Zużycie materiałów i energii, Ma konto 072 – Umorzenie pozostałych środków trwałych.

Analogiczne regulacje zawarte są 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.

W zakresie dochodów budżetowych

1. W przypadku I ustnego przetargu na sprzedaż nieruchomości, działka nr 691/1, zabudowanej budynkami bazy Obwodu Drogowego, kontrolującym nie przedłożono ogłoszenia w prasie lokalnej o wywieszeniu wykazu w siedzibie Starostwa. Ponadto na stronie internetowej jednostki brak było informacji o wywieszeniu wykazu, pomimo zamieszczenia informacji na wykazie o takim sposobie jego publikacji. Powyższe stanowiło naruszenie art. 35 ust. 1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami (tekst jednolity Dz. U. z 2018 r., poz. 121 ze zm.), zgodnie z którym - wykaz powinien zostać wywieszony siedzibie właściwego urzędu, a ponadto informację o wywieszeniu tego wykazu należało podać do publicznej wiadomości przez ogłoszenie w prasie lokalnej oraz w inny sposób zwyczajowo przyjęty w danej miejscowości, a także na stronach internetowych właściwego urzędu.
2. Kontrolą objęto 6 decyzji dotyczących przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności wydanych przez Starostę Wieruszowskiego w latach 2016-2017. W odniesieniu do 5 decyzji stwierdzono naruszenie ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 83). Dotyczyło to następujących decyzji:
 - decyzja Starosty Wieruszowskiego z dnia 4 marca 2016 roku w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności działki nr 270/2, o łącznej powierzchni 0,0300 ha, położonej w Bolesławcu, zabudowanej budynkiem o przeznaczeniu usługowym, stanowiącym odrębną własność, na rzecz osoby fizycznej. Opłata za przekształcenie została ustalona w wysokości 4.604 zł, płatna w terminie 14 dni od daty uprawomocnienia się decyzji. Decyzja stała się ostateczna w dniu 23 marca 2016 roku. Użytkownik wniósł opłatę za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności w dniu 21 marca 2016 roku w kwocie 4.604 zł;
 - decyzja Starosty Wieruszowskiego z dnia 21 kwietnia 2016 roku w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności działek o numerach 94/7 i 94/8, o łącznej powierzchni 0,1195 ha, położonych w Kątach Walichnowskich, zabudowanych budynkiem o przeznaczeniu produkcyjno-usługowym, stanowiącym odrębną własność, na rzecz osoby fizycznej. Opłata za przekształcenie została ustalona w wysokości 6.881 zł, płatna w terminie 14 dni od daty uprawomocnienia się decyzji. Decyzja stała się ostateczna w dniu 23 maja 2016 roku. Użytkownik wniósł opłatę za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności w dniu 15 czerwca 2016 roku w kwocie 6.881 zł;
 - decyzja Starosty Wieruszowskiego z dnia 21 grudnia 2016 roku w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności działki nr 561/3, o łącznej powierzchni 1,5816 ha, położonej w Wieruszowie,

zabudowanej budynkami o przeznaczeniu przemysłowym, stanowiącymi odrębną własność na rzecz spółki i osoby fizycznej. Opłata za przekształcenie na rzecz spółki została ustalona w wysokości 267.314,60 zł, opłatę rozłożono na 5 rat w wysokości 53.462,92 zł każda, płatnych do 31 stycznia każdego kolejnego roku, przy czym pierwsza rata płatna była w terminie 14 dni od daty uprawomocnienia się decyzji. Decyzja stała się ostateczna w dniu 11 stycznia 2017 roku. Użytkownik wniósł 1 ratę opłaty za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności w dniu 9 stycznia 2017 roku w kwocie 53.462,92 zł. Opłata za przekształcenie na rzecz osoby fizycznej została ustalona w wysokości 17.573,40 zł, płatna w terminie 14 dni od daty uprawomocnienia się decyzji. Decyzja stała się ostateczna w dniu 11 stycznia 2017 roku. Użytkownik wniósł opłatę za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności w dniu 13 stycznia 2016 roku w kwocie 17.573,40 zł;

