

SK.1711.0010.2024

Kalisz, dnia 16 sierpnia 2024 r.

Dokumentacja z przebiegu kontroli

Jednostka kontrolowana: Szkoła Podstawowa Nr 14 im. Władysława Broniewskiego

Rodzaj kontroli: kontrola problemowa

Temat kontroli: Kontrola realizowanego budżetu pod kątem rachunkowości i finansów-wydatki budżetowe.

Zakres kontroli:

- 1) Plan finansowy wydatków budżetowych i jego ewidencja księgowa.
- 2) Zgodność danych wykazanych w sprawozdaniu Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych z danymi ewidencji księgowej.
- 3) Realizacja zaplanowanych wydatków budżetowych w zakresie:
 - wykonania planu w układzie wykonawczym;
 - celowości, gospodarności i legalności;
 - przestrzegania przepisów z zakresu rachunkowości i planu kont w zakresie wydatków budżetowych;
 - przestrzeganie regulaminu wewnętrznego w zakresie zamówień publicznych

Okres objęty kontrolą: I półrocze 2023 r.

Termin przeprowadzenia kontroli:

- 1) w siedzibie jednostki kontrolowanej: od 18.04.2024 r. do 24.04.2024 r.
(z wyłączeniem 22.04.2024 r. - szkolenie całodniowe)
- 2) w siedzibie Urzędu Miasta Kalisza: 25.04.2024 r. do 26.04.2024 r. i 30.04.2024 r.

Data podpisania protokołu z kontroli: 09.05.2024 r.

Załączniki:

- 1) Wystąpienie pokontrolne
- 2) Odpowiedź na wystąpienie pokontrolne

Sporządziła:
Kamila Rużyczka

SK.1711.0010.2024
D2024.06.00701

Kalisz, dnia 05 czerwca 2024 r.

Wystąpienie pokontrolne

Pani
Dagmara Zimoch
Dyrektor
Szkoły Podstawowej nr 14
im. Władysława Broniewskiego

Działając na podstawie § 22 ust. 2 Regulaminu kontroli instytucjonalnej Urzędu Miasta Kalisza, wprowadzonego zarządzeniem Nr 582/2020 Prezydenta Miasta Kalisza z dnia 09 października 2020 r. informuję, że przeprowadzona przez Stanowisko Pracy ds. Kontroli w dniach od 18.04.2024 r. do 24.04.2024 r. kontrola problemowa w zakresie realizacji budżetu pod kątem rachunkowości i finansów - wydatki budżetowe wykazała w badanej próbie dokumentów nieprawidłowości i uchybienia, które są wynikiem nieprzestrzegania przepisów:

- ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2023 r., poz. 40 z późn. zm.),
- ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r., poz. 1270 z późn. zm.),
- ustawy o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r. (Dz. U. z 2023 r., poz. 120 z późn. zm.).

W wyniku kontroli stwierdzono następujące nieprawidłowości i uchybienia:

1. Dyrektor szkoły, w okresie zaplanowanego swojego długiego urlopu wypoczynkowego w wakacje wyraził zgodę na urlop wypoczynkowy zastępcy dyrektora, co spowodowało nieobecność obu dyrektorów przez 11 dni. Niezapewnienie przez dyrektora odpowiedniej obsady kadrowej zakłóca wymagany w szkole system zastępstw i nie zapewnia ciągłości działania placówki, w sytuacjach nagłych i nieprzewidzianych. Dyrektor, nie zapewniając tego w ramach systemu kontroli zarządczej w jednostce, naruszył art. 68 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.

(strona 13 protokołu kontroli)



2. Kierownik jednostki w momencie zatrudnienia Głównego księgowego powierzył mu, stosownie do art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, obowiązki i odpowiedzialność w zakresie m.in. „wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi”. Dodatkowo na okres nieobecności obu dyrektorów upoważnił Głównego księgowego do zatwierdzania do wypłaty wszystkich dowodów i list płac, czyli dysponowania środkami publicznymi. Nadanie pełnych uprawnień głównemu księgowemu, zarówno do ewidencji księgowej operacji, kontroli formalno – rachunkowej i również realizacji operacji bezgotówkowych powoduje brak instrumentów umożliwiających zapobieganie zdarzeniom niepożądanym w kontekście prawidłowego dokonywania wydatków.

Również w przepisach wewnętrznych szkoły – załącznik nr 1 do Instrukcji Obiegu i Kontroli Dokumentów ustalono, że w przypadku nieobecności dyrektora zatwierdzania dokumentów dokonuje główny księgowy. Takie postępowanie świadczy, że nieprawidłowo zostały ustalone mechanizmy kontrolne oraz jest sprzeczne z art. 59 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, który stanowi, że dyspozycja środkami pieniężnymi gminy jest oddzielona od kasowego wykonania. Wobec powyższego wydane przez dyrektora upoważnienie jest wadliwe i narusza obowiązujące przepisy. Należy jednak zaznaczyć, że pod nieobecność obu dyrektorów nie były realizowane przelewy, które dotyczyły faktur sprawdzonych formalno-rachunkowo i zatwierdzonych przez Głównego księgowego.

(strony 13 i 21 protokołu kontroli)

3. W okresie 27 czerwca - 04 lipca 2023 r. (kontroli poddano dokumenty dotyczące czerwca) czynności sprawdzenia pod względem merytorycznym na wyciągach bankowych dokonywał główny księgowy, natomiast zgodnie z przepisami wewnętrznymi za tą czynność odpowiedzialny jest dyrektor jednostki i brak jest wskazania jaki pracownik wykonuje tą czynność podczas nieobecności dyrektora.

