



Kielce, dnia 25 lutego 2021 r.

WK.60.28.2020

Pani Irena Marcisz
Wójt Gminy Łopuszno

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach na podstawie art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych¹, w związku z § 4 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 16 lipca 2004 r. w sprawie siedzib i zasięgu terytorialnego regionalnych izb obrachunkowych oraz szczegółowej organizacji izb, liczby członków kolegium i trybu postępowania² przeprowadziła w Urzędzie Gminy w Łopusznie doraźną kontrolę wybranych zagadnień gospodarki finansowej Gminy Łopuszno za 2019 rok i inne wybrane okresy. Kontrola doraźna przeprowadzona została w zakresie:

- sposobu sprawowania nadzoru przez Gminę Łopuszno nad Samodzielnym Publicznym Zakładem Opieki Zdrowotnej Gminnym Ośrodkiem Zdrowia w Łopusznie za lata 2018 – 2019 oraz inne wybrane okresy w miarę zaistniałych potrzeb,
- funkcjonowania audytu wewnętrznego w Urzędzie Gminy,
- realizacji wniosków pokontrolnych skierowanych do Wójta w wystąpieniu pokontrolnym Zastępcy Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach, znak: WK.60.37.2019 z dnia 27 marca 2019 r.,
- okoliczności wskazanych w zarządzeniu Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych z dnia 13 sierpnia 2020 roku, dotyczących naruszenia dyscypliny finansów publicznych przy realizacji umowy z wykonawcą usługi odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych z terenu Gminy w 2020 roku.

Protokół kontroli omówiono i podpisano w dniu 31 grudnia 2020 roku.

W wyniku kontroli stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia, które powstały na skutek nieprzestrzegania obowiązujących przepisów prawa przez osoby odpowiedzialne za gospodarkę finansową Gminy. Wykazane nieprawidłowości i uchybienia dotyczyły w szczególności:

1. W okresie objętym kontrolą nie prowadzono kontroli w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej Gminnym Ośrodku Zdrowia w Łopusznie (dalej SP ZOZ GOZ), tym samym nie sprawowano skutecznego nadzoru nad tym podmiotem leczniczym, czym naruszono art. 121 ust. 1, w związku z ust. 3 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej³.

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 2137, dalej ustawa o regionalnych izbach obrachunkowych

² Dz. U. Nr 167, poz. 1747

³ Dz. U. z 2020 r. poz. 295 ze zm., dalej ustawa o działalności leczniczej

W ramach wzajemnych relacji zachodzących między podmiotem tworzącym a podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą prawo sprawowania nadzoru nad tym podmiotem jest najistotniejsze. Podmiotem tworzącym, w rozumieniu art. 2 pkt 6 ww. ustawy, jest podmiot albo organ, który utworzył podmiot leczniczy w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej. Zgodnie ze Statutem Ośrodka Zdrowia podmiotem tworzącym dla SP ZOZ GOZ jest Gmina Łopuszno.

Podmiot tworzący sprawuje nadzór nad zgodnością działań podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą z przepisami prawa, statutem i regulaminem organizacyjnym oraz pod względem celowości, gospodarności i rzetelności, o czym przesądza art. 121 ust. 2 ustawy. Kluczowym dla omawianego zagadnienia jest zakres pełnionego nadzoru doprecyzowany przez ustawodawcę w art. 121 ust. 3 ustawy. W ramach nadzoru podmiot tworzący może żądać informacji, wyjaśnień oraz dokumentów od organów podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą oraz dokonuje kontroli i oceny działalności tego podmiotu. Rozwinięciem tego przepisu jest art. 121 ust. 4, który stanowi, że kontrola i ocena, obejmują w szczególności:

- 1) realizację zadań określonych w regulaminie organizacyjnym i statucie, dostępność i jakość udzielanych świadczeń zdrowotnych;
- 2) prawidłowość gospodarowania mieniem oraz środkami publicznymi;
- 3) gospodarkę finansową.

W przepisach art. 121 ust. 5 ustawy prawodawca nakreślił procedurę postępowania przez podmiot tworzący w razie stwierdzenia, w wyniku przeprowadzonych czynności kontrolnych, niezgodnych z prawem działań kierownika podmiotu leczniczego, tj. wstrzymuje ich wykonanie oraz zobowiązuje kierownika do ich zmiany lub cofnięcia, natomiast w przypadku niedokonania zmiany lub cofnięcia tych działań w wyznaczonym terminie podmiot tworzący może rozwiązać z kierownikiem stosunek pracy albo umowę cywilnoprawną.

Zatem upoważnienie dla podmiotu tworzącego do prowadzenia kontroli, w ramach sprawowanego nadzoru nad podmiotem leczniczym jest w sposób wyczerpujący nadane w akcie prawnym rangi ustawowej.

Szczegółowy sposób i tryb przeprowadzania kontroli, w tym warunki i tryb przygotowania oraz prowadzenia czynności kontrolnych, dokumentowania poszczególnych czynności kontrolnych, sporządzania wystąpień pokontrolnych, możliwości składania zastrzeżeń do ustaleń kontroli i ich rozpatrzenia oraz wzory dokumentów obowiązujących przy przeprowadzaniu czynności kontrolnych, mając na uwadze konieczność sprawnego i bezstronnego przeprowadzania kontroli zostały określone już w rozporządzeniu Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2012 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania kontroli podmiotów leczniczych⁴.

W Regulaminie Organizacyjnym Urzędu Gminy nadzorowanie zadań gminy dotyczących ochrony zdrowia, przydzielono do realizacji wójtowi. Ze struktury organizacyjnej Urzędu Gminy wynika również, że bezpośredni nadzór nad m.in. Gminnym Ośrodkiem Zdrowia sprawuje Wójt.

Ustalenia poczynione przez inspektorów RIO w trakcie kontroli doraźnej w Urzędzie Gminy wskazują, iż w okresie objętym kontrolą Gmina nie przeprowadzała kontroli na miejscu w SP ZOZ GOZ, korzystając z upoważnienia wynikającego z ustawy o działalności leczniczej oraz z przepisów ww. rozporządzenia wykonawczego.

Pani Wójt w wyjaśnieniu do protokołu kontroli podała, że *Gmina jako podmiot tworzący SP ZOZ Gminny Ośrodek Zdrowia w Łopusznie w latach 2015-2018 nie powzięła żadnych wiadomości, co do nieprawidłowości funkcjonowaniu tej instytucji. Nadmieniam, że Regulamin*

⁴ Dz. U. 2015 r. poz. 1331

Organizacyjny w treści § 18 ust. 10 pkt 2 nakładał obowiązek nadzorowania zadań gminy dotyczących ochrony zdrowia, nie mniej jednak zgodnie z § 19 ust. 3 jako Wójt zleciłam wykonywanie tych zadań Zastępcy, co było również wykonaniem wspomnianej wyżej uchwały Rady Gminy z dnia 22 czerwca 2015 r. w sprawie powołania Rady Społecznej przy Gminnym Ośrodku Zdrowia w Łopusznie.

Należy stwierdzić, iż uzyskanie informacji w zakresie występowania nieprawidłowości w działalności kontrolowanej jednostki możliwe jest poprzez systematyczne prowadzenie kontroli w formie instytucjonalnej – w siedzibie kontrolowanej jednostki, w oparciu o dokumenty znajdujące się w tej jednostce z wykorzystaniem innych dopuszczalnych narzędzi kontrolnych (np. oględzin) i na ich podstawie dokonywanie adekwatnych ustaleń.

