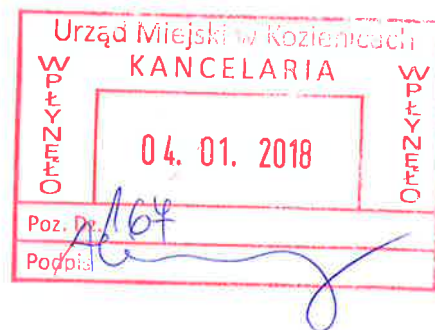




NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
Departament Środowiska



KSI.410.005.01.2017  
P/17/050

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI  
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa  
T +48 22 444 52 32, F +48 22 444 52 43  
ksi@nik.gov.pl  
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa 1



## I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli P/17/050 – *Finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej przez powiaty i gminy*<sup>1</sup>

Jednostka przeprowadzająca kontrolę Najwyższa Izba Kontroli Departament Środowiska

kontroler Elżbieta Browińska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KSI/49/2017 z dnia 29 września 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-2)

Jednostka kontrolowana Urząd Miejski w Kozienicach, ul. Parkowa 5, 26–900 Kozienice (dalej „Urząd”).

Kierownik jednostki kontrolowanej Tomasz Śmietanka, Burmistrz Gminy Kozienice od dnia 28 października 1998 r. (dalej: „Burmistrz”).

(dowód: akta kontroli str. 3-7)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>2</sup> działania Gminy Kozienice w zakresie finansowania zadań dotyczących ochrony środowiska i gospodarki wodnej, w szczególności tych zadań, których źródłem finansowania były środki pochodzące z opłat i kar za korzystanie ze środowiska<sup>3</sup>.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Wydatkowanie środków na ochronę środowiska i gospodarkę wodną było zgodne z uchwałami budżetowymi. Środki finansowe z opłat i kar za korzystanie ze środowiska zostały wykorzystane na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, z wyjątkiem wydatków w łącznej kwocie 16.814,6 tys. zł poniesionych na:

- sfinansowanie dopłat dla mieszkańców do 1m<sup>3</sup> doprowadzonej wody i odebranych ścieków;
- odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych;
- prowadzenie i utrzymanie PSZOK<sup>4</sup> i PSZOW<sup>5</sup>;
- odbiór i unieszkodliwianie przeterminowanych leków z aptek.

Planowane i zrealizowane zadania służyły poprawie warunków życia ludności i stanu środowiska (m.in. odbiór i utylizacja odpadów zawierających azbest, budowa i przebudowa kanalizacji deszczowej).

W ocenie NIK, ustalone w kontrolowanej jednostce mechanizmy kontroli zarządczej nie stanowiły wystarczającej odpowiedzi na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości,

<sup>1</sup> Kontrola obejmuje okres od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia zakończenia kontroli, tj. 30 listopada 2017 r. W przypadku zagadnień związanych z wysokością finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej, kontrolą zostanie objęty również okres od dnia 1 stycznia 2010 r.

<sup>2</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

<sup>3</sup> Środki z tytułu opłat i kar za korzystanie ze środowiska rozumiane jako środki pochodzące z opłat za korzystanie ze środowiska i administracyjnych kar pieniężnych, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6 ustawy – Prawo ochrony środowiska, stanowiące dochody gmin.

<sup>4</sup> Punkt Selektywnej Zbiórki Odpadów Komunalnych.

<sup>5</sup> Punkt Selektywnej Zbiórki Odpadów Wielkogabarytowych.

szczególnie w obszarze związanym z finansowaniem zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska oraz w obszarze dotyczącym sporządzania sprawozdań z gospodarowania ww. środkami. Potwierdzeniem tego stanu są stwierdzone nieprawidłowości polegające m.in. na:

- wydatkowaniu ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska kwoty 16.814,6 tys. zł na zadania niewymienione w art. 403 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – *Prawo ochrony środowiska*<sup>6</sup> (dalej: „ustawa POŚ”);
- nierzetelnym sporządzeniu sprawozdań OŚ-4g z gospodarowania dochodami budżetu gminy pochodzącymi z opłat i kar środowiskowych przeznaczonymi na finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej, za poszczególne lata okresu 2014–2016;
- nieustaleniu w polityce rachunkowości sposobu identyfikacji, na poziomie analitycznym właściwego konta, wydatków ponoszonych ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

Za pozytywny należy uznać fakt podjęcia, już w czasie kontroli NIK, działań zmierzających do usunięcia stwierdzonych w wyniku kontroli nieprawidłowości bądź zapobiegnięcia ich powstania.

### **III. Opis ustalonego stanu faktycznego**

#### **1. Zasady finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej oraz adekwatność, skuteczność i efektywność ustalonych procedur**

Opis stanu  
faktycznego

W Urzędzie Miejskim w Koziencach wprowadzono system kontroli zarządczej<sup>7</sup>. Stosownie do uregulowań wewnętrznych, za kontrolę zarządczą odpowiedzialni byli: kierownik jednostki; główny księgowy; kierownicy komórek organizacyjnych, w zakresie swoich kompetencji i w odniesieniu do komórek, którymi zarządzają; pracownicy zajmujący samodzielne stanowiska pracy; osoby, którym powierzono określone obowiązki w zakresie gospodarki finansowej i gospodarowania mieniem jednostki; pozostali pracownicy w zakresie wykonywania przez nich zadań.

Za koordynację systemu kontroli zarządczej w Urzędzie osobami odpowiedzialnymi byli Skarbnik Gminy Koziencice (dalej: „Skarbnik”) i Sekretarz Gminy (dalej: „Sekretarz”).

(dowód: akta kontroli str. 1307-1319)

Ponadto, dokumentację systemu kontroli zarządczej stanowiły m.in.: regulamin organizacyjny Urzędu, roczne plany pracy jednostek organizacyjnych wykonujących zadania związane z ochroną środowiska i gospodarki wodnej wraz z półrocznymi i rocznymi informacjami z wykonania budżetu tych jednostek, polityka rachunkowości, zakresy czynności pracowników oraz opis stanowisk pracy.

(dowód: akta kontroli str. 19-61, 64-225, 1277-1306, 1389-1410, 1414-1430, 1435-1452, 1456-1470, 2118-2168)

<sup>6</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 519, ze zm.

<sup>7</sup> M.in. zarządzeniem nr 112/2011 Burmistrza Gminy Koziencice z dnia 7 grudnia 2011 r. w sprawie systemu kontroli zarządczej w jednostkach podległych i nadzorowanych Gminy Koziencice, w tym w Urzędzie Miejskim w Koziencach.

W Urzędzie Miejskim w Koźienicach zostały określone zasady i tryb zarządzania ryzykiem, w którym m.in. ustalono, iż rozpoznanie i ocenę ryzyka opracowują dyrektorzy wydziałów na podstawie własnych spostrzeżeń i informacji pracowników oraz przekazują Sekretarzowi.

Realizując powyższe zasady, w okresie objętym kontrolą, zidentyfikowano ryzyka dotyczące realizacji zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej w corocznych planach pracy:

- w Wydziale Gospodarki Przestrzennej, Rolnictwa i Środowiska zdefiniowano wyłącznie ryzyko słabe<sup>8</sup> – dotyczące zadań z zakresu m.in.: edukacji ekologicznej, podniesienia świadomości dzieci i młodzieży w zakresie ochrony środowiska i ochrony przyrody; koordynacji prac w ramach utrzymania i ochrony zieleni; realizacji zadań związanych z bezdomnymi zwierzętami.

W planach pracy wydziałów określone były zadania do realizacji, ze wskazaniem: mierników wykonania, określeniem ryzyka ich niewykonania jak również osób realizujących i nadzorujących zaplanowane zadania.

(dowód: akta kontroli str. 1382, 1404-1410, 1425-1430, 1437-1454, 1464-1470)

W trakcie roku budżetowego przeprowadzano analizę wykonania planu pracy, w tym zdefiniowanych ryzyk niewykonania zadań. Nie stwierdzono zagrożeń zrealizowania w okresie objętym kontrolą zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

(dowód: akta kontroli str. 1385-1388, 1413, 1434, 1455, 2117, 2124, 2131)

- w Wydziale Finansowo-Budżetowym zdefiniowano wyłącznie ryzyko słabe<sup>9</sup> – dotyczące zadań z zakresu m.in.: prowadzenia analityki byłego gfośigw<sup>10</sup> oraz sprawozdawczości związanej z tymi środkami.

(dowód: akta kontroli str. 2118-2123, 2125-2130, 2133-2138, 2140-2145)

Dyrektorzy poszczególnych wydziałów Urzędu Miejskiego w Koźienicach opracowywali plany pracy na każdy rok, w których ujęte były zadania do wykonania, osoby odpowiedzialne za ich realizację, a także mierniki i ryzyko niewykonania zadań.

W trakcie roku budżetowego przeprowadzano analizę realizacji planu pracy, w tym analizę zadań, dla których zdefiniowano ryzyko jako średnie lub duże. W obszarze związanym z ochroną środowiska i gospodarką wodną, wg. corocznych planów pracy, nie było ryzyk średnich lub dużych i w związku z tym nie były one umieszczane w zbiorczych arkuszach ryzyk, bowiem nie było zagrożenia niewykonania zadań.

(dowód: akta kontroli str. 1382-1470)

Zadania związane z finansowaniem ochrony środowiska i gospodarki wodnej zostały uwzględnione w zakresach obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności wykonujących je pracowników Urzędu Miejskiego w Koźienicach.

(dowód: akta kontroli str. 19-103, 2146-2168)

W okresie objętym kontrolą nie przeprowadzono kontroli wewnętrznych w zakresie skuteczności systemu kontroli zarządczej w obszarze związanym z finansowaniem ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Jak wyjaśnił Burmistrz m.in. „w strukturze organizacyjnej Urzędu nie wyodrębniono stanowiska kontroli wewnętrznej,

<sup>8</sup> W skali 1-10: słabe-do 5; średnie-5-10; pow. 10-duże.

<sup>9</sup> W skali 1-10: słabe-do 5; średnie-5-10; pow. 10-duże.

<sup>10</sup> Gminny Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

*a kontrola wewnętrzna jest sprawowana na bieżąco w toku codziennych czynności przez Dyrektorów Wydziałów.”.*

(dowód: akta kontroli str. 1379)

W strukturze Urzędu wyodrębniono Zespół Audytu i Kontroli Wewnętrznej, do którego należało m.in. (§ 30 ust. 3 regulaminu) badanie zgodności z prawem procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych oraz gospodarowaniem mieniem poprzez: m.in. przeprowadzanie porównywania stanu faktycznego ze stanem wymagalnym.

(dowód: akta kontroli str. 19-61)

Burmistrz wyjaśnił m.in., że:

*„Stwierdzenie niewyodrębnienia stanowiska kontroli wewnętrznej wynikało z braku pracownika na tym stanowisku, ponieważ pracownik zajmujący się kontrolą wewnętrzną na swój wniosek został przeniesiony do wydziału finansowego. Starania o przeniesienie innego pracownika nie dały rezultatu.*

*W bieżącym roku zostanie ogłoszony konkurs aby od 2018 r. zespół Audytu i Kontroli Wewnętrznej będzie funkcjonował w pełnej obsadzie.”.*

(dowód: akta kontroli str. 2227-2229)

Realizacja zadań z zakresu finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej nie była w latach 2014–2017 (30 listopada) przedmiotem audytu wewnętrznego.

Burmistrz wyjaśnił, że konieczność przeprowadzenia audytu powyższych zadań „nie wynikała z analizy obszarów ryzyka do planu audytu.”.