(strona 12 protokołu kontroli)

4. Wystąpił jeden przypadek wprowadzenia do ksiąg rachunkowych błędnej daty dokumentu, niewynikającej z dokumentu źródłowego, co narusza art. 24 ust. 1, 2 i 3 w związku z art. 23 ust. 2 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

(strony 14 i 22 protokołu kontroli)

W związku z powyższym polecam:

1. Zapewnić odpowiedni system zastępstw w szkole osób odpowiedzialnych za realizację poszczególnych czynności dotyczących obiegu i kontroli dokumentów księgowych. Należy dopilnować, aby dokumenty i listy płac były zawsze zatwierdzane przez dyrektora, bądź jego zastępcę, a w sytuacjach wyjątkowych, czy nieprzewidzianych nie należy upoważniać

głównego księgowanego do zatwierdzania dokumentów, tylko innego pracownika, który nie wykonuje dyspozycji środkami pieniężnymi. W przypadku pojawienia się problemów z zastępstwem należy niezwłocznie informować Wydział Edukacji, który sprawuje nadzór nad szkołą.

2. Skorygować zapisy załącznika nr 1 do Instrukcji Obiegu i Kontroli Dokumentów dotyczące zastępowania dyrektora podczas jego nieobecności oraz kontroli merytorycznej wyciągów bankowych w zastępstwie dyrektora. Zmieniona treść powinna być dostosowana do aktualnych zasad zastępstw.

3. Zobowiązać głównego księgowego do wyeliminowania nieprawidłowości w zakresie wprowadzania danych do ewidencji księgowej ze szczególnym uwzględnieniem dat operacji gospodarczych.

Ponadto w celu zapobieżenia w przyszłości powstawaniu nieprawidłowości, zobowiązuję Panią do sprawowania samokontroli, przestrzegania zasad kontroli zarządczej oraz nadzoru nad pracą podległych Pani pracowników. Zobowiązuję Panią do przestrzegania przepisów w zakresie całości funkcjonowania jednostki, gdyż przeprowadzona kontrola nie objęła wszystkich zagadnień działalności szkoły.

W sprawach wątpliwych należy konsultować się z Wiceprezydentem Miasta Kalisza, Skarbnikiem Miasta Kalisza lub Wydziałem Edukacji.

O sposobie realizacji zaleceń pokontrolnych lub przyczynach ich niewykonania należy powiadomić mnie w terminie nieprzekraczalnym do dnia 10 lipca 2024 r.

Prezydent Miasta Kalisza

/.../

Krystian Kinastowski

Do wiadomości:

1. Pan Grzegorz Kulawinek – Wiceprezydent Miasta Kalisza
2. Pani Ewelina Dudek – Naczelnik Wydziału Edukacji



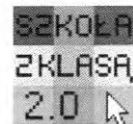
SZKOŁA PODSTAWOWA NR 14
IM. WŁADYSŁAWA BRONIEWSKIEGO
W KALISZU
ul. Adama Mickiewicza 11, 62-800 Kalisz
tel./fax. (62)7661455



e-mail: sp14@um.kali
www.sp14.kalisz.p

WPL. DZIAŁ 11. LIP. 2024

Ilość zał. P



Kalisz, dnia 10 lipca 2024 roku
SP14.081.10.2024

Nr kor.
Ilość zał.

Szanowny Pan

Krystian Kinastowski

Prezydent Miasta Kalisza

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne nr SK.1711.0010.2024 D2024.06.00701 z dnia 5 czerwca 2024 roku, pragnę na wstępie odnieść się do wymienionych w treści nieprawidłowości i uchybień.

Ad. 1 W odniesieniu do nieobecności obu dyrektorów – nie możemy mówić o 11 dniach, gdyż szkoła nie pracuje w soboty i niedziele. Nieobecność ta trwała zatem 9 dni roboczych. Zeszłoroczne wakacje trwały 49 dni roboczych. Każdy z dyrektorów dysponuje 35 dniami roboczymi urlopu. Dyrektorzy starają się brać urlop w okresie wakacyjnym, ze względu na liczne obowiązki w ciągu roku szkolnego. Zakładając nawet, że w okresie wakacyjnym każdy z nich chciałby wykorzystać chociaż 30 dni urlopu, to żeby urlop ten się nie pokrywał - wakacje musiałyby trwać przynajmniej 60 dni roboczych.

Jednocześnie należy również dodać, co jest bardzo istotne z punktu widzenia zarzucanych nieprawidłowości, iż nieobecność ta trwała w okresie wakacyjnym – a zatem w takim, w którym szkoła nie funkcjonuje w takim samym zakresie, jak w pozostałych miesiącach roku szkolnego. Nie ma wtedy zajęć edukacyjnych, wszyscy nauczyciele są na urloпах, a pozostała część personelu wykorzystuje urlop rotacyjnie. Każdy pracownik naszej jednostki jest w pełni kompetentną i odpowiedzialną osobą. Każdy aspekt funkcjonowania jednostki w tym czasie został zabezpieczony i wszystko funkcjonowało prawidłowo. W celu zapewnienia prawidłowego obiegu dokumentów księgowych dyrektor upoważnił głównego księgowego do ich zatwierdzania, aby nie trzeba było ich „przetrzymanywać” zgodnie z sugestiami osób kontrolujących. Jednostka w tym czasie pracowała prawidłowo i zgodnie z systemem kontroli zarządczej. Żaden dokument nie został podpisany jednoosobowo, przy

kontroli każdego uczestniczyło przynajmniej dwóch pracowników, co zapewniało zgodność z systemem kontroli zarządczej.