Ze złożonego przez Panią Wójt wyjaśnienia wynika ponadto, że Kontrola Ośrodka Zdrowia była wykonywana cyklicznie w okresach corocznych. Na etapie zatwierdzania sprawozdania z wykonania budżetu gminy. Organy gminy w ramach tej procedury analizują i kontrolują przedkładane dokumenty (informacja z wykonania planu finansowego, sprawozdania finansowe) badane dokumenty nie budziły wątpliwości. Powyższe informacje oraz sprawozdania są przedkładane organowi stanowiącemu tj. Radzie Gminy oraz Regionalnej Izbie Obrachunkowej i podlegają sprawdzeniu w ramach kontroli wykonywania budżetu. W dniu 28 sierpnia 2019 r. zlecono przeprowadzenie audytu wewnętrznego w SP ZOZ. Kontrole SP ZOZ odbywały się na podstawie przedstawionych dokumentów (sprawozdań) w Urzędzie Gminy. Została dokonana kontrola wykorzystania pomieszczeń w Ośrodku Zdrowia w Łopusznie przez Komisje Zdrowia i Opieki Społecznej Rady Gminy w Łopusznie podczas posiedzenia odbytego 14 lutego 2017 roku. Jednostka nie wykazała zadłużenia. Do 2018 roku kondycja finansowa SPZOZ, była w świetle przedstawionych przez kierownika SPZOZ dokumentów bardzo dobra. Nie wystąpiły sytuacje, w których podmiot tworzący w ramach czynności nadzorczych ujawnił działania kierownika SPZOZ niezgodne z prawem, wstrzymał ich wykonanie oraz zobowiązał do ich zmiany lub cofnięcia. Kierownikiem w Samodzielnym Publicznym Zakładzie Opieki Zdrowotnej Gminnego Ośrodka Zdrowia w Łopusznie był od dnia 01.04.2019 r. pan Grzegorz Milla. Kierownik SP ZOZ Gminnego Ośrodka Zdrowia w Łopusznie nie złożył w wyznaczonym terminie sprawozdania finansowego za rok 2018. Ponadto Kierownik nie złożył w wyznaczonym terminie raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej zgodnie z art. 53a ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Wójt Gminy Łopuszno wezwał do złożenia zaległych sprawozdań i raportu. Kierownik nie wywiązał się z ustawowych obowiązków tłumacząc niemożliwość sporządzania wymaganych sprawozdań faktem zaginięcia dokumentów księgowych ośrodka zdrowia. Nie dokonywano zmiany kierownika SP ZOZ z uwagi na niedokonanie przez niego zmiany lub cofnięcia działań niezgodnych z prawem.

W tym samym wyjaśnieniu do protokołu kontroli Pani Wójt podała, że *Monitorowano poziom zadłużenia poprzez analizę sprawozdań Rb-Z i po wykazaniu zobowiązań wezwano SP ZOZ do wyjaśnienia zaistniałej sytuacji (dokumentacja w załączeniu). Dokonywano sprawdzenia prawidłowości otrzymanych od SP ZOZ sprawozdań Rb-N i Rb-Z pod względem formalno-rachunkowym. Pod względem merytorycznym nie kontrolowano prawidłowości złożonych sprawozdań.*

Ograniczanie nadzoru nad podmiotem leczniczym wyłącznie do kontroli danych zawartych w informacjach z wykonania planu finansowego, sprawozdaniach finansowych, sprawozdaniach z operacji finansowych wyłącznie pod kątem formalno-rachunkowym, nie wyczerpuje zakresu nadzoru, jaki powinien być zapewniony ze strony podmiotu tworzącego nad podmiotem leczniczym, stosownie do art. 121 ust. 3 ustawy o działalności leczniczej.

Przejawem nieprawidłowego funkcjonowania SP ZOZ GOZ było niezwoływanie posiedzeń Rady Społecznej Ośrodka w okresie od lipca 2016 r. do marca 2019 r., przez co organ ten nie realizował zadań, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy o działalności leczniczej, a tym samym nie pełnił swych podstawowych funkcji nałożonych art. 48 ust. 1 ustawy, tj. inicjującej i opiniodawczej podmiotu tworzącego oraz doradczej kierownika. Niezwoływanie posiedzeń Rady Społecznej stanowiło również naruszenie §12 obowiązującego w tym okresie Regulaminu Rady Społecznej.

W wyjaśnieniu do protokołu kontroli Wójt podała, że: *w okresie 2017 - 2018 i w I półroczu 2019r. przewodniczącym rady społecznej tj. osobą posiadającą uprawnienia do jej zwoływania zgodnie z uchwałą nr VII/58/2015 Rady Gminy w Łopusznie z dnia 22 czerwca 2015 r. w sprawie powołania Rady Społecznej przy Gminnym Ośrodku Zdrowia w Łopusznie był Pan Wiesław Gałka Zastępca Wójta.*

Zgodnie z art. 48 ust. 2 pkt 2a i 2b ustawy o działalności leczniczej do zadań rady społecznej należy przedstawianie kierownikowi wniosków i opinii w sprawach planu finansowego, w tym planu inwestycyjnego, rocznego sprawozdania z planu finansowego, w tym planu inwestycyjnego. Wpływające do Urzędu Gminy plany finansowe SP ZOZ GOZ na 2018 i 2019 r. nie były opiniowane przez Radę Społeczną. Ponadto nie przedkładano Radzie Społecznej otrzymywanych od SP ZOZ GOZ sprawozdań finansowych i raportów.

W wyjaśnieniu do protokołu kontroli Wójt podała, że: *brak opiniowania planów finansowych SP ZOZ Gminnego Ośrodka Zdrowia w Łopusznie wynikał zapewne z okoliczności wskazanej w odpowiedzi na pytanie 1. Natomiast nie jest mi znana przyczyna (jak również okoliczność) nieprzedkładania sprawozdań finansowych i raportów Radzie Społecznej. Ponadto w tamtym czasie nie dotarły do mnie jakiegokolwiek sygnały wskazujące na zaistnienie jakichkolwiek nieprawidłowości w powyższym zakresie. Dopiero w momencie nieprzedłożenia przez SP ZOZ Gminny Ośrodek Zdrowia w Łopusznie właściwych dokumentów, o czym zostałam poinformowana, wezwałam kierownictwo Ośrodka Zdrowia do wykonania obowiązku. Widząc brak należytej reakcji we wrześniu 2019r. podjęłam inicjatywę w zakresie objęcia przewodnictwa w Radzie Społecznej. Na tą okoliczność została podjęta uchwała nr XIII/91/2019 Rady Gminy w Łopusznie z dnia 23 września 2019 r. w sprawie zmiany uchwały w sprawie powołania Rady Społecznej przy Gminnym Ośrodku Zdrowia w Łopusznie. Wówczas zostałam przewodniczącą Rady Społecznej. Zasady funkcjonowania SPZOZ reguluje statut tej instytucji, przepisy ustawy o działalności leczniczej oraz innych ustaw w tym ustawy o samorządzie gminnym. Jak już uprzednio wyjaśniłam do wiosny 2019 r. nie miałam żadnych podstaw do jakichkolwiek podejrzeń w stosunku do prawidłowości funkcjonowania Ośrodka, a tym samym do podejmowania nadzwyczajnych czynności nadzorczych. Zatem nie byłam w posiadaniu żadnych niepokojących sygnałów, zaś miałam wiedzę, iż SPZOZ wywiązywał się z obowiązków. To co istotne z punktu widzenia Gminy, czyli kondycja finansowa SPZOZ, była w świetle przedstawionych przez kierownika SPZOZ dokumentów bardzo dobra.*

Rada społeczna odgrywa podwójną rolę: jest ona jednocześnie organem inicjującym i opiniodawczym podmiotu tworzącego oraz organem doradczym kierownika. Sposób ustalenia zakresu zadań i kompetencji rady społecznej wskazuje, że ma ona niejako wspierać podmioty, którym ustawowo przekazano prawo władczego decydowania w zakresie funkcjonowania tych podmiotów leczniczych, tj. kierownika i podmiotów tworzących. Założeniem ustawodawcy była aktywność rady społecznej skierowana na zwiększenie społecznej kontroli funkcjonowania jednostek publicznych wykonujących świadczenia zdrowotne.