Natomiast kontrolę *Gospodarki odpadami i jej finansowanie przez Gminę Kozienice za lata 2014–2015* przeprowadziła Komisja Rewizyjna Rady Miejskiej w Kozienicach, w wyniku której nie sformułowano żadnych wniosków i zaleceń pokontrolnych.

(dowód: akta kontroli str. 1338, 1370-1378)

W okresie objętym kontrolą finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej było przedmiotem jednej kontroli zewnętrznej, tj. we wrześniu 2014 r. przez pracownika Delegatury Wojewódzkiego Inspektoratu Ochrony Środowiska w Radomiu. Zakres kontroli dotyczył *Sprawdzenia wykonywania zadań określonych w programach ochrony powietrza i planach krótkoterminowych przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta, starostę oraz inne podmioty*. W wyniku tej kontroli stwierdzono, że Program Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2012–2015 z perspektywą do roku 2019 uwzględnia w I połowie 2016 r. jego aktualizację i w związku z uchwaleniem dla strefy mazowieckiej nowych programów ochrony powietrza należałoby rozważyć możliwość przyspieszenia jego aktualizacji w celu kompletnego dostosowania do zadań wynikających z przyjętych uchwał przez Sejmik Województwa Mazowieckiego. Wniosek został zrealizowany.

(dowód: akta kontroli str. 1322-1337)

Cele i zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, przewidziane do realizacji na terenie gminy, ujęte zostały w:

- *Programie Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2012–2015 z perspektywą do roku 2019;*
- *Programie Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2016–2019 z perspektywą do roku 2023;*
- *Planie Gospodarki Niskoemisyjnej dla Gminy Kozienice.*

Do każdego z celów przypisano przewidziane do realizacji zadania – nie określając kolejności ich wykonania, wskazując jednak termin wykonania.

W *Strategii Rozwoju Gminy Kozienice na lata 2008–2020* – wskazano cele, jakie należy kontynuować w zakresie rozwoju infrastruktury technicznej, tj. dotyczące m.in.: sieci i urządzeń wodociągowych; kanalizacji i urządzeń sanitarnych; sieci i urządzeń gazowych; kanalizacji deszczowej, systemu ciepłowniczego; oświetlenia ulicznego, termomodernizacji szkół i przedszkoli.

W ww. programach ochrony środowiska nie określono mierników realizacji zadań.

Burmistrz wyjaśnił m.in., że: „*ustawa Prawo Ochrony Środowiska nakłada na gminy obowiązek opracowania Programów Ochrony Środowiska (art. 17 ust. 1) nie wskazując obowiązkowej zawartości (treści), programów w tym mierników i ich realizacji. Programy ochrony środowiska Gminy Kozienice określają kierunki działań oraz zawierają działania w zakresie ochrony środowiska i ochrony przyrody, których realizację odzwierciedlają wykonania budżetów za poszczególne lata. (...) szczegółowe wykonania założeń programu są ujęte w informacji opisowej do wykonania rzeczowego budżetu za 2014 r. – na str. 7; za 2015 r. str. 9; 2016 rok – str. 11 oraz w raporcie z realizacji zadań Programu z lat 2013 i 2014.*”

(dowód: akta kontroli str. 1484-1486, 2102-2107, 2180-2203)

Projekty powyższych programów ochrony środowiska były przedmiotem posiedzeń Komisji Rolnictwa, Leśnictwa i Ochrony Środowiska Rady Miejskiej w Kozienicach, na których ich treść była omawiana. Zgłaszane poprawki dotyczyły zmian redakcyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 1489-1498)

Ponadto, projekty programów ochrony środowiska były pozytywnie zaopiniowane przez Zarząd Powiatu Kozienickiego, Państwowego Wojewódzkiego Inspektora Sanitarnego w Warszawie oraz Regionalnego Dyrektora Ochrony Środowiska w Warszawie.

(dowód: akta kontroli str. 1864-1871)

*Plan Gospodarki Niskoemisyjnej dla Gminy Kozienice oraz Strategia Rozwoju Gminy Kozienice na lata 2008–2020* zostały zatwierdzone przez Radę Miejską w Kozienicach. W dokumentach tych nie określono kolejności realizacji zadań oraz nie wskazano zasad wyboru zadań do realizacji.

Burmistrz wyjaśnił m.in., że: „*(...) nie wskazano też kolejności przenoszenia zadań do poszczególnych budżetów na kolejne lata, ponieważ w świetle zmieniających się przepisów prawnych trudno oszacować jakie możliwości finansowe gminy będą na poszczególne lata budżetowe w zakresie wydatków na poszczególne działy budżetu (takie jak oświata, transport, opieka społeczna itd.) w tym na ochronę środowiska i gospodarkę wodną. W PGN i Strategii Rozwoju na lata 2008–2020 wskazano długoterminowe okresy realizacji poszczególnych zadań. (...).*”

(dowód: akta kontroli str. 2182-2183)

W marcu 2015 r. został sporządzony *Raport z realizacji zadań Programu Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2013–2014*, natomiast w czasie kontroli NIK, *Raport z realizacji zadań Programu Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2015–2016*.

(dowód: akta kontroli str. 1872-1897, 2253-2290)

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W zakładowym planie nie ustalono kont analitycznych umożliwiających zidentyfikowanie źródeł finansowania wydatków na ochronę środowiska i gospodarkę wodną, w szczególności wydatków ponoszonych ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska. W konsekwencji ewidencja księgową nie umożliwiała identyfikacji wydatków z tych środków.

(dowód: akta kontroli str. 104-225)

Art. 10 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o *rachunkowości*<sup>11</sup> (dalej: „uor”) stanowi, że za ustalenie zasad rachunkowości, w tym zakładowego planu kont, odpowiada kierownik jednostki.

Ustalenia kontroli wskazują na fakt, iż w *Zakładowym planie kont dla Urzędu Miejskiego w Kozienicach* (dalej: „ZPK”)<sup>12</sup> napisano, że ZPK zapewnia możliwość sporządzenia sprawozdań budżetowych określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 104-225)

Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej<sup>13</sup>, ZPK powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

Zatem ZPK powinien umożliwiać sporządzanie wymaganych sprawozdań, w tym również sprawozdań OŚ-4g z *gospodarowania dochodami budżetu gminy pochodzącymi z opłat i kar środowiskowych przeznaczonymi na finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej* za poszczególne lata badanego okresu (dalej: „sprawozdania OŚ-4g”).

Kontrola wykazała, że nie wyodrębniono na poziomie analitycznym właściwych kont wydatków z opłat i kar środowiskowych, w tym opłat i kar za korzystanie ze środowiska. Tym samym ewidencja wydatków nie umożliwiała na poziomie analitycznym zidentyfikowania wydatków finansowanych z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

Kwoty ujmowane w badanych sprawozdaniach<sup>14</sup> OŚ-4g, w części wydatków wynikały z odręcznie sporządzanych, na potrzeby wypełnienia formularza OŚ-4g, zapisów/zestawień Skarbnika.

Wydatki ogółem na zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną, które stanowiły podstawę wyliczenia kwot ujętych w sprawozdaniach OŚ-4g, wynikały z ewidencji księgowej.

(dowód: akta kontroli str. 104-225, 1710-1797)

<sup>11</sup> Dz. U. z 2016 r. poz. 1047, ze zm.

<sup>12</sup> Będącym Załącznikiem Nr 3b' do Zarządzenia Nr 184/2012 Burmistrza Gminy Kozienice z dnia 2 lipca 2012 r. oraz Załącznikiem Nr 3b" do Zarządzenia Nr 149/2016 Burmistrza Gminy Kozienice z dnia 4 stycznia 2016 r.

<sup>13</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 760.

<sup>14</sup> Dotyczy sprawozdań OŚ-4g za: 2013 r., 2014 r., 2015 r. oraz 2016 r.



Należy podkreślić, że stosownie do objaśnień sposobu wypełniania sprawozdania OŚ-4g, zawartych corocznie w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów *w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej (...)* na dany rok<sup>15</sup>, dane w sprawozdaniu OŚ-4g w zakresie kwot dochodów i wydatków powinny wynikać z ewidencji księgowej.

Podkreślenia wymaga fakt, iż prowadzenie wydzielonej analitycznie ewidencji księgowej dla rozliczenia wydatków ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska jest niezbędne w celu udokumentowania realizacji obowiązku określonego w art. 403 ust. 2 ustawy POŚ. Obowiązek ten dotyczy finansowania ze środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wydatków w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów.

Burmistrz w dniu 31 października 2017 r. wyjaśnił, że:

*„Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 5 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. (aktualnie tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 760) zkładowy plan kont powinien zapewnić możliwość sporządzania sprawozdań i zkładowy plan kont Urzędu Miejskiego w Kozienicach takową możliwość zapewnia. Należy wskazać, że zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości dokumentacja przyjętych zasad (polityka) rachunkowości powinna zawierać m.in. wykaz kont księgi głównej (kont syntetycznych) i zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej) i te elementy zawiera polityka rachunkowości Urzędu Miejskiego w Kozienicach. Do ewidencji dochodów i wydatków służy konto 130 zgodnie z polityką rachunkowości i załącznikiem nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r., jak również zgodnie z zasadami prowadzenia ewidencji analitycznej do tego konta (określonymi w ww. załączniku nr 3) jest ta ewidencja prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków, co umożliwia sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań. Ponadto w polityce rachunkowości mając na uwadze, aby sprawozdania sporządzać na podstawie ewidencji księgowej (nie tylko ksiąg rachunkowych określonych w art. 13 ustawy o rachunkowości, które nie obejmują kont pozabilansowych), wprowadzono w Urzędzie Miejskim w Kozienicach konto pozabilansowe 950, które służy do ewidencji wydatków związanych z ochroną środowiska. Ewidencja analityczna do tego konta jest prowadzona następująco: 950-rozdział-paragraf. Budowa konta pozwala na grupowanie wydatków zgodnie z klasyfikacją budżetową, dzięki czemu można zaliczyć wydatki do odpowiedniej grupy wydatków w sprawozdaniu OŚ-4g. Do pozycji gospodarka ściekowa i ochrona wód zaliczamy rozdział 40002 oraz 90001, do gospodarki odpadami zaliczamy rozdział 90002. Konto wydatków 950 oraz dochody z rozdziału 90019 pozwalają na wyodrębnienie źródła finansowania wydatków na ochronę środowiska. W pierwszej kolejności wydatki są finansowane z opłat i kar za korzystanie środowiska, a pozostałe wydatki na ochronę środowiska finansowane są ze środków własnych gminy. Analityka kont wyodrębnionych dla dochodów i wydatków związanych z ochroną środowiska pozwalają na odczytanie danych do ujęcia w sprawozdaniu. Prowadzona ewidencja księgowa – konta księgi głównej wraz z kontami ksiąg pomocniczych (ewidencja analityczna) oraz konto pozabilansowe 950, które są prowadzone zgodnie z przyjętymi zasadami określonymi w dokumentacji przyjętych zasad (polityce) rachunkowości jak również*

<sup>15</sup> Za rok 2013 (z dnia 13.09.2013 r., Dz. U. z 2013 r. poz. 1223 ze zm.), za rok 2014 (z dnia 5.02.2014 r.; Dz. U. z 2014 r. poz. 415, ze zm.), za rok 2015 (z dnia 18.03.2015 r.; Dz. U. z 2015 r. poz. 561 ze zm.), za rok 2016 (z dnia 15.03.2016 r.; Dz. U. z 2016 r. poz. 460 ze zm.).

odpowiednia identyfikacja zapisów księgowych pozwalają na sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań i wykazanie w tych sprawozdaniach danych zgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej w tym również sprawozdania Oś-4g. W naszej ocenie nie ma podstaw aby ewidencja musiała odpowiadać pozycjom poszczególnych sprawozdań obowiązujących jednostkę, chociażby z uwagi na ilość tych sprawozdań jak i przekrój wykazywanych w nich danych, natomiast dane wykazane w sprawozdaniu są danymi wynikającymi z dowodów księgowych ujętych zgodnie z ich treścią ekonomiczną w ewidencji księgowej Urzędu Miejskiego.”