W wystąpieniu pokontrolnym zarzucono naruszenie całego artykułu 68 ustawy o finansach publicznych, co jest wielce krzywdzącym i zupełnie nieadekwatnym stwierdzeniem. Art. 68 ust. 1 ustawy o finansach publicznych brzmi: „*Kontrolę zarządczą w jednostkach sektora finansów publicznych stanowi ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy.*” W omawianym okresie dyrektor podjął ogół działań dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki – w szkole było w czasie tej nieobecności 4 kompetentnych pracowników administracji, którzy wykonują swoje zadania w sposób rzetelny, zgodnie z obowiązującymi przepisami, wiedzą, jakie są ich obowiązki, przestrzegają procedur, są odpowiedzialni i wykonują swoje zadania najlepiej, jak potrafią. Jednostka zatem funkcjonowała w tym czasie prawidłowo, **wszystkie cele i zadania były realizowane na bieżąco**. Dyrektor zapewnił też prawidłowe zastępstwa w czasie swojej nieobecności. Jednostka funkcjonowała w tym czasie:

- **zgodnie z prawem** – wszyscy pracownicy przestrzegali przepisów wewnętrznych i nadrzędnych – kontrola nie wykazała w tym zakresie żadnych naruszeń,
- **efektywnie** – jednostka funkcjonowała wydajnie i skutecznie – kontrola nie wykazała w tym zakresie żadnych naruszeń,
- **oszczędnie** – nikt z obecnych pracowników nie podjął w tym czasie żadnej decyzji o wydatkowaniu żadnych środków, gdyż kompetencja ta leży jedynie w gestii dyrektora – kontrola nie wykazała w tym zakresie żadnych naruszeń,
- **terminowo** – wszystkie zobowiązania były regulowane na bieżąco, nie było żadnych opóźnień w jakimkolwiek aspekcie funkcjonowania – kontrola nie wykazała w tym zakresie żadnych naruszeń.

Ust. 2 tegoż samego artykułu w brzmieniu:

„Celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- 1) zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi;*
- 2) skuteczności i efektywności działania;*
- 3) wiarygodności sprawozdań;*
- 4) ochrony zasobów;*
- 5) przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania;*
- 6) efektywności i skuteczności przepływu informacji;*
- 7) zarządzania ryzykiem.*”

również nie został w naszym mniemaniu naruszony.

Rozwijając myśl – celem kontroli zarządczej jest zapewnienie w szczególności:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi – w czasie wspomnianej nieobecności nie doszło do żadnego naruszenia przepisów prawa, ani procedur wewnętrznych – dyrektor zabezpieczył wszystkie aspekty pracy, wydając właściwe akty wewnętrzne,
- skuteczności i efektywności działania – wszystkie działania i obowiązki były w tym czasie realizowane w sposób prawidłowy i terminowy – dyrektor dokonał prawidłowego przydziału obowiązków oraz właściwie rozplanował działania,
- wiarygodności sprawozdań – w tym krótkim okresie czasu nie wytworzono żadnego sprawozdania, a wszystkie dane, ewidencjonowane na bieżąco, były prawidłowo i rzetelnie przygotowane, umożliwiając sporządzenie prawidłowych sprawozdań, również za ten okres – dyrektor, po dokonanych kontrolach, zatwierdził sprawozdania w terminach ich sporządzenia,
- ochrony zasobów – w omawianym okresie nie doszło do naruszenia zasobów jednostki – dyrektor, sporządzając odpowiednie procedury zabezpieczył zasoby, będące w posiadaniu jednostki,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania - w omawianym okresie nie doszło do naruszenia zasad etycznego postępowania – dyrektor, sporządzając odpowiednie procedury zabezpieczył przestrzeganie i promowanie zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji – w niniejszym okresie przebieg informacji był skuteczny i efektywny – dyrektor, sporządzając odpowiednie procedury zabezpieczył efektywny i skuteczny przepływ informacji,
- zarządzania ryzykiem - w omawianym okresie nie doszło do naruszenia zasad zarządzania ryzykiem – dyrektor, sporządzając odpowiednie procedury zabezpieczył zasady zarządzania ryzykiem.

Z powyższych informacji jasno wynika, że **w czasie wspomnianej nieobecności nie doszło do żadnych naruszeń, a zwłaszcza naruszenia kontroli zarządczej, a osoby przeprowadzające kontrole założyły tylko prawdopodobieństwo wystąpienia ewentualnych nieprawidłowości w trakcie trwania takiej nieobecności, do których jednak nie doszło.**

Ad. 2 We wspomnianym okresie nieobecności główny księgowy zatwierdził 6 faktur, które wynikają z umów (media i usługi), 1 fakturę, wystawioną na podstawie wcześniej podpisanego przez dyrektora zamówienia oraz raport kasowy i polecenia księgowania. To kierownik jednostki podejmuje decyzje o wydatkowaniu środków publicznych podpisując w tym celu umowy i zaciągając zobowiązania. To umowa lub zamówienie jest potwierdzeniem zaciągnięcia zobowiązania. Faktura natomiast jest tylko dokumentem opisującym zdarzenie, służącym głównie do celów podatkowych. Nie można zatem stwierdzić, że zatwierdzając fakturę dysponuje się środkami publicznymi. Zatwierdzenie faktury do zapłaty jest niczym innym jak potwierdzeniem prawidłowości danych umieszczonych na fakturze, po uprzedniej kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej. Nie jest więc to podjęcie decyzji o dysponowaniu środkami publicznymi, gdyż decyzje ~~te podejmuje kierownik jednostki zawierając stosowne umowy.~~ **Nie można się zatem zgodzić**

ze stwierdzeniem, że główny księgowy w badanym okresie dysponował środkami publicznymi. Jako osoba najlepiej zaznajomiona z przepisami o zamówieniach publicznych oraz o finansach publicznych był po prostu w tym momencie najodpowiedniejszym zastępstwem do zatwierdzania dokumentów. Natomiast zatwierdzenie polecenia księgowania i raportu kasowego nie wiąże się z żadnym wydatkowaniem środków publicznych – ani dysponowaniem nimi, ani wykonywaniem dyspozycji.