Konsekwencją braku właściwego nadzoru nad SPO ZOZ GOZ ze strony podmiotu tworzącego oraz niefunkcjonowania jednego z organów Ośrodka Zdrowia – Rady Społecznej, było dopuszczenie do wystąpienia nieprawidłowości w zarządzaniu jednostką, głównie w aspekcie finansowo-księgowym, takich jak:

- niezłożenie przez Kierownika Ośrodka do Urzędu Gminy sprawozdania finansowego za 2018 rok, co stanowi naruszenie art. 52 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym kierownik jednostki zapewnia sporządzenie rocznego sprawozdania finansowego nie później niż w ciągu 3 miesięcy od dnia bilansowego i przedstawia je właściwym organom, zgodnie z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa, postanowieniami statutu lub umowy. Niesporządzenie i niezłożenie sprawozdania finansowego za 2018 rok przez Kierownika SP ZOZ GOZ do Urzędu Gminy było przedmiotem dochodzenia o przestępstwo z art. 77 pkt 2 i art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, w związku z art. 11 § 2 Kodeksu karnego, które wobec braku w czynie znamion czynu zabronionego w dniu 31 grudnia 2019 r. zostało umorzone;
- brak dokumentacji finansowo-księgowej Ośrodka Zdrowia za lata 2015, 2016, 2017, 2018 w postaci faktur i innych dokumentów adresowanych do SP ZOZ GOZ. W Komisariacie Policji w Strawczynie toczyło się dochodzenie w sprawie usunięcia ww. dokumentacji tj. o przestępstwo określone w art. 276 Kodeksu karnego, które wobec niewykrycia sprawcy przestępstwa w dniu 31 grudnia 2019 r. zostało umorzone;
- nieprawidłowe gospodarowanie mieniem Ośrodka Zdrowia. W sprawie przywłaszczenia mienia Ośrodka w postaci trzech samochodów osobowych w okresie bliżej nieustalonym, jednak nie później niż do dnia 13 sierpnia 2019 r., działając na szkodę SP ZOZ GOZ, tj. o przestępstwo z art. 284 § 2 Kodeksu karnego, w Komisariacie Policji w Strawczynie prowadzone było postępowanie przygotowawcze. Wobec braku danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, w dniu 15 stycznia 2020 r. zostało umorzone;
- niezłożenie raportu o sytuacji ekonomiczno-finansowej SP ZOZ GOZ, co stanowiło naruszenie art. 53a ust. 1 ustawy o działalności leczniczej, zgodnie z którym kierownik samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej każdego roku sporządza i udostępnia w Biuletynie Informacji Publicznej raport o sytuacji ekonomiczno-finansowej samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w terminie 2 miesięcy od dnia upływu terminu do sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego;
- powstaniem zobowiązań wymagalnych, zaprezentowanych w kwartalnych sprawozdaniach Rb-Z o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych wg stanu na I, II, III, IV, kwartał 2019 oraz wg stanu na koniec I i II kwartału 2020 r., których wysokość znacząco różniła się w pierwotnie złożonych sprawozdaniach w stosunku do kwot ujętych w ich korektach. Przykładowo wysokość zobowiązań wymagalnych wg stanu na koniec III kwartału 2019 roku wykazana w pierwotnie złożonym sprawozdaniu Rb-Z wynosiła 276.233,23 zł, w tym 104.500,36 zł stanowiły zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług wobec przedsiębiorstw niefinansowych oraz 171.732,87 zł jako pozostałe zobowiązania wymagalne wobec jednostek zaliczonych do grupy IV. Według korekty sprawozdania złożonej w dniu 18.10.2019 r. zobowiązania wymagalne wynosiły 219.361,72 zł, z uwagi, iż zmianie uległa wysokość pozostałych zobowiązań wobec jednostek zaliczonych do grupy IV i wynosiła 114.861,36 zł. Wysokość zobowiązań z tytułu dostaw towarów i usług wobec przedsiębiorstw niefinansowych nie zmieniała się w stosunku do wysokości wykazanej w pierwotnie złożonym sprawozdaniu. Natomiast wg ostatniej korekty z dnia 22.10.2019 r. całość zobowiązań wymagalnych na koniec tego okresu wynosiła 104.500,36 zł i stanowiła wyłącznie zobowiązania z tytułu dostaw towarów i usług wobec przedsiębiorstw niefinansowych.
Zgodnie z §10 ust. 4 obowiązującego do dnia 1 stycznia 2021 r. rozporządzenia z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji

finansowych⁵ sprawozdania należy sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym. Natomiast jednostki będące odbiorcami sprawozdań sprawdzają prawidłowość otrzymywanych sprawozdań pod względem formalno-rachunkowym. Jednostki te mogą również kontrolować merytoryczną prawidłowość złożonych sprawozdań, co określał §10 ust. 6 tego rozporządzenia. Z dniem 1 stycznia 2021 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 17 grudnia 2020 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych⁶, w którym oprócz ww. dotychczasowych przepisów ujętych również odpowiednio w §10 ust. 4 oraz w §10 ust. 6, minister umożliwił jednostkom będącym odbiorcami sprawozdań żądanie odpowiednich dokumentów w ramach merytorycznej kontroli prawidłowości danych zawartych w sprawozdaniach;

- przyjęcie bez zastrzeżeń sprawozdania finansowego SP ZOZ GOZ za 2019 rok, w którym wartość aktywów i pasywów ujętych w poszczególnych wierszach bilansu wg stanu na 31.12.2018 r. wykazana została w kwocie 0,00 zł, jak również wartość poszczególnych przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat wg stanu na dzień 31.12.2018 r. wykazana została w kwocie 0,00 zł pomimo, iż w 2018 r. Ośrodek Zdrowia realizował zadania statutowe, a tym samym występowały w jednostce zdarzenia gospodarcze. Powyższe stanowiło naruszenie odpowiednio art. 46 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym w bilansie wykazuje się stany aktywów i pasywów na dzień kończący bieżący i poprzedni rok obrotowy oraz art. 47 ust. 1 ustawy o rachunkowości stanowiącym, iż w rachunku zysków i strat wykazuje się oddzielnie przychody, koszty, zyski i straty oraz obowiązkowe obciążenia wyniku finansowego za bieżący i poprzedni rok obrotowy.
- nieterminowe złożenie przez Kierownika SP ZOZ GOZ do Urzędu Gminy kwartalnych sprawozdań o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych Rb-N, kwartalnych sprawozdań o stanie zobowiązań wg tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji Rb-Z za I oraz II kwartał 2019 r., które zostały złożone z ośmiodniowym opóźnieniem, tj. za I kwartał w dniu 23.04.2019 r., zamiast w terminie do dnia 15.04.2019 r. – 14.04.2019 r. był dniem wolnym od pracy; za II kwartał 2019 r. w dniu 23.07.2019 r., zamiast do dnia 15.07.2019 r. – 14.07.2019 był dniem wolnym od pracy. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej składają sprawozdania jednostkowe zarządowi nadzorującej jednostki samorządu terytorialnego nie później niż w terminie 14 dni po upływie okresu sprawozdawczego, zgodnie z załącznikiem nr 8 obowiązującego wówczas rozporządzenia w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.
Od dnia 1.01.2021 r. obowiązują terminy składania sprawozdań z operacji finansowych ujęte w załączniku nr 7 do nowego rozporządzenia w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.
Nieprzekazanie w terminie sprawozdania z wykonania procesów gromadzenia środków publicznych i ich rozdysponowania stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w świetle art. 18 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷. Zaniechanie zawiadomienia przez Gminę właściwego rzecznika dyscypliny finansów publicznych o ujawnionych okolicznościach, wskazujących na naruszenie dyscypliny finansów publicznych w SP ZOZ GOZ stanowi naruszenie art. 93 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.
- podpisywanie dokumentacji finansowo-księgowej, w tym sprawozdania finansowego SP ZOZ GOZ za 2017 rok, sprawozdania Rb-N oraz Rb-Z wg stanu na koniec II i IV kwartału 2018 r. oraz