(dowód: akta kontroli str. 2066-2067)

W dniu 29 listopada 2017 r. Burmistrz wyjaśnił, że ZPK będzie prowadzony w sposób umożliwiający identyfikację wydatków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

(dowód: akta kontroli str. 2251)

2. Nie zapewniono możliwości realizacji działań, wynikających z § 5 ust. 1 pkt 3 Zarządzenia Burmistrza Gminy Koziencice w sprawie systemu kontroli zarządczej (...) <sup>16</sup>.

Kontrola wykazała brak możliwości wykonywania w pełni kontroli zarządczej poprzez realizację kontroli instytucjonalnej, określonej powyższym przepisem, tj. „(...) sprawowanej przez komórkę kontroli wewnętrznej (...)”.

Ustalenia kontroli wskazują na fakt, iż pomimo wyodrębnienia Zespołu Audytu i Kontroli Wewnętrznej w strukturze organizacyjnej Urzędu, w okresie objętym kontrolą nie było pracownika, który wykonywał zadania związane z kontrolą wewnętrzną.

Skutkowało to brakiem kontroli wewnętrznych dotyczących m.in. skuteczności systemu kontroli zarządczej w obszarze związanym z finansowaniem ochrony środowiska i gospodarki wodnej w okresie 2014–2017 <sup>17</sup>, które byłyby zasadne w świetle ustalonych w toku niniejszej kontroli nieprawidłowości.

(dowód: akta kontroli str. 48-49, 1309, 2173)

Burmistrz wyjaśnił, że przez nieuwagę nie zapewniono możliwości realizacji działań wynikających z ww. przepisu. Dodał również, że w bieżącym roku zostanie ogłoszony konkurs na pracownika wykonującego zadania związane z kontrolą wewnętrzną w Urzędzie Miejskim w Koziencicach.

(dowód: akta kontroli str.2243-2245)

3. Ustalenia kontroli wskazują również na fakt opublikowania na stronie BIP Urzędu Miejskiego w Koziencicach ogłoszenia o naborze na stanowisko audytora dopiero po upływie 7 miesięcy od dnia, od którego nie było w Urzędzie Miejskim w Koziencicach żadnego audytora. Kontrola wykazała, że od dnia 1 listopada 2015 r. w Urzędzie nie było audytora, a ogłoszenie o naborze na to stanowisko opublikowano dopiero w dniu 24 kwietnia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 2108-2111, 2173-2179)

Burmistrz wyjaśnił m.in., że:

„Po rezygnacji z pracy na stanowisku audytora Pani (...) czyniliśmy starania telefonicznie (brak udokumentowań pisemnych) o zatrudnienie audytorów o dobrej znajomości z zakresu finansów, zamówień publicznych, gospodarki

<sup>16</sup> Nr 112/2011 z dnia 7 grudnia 2011 r.

<sup>17</sup> Według stanu na dzień 18 października 2017 r.

nieruchomościami, oświaty itp. na podstawie porozumienia. Ze względu na spiętrzenie spraw w końcówce 2015 i początku 2016 r. dopiero 24 kwietnia opublikowaliśmy ogłoszenie, aby już w maju, a najpóźniej od półrocza mieć zabezpieczony obowiązek.”.

(dowód: akta kontroli str. 2227-2230)

4. Kontrola wykazała, że w zakresach czynności czterech pracowników Urzędu Miejskiego w Kozienicach, którzy wykonywali zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną, nie określono nazwy jednostki organizacyjnej, w której mieli wykonywać zakres powierzonych im prac.

(dowód: akta kontroli str. 76, 82, 2146, 2149)

Burmistrz wyjaśnił, że z powodu przeoczenia brak było w zakresach czynności wskazania nazwy jednostki organizacyjnej Urzędu.

(dowód: akta kontroli str. 2214, 2229-2230)

W czasie niniejszej kontroli zakresy czynności tych pracowników zostały poprawione. Burmistrz wyjaśnił także, że w ramach bieżącej kontroli zarządczej do końca 2017 r. zostaną zweryfikowane zakresy czynności pozostałych pracowników Urzędu Miejskiego w Kozienicach.

(dowód: akta kontroli str. 2215-2218, 2229-2230, 2239-2242)

Uwagi dotyczące  
badanej działalności

NIK zauważa, iż dopiero w trakcie niniejszej kontroli NIK w Urzędzie Miejskim w Kozienicach zrealizowano obowiązek, wynikający z art. 18 ust. 2 ustawy POŚ, tj. sporządzono raport z realizacji *Programu Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2012–2015 z perspektywą do roku 2019*.

(dowód: akta kontroli str. 2227-2228, 2251, 2253-2290)

Burmistrz w wyjaśnieniach z dnia 16 października 2017 r. podał m.in., że: „(...) W roku 2016 został opracowany i uchwalony przez Radę Miejską w Kozienicach Program ochrony środowiska na lata 2016–2019 z perspektywą do 2023 r. W dniu uchwalenia wymienionego programu utracił moc obowiązującą program Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2012–2015 z perspektywą do roku 2019. W założeniach Programów określono opracowania raportów za okres dwuletni. Raport za rok 2016 i lata kolejne realizowany będzie zgodnie z uchwalonym w Programie ochrony środowiska gminy Kozienice na lata 2016–2019 harmonogramem wdrażania programu (tab. 24 str. 70) w roku 2018 za okres 2016–2017. Z powodu wejścia w życie nowego programu w roku 2016 brak jest raportu za rok 2015.”.

(dowód: akta kontroli str. 1484-1488)

W dniu 17 listopada 2017 r. Burmistrz wyjaśnił, że: „Dotychczas nie sporządzono raportu z wykonania programu ochrony środowiska obejmującego 2015 r. z powodu mylnej interpretacji art. 18 ust 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, z uwagi na uchwalenie w 2016 roku nowego programu. (...)”.

W czasie niniejszej kontroli rozpoczęto opracowanie ww. raportu i zakończono w dniu 27 listopada 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 2214, 2251, 2253-2290)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Burmistrza w zakresie ustalenia zasad finansowania zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej. W ocenie NIK, ustalone w kontrolowanej

jednostce mechanizmy kontroli zarządczej nie stanowiły wystarczającej odpowiedzi na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, szczególnie w obszarze związanym z finansowaniem zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska jak również sporządzaniem sprawozdań z gospodarowania dochodami pochodzącymi z tych środków.

## **2. Zapewnienie finansowania zadań związanych z ochroną środowiska i gospodarką wodną**

Opis stanu faktycznego

Środki, w wysokości 9,6 tys. zł, pochodzące z likwidowanego gfośigw, o których mowa w art. 16 ust. 4 ustawy z dnia 20 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – Prawo ochrony środowiska oraz niektórych innych ustaw<sup>18</sup>, zostały włączone do dochodów budżetu Gminy Kozienice na 2010 r. i wydatkowane na finansowanie zadań związanych z ochroną środowiska i gospodarką wodną.

(dowód: akta kontroli str. 1529, 1531, 2026-2028a, 2169)

W okresie 2010–2017 (do dnia 30 września) łączne wpływy z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wynosiły 69.719,4 tys. zł (stanowiąc 6,7% dochodów Gminy w tym okresie), z tego w: 2010 r. – 10.314,3 tys. zł (8,7% dochodów w 2010 r.); w 2011 r. – 12.828,9 tys. zł (9,3%); w 2012 r. – 8.912,8 tys. zł (7,2%); w 2013 r. – 4.595,3 tys. zł (3,8%); w 2014 r. – 10.210,0 tys. zł (8,0%); w 2015 r. – 9.825,3 tys. zł (7,7%); w 2016 r. – 8.929,8 tys. zł (5,2%); w 2017 r. (do 30 września) – 4.103,0 tys. zł (3,6%).

(dowód: akta kontroli str. 2026-2027, 2039)

Jak wyjaśnił Burmistrz: „Dochody z tytułu dochodów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska w latach 2011-2014 Gmina Kozienice otrzymywała w bardzo różnych kwotach na które nie miała wpływu.

Znaczy spadek dochodów odnotowano w 2013 roku z uwagi na ustawę z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. z 2012 r., poz. 1342, art. 9), która zmieniła od 1 stycznia 2013 r. system naliczania opłat za korzystanie ze środowiska z półrocznego na roczny. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 285, 286 i 287 ustawy Prawo ochrony środowiska podmioty korzystające ze środowiska naliczają i wnoszą opłaty za korzystanie ze środowiska oraz składają wyłącznie marszałkowi województwa wykazy zawierające zbiorcze zestawienie informacji o zakresie korzystania ze środowiska oraz o wysokości należnych opłat za dany rok kalendarzowy, począwszy od 1 stycznia 2013 r., w terminie do dnia 31 marca następnego roku.

W roku 2013 Gmina otrzymała dochody za II półrocze 2012 roku, zaś dopiero w 2014 za cały rok 2013.”.

(dowód: akta kontroli str. 2210-2214)

W kolejnych latach 2015–2017 (do dnia 30 września) Gmina Kozienice terminowo przekazywała do Wojewódzkiego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w Warszawie nadwyżkę, o której mowa w art. 404 ust. 1 ustawy POŚ, z tytułu dochodów uzyskanych w roku poprzednim. Natomiast w 2014 r. nie przekazano nadwyżki za 2013 r., gdyż nadwyżka nie wystąpiła. Kwoty przekazanej nadwyżki wynosiły: w 2015 r. – 5.232,7 tys. zł<sup>19</sup>; w 2016 r. – 5.129,4 tys. zł<sup>20</sup>; 2017 r. (do dnia 30 września) – 4.647,0 tys. zł<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Dz. U. Nr 215, poz. 1664.

<sup>19</sup> Kwota przekazana w dniu 13 sierpnia 2015 r.

<sup>20</sup> Kwota przekazana w dniu 11 sierpnia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 2043-2052, 2084-2099)

Do obliczenia wysokości nadwyżki przyjęto wpływy z opłat i kar środowiskowych zamiast wpływów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska, wskazanych we wzorach sprawozdań określanych w rozporządzeniach Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej (...) na dany rok. Do ich wyliczenia ujmowano wpływy wykazane w Sprawozdaniach OŚ-4g w wierszach: 3, 4, 5 oraz 6<sup>22</sup>, tj.: z tytułu opłat, kar (nie wystąpiły wpływy, tj. opłaty i kary za usuwanie drzew i krzewów) jak również z pozycji *inne*.

Do wyliczenia nadwyżki za 2013 r. uwzględniano średnią krajową dochodów przypadających na jednego mieszkańca gminy z roku poprzedzającego rok, za który obliczana był nadwyżka, za lata 2014–2016 – przy uwzględnieniu średniej krajowej dochodów przypadających na jednego mieszkańca gminy z roku, za który obliczana była nadwyżka.

Do wyliczenia ww. kwot nadwyżek przyjęto dane z ewidencji ludności, dotyczące liczby ludności w Gminie Kozienice na koniec poszczególnych lat, z wyjątkiem nadwyżki za 2015 r., w której podano inną liczbę ludności niż wynikająca z ewidencji.