* W trakcie kontroli nie został przedstawiony żaden przepis, który jednoznacznie wyklucza możliwość zatwierdzania takich dokumentów w czasie krótkiego trwania upoważnienia. Powołany w wystąpieniu pokontrolnym art. 59 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, według wszystkich interpretacji odnosi się wyłącznie do obsługi budżetu gminy przez bank.

Cytując za doktorem Pawłem Kryczko - starszym wykładowcą w jednostce Katedra Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie:

"Art. 59 Oddzielenie dyspozycji środkami pieniężnymi gminy od jej kasowego wykonania

1. Dysponowanie środkami pieniężnymi

Dysponentem środków budżetu gminy jest wójt. Podstawą jego umocowania w tym zakresie jest uchwała budżetowa określająca limity wydatków na poszczególne zadania. Uruchomienie środków budżetowych także na rzecz innych dysponentów budżetu gminy (np. kierowników jednostek budżetowych) jest możliwe wyłącznie przez złożenie stosownych dyspozycji bankowi wykonującemu kasową obsługę budżetu. W świetle komentowanego przepisu nie jest dopuszczalne założenie przez gminę odrębnej instytucji (kasy rozliczeniowej), której zadaniem byłoby przyjmowanie dochodów gminy i kasowe wykonanie zadań zleconych przez dysponentów wydatków budżetowych.

2. Obsługa kasowa budżetu

Gmina ma obowiązek wybrać bank, który będzie dokonywał kasowej obsługi budżetu, stosując przepisy Prawa zamówień publicznych. Powyższe sformułowanie wskazuje, że to na wójcie (kierowniku zamawiającego) ciąży obowiązek przeprowadzenia odpowiedniej procedury udzielenia zamówienia publicznego. Nie wydaje się, aby rada gminy miała obowiązek podejmowania uchwały dotyczącej wyboru procedury określonej w Prawie zamówień publicznych czy też uchwały o wyborze banku. Wybór najkorzystniejszej oferty ma charakter obiektywny i jest konsekwencją stosowania kryteriów zgodnych z Prawem zamówień publicznych. Tym samym wydaje się wystarczające, aby tego wyboru, w imieniu gminy, dokonał kierownik zamawiającego, tj. wójt.

Kasowa obsługa budżetu przez bank, który wygra stosowny przetarg, polega w szczególności na prowadzeniu rachunków bankowych, na których gromadzone są dochody gminy i przez obciążenie których dokonywane są wydatki budżetowe. Całokształt czynności wykonywanych przez bank w ramach kasowej obsługi budżetu reguluje umowa zawarta między gminą a tym bankiem. Jest oczywiste, że nie mogą one wykraczać poza zakres czynności, które bank może wykonywać, działając na podstawie prawa bankowego 91. W konsekwencji umowa zawarta pomiędzy gminą a bankiem jest najczęściej umową rachunku bankowego.

Wybór banku prowadzącego kasową obsługę budżetu nie oznacza, że gmina nie może współpracować z innymi bankami. Dotyczy to lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach oraz zaciągania w nich kredytów. Zarówno jedna, jak i druga czynność może być podjęta przez wójta wyłącznie w przypadku posiadania stosownego upoważnienia od rady gminy (art. 264 ust. 3 i 4 u.f.p.), przy czym upoważnienie na zaciągnięcie kredytu musi być zawarte w uchwale budżetowej i określać maksymalną jego wysokość. Lokowanie wolnych środków budżetowych odnosi się do wszystkich rodzajów środków budżetowych, którymi gmina dysponuje, w tym także środków otrzymanych przez gminę z budżetu państwa."

Podobnie przepis ten interpretuje również Andrzej Szewc - polski prawnik, doktor habilitowany nauk prawnych, nauczyciel akademicki, profesor nadzwyczajny Uniwersytetu Śląskiego, cytując:

„Art. 59

1. Obsługa kasowa polega na wykonywaniu czynności płatniczych, tj. przyjmowaniu wpłat na rzecz budżetu, przechowywaniu środków pieniężnych oraz wypłacaniu w ramach wydatków budżetowych określonych kwot na rzecz różnych jednostek i podmiotów. Obsługa ta obejmuje m.in.:

- 1) przechowywanie i transport wartości pieniężnych,
- 2) zabezpieczenie pomieszczeń kasowych,
- 3) wypłaty pieniężne,
- 4) sporządzanie raportów kasowych,
- 5) tworzenie i przechowywanie niezbędnego zapasu gotówki na wydatki bieżące.

Natomiast dyspozycja środkami pieniężnymi gminy oznacza decydowanie o tytułach i wielkości wpłat lub wypłat.

Obsługę kasową gminy realizuje - w ramach tzw. obsługi bankowej (zob. pkt 2) - bank wybrany przez radę gminy w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych (art. 264 ust. 1 u.f.p.), podczas gdy dyspozycja środkami pieniężnymi należy do rady lub wójta gminy (odpowiednio do ich właściwości).

2. Przez obsługę bankową gminy należy rozumieć wykonywanie przez bank na rzecz gminy czynności bankowych oraz świadczenie innych usług finansowych przewidzianych w prawie bankowym.

Czynnościami bankowymi sensu stricto są (art. 5 ust. 1 pr. bank.):

- 1) przyjmowanie wkładów pieniężnych płatnych na żądanie lub z nadejściem oznaczonego terminu oraz prowadzenie rachunków tych wkładów,
- 2) prowadzenie innych rachunków bankowych,
- 3) udzielanie kredytów,

- 4) udzielanie i potwierdzanie gwarancji bankowych oraz otwieranie i potwierdzanie akredytyw,
- 5) emitowanie bankowych papierów wartościowych,
- 6) przeprowadzanie bankowych rozliczeń pieniężnych,
- 7) wydawanie instrumentu pieniądza elektronicznego,
- 8) wykonywanie innych czynności przewidzianych wyłącznie dla banku w odrębnych ustawach.