- decyzja Starosty Wieruszowskiego z dnia 27 lutego 2017 roku w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności działki nr 3245/1, o łącznej powierzchni 0,4281 ha, położonej w miejscowości Klatka, niezabudowanej, na rzecz osób fizycznych. Opłata za przekształcenie została ustalona w wysokości 63.000 zł, płatna w terminie 14 dni od daty uprawomocnienia się decyzji. Decyzja stała się ostateczna w dniu 14 marca 2017 roku. Użytkownik wniósł opłatę za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności w dniu 14 marca 2017 roku w kwocie 63.000 zł. W dniu 14 lutego 2017 roku sporządzono operat szacunkowy, celem operatu było określenie wartości prawa własności i prawa użytkowania wieczystego działki 3245/1. Wartość rynkowa prawa własności nieruchomości została oszacowana na kwotę 167.000 zł, wartość prawa użytkowania wieczystego na kwotę 97.000 zł (różnica pomiędzy wartością tych praw wyniosła 90.000 zł). W operacie określono, że zgodnie z obowiązującym studium uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego Gminy Wieruszów, działka zlokalizowana jest w części na obszarze oznaczonym jako tereny rolne, a w części jako tereny lasu. W dniu 14 lutego 2017 roku użytkownik wieczysty skierował pismo do Starostwa Powiatowego, w którym zgłosił uwagi co do wartości nieruchomości ustalonej na podstawie przedmiotowego operatu (zarzuty dotyczyły głównie oceny gruntu jako inwestycyjnego oraz braku uwzględnienia niekorzystnych czynników mogących mieć wpływ na wartość nieruchomości). W odpowiedzi rzeczoznawca wyjaśnił, że *„przedmiotowa działka jest położona na terenie strefy przemysłowej i została oddana w użytkowanie wieczyste w celu prowadzenia na niej działalności gospodarczej”*. *Wysokość stawki opłat rocznych – 3% i możliwość wybudowania na niej drogi potwierdzają, że przedmiotowa działka może być wykorzystywana pod działalność gospodarczą, a nie stanowi gruntu rolnego. W przypadku oddania jej na cel rolniczy stawka procentowa wynosiłaby 1%”*. Uwagi użytkownika zostały częściowo uwzględnione w zakresie spływu wód opadowych z sąsiedniej działki w związku z powyższych w dniu 24 lutego 2017 roku został sporządzony aneks do operatu szacunkowego, w którym ustalono rynkową wartość prawa własności nieruchomości na kwotę 150.000 zł, wartość prawa

użytkowania wieczystego na kwotę 87.000 zł (różnica pomiędzy wartością tych praw wyniosła 63.000 zł);

- decyzja Starosty Wieruszowskiego z dnia 6 lutego 2016 roku w sprawie przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności działki nr 3424/37, o łącznej powierzchni 0,0117 ha, położonej w Wieruszowie przy ul. Fabrycznej, zabudowanej pawilonem handlowym, stanowiącym odrębną własność, na rzecz osób fizycznych. Opłata za przekształcenie została ustalona w wysokości 3.400 zł, płatna w terminie 14 dni od uprawomocnienia się decyzji. Decyzja stała się ostateczna w dniu 20 lutego 2017 roku. Użytkownik wniósł opłatę za przekształcenie prawa użytkowania wieczystego w prawo własności w dniu 28 lutego 2017 roku w kwocie 3.400 zł.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, wg brzmienia sprzed 9 października 2011 roku, osoby fizyczne będące w dniu wejścia w życie ustawy użytkownikami wieczystymi nieruchomości zabudowanych na cele mieszkaniowe lub zabudowanych garażami albo przeznaczonych pod tego rodzaju zabudowę oraz nieruchomości rolnych mogą wystąpić z żądaniem przekształcenia prawa użytkowania wieczystego tych nieruchomości w prawo własności. Przez nieruchomość rolną rozumie się nieruchomość rolną w rozumieniu Kodeksu cywilnego, z wyłączeniem nieruchomości przeznaczonych w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego albo w decyzji o warunkach zabudowy na cele inne niż rolne. W dniu 9 października 2011 roku dokonano zmiany art. 1 ust. 1 ww. ustawy (Dz.U. z 2011 r., nr 187 poz. 1110) poprzez określenie, że osoby fizyczne i prawne będące w dniu 13 października 2005 roku użytkownikami wieczystymi nieruchomości mogą wystąpić z żądaniem przekształcenia prawa użytkowania wieczystego tych nieruchomości w prawo własności. Zmiana ta rozszerzyła krąg podmiotów uprawnionych do żądania przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności przede wszystkim o osoby prawne, jak też rozszerzyła zakres nieruchomości, które mogą być objęte tym żądaniem poprzez zniesienie wymogu ich przeznaczenia (do tej pory były to tylko nieruchomości zabudowane na cele mieszkaniowe lub zabudowane garażami lub przeznaczone pod tego typu zabudowę oraz nieruchomości rolne). Po nowelizacji brak było ograniczenia, co do przeznaczenia nieruchomości, która może zostać objęta żądaniem przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności.

Wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2015 roku sygn. Akt K 29/13 (Dz. U. nr 373 z dnia 17 marca 2015 roku) art. 1 ust. 1 został uznany za niezgodny z art. 2 Konstytucji RP. Zgodnie z tym wyrokiem, wymieniony wyżej przepis stracił moc w zakresie w jakim przyznawał uprawnienie do przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności osobom fizycznym i prawnym, które nie miały tego uprawnienia przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 28 lipca 2011 roku o zmianie ustawy o gospodarce nieruchomościami oraz niektórych innych ustaw. Artykuł 1 ust.1 został uznany również za niezgodny z art. 165 ust. 1 Konstytucji RP. W związku z tym na mocy ww. wyroku, wymieniony przepis stracił moc w zakresie, w jakim

dotyczył nieruchomości stanowiących własność jednostek samorządu terytorialnego. Zmiana obwazywała od chwili ogłoszenia wyroku, tj. od dnia 17 marca 2015 roku. Z powyższego wynika, że wymienione decyzje o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego na rzecz dotychczasowych użytkowników wieczystych wydano z naruszeniem art. 1 ust. 1 ustawy o przekształceniu prawa użytkowania wieczystego w prawo własności, w brzmieniu obowiązującym od dnia 17 marca 2015 roku. Przekształcenie zostało dokonane bez podstawy prawnej, gdyż jak wcześniej wskazano wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego uchylono uprawnienia do przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na rzecz podmiotów, które nie miały tego prawa przed wejściem w życie ustawy z dnia 28 lipca 2011 roku.

W świetle obowiązujących przepisów właściwym postępowaniem byłaby sprzedaż prawa użytkowania wieczystego na rzecz użytkownika. Zgodnie bowiem z art. 32 ust. 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami - nieruchomość gruntowa oddana w użytkowanie wieczyste może być sprzedana wyłącznie użytkownikowi wieczystemu.

W zakresie wydatków budżetowych

1. W wyniku kontroli liczby pracowników w przeliczeniu na etaty oraz liczby zatrudnionych niepełnosprawnych w przeliczeniu na etaty, stanowiących podstawę określenia obowiązku dokonywania wpłat na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych, ustalono, że w niektórych miesiącach liczby te nieznacznie odbiegały od liczb wykazanych w informacjach oraz w jednej deklaracji. Nieprawidłowo wykazana liczba zatrudnionych w przeliczeniu na etaty skutkowałą zaniżeniem wpłat na Fundusz we wrześniu 2017 roku o kwotę 34 zł, w pozostałych miesiącach różnice nie miały wpływu na wysokość wpłat czy powstanie obowiązku dokonania wpłat. Deklarację korygującą sporządzono w trakcie kontroli RIO, w dniu 21 grudnia 2017 roku. Kwotę 34 zł przekazano do PFRON w dniu 22 grudnia 2017 roku.
2. Umowa nr RS/172/2016 o wsparcie realizacji zadania publicznego pod nazwą „Twórczość – Terapia - Sukces” została podpisana przed upływem terminu 7 dni od daty opublikowania oferty w BIP, na stronie internetowej oraz na tablicy ogłoszeń urzędu. Tym samym naruszono art. 19a ust.5 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (tekst jednolity Dz. U. z 2016 r., poz. 1817 ze zm.), zgodnie z którym - po upływie terminu 7 dni od dnia zamieszczenia oferty oraz po rozpatrzeniu ewentualnych uwag (jeśli zostały zgłoszone) organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego niezwłocznie zawiera umowę o wsparcie realizacji zadania publicznego lub o powierzenie realizacji zadania publicznego. W związku z powyższym umowa mogła zostać podpisana nie wcześniej niż 25 listopada 2016 roku, ponieważ do dnia 24 listopada 2016 roku można było zgłaszać ewentualne uwagi dotyczące zamieszczonej oferty.