(dowód: akta kontroli str. 2085-2087, 2089-2090, 2092-2093, 2096-2097)

W okresie 2010–2017 (do dnia 30 września) Gmina Kozienice dysponowała następującą pulą środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska: 2010 r. – 8.638,7 tys. zł.; 2011 r. – 9.196,1 tys. zł.; 2012 r. – 2.343,5 tys. zł.; 2013 r. – 1.713,6 tys. zł.; 2014 r. – 10.210,0 tys. zł.; 2015 r. – 5.955,0 tys. zł. (w tym niewykorzystana kwota w 2014 r. wyniosła 1.362,4 tys. zł.); 2016 r. – 3.800,4 tys. zł.; 2017 r. (do dnia 30 września) – 0 zł<sup>23</sup>.

Powyższe kwoty stanowią sumę: środków z likwidowanego gfośigw, wpływów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska niewykorzystanych w roku poprzednim, wpływów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska w danym roku, pomniejszonych o wartość nadwyżki za rok poprzedni.

(dowód: akta kontroli str. 2026-2027)

W okresie 2010–2017 (do dnia 30 września) Gmina Kozienice dysponowała corocznie także innymi wpływami niż dochody z tytułu opłat i kar za korzystanie ze środowiska, przeznaczonymi na realizację zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej w łącznej kwocie 34.879,5 tys. zł, z tego w: 2010 r. – 320,7 tys. zł.; 2011 r. – 534,7 tys. zł.; 2012 r. – 6.143,9 tys. zł.; 2013 r. – 7.669,6 tys. zł.; w 2014 r. – 2.988,1 tys. zł.; w 2015 r. – 4.788,7 tys. zł.; w 2016 r. – 7.566,0 tys. zł.; w 2017 r. (do 30 września) – 4.867,8 tys. zł. (z tego latach 2014 – do 30 września 2017 r. – 20.210,6 tys. zł).

Były to środki:

- własne gminy w kwocie 30.534,7 tys. zł;
- pochodzące z innych źródeł w wysokości 4.300,1 tys. zł. (z tego: z NFOŚiGW w kwocie 990,3 tys. zł, ze Starostwa Powiatowego w Kozienicach w kwocie 3.309,8 tys. zł);

<sup>21</sup> Kwota przekazana w dniu 11 sierpnia 2017 r.

<sup>22</sup> W przypadku sprawozdania za rok 2016 – w wierszu 7.

<sup>23</sup> Wysokość nadwyżki przekazanej w 2017 r. (4.647,0 tys. zł) była wyższa niż wysokość dochodów uzyskanych w 2017 r. z tytułu opłat i kar za korzystanie ze środowiska (4.103,0 tys. zł).

- które powinny być wykazywane w wierszu 6 sprawozdania OŚ-4g<sup>24</sup>, a których wysokość została skorygowana w świetle ustaleń niniejszej kontroli, w kwocie 44,7 tys. zł (m.in. pochodzące z wpłat WFOŚiGW w Warszawie – opłata produktowa).

(dowód: akta kontroli str. 2026-2027)

Łącznie w okresie 2014–2017 (do dnia 30 września), na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej Gmina Kozienice wydatkowała kwotę (tj. zarówno z dostępnej w danym roku puli środków pochodzących z kar i opłat za korzystanie ze środowiska; ze środków własnych gminy, z innych źródeł oraz z innych wpływów, wskazanych w wierszu 6 sprawozdania OŚ-4g<sup>25</sup>) w łącznej wysokości 38.813,6 tys. zł, z tego: w 2014 r. – 11.835,7 tys. zł; w 2015 r. – 10.743,8 tys. zł; w 2016 r. – 11.366,3 tys. zł oraz w 2017 r. – 4.867,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2028-2028a)

Wydatki na ten cel ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wyniosły 18.603,0 tys. zł (z tego w: 2014 r. – 8.847,6 tys. zł; 2015 r. – 5.955,0 tys. zł; 2016 r. – 3.800,4 tys. zł). W 2017 r. Gmina Kozienice nie realizowała wydatków ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska, ponieważ nadwyżka przekazana do WFOŚiGW w Warszawie przekroczyła wielkość uzyskanych dochodów.

(dowód: akta kontroli str. 2029-2033, 2040)

W 2014 r. nie wydatkowano całej kwoty z dostępnej puli środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska. Dotyczyło to kwoty 1.362,4 tys. zł, którą wykorzystano w 2015 r. na realizację zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

(dowód: akta kontroli str. 1501, 2040)

Kontrola wykazała, że w 2014 r. – posiadając niewykorzystane środki pochodzące z opłat i kar za korzystanie ze środowiska – wydatkowano na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej środki własne gminy, tj. środki z innych źródeł niż opłaty i kary za korzystanie ze środowiska, w wysokości 2.279,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2029-2033)

Burmistrz wyjaśnił, że: „Dochody z tytułu dochodów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska w 2014 roku Gmina Kozienice zaplanowała wydatkować zgodnie z uchwałą budżetową w Dz. 400 rozdz. 40002 i Dz. 900 rozdz. 90001, 90002, 90004 i 90095. Wydatki w tej klasyfikacji budżetowej zostały poniesione i wykazane w sprawozdaniu OŚ-4g za 2014 rok. Po rozliczeniu poniesionych wydatków w tych rozdziałach klasyfikacji budżetowej wykazaliśmy w w/w sprawozdaniu kwotę, która pozostała do wykorzystania w roku następnym tj. 2015 w szczególności na wyliczoną (5 232 708,00 zł) nadwyżkę dochodów, należną do odprowadzenia do WFOŚ i GW do dnia 15 sierpnia 2015 roku. W rzeczywistości w roku 2014 Gmina Kozienice poniosła wydatki z zakresu ochrony środowiska na inwestycje, które były dofinansowane środkami ze Starostwa Powiatowego w kwocie 700 000,00zł (na dofinansowane inwestycje, gmina przeznaczyła 1 306 210,97 zł) oraz na inwestycje poniesione z środków własnych, w których wysokość kosztów kwalifikowanych jako wydatki z zakresu ochrony środowiska wyniosły 973 202,80 zł. Klasyfikacja budżetowa większości tych inwestycji była inna niż ponoszone na ochronę środowiska wydatki (60016-drogi publiczne gminne, 80110- gimnazja, 90015-

<sup>24</sup> W przypadku sprawozdania za rok 2016 wykazywane w wierszu 7.

<sup>25</sup> W przypadku sprawozdania za rok 2016 w wierszu 7.

oświetlenie ulic, placów i dróg, 92113-centra kultury i sztuki). Inwestycje powyższe tylko w części były ponoszone jako wydatki na ochronę środowiska. Dokumenty źródłowe (faktury) nie zawierały opisu, na podstawie którego wysokości kosztów kwalifikowanych jako wydatki na ochronę środowiska mogły być w tej kwocie prawidłowo ujęte w analizie wydatków z tego zakresu. W związku z powyższym nie wykazano ich w sprawozdaniu OŚ-4g jako środki inne poniesione na zadania z zakresu ochrony środowiska.”

(dowód: akta kontroli str. 2210-2211)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Do obliczania nadwyżek dochodów budżetu gminy pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska przekazywanych w poszczególnych latach okresu 2014–2016, wg. wzoru określonego w Załączniku 1 do sprawozdania OŚ-4g, ujmowano dochód budżetu gminy łącznie z pozycją nr 6 tego sprawozdania, tj. „- inne (nie wymienione w wierszach od 3 do 5) w tym:”, pomimo że we wzorze Załącznika 1 do sprawozdania OŚ-4g wskazano, że do obliczenia nadwyżki przyjmuje się dochody budżetu gminy pochodzące z opłat i kar środowiskowych, o których mowa w art. 402 ust 4–6 ustawy POŚ.

(dowód: akta kontroli str. 2084-2099)

Skarbnik wyjaśniła m.in., że „(...) omyłkowa interpretacja art. 402 ust. 4–6 ustawy POŚ wpłynęła na zaklasyfikowanie wszystkich wpływów również opłaty produktowej (jako „opłata” za korzystanie ze środowiska) jako przychody, od których naliczyłam nadwyżkę odchodów należną do odprowadzenia w roku następnym.”

(dowód: akta kontroli str. 2057-2059)

Ponadto w Załączniku nr 1 do sprawozdania OŚ-4g za 2015 r. w poz. 2 podano liczbę mieszkańców gminy na koniec 2015 r. – 30.585 osób, pomimo że liczba ta wynosiła 30.586 osób.

(dowód: akta kontroli str. 2092-2093)

Skarbnik wyjaśniła, że omyłkowo wpisała do powyższego załącznika błędną liczbę mieszkańców.

(dowód: akta kontroli str. 2062)

Powyższe skutkowało zawyżeniem kwoty nadwyżek: za 2014 r. – 8,7 tys. zł; za 2015 r. – 2,1 tys. zł, za 2016 r. – 2,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2084-2099)

W dniu 6 listopada 2017 r., w trakcie niniejszej kontroli, w związku ze stwierdzoną nieprawidłowością, Burmistrz złożył do Prezesa Zarządu WFOŚiGW w Warszawie korekty Załącznika nr 1 do sprawozdania OŚ-4g, występując o zwrot nadpłaconych nadwyżek za lata 2014–2016 w wyżej wskazanych kwotach.

(dowód: akta kontroli str. 2053-2056)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w zakresie zapewnienia finansowania zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

### **3. Legalność, gospodarność i efektywność wydatkowania środków na zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną, w tym środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska**

Opis stanu faktycznego

Wydatki związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną były corocznie uwzględniane w uchwałach budżetowych, podejmowanych przez Radę Miejską w Kozienicach na poszczególne lata okresu 2014–2017<sup>26</sup>. Zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, ujęte w uchwałach budżetowych na lata 2014–2017 i wskazane szczegółowo w uzasadnieniu – części opisowej do projektu budżetu na kolejne lata badanego okresu, dotyczyły realizacji celów zapisanych w *Programie Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2012–2015 z perspektywą do roku 2019*, *Programie Ochrony Środowiska dla Gminy Kozienice na lata 2016–2019 z perspektywą do roku 2023*, w *Planie Gospodarki Niskoemisyjnej dla Gminy Kozienice*, jak również potrzeb, określonych w *Strategii Rozwoju Gminy Kozienice na lata 2008–2020*.

(dowód: akta kontroli str. 226-1096, 1507-1508, 2102-2103, 2105, 2107)

Gmina Kozienice realizowała wydatki z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, przewidziane w powyższych dokumentach programowych i planistycznych, finansowane m.in. ze środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

(dowód: akta kontroli str. 321-401, 503-610, 718-835, 844-963, 2210-2214)

Gmina Kozienice w okresie 2014–2017 (do dnia 30 września) wydatkowała na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej kwotę 38.813,6 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2028-2033)

Wydatki ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wyniosły w 2014 r. – 8.847,6 tys. zł i zostały przeznaczone na następujące zadania: bieżące dotyczące zaopatrzenia w wodę (dopłata dla mieszkańców za dostarczenie wody) – 1.521,9 tys. zł; dotyczące odbioru ścieków (dopłata dla mieszkańców za odbiór ścieków) – 4.461,3 tys. zł; bieżące w zakresie gospodarki odpadami, tj.: odbiór od mieszkańców i zagospodarowanie odpadów komunalnych – 57,6 tys. zł, prowadzenie i utrzymanie PSZOK i mobilny PSZOW – 1.466,8 tys. zł, odbiór i unieszkodliwianie przeterminowanych leków z aptek – 5,6 tys. zł; odbiór i utylizacja padłych zwierząt – 13,8 tys. zł, odbiór i utylizacja odpadów zawierających azbest – 39,1 tys. zł; związane z ochroną przyrody (urządzenie i utrzymanie terenów zieleni miejskiej, parków) – 956,3 tys. zł; edukację ekologiczną oraz propagowanie działań proekologicznych – 11,9 tys. zł; budowę kanalizacji deszczowej wraz z projektem technicznym (dalej: „PT”) – 313,3 tys. zł.