W szerszym znaczeniu do czynności bankowych zalicza się również następujące czynności, jeżeli są one wykonywane przez banki (art. 5 ust. 2 pr. bank.):

- 1) udzielanie pożyczek pieniężnych,
- 2) operacje czekowe i wekslowe oraz operacje, których przedmiotem są warranty,
- 3) wydawanie kart płatniczych oraz wykonywanie operacji przy ich użyciu,
- 4) terminowe operacje finansowe,
- 5) nabywanie i zbywanie wierzytelności pieniężnych,
- 6) przechowywanie przedmiotów i papierów wartościowych oraz udostępnianie skrytek sejfowych,
- 7) prowadzenie skupu i sprzedaży wartości dewizowych,
- 8) udzielanie i potwierdzanie poręczeń,
- 9) wykonywanie czynności zleconych, związanych z emisją papierów wartościowych,
- 10) pośrednictwo w dokonywaniu przekazów pieniężnych oraz rozliczeń w obrocie dewizowym.

Poza czynnościami wymienionymi wyżej banki mogą też (art. 6 ust. 1 pr. bank.):

- 1) obejmować lub nabywać akcje i prawa z akcji, udziały innej osoby prawnej i jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych,
- 2) zaciągać zobowiązania związane z emisją papierów wartościowych,
- 3) dokonywać obrotu papierami wartościowymi,
- 4) dokonywać, na warunkach uzgodnionych z dłużnikiem, zamiany wierzytelności na składniki majątku dłużnika,
- 5) nabywać i zbywać nieruchomości,
- 6) świadczyć usługi konsultacyjno-doradcze w sprawach finansowych,

7) świadczyć usługi certyfikacyjne w rozumieniu przepisów o podpisie elektronicznym, z wyłączeniem wydawania certyfikatów kwalifikowanych wykorzystywanych przez banki w czynnościach, których są stronami,

8) świadczyć inne usługi finansowe,

9) wykonywać inne czynności, jeżeli przepisy odrębnych ustaw uprawniają je do tego.

Sprawa wyboru banku prowadzącego obsługę bankową gminy jest jasna, gdy chodzi o zasady i tryb wyboru, jak również o zawarcie z wybranym bankiem umowy o tę obsługę. Wyboru dokonuje się na podstawie ustawy o zamówieniach publicznych, a zawarcie z wybranym bankiem należy do wójta (art. 264 ust. 2 u.f.p.). Nie jest natomiast jasne, do którego organu gminy, należy wybór tego banku. W dawniejszym stanie prawnym kwestię tę normował art. 60 ust. 2 u.s.g., który stanowił, że "Obsługę bankową gminy prowadzi bank wskazany przez jej radę, z tym że wyłącza się możliwości wskazania Narodowego Banku Polskiego. Rada gminy może wskazać więcej niż jeden bank". Przepis ten został jednak skreślony przez art. 188 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 155, poz. 1014) z dniem 1 stycznia 1999 r. Niemniej w piśmiennictwie w dalszym ciągu wyraża się pogląd, że to rada gminy jest organem właściwym do wyboru banku. Pogląd taki wyraziłem w poprzednim wydaniu tego komentarza (s. 609 i 611), podziela go również K. Bandarzewski (w:) K. Bandarzewski [i in.], Komentarz do ustawy o samorządzie gminnym, objaśnienia do art. 59, teza 2, a także J. Glumińska-Pawlic, Komentarz do art. 59 ustawy o samorządzie gminnym, teza 1 (w:) Ustawa o samorządzie gminnym. Komentarz, red. B. Dolnicki, zdaniem której "Zasady wykonywania (...) obsługi [bankowej - A.Sz.] określa umowa zawarta między wójtem gminy a bankiem, która powinna być poprzedzona dwiema uchwałami rady gminy: w sprawie doboru procedury wyboru banku zgodnie z ustawą - Prawo zamówień publicznych, umożliwiającą wybór najkorzystniejszej oferty, oraz w sprawie wyboru banku na podstawie wyników przyjętej procedury". Odmiennie uważa natomiast wojewoda mazowiecki, zdaniem którego wyboru banku prowadzącego obsługę bankową gminy dokonuje wójt gminy (rozstrzygnięcie n. wojewody mazowieckiego z dnia 22 stycznia 2010 r., LEX-P.0911-4/10, LEX nr 576449).

Wymóg dokonania wyboru (i to w trybie zamówień publicznych) oznacza, że w obecnym stanie prawnym wybrać można tylko jeden bank. Nie wyklucza to jednak możliwości lokowania przez gminę wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach lub w formie depozytu u Ministra Finansów, jak również - w granicach upoważnień zawartych w uchwale budżetowej - zaciągania kredytów bankowych w bankach wybranych przez wójta gminy; w każdym wypadku wymaga to jednak upoważnienia przez radę gminy (art. 264 ust. 3 i 4 u.f.p.).

3. Za naruszenie zasady rozdzielności obsługi kasowej i dyspozycji środkami pieniężnymi uważa się np. przeznaczanie części dochodów uzyskiwanych przez komunalne jednostki budżetowe na ich własne wydatki, bez przeprowadzenia ich przez budżet gminy, oraz przelew środków inwestycyjnych bezpośrednio na rachunek danego zadania, z pominięciem budżetu gminy (Z. Gilowska, Komentarz..., s. 418-419). Czynny takie mogą stanowić naruszenie dyscypliny finansów publicznych, zwanej dawniej "dyscypliną budżetową" i pociągając za sobą odpowiedzialność prawną, o której mowa w ustawie z dnia

17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 z późn. zm.)."