⁵ Dz. U. 2014 r. poz. 1773

⁶ Dz. U. 2020 r. poz. 2396

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 1440 ze zm.

wg stanu na koniec I kwartału 2019 r., informacji o przebiegu wykonania planu finansowego za I półrocze 2018 r. oraz sprawozdania rocznego z wykonania planu finansowego za 2018 rok przez osobę zastępującą głównego księgowego i przyjmowanie tej dokumentacji w Urzędzie bez upewnienia się, czy osoba ta posiada stosowne upoważnienia do prowadzenia ksiąg rachunkowych Ośrodka, w zakresie określonym w art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁸. W wyjaśnieniu do protokołu kontroli Skarbnik podała, że: *Kierownik danej jednostki odpowiada za właściwy dobór pracowników na dane stanowisko pracy o odpowiednich kwalifikacjach*. Stosownie do art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości sprawozdanie finansowe podpisuje - podając zarazem datę podpisu - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki.

W następstwie ww. okoliczności organy gminy podejmowały działania ad-hoc, takie jak m.in.: zlecenie przeprowadzenia audytu wewnętrznego w Ośrodku Zdrowia, kierowanie pism do Kierownika, który objął stanowisko w dniu 1 kwietnia 2019 r. z żądaniem udzielenia wyjaśnień w zakresie sytuacji finansowej Ośrodka, które okazały się spóźnione i nieskuteczne, a doprowadziły jedynie do eskalacji sporu z kierownictwem Ośrodka Zdrowia.

Właściwie ustalony, systematycznie prowadzony nadzór organów gminy ma istotny wpływ na ograniczanie ryzyka występowania nieprawidłowości w działalności podmiotu leczniczego.

Rada Społeczna pomimo, iż nie uczestniczy bezpośrednio w procesie zarządzania, to przy właściwym doborze jej członków, których wolą nadrzędną będzie dbałość o dobro publiczne, wsłuchiwanie się w opinie tego organu i nadanie jej działalności większej rangi, również przyczyni się do zapewnienia ładu organizacyjnego.

Prawidłowe funkcjonowanie podmiotu leczniczego, również w aspekcie finansowo-księgowym, jest jednym z podstawowych warunków osiągnięcia celu nadrzędnego Gminy, jakim jest zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, poprzez realizowanie zadań własnych obejmujących m.in. sprawy ochrony zdrowia, stosownie do art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁹.

2. Pomimo zawarcia z audytorem – usługodawcą umowy zlecenia z tytułu prowadzenia audytu wewnętrznego w Urzędzie Gminy, sposób jego funkcjonowania w Urzędzie uznać należy za prowadzony niezgodnie z definicją określoną w art. 272 ust. 1 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych oraz standardach audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych zawartych w komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r.¹⁰ W myśl art. 272 ust. 1 i 2 ustawy o finansach publicznych audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze. Ocena ta dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce. Prowadząc audyt wewnętrzny audytor kieruje się wskazówkami zawartymi w standardach audytu wewnętrznego, co wynika wprost z art. 273 ust. 2 ustawy. Ponadto rozporządzeniem wykonawczym z dnia 4 września 2015 r. Minister Finansów określił szczegółowy sposób i tryb

⁸ Dz. U. 2019 r. poz. 869 ze zm., dalej ustawa o finansach publicznych

⁹ Dz. U. z 2020 r. poz. 713 ze zm.

¹⁰ Dz. U. Min Rozw. i Fin. poz. 28, dalej Standardy

przeprowadzania audytu wewnętrznego oraz przekazywania informacji o pracy i wynikach audytu wewnętrznego¹¹.

Izba formułując niniejszy zarzut opiera go o następujące ustalenia poczynione przez inspektorów kontroli, m.in.:

- nieopracowanie Karty audytu jako oficjalnego dokumentu określającego cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego w Urzędzie, co stanowi naruszenie Standardu 1000 - *Cel, uprawnienia i odpowiedzialność*;
- przy opracowaniu planu audytu na 2019 r. nieprzeprowadzenie analizy ryzyka, uwzględniającej sposób zarządzania ryzykiem w Urzędzie, co stanowi naruszenie §7 ust. 1 rozporządzenie w sprawie audytu wewnętrznego oraz Standardu 2010 – Planowanie;
- nieprowadzeniu w 2019 r. czynności sprawdzających, czynności mających na celu monitorowanie realizację wydanych zaleceń, czym naruszono §20 rozporządzenia w sprawie audytu oraz Standard 2500 – *Monitorowanie postępów*;
- nieokreśleniu zarówno w planie audytu, jak i w sprawozdaniu z wykonania planu audytu za 2019 r. przez audytora – usługodawcę realizacji poszczególnych zadań audytowych w osobodniach, co stanowi naruszenie §9 ust. 1 pkt 2 oraz § 12 ust. 1 rozporządzenia w sprawie audytu;
- nieopracowanie Programu zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w Urzędzie, co narusza Standard 1300 – Program zapewnienia i poprawy jakości;
- zaniechanie przeprowadzania zarówno ocen wewnętrznych, jak i zewnętrznych, co jest niezgodne ze Standardem 1311 – *Oceny wewnętrzne*, Standardem 1312 – *Oceny zewnętrzne* oraz Standardem 2070 - *Usługodawca zewnętrzny a odpowiedzialność organizacji za audyt wewnętrzny*;
- nieuwzględnienie w umowie zawartej z audytorem – usługodawcą sposobu postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem, co stanowi naruszenie obowiązku wynikającego z art. 279 ust. 2 ustawy o finansach publicznych;
- prowadzenie audytu w SP ZOZ Gminnym Ośrodku Zdrowia w Łopusznie na podstawie wadliwie wydanego upoważnienia, tj. w oparciu o nieobowiązujący od blisko 10 lat, uchylony 31 grudnia 2009 r. art. 54 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.

W związku z powyższym Wójt nie zadbał o zapewnienie funkcjonowania audytu wewnętrznego w taki sposób, aby był działalnością niezależną i obiektywną, której celem byłoby wspieranie Wójta jako kierownika jednostki w prawidłowym realizowaniu celów i zadań stawianych przed jednostką samorządu terytorialnego, zgodnie z definicją zawartą w art. 272 ust. 1 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

3. Niezgodne z prawdą informowanie Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach w pismach Wójta z dnia 25 kwietnia 2019 r. znak: Fn.1710.01.2019, z dnia 12 sierpnia 2019 r. znak: Fn.1710.02.2019 o wykonaniu wniosków pokontrolnych, w odpowiedzi na wystąpienie

¹¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 506, dalej rozporządzenie w sprawie audytu

pokontrolne Zastępcy Prezesa RIO w Kielcach, co stanowi naruszenie obowiązku wynikającego z art. 9 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach przeprowadziła w okresie od 23 października do 18 grudnia 2018 r. kompleksową kontrolę gospodarki finansowej Gminy za 2017 rok i inne wybrane okresy. W dniu 27 marca 2019 r. skierowano do Wójta wystąpienie pokontrolne, znak: WK.60.37.2018, zawierające wnioski pokontrolne sformułowane w celu wyeliminowania stwierdzonych w trakcie kontroli nieprawidłowości. Pismami m.in. z dnia 25 kwietnia 2019 r. znak: Fn.1710.01.2019, z dnia 12 sierpnia 2019 r. znak: Fn.1710.02.2019, Wójt poinformowała Izbę o sposobie realizacji wniosków i podjętych w tym celu działaniach.