W 2015 r. wydatki ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wyniosły 5.955,0 tys. zł i zostały przeznaczone na następujące zadania: dotyczące odbioru ścieków (dopłata dla mieszkańców za odbiór ścieków)<sup>27</sup> – 3.987,4 tys. zł; przebudowa kanalizacji deszczowej – 286,5 tys. zł; bieżące w zakresie gospodarki odpadami, tj.: prowadzenie i utrzymanie PSZOK oraz mobilny PSZOW – 1.560,0 tys. zł; odbiór i unieszkodliwianie przeterminowanych leków z aptek – 2,8 tys. zł, odbiór i utylizacja padłych zwierząt – 13,8 tys. zł, odbiór

<sup>26</sup> W Uchwale Budżetowej Gminy Kozienice na 2014 rok nr XL/412/2013 z dnia 30 grudnia 2013 r.; w Uchwale Budżetowej Gminy Kozienice na 2015 rok nr V/20/2015 z dnia 30 stycznia 2015 r.; Uchwale Budżetowej Gminy Kozienice na 2016 rok nr XIII/118/2015 z dnia 30 grudnia 2015 r.; Uchwale Budżetowej Gminy Kozienice na 2017 rok nr XXIV/227/2016 z dnia 29 grudnia 2016 r.

<sup>27</sup> W 2015 r. dopłata dla mieszkańców do wody była finansowana ze środków własnych Gminy Kozienice.



i utylizacja odpadów zawierających azbest – 41,7 tys. zł; związane z ochroną przyrody (urządzenie i utrzymanie terenów zieleni miejskiej, parków) – 54,5 tys. zł; edukację ekologiczną oraz propagowanie działań proekologicznych – 8,3 tys. zł.

W 2016 r. wydatki ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wyniosły 3.800,4 tys. zł i zostały przeznaczone na następujące zadania: dotyczące odbioru ścieków (dopłata dla mieszkańców za odbiór ścieków)<sup>28</sup> – 1.875,4 tys. zł; bieżące w zakresie gospodarki odpadami, tj.: odbiór od mieszkańców i zagospodarowanie odpadów komunalnych – 352,3 tys. zł, prowadzenie i utrzymanie PSZOK oraz mobilny PSZOW – 1.519,7 tys. zł; odbiór i unieszkodliwianie przeterminowanych leków z aptek – 3,8 tys. zł, odbiór i utylizacja padłych zwierząt –13,8 tys. zł, odbiór i utylizacja odpadów zawierających azbest – 35,4 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2038a-2038c)

W wyniku wydatkowania z budżetu Gminy Kozienice środków na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej osiągnięto m.in. następujące efekty rzeczowe:

- dotyczące wspomagania realizacji zadań modernizacyjnych i inwestycyjnych, służących ochronie środowiska i gospodarce wodnej, w tym dotyczących instalacji lub urządzeń ochrony przeciwpowodziowej i obiektów małej retencji wodnej (art. 400a ust. 1 pkt 5 ustawy POŚ) – m.in. wykonanie PT i budowy kanalizacji deszczowej w ul. Brzozowej w Kozienicach o długości 312,49 mb, przykanalików o długości 25,42 mb oraz wykonania PT i przebudowy kanalizacji deszczowej w ul. Młyńskiej (montaż separatora dwukomorowego, modernizacja 29 mb kanału deszczowego, przebudowa kanału odprowadzającego wody do rzeki);
- związane z gospodarką odpadami (art. 400a ust. 1 pkt 8 ustawy POŚ) – odebrano i poddano utylizacji: padłe zwierzęta<sup>29</sup> oraz 952 Mg odpadów zawierających azbest;
- związane z ochroną przyrody, w tym urządzenie i utrzymanie terenów zieleni, zadrzewień, zakrzewień oraz parków (art. 400a ust. 1 pkt 29 ustawy POŚ) – prowadzono prace dotyczące zagospodarowania terenu (grabienie, mechaniczna pielęgnacja trawników, sadzenie drzew i krzewów, utrzymanie i pielęgnacja kwiatów, utrzymanie i pielęgnacja parku);
- dotyczące edukacji ekologicznej oraz propagowania działań proekologicznych i zasady zrównoważonego rozwoju (art. 400a ust. 1 pkt 32 ustawy POŚ) – zorganizowano m.in. dwa turnieje wiedzy ekologicznej dla młodzieży szkolnej; przeprowadzono dwie akcje „Drzewko za makulaturę”, w wyniku czego zebrano 11 Mg makulatury; siedem konkursów o tematyce ekologicznej dla 382 dzieci; Festiwal Piosenki Ekologicznej, w którym uczestniczyły dzieci z ośmiu przedszkoli.

(dowód: akta kontroli str. 2029-2033, 2038a-2038b)

W okresie 2014–2017<sup>30</sup> w Urzędzie Miejskim w Kozienicach przeprowadzono łącznie 29 postępowań o udzielenie zamówienia publicznego na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, z tego 22 postępowania udzielono z zastosowaniem art. 4 ust 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – *Prawo zamówień*

<sup>28</sup> W 2016 r. dopłata dla mieszkańców do wody była finansowana ze środków własnych Gminy Kozienice.

<sup>29</sup> Na podstawie umowy ryczałtowej.

<sup>30</sup> Do dnia zakończenia kontroli.

publicznych<sup>31</sup> (dalej: „upzp”) oraz siedem postępowań w trybach określonych w ustawie upzp.

(dowód: akta kontroli str. 1899-1902)

Analizą objęto cztery postępowania o udzielenie zamówienia publicznego (po jednym z każdego roku z lat 2014–2017). Jednym z nich było zamówienie *Budowa kanalizacji deszczowej w ul. Brzozowej w m. Kozienice wraz z infrastrukturą towarzyszącą* (o wartości 254,0 tys. zł brutto) udzielone w trybie przetargu nieograniczonego. Pozostałe trzy zamówienia, udzielone z zastosowaniem art. 4 ust. 8 upzp obejmowały: *Pełnienie funkcji inspektora nadzoru nad przebudową kanału deszczowego w ulicy Młyńskiej* (wartość udzielonego zamówienia 4,9 tys. zł brutto), *Odbiór oraz utylizacja przeterminowanych leków* (wartość udzielonego zamówienia 8,0 tys. zł brutto); *Program edukacyjno-szkoleniowy z cyklu „Zielona Polska”* (wartość udzielonego zamówienia 2,2 tys. zł brutto).

Analiza powyższych zamówień nie wykazała naruszeń przepisów upzp i uregulowań wewnętrznych, obowiązujących w Urzędzie Miejskim w Kozienicach.

(dowód: akta kontroli str. 1899-1902, 2204-2206)

W okresie objętym kontrolą nie udzielano dotacji na zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną.

(dowód: akta kontroli str. 1263-1275, 1380)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Wydatkowano środki pochodzące z wpływów z tytułu kar i opłat za korzystanie ze środowiska w łącznej wysokości 16.814,6 tys. zł na zadania, które nie mieszczą się w określonym art. 403 ust. 2 ustawy POŚ katalogu zadań możliwych do sfinansowania przez gminy z ww. środków.

(dowód: akta kontroli str. 2246-2248, 2291-2875)

- 1.1. W okresie 2014–2016<sup>32</sup> ze środków pochodzących z wpływów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska została sfinansowana część wydatków związanych z odbiorem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych w kwocie 409,9 tys. zł oraz koszty prowadzenia i utrzymania PSZOK i PSZOW w wysokości 4.546,5 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2038a-2038c, 2246-2248, 2426-2531, 2600-2684, 2702-2714, 2740-2831, 2851-2875)

Zgodnie z art. 6r ust. 2 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o *utrzymaniu czystości i porządku w gminach*<sup>33</sup> (dalej: „ucpg”) z pobranych od mieszkańców/ludności opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi gmina pokrywa koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, w tym: odbierania, transportu, zbierania, odzysku i unieszkodliwiania odpadów komunalnych oraz tworzenia i utrzymywania punktów selektywnego zbierania odpadów komunalnych.

Tym samym środki pochodzące z opłat i kar za korzystanie ze środowiska nie są właściwym źródłem finansowania tych wydatków.

<sup>31</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 1579, ze zm.

<sup>32</sup> W 2017 r. Gmina Kozienice nie dysponowała do wydatkowania środkami pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska, gdyż wysokość przekazanej w 2017 r. nadwyżki była wyższa niż wysokość dochodów uzyskanych z powyższych źródeł.

<sup>33</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 1289.

Burmistrz wyjaśnił, że: „W pierwszej kolejności należy wskazać, iż wydatki na gospodarkę związaną z odbiorem i zagospodarowaniem odpadów są trudne do oszacowania szczególnie w sytuacji, gdy zmieniają się stawki opłat środowiskowych i zasady gospodarki odpadami. Ponadto na przestrzeni kilku lat tj. od 2012 do 2017 wielokrotnie następowała zmiana stanu prawnego dotycząca materii objętej pytaniem w tym w szczególności kilkakrotnie nowelizowano treść art. 6r ustawy z dnia 13 września 1996 roku o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Taka sytuacja z reguły jest przyczyną wzrostu wydatków gminy związanych z zagospodarowaniem odpadów. Jednocześnie nie można na bieżąco korygować stawek opłat za odbiór odpadów dla mieszkańców, gdyż wprowadziłoby to zamieszanie i chaos w systemie niezrozumiałym dla mieszkańców. Gmina Kozenice planując budżet na poszczególne lata dokonywała kalkulacji dochodu zgodnie z określoną metodą oraz stawką opłaty w uchwale Rady Miejskiej w Kozenicach nr XXVI/278/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. Stanowiło to następujące kwoty: na 2014 r. – 3.488.756,84 zł, na 2015 r. – 3.345.349,35 zł, na 2016 r. – 3.720.318,51 zł. Środki te zabezpieczałyby wydatki w zakresie gospodarki odpadami o których mowa w art. 6 r ust. 2 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. Ponieważ w każdym roku budżetowym ulegały zmianie deklaracje mieszkańców określające ilość osób i sposób zbierania odpadów z nieruchomości oraz występował brak wpływów od części mieszkańców Gmina zmuszona była sfinansować część kosztów związanych z odbiorem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych oraz kosztów prowadzenia i utrzymania PSZOK, kierując się informacją podsekretarza stanu w Ministerstwie Środowiska Janusza Ostapiuka w sprawie odpowiedzi na interpelację nr 32719 (15-06-2015 r.) która zawierała stwierdzenie „O ile nie jest możliwe pokrywanie ze środków z opłat innych działań niż związane z kosztami funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, o tyle możliwe jest dofinansowanie tego systemu z innych źródeł”. Resumując zmienność regulacji prawnych, brak możliwości precyzyjnego oszacowania kosztów związanych z odbiorem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych wywołało ten swoisty bezwład finansowy, który jest przyczyną tego że Gmina musiała dokładać do gospodarki odpadami z innych źródeł niż opłaty pozyskane od mieszkańców. W tym przypadku skorzystała z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.”.

(dowód: akta kontroli str. 2068-2071)

1.2. W okresie 2014–2016 ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska pokrywano wydatki stanowiące dopłaty do zużycia przez odbiorców 1 m<sup>3</sup> wody<sup>34</sup> w wysokości 1.521,9 tys. zł oraz 1 m<sup>3</sup> odebranych ścieków w wysokości 10.324,2 tys. zł, pomimo że ten rodzaj wydatków nie mieści się w katalogu zadań własnych gminy określonych w art. 403 ust. 2 ustawy POŚ.