Ten drugi wyrażnie również określa w jaki sposób dochodzi do naruszenia zasady rozdzielności dyspozycji środkami pieniężnymi od jej kasowego wykonania.

Również Jadwiga Agnieszka Glumińska-Pawlic – polska prawniczka, specjalistka z zakresu prawa finansowego i podatkowego, profesor nauk prawnych, nauczycielka akademicka na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach oraz na Wydziale Prawa i Ekonomii Uniwersytetu Humanistyczno-Przyrodniczego im. Jana Długosza w Częstochowie, przedstawia podobną opinię:

„Art. 59

1. Ustawodawca konsekwentnie w odniesieniu do wszystkich jednostek samorządu terytorialnego wprowadził zasadę oddzielenia dyspozycji środkami pieniężnymi od jej kasowego wykonania, co oznacza rozdział podmiotów, które zostały wyposażone w prawo do podejmowania decyzji stanowiących o uruchomieniu środków pieniężnych, od podmiotów, które jedynie na podstawie tych decyzji (dyspozycji) dokonują wypłaty środków pieniężnych.

Wydatki budżetowe dokonywane są w miarę wpływów, w granicach kwot uchwalonych przez radę gminy, a bankową obsługę budżetu wykonuje - zgodnie z dyspozycją art. 264 u.f.p. - bank wybrany w trybie określonym w przepisach ustawy o zamówieniach publicznych.

Zasady wykonywania tej obsługi określa umowa zawarta między wójtem gminy a bankiem, która powinna być poprzedzona dwiema uchwałami rady gminy: w sprawie doboru procedury wyboru banku zgodnie z ustawą - Prawo zamówień publicznych, umożliwiającą wybór najkorzystniejszej oferty, oraz w sprawie wyboru banku na podstawie wyników przyjętej procedury. Umowa o obsługę kasową budżetu obok ogólnych unormowań wynikających z prawa bankowego i kodeksu cywilnego musi spełniać przesłanki wynikające z przepisów powołanej ustawy, zwłaszcza co do formy, okresu, na jaki może być zawarta, możliwości jej zmian bądź wypowiedzenia czy zabezpieczenia, a bez zgody Prezesa UZP nie może być zawarta na okres dłuższy niż 3 lata. Ustawa o finansach publicznych przewiduje także możliwość udzielenia przez radę gminy upoważnienia dla wójta do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach. W granicach upoważnień zawartych w uchwale budżetowej wójt gminy może również zaciągać kredyty bankowe w wybranych przez siebie bankach, w trybie określonym w przepisach o zamówieniach publicznych.

W świetle ustawy ustrojowej wójt gminy, działając z upoważnienia rady, powinien przeprowadzić wszystkie czynności dotyczące wyboru najkorzystniejszej oferty i w związku z dokonaniem wyboru przedstawić jej wstępne wyniki, a po dokonaniu przez radę gminy wyboru banku doprowadzić do zawarcia stosownej umowy z tym bankiem.

2. Wykonywanie zadań finansowych budżetu wymaga przyjmowania i wydatkowania środków pieniężnych. Czynności te mieszczą się w pojęciu kasowej obsługi budżetu, która obejmuje przyjmowanie wpłat i dokonywanie wypłat środków pieniężnych zarówno w formie gotówkowej, jak i bezgotówkowej oraz dokonywanie rozliczeń pieniężnych. Obsługa kasowa budżetu gminy obejmuje wszelkie przepływy pieniężne dotyczące jego jednostek organizacyjnych wykonujących budżet.

Wydatkowanie środków może odbywać się także za pomocą kart płatniczych. Zgodnie z art. 247 ust. 3 u.f.p. wójt określa szczegółowe zasady, sposób i tryb przyznawania i korzystania ze służbowych kart płatniczych przy dokonywaniu wydatków z budżetu gminy oraz innych samorządowych jednostek organizacyjnych i osób prawnych, a także zasady rozliczania płatności dokonywanych przy ich wykorzystaniu, z uwzględnieniem konieczności zapewnienia prawidłowości i gospodarności dokonywania wydatków. Również zapłata podatków może następować kartą płatniczą, jeśli rada gminy w drodze uchwały, podjętej na podstawie art. 61a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), dopuści taką formę zapłaty podatków stanowiących dochody jej budżetu.

Pojęcie bankowej obsługi budżetu jest w zasadzie szersze od pojęcia kasowej obsługi budżetu, ponieważ to, jakiego rodzaju czynności będzie wykonywał bank w ramach obsługi budżetu, będzie wynikało z treści zawartej z nim umowy. Czynności te mogą bowiem ograniczać się tylko do prowadzenia rachunku bankowego budżetu oraz związanych z nim rozliczeń (obsługa kasowa), ale mogą też obejmować inne czynności związane z prowadzeniem gospodarki finansowej przez gminę na podstawie budżetu, jak np. przyjmowanie lokat terminowych, udzielanie kredytów i pożyczek, udzielanie poręczeń i gwarancji. Treść umowy zawartej z bankiem będzie więc przesądzać o tym, czy obsługa bankowa będzie szersza od jego obsługi kasowej.

3. W celu zapewnienia odpowiedniej kontroli i przeciwdziałania nadużyciom dyspozycja środkami pieniężnymi jest oddzielona od jej kasowego wykonania. Oddzielenie funkcji dyspozycyjnych od funkcji realizacyjnych wymaga wydzielenia kasowej obsługi budżetu. O wyborze najkorzystniejszej oferty w przypadku zakupu usług bankowych nie powinna przesądzać wyłącznie wysokość prowizji bankowej, ale zakres proponowanych usług oraz warunki, na jakich będą one wykonywane (dostępność, terminy realizacji dyspozycji, udogodnienia itp.).