Kontrola sposobu realizacji wybranych wniosków, istotnych z punktu widzenia prawidłowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, w oparciu o udzielone odpowiedzi Wójta przesłane do RIO w Kielcach wykazała, że nie zostały one zrealizowane. Dotyczy to nw. wniosków:

- Wniosek pokontrolny nr 14 nie został zrealizowany;

Na ostatni dzień każdego roku przeprowadzać rzetelną inwentaryzację drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, mając na uwadze w zakresie inwentaryzacji nieruchomości również § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji odpowiednio dokumentować i powiązywać z zapisami ksiąg rachunkowych, stosownie do art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Wójt pismem z dnia 12 sierpnia 2019 r. poinformowała, że: *Inwentaryzacja za ostatni rok została przeprowadzona w sposób rzetelny, drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników zgodnie z obowiązującymi przepisami.*

W trakcie kontroli doraźnej ustalono, że na dzień 31 grudnia 2018 oraz 31 grudnia 2019 r. nie przeprowadzono inwentaryzacji wszystkich aktywów i pasywów podlegających inwentaryzacji – nie zweryfikowano kont występujących w księdze głównej budżetu. W zakresie weryfikacji stanów księgowych kont księgi głównej Urzędu nie przeprowadzono inwentaryzacji drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości należności i zobowiązań. Ustalono również, iż do dnia 9 lipca 2020 r. nie sporządzono żadnej dokumentacji w tym zakresie.

Stwierdzić należy, iż przepisy ustawy o rachunkowości, w szczególności art. 26 ust. 1 pkt 3 oraz art. 27 ust. 1 ustawy w dalszym ciągu nie są przestrzegane.

- Wniosek pokontrolny nr 17 nie został zrealizowany;

Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze ujmować w bilansie z wykonania budżetu Gminy, w bilansie jednostki Urząd Gminy oraz w zestawieniu zmian w funduszu jednostki zgodnie z ich treścią ekonomiczną, ujmując dane w zakresie ustalonym we wzorach tych sprawozdań stanowiących odpowiednio załączniki nr 5, nr 8 i nr 9 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r., stosownie do § 23 ust. 3, ust. 4 i ust. 8 tego rozporządzenia, w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Wójt w piśmie z dnia 25 kwietnia 2019 r. poinformowała, że: *W bilansie z wykonania budżetu Gminy, w bilansie jednostki urzędu Gminy oraz w zestawieniu zmian w funduszu jednostki zdarzenia w tym operacje gospodarcze zostały ujęte zgodnie z ich treścią ekonomiczną i dane ujęte w zakresie ustalonym we wzorach tych sprawozdań.*

Na podstawie bilansu jednostki budżetowej (Urząd Gminy Łopuszno), bilansu z wykonania budżetu oraz zestawień obrotów i sald ksiąg rachunkowych Urzędu jako jednostki oraz budżetu na 31.12.2019 r. ustalono, że:

- a) W bilansie Urzędu Gminy Łopuszno wg stanu na koniec roku, w aktywach, w poz. B.II.2 Należności od budżetów wykazano 512 707,96 zł, a w pasywach, w poz. D.II.5 Pozostałe zobowiązania wykazano 606 185,94 zł. Wg zestawienia obrotów i sald powyższa kwota należności wynika z salda Wn konta 225-12. Wg wyjaśnienia Skarbnika kwota ta obejmuje 509 272, 00 - VAT do zwrotu z urzędu skarbowego – zwrócony 21.04.2020 r., - 3 012,68 - Należności z tytułu VAT do wyjaśnienia. Do czasu trwania kontroli kwota 3 012,68 zł nie została w żaden sposób wyjaśniona, ponadto sumy do wyjaśnienia powinny stanowić pozostałe należności oraz mając na uwadze zapewnienie rzetelności sprawozdania finansowego winny być wyjaśnione przed sporządzeniem tegoż sprawozdania. Natomiast ww. zobowiązania obejmują saldo konta 240-12 (Ma) w kwocie 582 725,45 zł. Jak ustnie wyjaśniono w czasie kontroli na kontach „...-12” ujmowano operacje związane z rozliczaniem podatku od towarów i usług (VAT). Z okazanej do kontroli deklaracji VAT-7 za m-c grudzień 2019 r. wynika nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w kwocie 509 272 zł, wykazana do zwrotu na rachunek VAT, natomiast wg częściowych rozliczeń w ramach centralizacji VAT – ze sporządzonych danych dotyczących Urzędu Gminy Łopuszno również wynika za ten okres nadwyżka podatku naliczonego nad należnym w kwocie 507 357,97 zł. Nie przedłożono również żadnych innych dokumentów, wg których można by było potwierdzić realność wykazanego zobowiązania. Zatem w bilansie Urzędu Gminy w pasywach, w zobowiązaniach – w poz. D.II.5 Pozostałe zobowiązania wykazana kwota 606 185,94 zł nie jest rzetelna, jak również nie jest zgodna z treścią ekonomiczną. Tym samym naruszono art. 4 ust.1 oraz art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Jak wskazano w ustaleniach kontroli stany zobowiązań i należności na dzień 31.12.2019 r. nie zostały zinwentaryzowane, co również miało wpływ na rzetelność sporządzonego bilansu.
- b) W bilansie z wykonania budżetu wg stanu na dzień 31.12.2019 r. wg stanu na koniec roku, w pasywach, w pozycji I.3 Pozostałe zobowiązania wykazano kwotę 31 237,48 zł, która wynika z sumy sald Ma kont 222-10, 224-12 i 240-10. Z poniższego wyjaśnienia złożonego przez Skarbnika w czasie kontroli wynika, że kwota 30 410,76 to zwrot salda konta 130-12 (Gmina - VAT) przekazane do jednostki w dniu 09.07.2020 r. Nie można podzielić zaprezentowanego przez Skarbnika stanowiska, gdyż na koncie 130-12 w ewidencji Urzędu wg stanu na 31.12.2019 r. stan środków wynosił 0,00 zł, a z innego konta ewidencji Urzędu nie wynika należność od budżetu w ww. kwocie. Wg ustaleń kontroli ujęte dane w ww. pozycji bilansu z wykonania budżetu były niezgodne z treścią ekonomiczną, nie odzwierciedlały rzeczywistego stanu zobowiązań, co narusza art. 4 ust. 1 i 2 oraz art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Ponadto ustalono, że Gmina posiadała w banku rachunek bankowy związany z rozliczeniami podatku pod towarów i usług (rachunek VAT) NRB 05849900080000007120000067, którego stan na dzień 31.12.2019 r. wynosił 194 800,01 zł – wyciąg bankowy nr 12. Ustalono, że stan tych środków na 31.12.2019 r. wynikał z ksiąg rachunkowych budżetu (konto 133-12) ale został do tych ksiąg wprowadzony na konto 133-12 niezgodnie z zapisami z poszczególnych wyciągów bankowych. Saldo ww. rachunku wprowadzono dokumentem polecenie księgowania pod datą 31.12.2019 r., pomimo że obroty na ww. rachunku bankowym wystąpiły od 08.11.2019 r. i zostały udokumentowane 12-toma dziennymi wyciągami bankowymi. Nie można również ustalić, że operacje z ww. wyciągów były prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych Urzędu,

gdyż w tym zakresie dokonywano wielu przeksięgowowań i zapisów środków na rachunku bankowym dokumentem innym niż wyciąg bankowy tj. poleceniem księgowania. Przyjmując, że rachunek VAT jednostka ewidencjonuje w księgach budżetu, gdyż tak wykazała stan na 31.12.2019 r. zapisy na koncie 133-12 powinny być zgodne z zapisami wynikającymi z wyciągów bankowych (obrotami). Powyższe narusza art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości bowiem zapisy w księgach rachunkowych nie odzwierciedlają stanu rzeczywistego oraz narusza zasady funkcjonowania konta 133 Rachunek budżetu określone w załączniku nr 2 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. 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.