Burmistrz wyjaśnił, że: „Gmina pokrywała wydatki stanowiące dopłaty do zużycia przez odbiorców 1 m<sup>3</sup> wody oraz 1 m<sup>3</sup> odebranych ścieków mając na względzie katalog zadań własnych gminy określony w art. 403 ust 2 ustawy POŚ, gdzie zgodnie z art. 400 a ust.1 pkt 42 ustawy POŚ są wymienione inne zadania służące ochronie środowiska i gospodarce wodnej, wynikające z zasady zrównoważonego rozwoju i zgodne z polityką ochrony środowiska.

<sup>34</sup> Dopłaty do wody dotyczyły 2014 r.

Wdrażanie idei zrównoważonego rozwoju zgodnie z Agendą 21 jest obowiązkiem samorządów terytorialnych. Idea zrównoważonego rozwoju zakłada szereg działań zarówno ekonomicznych, społecznych, jak i ekologicznych, służących osiągnięciu wysokiej jakości życia lokalnej społeczności we wszystkich dziedzinach życia człowieka. Ponadto należy mieć na uwadze, iż dopłata do zużycia przez odbiorców 1 m<sup>3</sup> wody oraz 1 m<sup>3</sup> odebranych ścieków ma wpływ na ochronę wód bowiem przyczynia się do powszechności korzystania z takich usług przez każde gospodarstwo domowe ze względu na aspekt ekonomiczny (niska cena), a przez to zapobiega powstawaniu niezgodnego z prawem poboru wody oraz odprowadzeniu ścieków do gleby przez co nastąpiłoby zwiększenie zanieczyszczenia wód. Powyższe świadczy o zgodności z prawem takiego postępowania bowiem zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej finansowane są ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska. Ubocznie należy wskazać, że zgodnie z nowym projektem ustawy w sprawie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków (art. 24h) Gmina również będzie mogła dopłacać do wybranych lub wszystkich taryfowych grup odbiorców usług.”

(dowód: akta kontroli str. 2074)

NIK nie zgadza się z argumentacją Burmistrza, iż finansowanie wydatków w ww. zakresie należy do ochrony wód oraz zadań służących ochronie środowiska i gospodarce wodnej, wynikających z zasady zrównoważonego rozwoju i zgodnych z polityką ochrony środowiska. Zgodnie z art. 3 pkt 50 ustawy POŚ „Ilekcją w ustawie jest mowa o zrównoważonym rozwoju – rozumie się przez to taki rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń.”

(dowód: akta kontroli str. 2038a-2038c, 2246-2248, 2291-2400, 2550-2599, 2715-2739, 2832-2842)

- 1.3. W latach 2014–2016 ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska pokrywano wydatki za odbiór i unieszkodliwianie przeterminowanych leków z aptek w wysokości 12,1 tys. zł, pomimo że zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Środowiska z dnia 9 grudnia 2014 r. w sprawie katalogu odpadów<sup>35</sup>, przeterminowane leki z aptek należą do odpadów komunalnych o kodzie 20 01 31\* – *Leki cytotoksyczne i cytostatyczne oraz 20 01 32 – Leki inne niż wymienione w 20 01 31*. Zgodnie z art. 6r ucpg gospodarowanie odpadami komunalnymi finansowane jest z opłat wnoszonych przez mieszkańców za odbiór i gospodarowanie odpadami komunalnymi.

(dowód: akta kontroli str. 2038a-2038c, 2246-2248, 2401-2425, 2532-2549, 2685-2701, 2843-2850)

Burmistrz w dniu 23 listopada 2017 r. wyjaśnił, że: „Wydatki dotyczące odbioru i unieszkodliwiania przeterminowanych leków z aptek w latach 2014–2016 r. pokrywane były z wpływów z opłat i kar za korzystanie ze środowiska, ponieważ dochody z tytułu opłat ponoszonych przez właścicieli

<sup>35</sup> Dz. U. poz. 1923.

nieruchomości zamieszkałych, nie pokrywały wydatków związanych z gospodarką odpadami komunalnymi, w tym nie pokrywamy kosztu odbioru i unieszkodliwienia przeterminowanych leków z aptek. Realizując powyższe Gmina kierowała się zapisem z art. 400a ust. 1 pkt. 8 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (Dz. U. z 2017 r. poz. 519 ze zm.) dotyczącym finansowania przedsięwzięć związanych z gospodarką odpadami w ramach finansowania ochrony środowiska i gospodarki wodnej.(...).

(dowód: akta kontroli str. 2227-2230)

Ponadto w dniu 29 listopada 2017 r. Burmistrz wyjaśnił, że:

„Finansowanie zadań ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska planowane na 2018 r. i lata następne **nie będzie obejmowało** wydatków w zakresie:

- a. Dopłat do taryfowych grup odbiorców usług w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odbioru ścieków,
- b. Związanych z odbiorem i zagospodarowaniem odpadów komunalnych oraz kosztów prowadzenia i utrzymania PSZOK i PSZOW,
- c. Związanych z odbiorem i unieszkodliwianiem przeterminowanych leków z aptek.”.

(dowód: akta kontroli str. 2251)

2. Burmistrz nie wystąpił do Rady Miejskiej w Kozienicach o zmianę stawek opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi, pozwalających na pokrywanie kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania tymi odpadami.

Ustalenia kontroli wskazują na fakt, iż opłaty wnoszone przez mieszkańców/ludność za odbiór i zagospodarowanie odpadów komunalnych nie pokrywały kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi.

I tak wpływy od ludności za gospodarowanie odpadami komunalnymi pokrywały koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi jedynie: w 52,5% w 2014 r.; w 54,6% w 2015 r. oraz w 49,7% w 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 2041)

Zgodnie z art. 6k ust. 2 ucpg Rada gminy, określając stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, bierze pod uwagę:

- 1) liczbę mieszkańców zamieszkujących daną gminę;
- 2) ilość wytwarzanych na terenie gminy odpadów komunalnych;
- 3) koszty funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi, o których mowa w art. 6r ust. 2-2b i 2d;
- 4) przypadki, w których właściciele nieruchomości wytwarzają odpady nieregularnie, w szczególności to, że na niektórych nieruchomościach odpady komunalne powstają sezonowo.

Pomimo że wpływy od ludności za gospodarowanie odpadami komunalnymi nie pokrywały kosztów funkcjonowania systemu gospodarowania odpadami komunalnymi Burmistrz nie wystąpił do Rady Miejskiej w Kozienicach o zmianę stawek pozwalających na pokrywanie powyższych kosztów.

Burmistrz wyjaśnił, że: „Podczas omawiania projektów budżetów na poszczególne lata, przed przyjęciem przez Radę Miejską w Kozienicach, Burmistrz zwracał uwagę na zwiększające się koszty utrzymania funkcjonowania systemu gospodarowania

odpadami komunalnymi i podjęcie działań w celu przyjęcia uchwały w sprawie ustalenia wyższej stawki opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, jednak takiej propozycji nie przedstawił mając na uwadze ogólne stanowisko Radnych popierające prowadzoną politykę państwa w zakresie szerokiej pomocy mieszkańcom. To skutkowało brakiem stosownej inicjatywy uchwałodawczej ze strony Burmistrza.

Protokół kontroli przeprowadzonej przez Komisję Rewizyjną przedstawiony Radzie Miejskiej w Kozienicach dotyczący gospodarki odpadami nie zawiera inicjatywy uchwałodawczej w zakresie zmiany stawek.”.

(dowód: akta kontroli str. 2073)

W czasie niniejszej kontroli Burmistrz podjął działania w zakresie zwiększenia wpływów z opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, kierując projekt uchwały do Rady Miejskiej w Kozienicach, dotyczącej m.in. podwyższenia stawek za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

(dowód: akta kontroli str. 2229-2234)

W dniu 29 listopada 2017 r. Rada Miasta Kozienice podjęła uchwałę, w której m.in. podwyższono stawkę opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnym.

(dowód: akta kontroli str. 2251-2252)

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Gminy Kozienice w zbadanym zakresie.

#### **4. Sposób ewidencjonowania w księgach rachunkowych dochodów pochodzących z opłat i kar środowiskowych oraz wydatków na zadania z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej, a także sporządzanie sprawozdawczości statystycznej w zakresie gospodarowania dochodami pochodzącymi z opłat i kar środowiskowych**

Opis stanu faktycznego

Wpływy z opłat i kar za korzystanie ze środowiska klasyfikowano w Urzędzie Miejskim w Kozienicach zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych<sup>36</sup>, tj. w dziale 900 Gospodarka komunalna i ochrona środowiska, rozdział 90019 Wpływy i wydatki związane z gromadzeniem środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska w paragrafie 0690 Wpływy z różnych opłat.

(dowód: akta kontroli str. 226-1075)

Ewidencja księgowa, w Urzędzie Miejskim w Kozienicach, wydatków finansowanych środkami pochodzącymi z opłat i kar za korzystanie ze środowiska nie była prowadzona w sposób umożliwiający ich zidentyfikowanie. Kwoty wydatków ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska były uzgadniane pomiędzy pracownikami komórek organizacyjnych Urzędu Miejskiego

<sup>36</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, ze zm.

w Kozienicach, których merytorycznie dotyczył wydatek<sup>37</sup> i Wydziału Finansowo-Budżetowego.

(dowód: akta kontroli str. 2291-2823, 2876-2959)

Skarbnik wyjaśniła, że: „Dowody księgowe zgodnie z pismem (...)”<sup>38</sup> Skarbnika gminy dotyczące wydatków związanych z ochroną środowiska i gospodarką wodną winny być przez wszystkich merytorycznych pracowników opisywane na zielono z adnotacją „wydatek na ochronę środowiska”. Dla pracowników Wydziału Finansowo-Budżetowego była to informacja o konieczności ewidencji wydatku na koncie analitycznym 950 z pełną klasyfikacją budżetową. Taki sposób kwalifikacji był obarczony ryzykiem pomyłek ze strony pracowników dokonujących sprawdzenia dowodów księgowych pod względem merytorycznym, które miały miejsce w latach 2014-2016. Nie wszystkie dowody księgowe były właściwie opisane na „zielono”. Skutkowało to niewykazaniem ich w poz. 17 sprawozdań OŚ-4g poniesionych wydatków na ochronę środowiska i gospodarkę wodną, współfinansowanych ze środków uzyskanych ze Starostwa Powiatowego w Kozienicach oraz NFOŚ i GW.”

(dowód: akta kontroli str. 2249-2250)

Kwoty ujmowane w badanych sprawozdaniach<sup>39</sup> OŚ-4g w części wydatków wynikały z odrębnie sporządzanych, na potrzeby wypełnienia formularza OŚ-4g, zapisów/zestawień Skarbnika.

Niektóre wydatki wskazane w powyższych sprawozdaniach zostały ustalone przez Skarbnika przez różnicę, „dopasowując” do poziomu puli środków jakimi dysponowała Gmina Kozienice na zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną w poszczególnych latach objętych kontrolą.