Artykuł 264 ust. 3 u.f.p. przewiduje także możliwość udzielenia przez radę gminy upoważnienia dla wójta do lokowania wolnych środków budżetowych na rachunkach w innych bankach. Nie przesądza on jednak o tym, czy w upoważnieniu ma być wskazany konkretny bank, czy też rada tylko ogólnie upoważnia organ wykonawczy do wyboru banku innego niż prowadzący bankową obsługę budżetu. Wydaje się, że intencji ustawodawcy przyświecały względy praktyczne i stąd należy przyjąć, że jest to upoważnienie ogólne, na którego podstawie wójt ponosi pełne ryzyko i podejmuje szybkie decyzje, uwzględniając aktualnie najkorzystniejsze oferty bankowe. Natomiast lokowanie wolnych środków w banku wykonującym obsługę bankową budżetu gminy nie wymaga dodatkowego upoważnienia, a podjęcie uchwały przez radę gminy w tej materii bez jednoczesnego wskazania, że lokaty te mogą być dokonywane w innych bankach, jest bezprzedmiotowe.

Natomiast w granicach upoważnień zawartych w uchwale budżetowej wójt może zaciągać kredyty w wybranych przez siebie bankach, z zachowaniem trybu określonego w przepisach o zamówieniach publicznych. Nowym rozwiązaniem jest wynikający z art. 264 ust. 5 zakaz udzielania pełnomocnictwa do dysponowania rachunkiem bankowym gminy w celu zabezpieczenia kredytu lub pożyczki”.

Wyraźnie zatem widać, że przytoczony przepis dotyczy zupełnie innych rzeczy niż zarzucane. Jest on nieadekwatny do przedstawionego stanu faktycznego, a wobec braku odpowiedniego przepisu stwierdzone fakty nie mogą być naruszeniem.

Dodatkowo jednostka po kontroli wystąpiła z zapytaniem do specjalistów prawa oświatowego, korzystając z portalu prawnego, w kwestii upoważnienia głównego księgowego do zatwierdzania dokumentów. Ekspert prawa oświatowego i samorządu terytorialnego przedstawił takie stanowisko:

„W tej sprawie ma zastosowanie art. 53 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tym przepisem kierownik jednostki może powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki.

Tak więc księgowy powinien pisemnie potwierdzić przyjęcie upoważnienia. Pamiętać jednak należy, że upoważnienie księgowego nie zdejmuje z dyrektora odpowiedzialności za gospodarkę finansową jednostki. Wynika to z art. 53 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.”

Jeśli zaś chodzi o wadliwość upoważnienia, nie może ono zostać za takie uznane, gdyż prawidłowa jest podstawa prawna jego wydania, prawidłowa jest jego treść oraz zostało ono wydane w prawidłowej formie. Dyrektor wydał to upoważnienie zgodnie z regulacją art. 53 ust. 2, który to artykuł pozwala kierownikowi jednostki powierzyć określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki. Przyjęcie obowiązków przez te osoby powinno być potwierdzone dokumentem w formie odrębnego imiennego upoważnienia albo wskazania w regulaminie organizacyjnym tej jednostki i tak też się stało w przytoczonej sprawie.

Aby jednak uniknąć powstałych wątpliwości w przyszłości, dyrektor zmienił osobę odpowiedzialną za zatwierdzanie dokumentów w zastępstwie dyrektora w przepisach wewnętrznych szkoły.

Ad. 3 Odnosząc się do punktu kolejnego – **nie można nie zauważyć braku podstawy prawnej zarzucanego czynu, zatem kolejny raz nie możemy mówić o naruszeniu przepisów.** Już w pierwszym akapicie wystąpienia pokontrolnego wskazano akty prawa będące podstawą odniesienia do stwierdzonych nieprawidłowości, jednak w katalogu tych przepisów nie wymienia się przepisów wewnętrznych obowiązujących w jednostce w tym zarządzenia wprowadzającego Instrukcję Obiegu i Kontroli Dokumentów, którą najprawdopodobniej kontrolujący mieli na myśli opisując „nieprawidłowość” w pkt. 3 wystąpienia pokontrolnego. Mimo pominiętego przepisu chcę wyjaśnić, że istotnie Instrukcja Obiegu i Kontroli Dokumentów obowiązująca w szkole nie przewidywała tego specyficznego (szczególnie rzadkiego) rodzaju nieobecności, ale w związku z tym, że w założeniach pod częścią tabelaryczną dopuszczona była możliwość dokonywania kontroli merytorycznej przez głównego księgowego w przypadku nieobecności innych pracowników, dokonujących tejże kontroli merytorycznej na innych dokumentach domniemywać należy, że również w przypadku tej niecodziennej nieobecności główny księgowy upoważniony był do złożenia

podpisu pod kontrolą merytoryczną. Formułując bowiem treść dokumentów wewnętrznych nie jesteśmy w stanie przewidzieć każdego możliwego przypadku, który wydarzy się w przyszłości. Należy zatem mieć na względzie, że szczególne sytuacje można odnosić analogicznie do ustalonych zasad, które mogą działać szerzej, a nie skupiać się na rozpatrywaniu każdej ewentualnej sytuacji, która hipotetycznie może zdarzyć się w przyszłości.

Należy również dodać, że szkoła jest jednostką zatrudniającą bardzo nieliczną grupę pracowników administracji i pewne zbieżności nieobecności występują tu znacznie częściej niż w tak dużej jednostce jak np. urząd miasta, w którym pracownicy są w stanie zastępować się bez większych konsekwencji i niedogodności. W naszej jednostce każdy urlop (nawet pojedynczy) powoduje, że inni pracownicy – nie do końca wyszkoleni w danej dziedzinie – muszą realizować zadania na nie swoim stanowisku pracy. Jest to jednak nieuniknione i trzeba mieć również na względzie tę specyfikę małej jednostki. Jakkolwiek trudno jednak przewidzieć każdą opcję w tej materii.