- c) W Zestawieniu zmian w funduszu jednostki Urzędu Gminy Łopuszno sporządzonym na dzień 31.12.2019 r. w pozycji I.1.4 Środki na inwestycje (zwiększenia funduszu) wykazano kwotę 5 884 320,08 zł natomiast wg sprawozdania o zrealizowanych wydatkach budżetowych (Rb-28S) kwota środków na inwestycje za ten sam okres wynosiła 21 060 256,56 zł. Ponadto wg tegoż sprawozdania wykazana w poz. II. Fundusz jednostki na koniec okresu (BZ) kwota 13 947 258,52 zł mimo, że jest zgodna z saldem konta 800 Fundusz jednostki wg zestawienia obrotów i sald Urzędu to sprawozdanie to nie przedstawia rzetelnie zwiększeń i zmniejszeń funduszu gdyż wg sprawozdania suma pozycji I+I.1-I.2 wynosi 17 078 313,53 zł, a nie jak wykazano 13 947 258,52 zł. Stwierdzono ponadto różnicę wynoszącą 7.000,00 zł w zakresie dochodów zrealizowanych w 2019 roku, pomiędzy danymi wynikającymi z zestawienia zmian w funduszu, a danymi wykazanymi w sprawozdaniach budżetowych o dochodach. Powyższe narusza art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Z powyższych ustaleń kontroli wynika, że w wrywkowo objętym zakresie sprawozdania finansowe wg stanu na 31.12.2019 r. nie ujmowały danych zgodnie z treścią ekonomiczną w bilansie z wykonania budżetu Gminy, w bilansie jednostki Urząd Gminy oraz w zestawieniu zmian w funduszu jednostki w zakresie ustalonym we wzorach tych sprawozdań stanowiących odpowiednio załączniki nr 5, nr 8 i nr 9 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r., stosownie do § 23 ust. 3, ust. 4 i ust. 8 tego rozporządzenia, w związku z art. 4 ust. 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości.

- Wniosek nr 19, pkt a), tiret drugie nie został zrealizowany:
Przyjąć i stosować rozwiązania zapewniające prawidłowe i rzetelne sporządzanie sprawozdań budżetowych poprzez wykazywanie w nich danych zgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w sposób określony w Instrukcji sporządzania sprawozdań, stosownie do § 9 ust. 1 i ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, a w szczególności w rocznym sprawozdaniu Rb-27S z wykonania planu dochodów budżetowych w kol. 8 „Dochody otrzymane” w zakresie dochodów z tytułu udziału Gminy we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych wykazywać kwoty udziałów, które wpłynęły na rachunek bankowy Gminy w okresie sprawozdawczym, stosownie do § 3 ust. 4 pkt 4 Instrukcji sporządzania sprawozdań stanowiącej załącznik nr 36 do ww. rozporządzenia.
Wójt pismem z dnia 12 sierpnia 2019 r. poinformowała, że: *Obecnie sprawozdania sporządzane są prawidłowo z uwzględnieniem poniższych uwag: (...) - w sprawozdaniu Rb-27S w kolumnie*

8 „Dochody otrzymane” ujęcie dochodów, które faktycznie wpłynęły na rachunek bankowy Gminy, w tym dotacje celowe, które wpłynęły na rachunek bankowy w okresie sprawozdawczym (...).

Ustalono, że w jednostkowym rocznym sprawozdaniu Rb-27S za 2019 rok (korekta nr 2) w kol. 8 „Dochody otrzymane” wykazano kwoty dotacji celowych otrzymanych z budżetu państwa, które wpłynęły na rachunek bankowy budżetu Gminy w okresie sprawozdawczym po pomniejszeniu o dokonane w styczniu 2020 roku zwroty, tj. w kwocie równej dochodom wykonanym. Powyższe dotyczy dotacji celowych ujętych w podziałkach: 71035/§2020, 75011/§2010, 80101/§2030, 80153/§2010, 85295/§6330. W jednostkowym rocznym sprawozdaniu Rb-27S za 2019 rok kwotę dochodów otrzymanych zaniżono łącznie o 18.547,05 zł, tj. o kwotę niewykorzystanych części dotacji zwróconych do budżetu państwa w styczniu 2020 roku. Niniejsza kwota niewykorzystanych dotacji w 2019 roku wynika również ze sprawozdania o stanie środków na rachunkach bankowych Rb-ST za 2019 rok.

W związku z powyższym nadal nie przestrzegane są przepisy rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹², w tym § 9 ust. 1 i ust. 2 oraz § 3 ust. 4 pkt 4 Instrukcji sporządzania sprawozdań stanowiącej załącznik nr 36 do ww. rozporządzenia.

Niezgodne z prawdą informowanie o wykonaniu wniosków pokontrolnych stanowi wykroczenie w świetle art. 27 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, a osoba, która dopuszcza się tego wykroczenia podlega karze grzywny. Na podstawie art. 17 ust. 3 ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia¹³ Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach posiada uprawnienia oskarżyciela publicznego w sprawach o wykroczenia z art. 27 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

4. W sposób nieprawidłowy Gmina w 2020 roku rozliczała się z Przedsiębiorstwem Usług Komunalnych „TAMAX” Szczepan Cieślik z siedzibą w Sędziszowie jako Wykonawcą usługi odbioru i zagospodarowania odpadów komunalnych z terenu Gminy Łopuszno w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

W wyniku przeprowadzonego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego Gmina Łopuszno reprezentowana przez Wójta przy kontrasygnacie Skarbnika w dniu 31 grudnia 2019 r. zawarła z Wykonawcą umowę na realizację ww. usługi.

W oparciu o art. 6f ust. 3 i 4 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach¹⁴ strony ustaliły wynagrodzenie za odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych określone jako iloczyn faktycznej ilości odebranych i zagospodarowanych odpadów (potwierdzonej dokumentami ważenia) i ceny jednostkowej wynoszącej za każdy rodzaj odbieranych odpadów – 998,00 zł brutto/Mg, w tym 79,84 zł VAT.

Ustalenia kontroli wskazują, iż od momentu rozpoczęcia świadczenia usługi w ramach zawartej umowy wątpliwości Zamawiającego budziły deklarowane przez Wykonawcę ilości odbieranych odpadów, które wykazywane były w miesięcznych raportach oraz protokołach wykonania usługi sporządzanych na podstawie kart przekazania odpadów w poszczególnych dniach odbioru odpadów w danym miesiącu.

¹² Dz. U. z 2020 r. poz. 1564 ze zm.

¹³ Dz. U. z 2020 r. poz. 729 ze zm.

¹⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 1439

Jak wynika z korespondencji prowadzonej z Wykonawcą, Zamawiający żądał wyjaśnień w zakresie wykazywanych w kartach przekazania odpadów ilości odbieranych odpadów oraz przedstawienia dokumentacji potwierdzającej wiarygodność deklarowanych ilości, m.in. wydruków z systemu monitoringu GPS zainstalowanego w pojazdach wykorzystywanych do odbioru odpadów z terenu Gminy.