(dowód: akta kontroli str. 1710-1712, 1730-1731, 1755-1757, 1776-1777)

Skarbnik wyjaśniła, że: „W systemie Finansowo-Księgowym Gminy Kozienice prowadzona była analityka na koncie 950 – dochody i wydatki. Ewidencja do tego konta jest prowadzona następująco: 950-rozdział-paragraf. Budowa konta pozwala na grupowanie wydatków zgodnie z klasyfikacją budżetową i w sposób umożliwiający przyporządkowanie wydatków do odpowiedniej grupy wydatków w sprawozdaniu OŚ-4g. Po odliczeniu z puli opłat i kar środowiskowych jakie gmina uzyskała w danym roku nadwyżki dochodów za rok ubiegły jaka podlegała odprowadzeniu do WFOŚ i GW kwotę pozostałą w sposób ręczny przypisywano do poszczególnych pozycji sprawozdania. Jeżeli pozostałe środki z puli opłat i kar środowiskowych wystarczyły tylko na rozliczenie wydatków w całości w jednej pozycji sprawozdania np. gospodarka ściekowa i ochrona wód to pozostałą kwotę wykazywano w następnych pozycjach aż do ich pełnego rozliczenia. Jeżeli w/w środków nie wystarczyło na poniesione zgodnie z analityką wydatki na ochronę środowiska wykazywano je jako wydatki na ochronę środowiska i gospodarkę wodną ze środków innych niż wpływy z opłat i kar środowiskowych.”

(dowód: akta kontroli str. 2249)

Analiza 30 dowodów księgowych dokumentujących uzyskane wpływy z tytułu opłat i kar za korzystanie ze środowiska i poniesione wydatki na zadania związane z ochroną środowiska wykazała nieprawidłowości w 15 dowodach księgowych (wyciągach bankowych).

(dowód: akta kontroli str. 1583-1682, 1905-2025, 2042)

<sup>37</sup> Wydziału Gospodarki Przestrzennej, Rolnictwa i Środowiska, Wydziału Infrastruktury.

<sup>38</sup> Pismo to stanowiło załącznik do udzielonych wyjaśnień.

<sup>39</sup> Dotyczy sprawozdań OŚ-4g za: 2013 r., 2014 r., 2015 r. oraz 2016 r.

Sprawozdania OŚ-4g z gospodarowania dochodami budżetu gminy pochodzącymi z opłat i kar środowiskowych przeznaczonymi na finansowanie środowiska i gospodarki wodnej za 2014 r., 2015 r. i 2016 r. przekazano do Urzędu Marszałkowskiego Województwa Mazowieckiego terminowo, jak również terminowo przekazano właściwym odbiorcom załącznik nr 1 do tych sprawozdań.

(dowód: akta kontroli str. 2100)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Ewidencja księgową w Urzędzie Miejskim w Kozienicach nie była prowadzona w sposób umożliwiający zidentyfikowanie wydatków finansowanych ze środków uzyskanych z opłat i kar za korzystanie ze środowiska. Było to konsekwencją nieustalenia w ZPK właściwych kont analitycznych do ewidencjonowania wydatków ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

(dowód: akta kontroli str. 2876-2959)

Zgodnie z art. 403 ust. 2 ustawy POŚ, do zadań własnych gmin należy finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej w zakresie określonym w art. 400a ust. 1 pkt 2, 5, 8, 9, 15, 16, 21-25, 29, 31, 32 i 38-42 w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów przekazywaną do wojewódzkich funduszy.

Natomiast § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej<sup>40</sup> stanowi, iż zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

W dniu 29 listopada 2017 r. Burmistrz wyjaśnił, że analityka finansowa będzie prowadzona w sposób umożliwiający identyfikację wydatków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

(dowód: akta kontroli str. 2251)

2. W sprawozdaniach OŚ-4g:

- 2.1. Dokonano błędnej kwalifikacji źródeł dochodów wykazując za 2013 r. oraz 2014 r. w kwocie wpływów z tytułu kar (poz. 4 w OŚ-4g) wpływy z opłaty produktowej, które w świetle ustawy POŚ – nie należą do opłat, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6 POŚ. Wpływy te zostały wykazane w sprawozdaniu za 2013 r. w kwocie 2,8 tys. zł<sup>41</sup> a w sprawozdaniu za 2014 r. w kwocie 5,7 tys. zł<sup>42</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 1513-1519, 1707-1709, 2084, 2088)

Skarbnik wyjaśniła m.in., że: „W roku 2013 i 2014 omyłkowo wykazałam w sprawozdaniu OŚ-4g w poz. 4, tj. „z tytułu kar” wpływy z WFOŚiGW jako dochód budżetu gminy z WIOŚ. (...) Błędne odczytanie z rejestru księgowego

<sup>40</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 760.

<sup>41</sup> Tj. 2.819 zł.

<sup>42</sup> Tj. 5.748 zł.



kontrahenta spowodowało zaliczenie opłaty produktowej z WFOŚiGW jako wpłaty z WIOŚ.”

(dowód: akta kontroli str. 2057-2058, 2060)

2.2. Wykazywano za poszczególne lata okresu 2015–2016 w poz. 17 *Wydatki na ochronę środowiska ze środków innych niż wpływy z opłat i kar środowiskowych* wyłącznie kwoty wydatków poniesionych ze środków własnych gminy, z pominięciem innych źródeł finansowania. I tak w sprawozdaniu OŚ-4g:

- za 2015 r. w poz. 17 wykazano kwotę 2.227,9 tys. zł, a powinna być kwota 4.788,7 tys. zł;
- za 2016 r. w poz. 17 wykazano kwotę 5.520,2 tys. zł, a powinna być kwota 7.566,0 tys. zł.

Natomiast w sprawozdaniu OŚ-4g za 2014 r. w poz. 17 nie wykazano żadnych środków, pomimo że wydatki na ochronę środowiska i gospodarkę wodną ze środków innych niż wpływy z opłat i kar środowiskowych wyniosły 2.988,1 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 2028, 2088, 2091, 2094, 2099)

Skarbnik wyjaśniła m.in., że: „(...) wykazałam w poz. 17 wydatki, które Gmina Kozienice poniosła z środków własnych bowiem środki z Powiatowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, które w tym czasie Gmina pozyskała były rozliczone zgodnie z umowami z Dotującym. W rozliczeniach tych ujmowano również środki gminy zaangażowane w daną inwestycję. Wydział Inwestycyjny odpowiedzialny za prawidłowe wydatkowanie środków otrzymanych zgodnie z podpisanymi umowami charakteryzował je jako wydatki na ochronę środowiska Dotujących co skutkowało nie wprowadzeniem ich do rejestrów analitycznych wydatków gminy na ochronę środowiska.”

(dowód: akta kontroli str. 2061)

2.3. Sprawozdania OŚ-4g za 2015 r. oraz za 2016 r. (korekta) sporządzono niezgodnie ze wzorem określonym w rozporządzeniach Prezesa Rady Ministrów w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych w sprawie określenia wzorów formularzy sprawozdawczych, objaśnień co do sposobu ich wypełniania oraz wzorów kwestionariuszy i ankiet statystycznych stosowanych w badaniach statystycznych ustalonych w programie badań statystycznych statystyki publicznej (...) <sup>43</sup>.

We wzorze sprawozdań w wierszu nr 17 należało podać: „Wydatki na ochronę środowiska i gospodarkę wodną ze środków innych niż wpływy z opłat i kar środowiskowych” natomiast w przekazanych przez Gminę Kozienice sprawozdaniach OŚ-4g za 2015 r. oraz za 2016 r. (korekta) w wierszu tym dodano zapis: „(...) – środki własne gminy”.

(dowód: akta kontroli str. 2091, 2099)

Skarbnik wyjaśniła, że:

„Sporządzając sprawozdania OŚ-4g za 2015 i 2016 rok w poz. 17 (2015 r.) i poz. 18 (2016 r.) wpisałam, że są to środki własne gminy. Wypełniając druk

<sup>43</sup> Za rok 2015 (z dnia 18.03.2015 r.; Dz. U. z 2015 r. poz. 561, ze zm.), za rok 2016 (z dnia 15.03.2016 r.; Dz. U. z 2016 r. poz. 460, ze zm.).

sprawozdania nigdy nie zmieniałam, wykreślałam, przestawiałam treści w poszczególnych wierszach czy kolumnach sprawozdania OŚ-4g.

Z uwagi na to, że w sprawozdaniu OŚ-4g brak jest dodatkowego wiersza „Uwagi” (jak w innych sprawozdaniach), dopisanie w w/w pozycjach po zdaniu określonym rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów „ – środki własne gminy” miało na celu tylko doprecyzowanie z jakich środków gmina poniosła wydatki na ochronę środowiska w danym roku.”

(dowód: akta kontroli str. 2062a)

3. Dekretacje wskazane na dowodach księgowych nie spełniały wymogów art. 21 ust. 1 pkt 6 uor.

Stosownie do art. 21 ust. 1 pkt 6 uor, dowód księgowy powinien zawierać co najmniej: „*stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.*”

Dekretacje wskazane na badanych 15 wyciągach bankowych<sup>44</sup>, w których ujęto m.in. dochody z tytułu opłat i kar za korzystanie ze środowiska w łącznej wysokości kwoty wpływów 85.261,5 tys. zł oraz kwoty wypływów 69.649,3 tys. zł, były opatrzone jedynie parafą, a nie podpisem osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

(dowód: akta kontroli str. 1583-1682, 1905-2025, 2042)

Zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>45</sup>, główny księgowy odpowiada za prowadzenie rachunkowości jednostki.

Skarbnik wyjaśniła, że: „*Na dowodach księgowych (wyciągach bankowych) podpis osoby odpowiedzialnej za dekretację oraz wstępną kontrolę kompletności dowodu znajduje się na ostatniej stronie dokumentu. Jest to podpis, a nie parafa. W orzecznictwie Sądu Najwyższego poczynając od uchwały z 30 grudnia 1993 r. (III CZP146/93, OSNC1994, nr 5, poz. 94.) można mówić o utrwalonej linii orzeczniczej, zgodnie z którą podpis winien **zasadniczo wyrażać co najmniej nazwisko, choć nie musi być w pełni czytelne ani w pełnym brzmieniu**; podpis powinien jednak składać się z **liter** i umożliwiać identyfikację autora przez **cechy indywidualne i powtarzalne**. Dekretacje wyciągów bankowych zawierają podpis umożliwiający identyfikację osoby dekretującej -wskazującej sposób ujęcia w księgach, a taki jest cel dekretacji dowodu księgowego. Ponadto należy wskazać, że zgodnie z art. 21 ust. 1a ustawy o rachunkowości można nie zamieszczać danych określonych w art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy - w tym podpisu - jeżeli wynika to ze sposobu dokonywania zapisów księgowych. Sposób dokonywania zapisów księgowych również umożliwia takowe wskazanie, jednakże nie korzystamy z tego uproszczenia i zamieszczamy na dowodach księgowych sposób ujęcia w księgach (dekretację), ale wskazywanie że sposób dekretowania wyciągów jest sprzeczny z art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości nie znajduje uzasadnienia. Ponadto należy podkreślić, że wyciąg bankowy to zbiorczy dowód księgowy, a że dekretowana jest każda operacja wynika z faktu, że ujmowane są one na różnych kontach księgowych.*”

(dowód: akta kontroli str. 2221)

<sup>44</sup> Dotyczy następujących wyciągów bankowych z:

- 2014 r. Nr: 75, 155, 49, 103;
- 2015 r. Nr: 103, 161, 298, 237;
- 2016 r. Nr: 102, 151, 299,190;
- 2017 r. Nr: 100, 149, 152.

<sup>45</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 2077.

Zdaniem NIK, stosownie do art. 21 ust. 1a uor można zaniechać zamieszczania na dowodzie danych, o których mowa m.in. w art. 21 ust. 1 pkt 6 uor, tj. stwierdzenia sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych, podpisu osoby odpowiedzialnej za te wskazania, jeżeli wynika to z techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Powyższy przepis dotyczy kwestii uproszczenia kontroli dowodów księgowych.