Ad. 4 Jak słusznie zauważono wystąpił **jeden przypadek na 58** sprawdzonych dokumentów. Wprowadzenie błędnej daty do ewidencji księgowej było zapewne wynikiem nadmiaru obowiązków głównego księgowego, przepracowaniem lub po prostu przeoczeniem. Takie pomyłki się po prostu zdarzają. W przekazanym jednostce protokole z kontroli jest ich znacznie więcej niż jeden np.: błędne daty, nieistniejące dokumenty, niepoprawne podziałki klasyfikacji budżetowej.

Jednocześnie należy zauważyć również, iż zalecenie pokontrolne dotyczy prawidłowego wprowadzania dat operacji gospodarczych, a naruszeniem było wprowadzenie błędnej data dokumentu – co powoduje, że **zalecenie pokontrolne jest nieadekwatne do stwierdzonej przez kontrolujących nieprawidłowości.**

Podsumowując – osoby kontrolujące nie wzięły pod uwagę wyjaśnień przedstawianych w trakcie narady pokontrolnej. Przedstawione przez nas argumenty, poparte interpretacjami nie zostały uwzględnione. Jednostronnie kontrolerzy uznali, że interpretacje przeciwnie są podstawą do uznania naruszenia. W związku z czym dwa razy stawialiśmy się na naradzie pokontrolnej.

Pomimo szeregu uwag, co do prawidłowości przeprowadzonej kontroli przez zespół kontrolujący w zakresie rzetelnej analizy i dokonanego na tej podstawie opisu stanu faktycznego, w związku z zaleceniami pokontrolnymi informuję, iż:

1. Przepisy wewnętrzne zostały zmienione w ten sposób, że główny księgowy nie będzie zatwierdzał żadnych dokumentów w przypadku jakichkolwiek nieobecności występujących w jednostce.
2. Skorygowano zapisy załącznika Instrukcji Obiegu i Kontroli Dokumentów dotyczące zasad zastępstw.

podpisu pod kontrolą merytoryczną. Formułując bowiem treść dokumentów wewnętrznych nie jesteśmy w stanie przewidzieć każdego możliwego przypadku, który wydarzy się w przyszłości. Należy zatem mieć na względzie, że szczególne sytuacje można odnosić analogicznie do ustalonych zasad, które mogą działać szerzej, a nie skupiać się na rozpatrywaniu każdej ewentualnej sytuacji, która hipotetycznie może zdarzyć się w przyszłości.

Należy również dodać, że szkoła jest jednostką zatrudniającą bardzo nieliczną grupę pracowników administracji i pewne zbieżności nieobecności występują tu znacznie częściej niż w tak dużej jednostce jak np. urząd miasta, w którym pracownicy są w stanie zastępować się bez większych konsekwencji i niedogodności. W naszej jednostce każdy urlop (nawet pojedynczy) powoduje, że inni pracownicy – nie do końca wyszkoleni w danej dziedzinie – muszą realizować zadania na nie swoim stanowisku pracy. Jest to jednak nieuniknione i trzeba mieć również na względzie tę specyfikę małej jednostki. Jakkolwiek trudno jednak przewidzieć każdą opcję w tej materii.

Ad. 4 Jak słusznie zauważono wystąpił **jeden przypadek na 58** sprawdzonych dokumentów. Wprowadzenie błędnej daty do ewidencji księgowej było zapewne wynikiem nadmiaru obowiązków głównego księgowego, przepracowaniem lub po prostu przeoczeniem. Takie pomyłki się po prostu zdarzają. W przekazanej jednostce protokole z kontroli jest ich znacznie więcej niż jeden np.: błędne daty, nieistniejące dokumenty, niepoprawne podziałki klasyfikacji budżetowej.

Jednocześnie należy zauważyć również, iż zalecenie pokontrolne dotyczy prawidłowego wprowadzania dat operacji gospodarczych, a naruszeniem było wprowadzenie błędnej daty dokumentu – co powoduje, że **zalecenie pokontrolne jest nieadekwatne do stwierdzonej przez kontrolujących nieprawidłowości**.

Podsumowując – osoby kontrolujące nie wzięły pod uwagę wyjaśnień przedstawianych w trakcie narady pokontrolnej. Przedstawione przez nas argumenty, poparte interpretacjami nie zostały uwzględnione. Jednostronnie kontrolerzy uznali, że interpretacje przeciwnie są podstawą do uznania naruszenia. W związku z czym dwa razy stawialiśmy się na naradzie pokontrolnej.

Pomimo szeregu uwag, co do prawidłowości przeprowadzonej kontroli przez zespół kontrolujący w zakresie rzetelnej analizy i dokonanego na tej podstawie opisu stanu faktycznego, w związku z zaleceniami pokontrolnymi informuję, iż:

1. Przepisy wewnętrzne zostały zmienione w ten sposób, że główny księgowy nie będzie zatwierdzał żadnych dokumentów w przypadku jakichkolwiek nieobecności występujących w jednostce.
2. Skorygowano zapisy załącznika Instrukcji Obiegu i Kontroli Dokumentów dotyczące zasad zastępstw.

3. Zobowiązano głównego księgowego do szczególnej uwagi podczas wprowadzania danych do ewidencji księgowej, ze szczególnym uwzględnieniem wszystkich dat.

Ponadto w celu zapobieżenia w przyszłości powstawaniu nieprawidłowości, zobowiązuje się do sprawowania samokontroli, przestrzegania zasad kontroli zarządczej oraz nadzoru nad pracą podległych mi pracowników.

DYREKTOR

mgr Dagmara Zimoch

Do wiadomości:

1. Pan Grzegorz Kulawinek – Wiceprezydent Miasta Kalisza
2. Pani Ewelina Dudek – Naczelnik Wydziału Edukacji Urzędu Miasta Kalisza