Według pracowników Urzędu Gminy odpowiedzialnych za nadzór nad prawidłową realizacją umowy składane przez Wykonawcę wyjaśnienia oraz dostarczane przez niego wydruki były nieczytelne i uniemożliwiały prześledzenie tras przejazdu poszczególnych pojazdów. W przypadku otrzymania czytelniejszych, pojedynczych wydruków map z systemu GPS pojazdów, ich analiza przeprowadzona przez pracowników Urzędu wykazywała, że ich zdaniem, deklarowane przez Wykonawcę ilości odpadów były niemożliwe do odebrania w czasie pracy wynikającym z systemu GPS zainstalowanego w pojazdach Wykonawcy, lub pojazdy nie poruszały się zgodnie z harmonogramem zatwierdzonym przez Zamawiającego.

W okresie od stycznia do lipca 2020 r. Wykonawca przedłożył faktury na łączną kwotę 918.249,81 zł brutto. Urząd do 12 października 2020 r. zapłacił Wykonawcy łącznie 613.842,58 zł brutto, co stanowiło 67% całości zobowiązań wynikających z faktur wystawionych z tytułu realizacji usługi w okresie od stycznia do lipca 2020 r. Wysokość nieuregulowanych zobowiązań za ten okres wynosi 304.407,23 zł brutto.

Urząd dokonał płatności pełnej kwoty w wysokości 158.013,34 zł brutto, wynikającej z faktury jedynie za styczeń 2020 r. Za pozostałe miesiące wykonywania usługi wysokość wynagrodzenia płaconego Wykonawcy była niższa od kwot przez niego żądanych. Faktury wystawione z tytułu realizacji usługi w lutym, marcu, kwietniu i lipcu na kwoty odpowiednio: 160.847,66 zł brutto (korekta), 102.544,50 zł brutto, 161.606,14 zł brutto (korekta), 117.953,61 zł brutto zostały opłacone w dniach 30 września oraz 12 października 2020 r. do wysokości 70.200,00 zł brutto za każdy miesiąc. Zgodnie z wyjaśnieniem Pani Wójt *miesięczne kwoty z tytułu realizacji usługi odbioru odpadów komunalnych w poszczególnych miesiącach w okresie od lutego 2020 do kwietnia 2020 r. oraz za miesiąc lipiec 2020 r. dokonano na podstawie świadczonej usługi w 2019 r, także przez firmę „TAMAX”. Miesięczna kwota wynosiła 70 200 zł, a płatności dokonano, z zastrzeżeniem w rozumieniu art. 411 kodeksu cywilnego.*

W maju i czerwcu, pomimo prowadzonej kontroli ważenia pojazdów odbierających odpady przy udziale pracownika Urzędu Gminy i spadku ilości odbieranych odpadów niesegregowanych w stosunku do ilości z lutego lub kwietnia 2020 roku, niższe było wynagrodzenie należne Wykonawcy i zgodnie z wystawionymi fakturami wynosiło odpowiednio 111.855,84 zł brutto oraz 105.428,72 zł brutto. Zamawiający dokonał zapłaty na rzecz Wykonawcy wynagrodzenia w niższych wysokościach, tj.: za maj 73.153,40 zł brutto, za czerwiec 101.875,84 zł brutto. W wyjaśnieniu do protokołu kontroli Pani Wójt podała, że: *nie dokonano zapłaty 102 094,40 zł tylko 73 153,40 zł za miesiąc maj 2020 r, z wskazaniem, że w fakturze za maj bezsporną część stanowi kwota 73 153,40 zł za odbiór odpadów nieselektywnie, których waga była każdorazowo kontrolowana, włącznie z monitoringiem całej trasy odbioru. Za miesiąc czerwiec nie kwota 102 464,72 zł, tylko 101 875,84 zł, ze wskazaniem, że za miesiąc czerwiec kwota do zapłaty, to kwota za ilość (selektywnych i nieselektywnych) która waga była każdorazowo kontrolowana i pomniejszona została o kwotę za odbiór odpadów biodegradowalnych, szczegółowe wyjaśnienia zawiera pismo z 12.08.2020 r. Zakres usługi odbioru odpadów bio nie został wyjaśniony przez Wykonawcę.*

Ustalono ponadto, iż zobowiązania regulowane były przez Zamawiającego nieterminowo. Opóźnienia w płatnościach wynosiły od 24 dni – za styczeń do 139 dni – za marzec. Jedynie za czerwiec Urząd zapłacił Wykonawcy wynagrodzenie w terminie, jednak również w tym przypadku wysokość wynagrodzenia zapłaconego Wykonawcy była niższa o 3.552,88 zł brutto w stosunku do kwoty przez niego żądanej na fakturze.

Powyższe okoliczności wskazują na naruszenie art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym wydatki publiczne powinny być dokonywane w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Pismem z dnia 5 sierpnia 2020 r. Skarbnik zwróciła się do Wykonawcy z wnioskiem o korektę kwot sprzedaży wskazanych w rubrykach cena brutto i cena netto na fakturach wystawionych wobec Urzędu z tytułu realizacji umowy w okresie od stycznia do kwietnia 2020 r. wnioskując o zmianę wysokości wynagrodzenia ujętego na fakturach za te miesiące do kwoty 0,00 zł za każdy miesiąc.

Pomimo znaczącego wzrostu ilości odpadów deklarowanych przez Wykonawcę jako odebrane z terenu Gminy w 2020 roku w stosunku do roku 2019, co również zostało potwierdzone przez inspektorów kontroli RIO, kwestionowanie realizowania przez Wykonawcę usługi i żądanie korekty wynagrodzenia do kwoty 0,00 zł, a tym samym odmowy zapłaty Wykonawcy wynagrodzenia, pomimo, iż usługa była realizowana stoi w sprzeczności z zasadą określoną w art. 735 ustawy z dnia z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹⁵. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli ani z umowy, ani z okoliczności nie wynika, że przyjmujący zlecenie zobowiązał się wykonać je bez wynagrodzenia, za wykonanie zlecenia należy się wynagrodzenie.

5. Dowody księgowe (faktury) dekretowane były niezgodnie z tym, jak były ujmowane w księgach rachunkowych. Przykładowo: faktura nr TX 2020/000071 z dnia 06.06.2020 r. za realizację usługi odbioru odpadów w maju 2020 r. na kwotę 111.855,84 zł brutto, zgodnie z opisem znajdującym się na odwrocie faktury została ujęta w księgach rachunkowych w dniu 20.08.2020 r.: kwota brutto Wn konto 402 oraz Ma konto 201 z równoczesnym zapisem zaangażowania na stronie Ma konta 998 oraz zatwierdzona do wypłaty przez Wójta w pełnej wysokości tj. 111.855,84 zł brutto. Urząd zapłacił Wykonawcy częściowe wynagrodzenie w wysokości 73.153,40 zł brutto. Natomiast w księgach rachunkowych kwoty zapłacone zaksięgowane były na koncie 201 wg analityki prowadzonej dla TAMAX, w omawianym przypadku to 73.153,40 zł brutto, różnice zaś niezapłacone Wykonawcy z otrzymanych faktur zostały zaksięgowane na koncie 240-10-223 Pozostałe rozrachunki-TAMAX, w omawianym przypadku kwota 38.702,44 zł brutto.

Powyższe stanowi naruszenie art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym dowody księgowe powinny być rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 ustawy, oraz wolne od błędów rachunkowych.

6. W sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych Urzędu za okres od początku roku do 30 czerwca 2020 roku w kolumnie 8 *Zobowiązania ogółem* nieprawidłowo wykazano kwotę 424.998,30 zł.