3. W przypadku dwóch porozumień podpisanych przez Powiat z gminami Łubnice i Bolesławiec na udzielenie pomocy finansowej tym gminom w 2017 roku (umowy podpisano odpowiednio w dniach 7 czerwca i 31 sierpnia 2017 roku), kontrolującym nie przełożono uchwał Rady Powiatu Wieruszowskiego wyrażających zgodę na udzielenie pomocy finansowej ww. gminom. Przed zawarciem umów zadania zostały wprowadzone do budżetu Powiatu uchwałami Rady Powiatu.

W zakresie jednorazowych dodatków uzupełniających dla nauczycieli

1. W okresie od dnia 1 stycznia do dnia 31 sierpnia 2016 średnią liczbę etatów nauczycieli dyplomowanych zawyżono o 0,04, prawidłowo w sprawozdaniu powinna zostać wykazana średnia etatów 77,87, natomiast w okresie od dnia 1 września do dnia 31 grudnia 2016 roku liczbę etatów nauczycieli mianowanych zaniżono o 0,01, prawidłowo w sprawozdaniu powinna zostać wykazana średnia etatów 74,82. Przyczyny nieprawidłowości zostały szczegółowo wskazane w protokole z kontroli.
2. Do wydatków na wynagrodzenia nauczycieli, o których mowa w art. 30 ust. 1 ustawy z dnia 26 stycznia 1982 roku Karty nauczyciela (tekst jednolity Dz. U. z 2017 r., poz. 1189 ze zm.), wliczono zapomogi zdrowotne wypłacone w 2016 roku nauczycielom dyplomowanym w kwocie 1.789,46 zł. Zapomogi zdrowotne zostały wypłacone w oparciu o 72 ust. 1 ustawy Karta Nauczyciela. Zgodnie z treścią tego przepisu, niezależnie od przysługującego nauczycielowi i członkom jego rodziny prawa do świadczeń z ubezpieczenia zdrowotnego, organy prowadzące szkoły przeznaczają corocznie w budżetach odpowiednie środki finansowe z przeznaczeniem na pomoc zdrowotną dla nauczycieli korzystających z opieki zdrowotnej oraz określają rodzaje świadczeń przyznawanych w ramach tej pomocy oraz warunki i sposób ich przyznawania. Z powyższego przepisu wynika, że środki finansowe na pomoc zdrowotną mają charakter wyodrębnionego funduszu. Pomoc zdrowotna nie jest elementem wynagrodzenia nauczyciela, lecz świadczeniem funduszu wypłacanym wg zasad określonych przez organ prowadzący. Ponadto nie są te świadczenia wymienione w art. 30 ust. 1 ww. ustawy jako składniki wynagrodzenia nauczycieli, zatem nie mogą one zostać zaliczone jako jeden ze składników wydatków na wynagrodzenia, na podstawie których dokonuje się obliczenia jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli.
3. Według wyliczeń dokonanych przez kontrolujących - w związku z nieprawidłowościami wymienionymi w punktach 1 i 2 - kwota różnicy w grupie nauczycieli dyplomowanych powinna wynieść 40.007,28 zł i była niższa od różnicy wykazanej w sprawozdaniu o 789,42 zł, co oznaczało, że jednorazowy dodatek uzupełniający za 2016 rok w grupie nauczycieli dyplomowanych został zaniżony ogółem o 789,42 zł.

Odpowiedzialność za powyższe uchybienia i nieprawidłowości ponoszą Starosta Wieruszowski, Skarbnik Powiatu Wieruszowskiego oraz pracownicy Starostwa w zakresie wskazanym w protokole kontroli.

II.