Zgodnie z pkt 10 stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych, stanowiącego załącznik do Komunikatu nr 10 Ministra Finansów z dnia 18 maja 2010 r. w sprawie ogłoszenia uchwały komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych<sup>46</sup>, sposób kontroli i dekretacji dowodów oraz szczegółowe ich procedury ustala jednostka odpowiednio do specyfiki procesów gospodarczych, rodzaju dokumentacji źródłowej, wymaganego celu i zakresu kontroli. Ustalony przez jednostkę sposób sprawdzania dowodów księgowych i ich zakwalifikowania do ujęcia w księgach rachunkowych utrwała ona w dokumentacji określającej sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 10 ust. 1 pkt 3 uor). Ustalony przez jednostkę sposób sprawdzania i zakwalifikowania do ujęcia w księgach rachunkowych dowodów księgowych może określać zasady zwolnienia z obowiązku zamieszczania na dowodach księgowych podpisów oraz informacji o sprawdzeniu i dekretacji dowodów księgowych.

W przekazanej kontrolującemu polityce rachunkowości, ustalonej zarządzeniem Burmistrza Gminy Kozienice, nie zostały określone zasady zwolnienia z obowiązku zamieszczania na dowodach księgowych podpisów oraz informacji o sprawdzeniu dowodów księgowych. Należy również zauważyć, że zwolnienie z zamieszczania na dowodach księgowych ww. elementów, w tym podpisu musiałoby wynikać z techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Skoro na podstawie parafy składanej na dowodach księgowych, tj. wyciągach bankowych dokumentujących operacje polegające na uregulowaniu zobowiązania (wydatek) lub należności (wpływ środków) nie można zidentyfikować osoby odpowiedzialnej za dekretację a polityka rachunkowości nie zawiera żadnych ustaleń co do uproszczeń w zakresie kontroli dowodów księgowych, zdaniem NIK, niezrozumiałym jest pogląd Pani Skarbnik, która nie znajduje uzasadnienia w stwierdzeniu, że opatrzenie dekretacji jedynie parafą pracownika (brak podpisu) jest niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt 6 uor.

Skarbnik wyjaśniła m.in., że: *„Na dowodach księgowych (wyciągach bankowych) podpis osoby odpowiedzialnej za dekretację oraz wstępną kontrolę kompletności dowodu znajduje się na ostatniej stronie dokumentu. Jest to własnoręczny podpis pracownika, który zgodnie z powierzonym zakresem czynności sprawdza kompletność dokumentów oraz wskazuje sposób ujęcia poszczególnych operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Podpis ten jest charakterystyczny, powtarzalny, zawiera pierwszą literę imienia a także litery nazwiska, co pozwala na jednoznaczną identyfikację posługującej się nim osoby. Jest nią Pani (...) inspektor w Wydziale Finansowo-Budżetowym Urzędu Miejskiego w Kozienicach. Brak jest legalnej definicji podpisu dlatego źródłem prawa w tej kwestii jest orzecznictwo sądowe. Wiodąca linia orzecznictwa pozwala określić, że spełnione są wszystkie przesłanki jakie powinien spełnić podpis. Stąd wniosek o bezzasadności zarzutu o brak podpisu, mający stanowić naruszenie przepisów art.21 ust. 1 pkt 6 ustawy*

<sup>46</sup> Dz. Urz. MF z 2010 r. Nr 6, poz. 26.

o rachunkowości. Ponadto wskazane we wniosku o udzielenia wyjaśnienia stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości, to tylko stanowisko, nie jest to nawet Krajowy Standard Rachunkowości, zatem nie jest to obowiązujący przepis prawa. Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych to m.in. technika prowadzenia ksiąg (komputerowo, ręcznie), zasady prowadzenia dziennika/ów. Zgodnie z ustawą o rachunkowości podstawą zapisu w księgach rachunkowych są dowody księgowe, a zatem należy rozróżnić księgi od dowodów księgowych. Dowody księgowe nie są elementem ksiąg rachunkowych<sup>47</sup>. Zatem, nie ma podstaw prawnych aby sposób dekretowania dowodów był ustalony w polityce rachunkowości, ponadto w mojej ocenie dekretacje zawierają wyszczególniony w art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości podpis. Np. z tego postanowienia SN z dnia 17 czerwca 2009 r., IV CSK 78/09, LEX nr 512010 wynika, że

1. Zasadniczo podpis powinien wyrażać co najmniej nazwisko. Nie jest konieczne, aby było to nazwisko w pełnym brzmieniu, gdyż dopuszczalne jest jego skrócenie, nie musi ono być także w pełni czytelne. Podpis powinien jednak składać się z liter i umożliwiać identyfikację autora, a także stwarzać możliwość porównania oraz ustalenia, czy został złożony w formie zwykle przezeń używanej; podpis więc powinien wykazywać cechy indywidualne i powtarzalne.

2. Przy najłagodniejszym traktowaniu przesłanek uznania konkretnego znaku pisarskiego za podpis, motywowanym charakterem czynności (oświadczenie ostatej woli składane przed notariuszem), nie można odstąpić od minimum, jakim jest to, by znak pisarski umożliwiał identyfikację osoby, od której pochodzi, przynajmniej według takich kryteriów, jak cechy indywidualne i powtarzalne. Choćby podpis nie musi być sporządzony czytelnie, to powinien odzwierciedlać cechy charakterystyczne dla osoby, która go składa, i tym samym - wskazywać na tę osobę.

3. Umiejętność nakreślenia znaku graficznego nie jest tożsama z umiejętnością podpisania się.

Podpis Pani (...), jest identyfikowalny i jest podpisem, dlatego też uważam że dokonane dekretacje dowodów księgowych są prawidłowe, a księgi rachunkowe są prowadzone zgodnie z ustawą o rachunkowości.”

(dowód: akta kontroli str. 2224-2226)

4. Brak wstępnej kontroli kompletności wszystkich dowodów księgowych przez Skarbnika.

Zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych główny księgowy ponosi odpowiedzialność w zakresie dokonywania wstępnej kontroli, m.in. kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. Dowodem dokumentowania przez głównego księgowego wstępnej kontroli jest jego podpis na dokumentach dotyczących danej operacji (art. 54 ust. 3 ww. ustawy).

Kontrola wykazała, że na (przywołanych wcześniej) 15 wyciągach bankowych nie było śladu rewizyjnego dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli tych dowodów w zakresie ich kompletności. Na żadnym z badanych wyciągów nie figuruje podpis głównego księgowego. Tym samym brak jest poświadczenia przez głównego księgowego poprawności dekretacji wskazanej na tych dowodach.

Odnosnie do braku śladu rewizyjnego dokonania kontroli kompletności i prawidłowości wskazanego przez właściwego rzeczowo pracownika sposobu ujęcia w księgach rachunkowych dowodów księgowych jakimi są wyciągi bankowe,

<sup>47</sup> Komentarz do ustawy o rachunkowości, R.Seredyński, K. Szaruga, oddk Gdańsk, 2011, str. 167

kontrola taka powinna być dokonywana przez głównego księgowego. Bowiern to główny księgowy jest odpowiedzialny za prowadzenie rachunkowości, a tym samym za prawidłowość ujęcia danego dowodu księgowego w księgach rachunkowych.

Skarbnik wyjaśniła, że: „Zgodnie z art. 54 ust.1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych dokonywałam wstępnej kontroli kompletności dowodów księgowych. Mój podpis znajduje się na dokumentach cząstkowych tj. fakturach i innych dokumentach stanowiących podstawę wydatku ujętego w danym wyciągu bankowym. Nie jest możliwe by w każdej jednostce typu Urząd Miasta, Ministerstwo itp. każdy dowód księgowy, w tym wyciąg bankowy był dekretowany przez Głównego Księgowego. Przepis art. 54 ustawy o finansach publicznych jest w rozdziale 5 - Zasady gospodarowania środkami publicznymi, w dziale I ustawy o finansach publicznych. Ma to znaczenie, gdyż wymaga od głównego księgowego wstępnej kontroli dokumentów dotyczących gospodarowania środkami publicznymi, zatem każda faktura stanowiąca podstawę wykonania dyspozycji środkami publicznymi jest kontrolowana przez Skarbnika zgodnie z ustawą o finansach publicznych. Natomiast nie można wymagać, że takowa kontrola będzie również do każdej operacji na wyciągu bankowym. Jak wskazuje Lipiec-Warzecha Ludmiła w „Ustawa o finansach publicznych. Komentarz” (publ. Elektroniczna LEX) „Kontrola wstępna sprawowana przez głównego księgowego na podstawie art. 54 ust. 1 pkt 3, zwana również kontrolą uprzednią, kontrolą ex ante lub kontrolą a priori, ma charakter uprzedni, realizowana jest bowiem przed wykonaniem decyzji mającej za przedmiot dysponowanie środkami publicznymi. Kontrola ta obejmuje dokumenty inkorporujące treść przyszłych operacji gospodarczych, z których wynika projekt decyzji albo zamiar zapłaty za wstępnie parafowaną umowę, kontrolę bieżącą oraz kontrolę następczą”. Wyciąg bankowy to dokument potwierdzający wykonanie uprzednio sprawdzonych dyspozycji środkami publicznymi m.in. dokonania wydatków. Dalej ustawa o finansach publicznych wskazuje, że podpis głównego księgowego obok podpisu pracownika właściwego merytorycznie, co również potwierdza, że kontrola ta dotyczy dokumentów podlegających kontroli merytorycznej tj. faktur, rachunków itp. Na wyciągach bankowych figuruje podpis osoby odpowiedzialnej za dekretację, ale nie można wymagać, że ma tego osobiście dokonać Skarbnik czy Główny Księgowy. Główny księgowy jest odpowiedzialny za prowadzenie rachunkowości, w tym za prawidłowość ujęcia danego dowodu księgowego w księgach rachunkowych, ale kontrola nie kwestionuje prawidłowości ujęcia, a ponadto prawidłowość ujęcia czyli zapewnienie obowiązku określonego w art. 4 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości - tj. ujmowanie zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym nie może stanowić podstaw, że Główny Księgowy podpisuje dekretacje na wyciągach bankowych. Uważamy, że stosowany przez nas sposób dokonywania dekretacji i zapisów księgowych jest zgodny z ustawą o rachunkowości i ustawą o finansach publicznych.”.

(dowód: akta kontroli str. 2221-2222)

Burmistrz, w czasie niniejszej kontroli, wyjaśnił, że zobligowano wszystkich pracowników odpowiedzialnych za zatwierdzanie, opisywanie, klasyfikowanie dokumentów do bezwzględnego stosowania czytelnego podpisu lub przystawienia pieczętki imiennej.

(dowód: akta kontroli str. 2251)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność Gminy Koziernice w zbadanym zakresie.

## IV. Wnioski

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>48</sup>, wnosi o:

- 1) ustalenie w polityce rachunkowości zasad prowadzenia ewidencji księgowej wydatków ze środków opłat i kar za korzystanie ze środowiska w sposób umożliwiający ich identyfikację w księgach rachunkowych;
- 2) ustalenie skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej w zakresie:
  - finansowania ze środków z opłat i kar za korzystanie ze środowiska wyłącznie zadań wymienionych w art. 403 ust. 2 ustawy POŚ;
  - prawidłowości sporządzania sprawozdań OŚ-4g i Załącznika nr 1 do tych sprawozdań;
  - obliczania nadwyżek dochodów budżetu gminy pochodzących z opłat i kar środowiskowych;
  - kompletności dowodów księgowych.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Departamentu Środowiska Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, dnia 22 grudnia 2017 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Departament Środowiska

Dyrektor  
Anna Krzywicka



Kontroler  
Elżbieta Browińska  
główny specjalista k.p.



<sup>48</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 524.