¹⁵Dz. U. z 2020 r. poz. 1740

Niniejsza kwota stanowiła saldo Ma konta 201 wg analityki prowadzonej dla Wykonawcy P.P.H.U. TAMAX w wysokości 210.600,00 zł, na którym ujmowano przypis faktur do wysokości 70.200,00 zł za jeden miesiąc (saldo za luty, marzec, kwiecień) oraz saldo Ma konta 240-10-223 *Pozostałe rozrachunki TAMAX* w wysokości 214.398,30 zł, stanowiące różnicę pomiędzy kwotą żadaną przez Wykonawcę na fakturach za ten okres, a kwotą przyjętą do zapłaty przez Zamawiającego.

Zaprezentowanie w sprawozdaniu Rb-28S w ten sposób danych dotyczących zobowiązań stanowi naruszenie zasad zawartych w Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego stanowiącej załącznik nr 36 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie tymi zasadami w kolumnie „Zobowiązania ogółem” sprawozdania Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych wykazuje się wszystkie bezsporne zobowiązania niespłacone według stanu na koniec okresu sprawozdawczego. Ponadto zgodnie z § 9 ust. 1 rozporządzenia kierownicy jednostek, kierownicy jednostek obsługujących i naczelnicy urzędów skarbowych są obowiązani sporządzać sprawozdania rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości i uchybienia były w głównej mierze wynikiem nieprzebrzegania przepisów prawnych dotyczących gospodarki finansowej i rachunkowości gminy, a także niewłaściwego funkcjonowania kontroli zarządczej.

Niezależnie od wyszczególnienia indywidualnej odpowiedzialności za powstanie nieprawidłowości w poszczególnych dziedzinach funkcjonowania Gminy poprzez wskazanie merytorycznych pracowników w protokole z kontroli, Wójt oraz Skarbnik ponoszą w odpowiednim zakresie, odpowiedzialność z tytułu nadzoru, za opisane w wystąpieniu pokontrolnym nieprawidłowości.

Obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości oraz nadzorowania prac z tego zakresu spoczywały na Skarbniku. Prawa i obowiązki głównego księgowego (skarbnika) określają przepisy art. 54 ustawy o finansach publicznych.

Organem wykonawczym gminy jest Wójt, na którym spoczywają obowiązki dotyczące m.in. przygotowania projektów uchwał Rady Gminy, wykonywania budżetu i gospodarowania mieniem gminy, a także ogólna odpowiedzialność za prawidłową gospodarkę finansową gminy (art. 30 ust. 1 i 2, art. 60 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym). Wójt, jako organ wykonawczy, wykonuje zadania przy pomocy Urzędu Gminy, którego jest kierownikiem (art. 33 ust. 1 i 3 ustawy). Odpowiedzialność za gospodarkę finansową Urzędu, jako jednostki sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli wewnętrznej, spoczywa na Wójcie (kierowniku jednostki) zgodnie z art. 53 ust. 1 i art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

WNIOSKI POKONTROLNE

Przedstawiając powyższe ustalenia kontroli, Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach na podstawie art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych wnosi o ich wykorzystanie celem usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości poprzez realizację niżej przedstawionych wniosków pokontrolnych oraz podjęcie innych niezbędnych działań w celu niedopuszczenia do powstania podobnych nieprawidłowości w dalszej działalności.

1. Zapewnić skuteczny nadzór nad zgodnością działań SP ZOZ GOZ z przepisami prawa, statutem i regulaminem organizacyjnym oraz pod względem celowości, gospodarności i rzetelności, zgodnie z art. 121 ust. 2 i ust. 3 ustawy o działalności leczniczej, w szczególności poprzez systematyczne prowadzenie kontroli w siedzibie SP ZOZ GOZ w Łopusznie, obejmującej swym zakresem zagadnienia, o których mowa w art. 121 ust. 4 ustawy.
2. Systematycznie zwoływać posiedzenia Rady Społecznej Ośrodka Zdrowia, tak aby organ ten mógł realizować zadania o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy o działalności leczniczej, a tym samym pełnił podstawowe funkcje nałożone art. 48 ust. 1 ustawy.
3. Kontrolować merytoryczną prawidłowość danych zawartych w sprawozdaniach z operacji finansowych SP ZOZ GOZ i żądać w tym zakresie odpowiednich dokumentów, korzystając z przepisów § 10 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.
4. Podjąć działania w celu zapewnienia funkcjonowania audytu wewnętrznego w taki sposób, aby był działalnością niezależną i obiektywną, którego celem byłoby wspieranie Wójta jako kierownika jednostki w prawidłowym realizowaniu celów i zadań stawianych przed jednostką samorządu terytorialnego, zgodnie z definicją zawartą w art. 272 ust. 1 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych, a w szczególności:
 - opracować Kartę audytu określającego cel, uprawnienia i odpowiedzialność audytu wewnętrznego w Urzędzie;
 - obligatoryjnie przy opracowaniu planu audytu dokonywać analizy ryzyka, uwzględniającej sposób zarządzania ryzykiem w Urzędzie;
 - prowadzić czynności sprawdzające oraz czynności mające na celu monitorowanie realizacji wydanych przez audytora zaleceń;
 - zarówno w planie audytu, jak i w sprawozdaniu z wykonania planu audytu określać realizację poszczególnych zadań audytowych w osobodniach;
 - opracować Program zapewnienia i poprawy jakości audytu wewnętrznego w Urzędzie, zawierający obowiązek prowadzenia zarówno ocen wewnętrznych, jak i zewnętrznych;
 - obligatoryjnie w umowie zawieranej z audytorem – usługodawcą określać sposób postępowania z dokumentami, w tym także w formie elektronicznej, wytworzonymi dla celów prowadzenia audytu wewnętrznego, tak aby zapewnić ich dostępność, ochronę przed nieupoważnionym rozpowszechnianiem, uszkodzeniem lub zniszczeniem;
 - udzielać upoważnień audytorowi – usługodawcy do wykonywania określonych czynności audytowych w oparciu o obowiązujące akty prawne.
5. Wydatków publicznych dokonywać w wysokościach i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań, zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.

6. Za wykonywane przez podmioty zewnętrzne na rzecz gminnej wspólnoty samorządowej zlecenia wypłacać należne im wynagrodzenia, zgodnie z postanowieniami w umowach zawartych z tymi podmiotami, chyba że z umów, lub z innych okoliczności wynika, że przyjmujący zlecenie zobowiązał się wykonać je bez wynagrodzenia, stosownie do art. 735 Kodeksu cywilnego.
7. Zapewnić, aby dowody księgowe były rzetelne, to jest zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, kompletne, zawierające co najmniej dane określone w art. 21 ustawy, oraz wolne od błędów rachunkowych, stosownie do art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości.
8. Sprawozdania Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych Urzędu sporządzać rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, stosownie do § 9 ust. 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej, w szczególności w kolumnie „Zobowiązania ogółem” sprawozdania Rb-28S wykazywać wyłącznie wszystkie bezsporne zobowiązania niespłacone według stanu na koniec okresu sprawozdawczego.
9. Zapewnić realizację wniosków pokontrolnych formułowanych przez Regionalną Izbę Obrachunkową na okoliczność stwierdzanych nieprawidłowości, adekwatnie do treści informacji o wykonaniu tych wniosków, przesyłanych przez Panią Wójt do Izby na podstawie art. 9 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Regionalna Izba Obrachunkowa w Kielcach na podstawie art. 9 ust. 3 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych oczekuje od Pani Wójt zawiadomienia o wykonaniu wniosków pokontrolnych lub przyczynach ich niewykonania, w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia.

Do wniosków zawartych w wystąpieniu służy prawo złożenia zastrzeżeń na podstawie art. 9 ust. 3 i ust. 4 przedmiotowej ustawy do tutejszego Kolegium, za pośrednictwem Prezesa Izby, w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego.

Zastępca Prezesa
Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach
Zbigniew Rękas

Do wiadomości:

Rada Gminy w Łopusznie