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

1. Dostosować plan kont dla Starostwa Powiatowego w Wieruszowie do wymogów zawartych w § 20 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 uzupełnienie wykazu kont księgi głównej Starostwa Powiatowego w Wieruszowie o konta, na których ewidencjonowane są operacje gospodarcze w tym o konta: 224 – Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności ze środków europejskich i 751 – Koszty finansowe,
 - poprzez ograniczenie wykazu kont księgi głównej Starostwa Powiatowego w Wieruszowie w zakresie kont, które nie powinny być stosowane przez jednostki, które nie są dysponentami budżetu środków europejskich,
 - poprzez doprowadzenie opisu kont księgi głównej Starostwa Powiatowego w Wieruszowie do zgodności z ww. rozporządzeniem oraz faktycznym przebiegiem operacji gospodarczych ewidencjonowanych w księgach Starostwa Powiatowego.
2. Zapewnić przestrzeganie 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, w szczególności poprzez ewidencję operacji gospodarczych dotyczących m.in. środków europejskich otrzymanych na realizację projektów, kosztów finansowych, udzielanych dotacji, umorzenia pozostałych środków trwałych, zgodnie z systematyką określoną w ww. rozporządzeniu oraz zgodnie z przyjętymi w jednostce zasadami (polityką) rachunkowości.
3. Zbiorcze sprawozdania z wykonania planu wydatków budżetowych sporządzać zgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2018 r., poz. 109), tj. w pełnym zakresie informacji wynikających ze sprawozdań jednostkowych z wykonania planu wydatków budżetowych.
4. Zapewnić zgodność danych wynikających z ksiąg rachunkowych Starostwa Powiatowego ze sporządzanymi sprawozdaniami Rb-28S (jednostkowymi), w zakresie danych dotyczących wydatków na zapłatę odsetek od obligacji.

5. Dokonać analizy stosownej metodologii ustalania wysokości wolnych środków, o których mowa w art. 217 ust.2 pkt 6 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych oraz nadwyżki budżetowej, biorąc również pod uwagę uwarunkowania wskazane w pierwszej części wystąpienie pokontrolnego. W przypadku zmiany w zakresie metodologii ustalania wysokości tych wartości, zastosować ją w zakresie planowania i sprawozdawczości w 2018 roku (przyjmując za punkt wyjścia środki pieniężne na rachunku jednostki samorządu terytorialnego według stanu na dzień 31 grudnia 2017 roku).
6. Zapewnić prawidłowe sporządzanie bilansu Starostwa Powiatowego w Wieruszowie, w szczególności poprzez wykazywanie danych wynikających z ewidencji księgowej Starostwa Powiatowego we właściwych pozycjach bilansu, tak aby sprawozdanie finansowe przedstawiało rzetelnie sytuację finansową i majątkową jednostki.
7. Zapewnić przestrzeganie art. 35 ust. 1 i art. 41 ust.1 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 roku o gospodarce nieruchomościami, poprzez odpowiednią publikację informacji o wywieszeniu w siedzibie organu wykazu nieruchomości przeznaczonych do sprzedaży oraz poprzez informowanie nabywcy nieruchomości o terminie podpisania aktu notarialnego.
8. Zaprzestać przekształcania w drodze decyzji prawa użytkowania wieczystego w prawo własności na rzecz osób, którym takie prawo nie przysługuje, uwzględniając wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2015 roku sygn. Akt K 29/13 (Dz. U. nr 373 z dnia 17 marca 2015 roku).
9. Wpłaty na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych obliczać w oparciu o reguły zawarte w art. 21 ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.
10. Przestrzegać art. 19a ust.5 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 roku o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, zgodnie z którym - po upływie terminu 7 dni od dnia zamieszczenia oferty oraz po rozpatrzeniu ewentualnych uwag (jeśli zostały zgłoszone) organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego niezwłocznie zawiera umowę o wsparcie realizacji zadania publicznego lub o powierzenie realizacji zadania publicznego.
11. Udzielać pomocy finansowej innym jednostkom samorządu terytorialnego na podstawie podjętej przez Radę Powiatu Wieruszowskiego uchwały wyrażającej zgodę na udzielenie pomocy finansowej, zgodnie z wymogiem wynikającym z art. 216 ust.2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych.
12. Zapewnić prawidłowe obliczanie średniej liczby etatów dla nauczycieli stanowiących podstawę obliczenia jednorazowego dodatku uzupełniającego dla nauczycieli, stosownie do przepisów rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 13 stycznia 2010 roku w sprawie sposobu opracowywania sprawozdania z wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli na poszczególnych stopniach awansu zawodowego w szkołach prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz. U z 2010 r., nr 6, poz. 35 ze zm.).

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

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

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

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

Do wiadomości:

Przewodniczący Rady Powiatu Wieruszowskiego

Przewodniczący Komisji Rewizyjnej Rady Powiatu Wieruszowskiego

aa.