

Białystok, 2018.12.19

RIO.I.6002-6/18

URZĄD MIEJSKI W CZARNEJ BIAŁOSTOCKIEJ	
WPLYNĘŁO - Kancelaria Ogólna	
Dnia	21-12-2018
Ilość zał. ....	podpis <i>EU</i>

~~Pani  
Danuta Kowalewska  
Dyrektor Przedszkola  
w Czarnej Białostockiej~~

W wyniku problemowej kontroli gospodarki finansowej Przedszkola w Czarnej Białostockiej za 2017 rok i inne wybrane okresy, przeprowadzonej na podstawie art. 1 ust. 1 oraz art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) przez inspektora Regionalnej Izby Obrachunkowej w Białymstoku, stwierdzono nieprawidłowości i uchybienia opisane w protokole kontroli, którego egzemplarz pozostawiono w kontrolowanej jednostce.

Zakresem kontroli objęto zagadnienia organizacyjne, funkcjonowanie kontroli zarządczej, księgowość i sprawozdawczość, gospodarkę pieniężną i rozrachunki, plan finansowy, realizację wybranych dochodów i wydatków, w tym zagadnienie osiągnięcia przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości średnich wynagrodzeń nauczycieli, o których mowa w ustawie z dnia 26 stycznia 1982 r. Karta Nauczyciela (Dz. U. z 2018 r. poz. 967, ze zm.), gospodarkę składnikami majątku, inwentaryzację, rozliczenia z budżetem gminy.

W wyniku analizy przepisów wewnętrznych składających się na dokumentację opisującą przyjęte w Przedszkolu zasady rachunkowości, przeprowadzonej pod kątem zgodności z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, ze zm.) oraz obowiązującego w okresie objętym kontrolą 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 (Dz. U. z 2017 r. poz. 760), zastąpionego od 1 stycznia 2018 r.

przez rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 1911), stwierdzono, że w zakładowym planie kont przewidziano konta, które nie mogą mieć zastosowania w Przedszkolu w świetle przepisów załącznika nr 3 do rozporządzenia oraz przyjętych rozwiązań w prowadzeniu ewidencji. Uwaga ta dotyczy kont:

- 235 „Rozliczenie dochodów budżetowych z tytułu podatków”, które według rozporządzenia służy do ewidencji w izbach administracji skarbowej operacji rozliczeń dochodów budżetowych z tytułu podatków realizowanych przez organy podatkowe podległe ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych,
- 490 „Rozliczenie kosztów” – wobec przyjętych zasad ewidencji kosztów, które w szczególności nie przewidują prowadzenia kont zespołu 5.

Wymienione wyżej konta nie były prowadzone, co wynika z zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za 2017 r. W zestawieniu obrotów i sald wykazane zostały natomiast nieprzewidziane zakładowym planem kont konta 139, 140 i 410, na których nie dokonywano żadnych operacji (brak obrotów, salda zerowe) – str. 7-8 protokołu kontroli.

Kontrola zapisów dokonywanych w księgach rachunkowych, przeprowadzona w świetle przepisów ustawy o rachunkowości oraz obowiązującego w okresie objętym kontrolą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont..., wykazała, że:

- a) przychody z tytułu opłaty stałej i opłaty za żywienie za grudzień 2017 r., których termin płatności przypadał w styczniu 2018 r., ujęto w ewidencji dopiero w styczniu 2018 r., a więc niezgodnie z zasadą memoriału określoną w art. 6 ust. 1 ustawy, zgodnie z którą w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. W konsekwencji na koniec 2017 r. nie wykazano w księgach i sprawozdawczości należności z tego tytułu – str. 26-27 protokołu kontroli;
- b) w ewidencji Przedszkola prowadzone jest konto 014 „Zbiory biblioteczne”, mimo że w jednostce nie jest zorganizowana biblioteka; zgodnie z opisem tego konta zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia służy ono do ewidencji wartości zbiorów bibliotecznych

bibliotek naukowych, fachowych, szkolnych i pedagogicznych oraz bibliotek publicznych, Nie powinno być zatem prowadzone w kontrolowanej jednostce. Saldo tego konta na koniec 2017 r. wynosiło 15.374,92 zł – str. 61 protokołu kontroli;

c) nierzetelnie wprowadzono bilans otwarcia na 2017 r. kont 013 „Pozostałe środki trwałe” i 014, ponieważ nie ujęto w nim pełnych danych z ewidencji analitycznej, z którymi bilans otwarcia nie był zgodny. Jak wynika z ustaleń zawartych na str. 60-61 protokołu kontroli, konto 013 wykazywało bilans otwarcia w wysokości 291.829,50 zł zamiast 345.857,32 zł, zaś konto 014 – 9.435,86 zł zamiast 13.767,44 zł; dokończenia pominiętych kwot dokonano w trakcie 2017 r.;

d) ujęte w dacie otwarcia ksiąg rachunkowych na dany rok stany niektórych kont różniły się od stanów wykazanych w księgach na dzień ich zamknięcia, tj. na ostatni dzień roku poprzedzającego, czym naruszono zasadę ciągłości określoną w art. 5 ust. 1 ustawy:

- na koncie 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” bilans zamknięcia 2017 r. wynosił po stronie Wn 720,50 zł i po stronie Ma 269,55 zł, natomiast bilans otwarcia na 2018 r. wynosił Wn 711,50 zł i Ma 260,55 zł,

- na koncie 132 „Rachunek dochodów jednostek budżetowych” w bilansie zamknięcia za 2016 r. strona Wn konta 132 wykazywała saldo 30,73 zł (kwota ta została wykazana również w sprawozdaniu Rb-34S za IV kwartał 2017 r. jako stan środków pieniężnych na początek roku sprawozdawczego), natomiast kwoty tej nie ujęto w bilansie otwarcia konta 132 na 2017 r. – str. 14 protokołu kontroli. Przyczyny tych nieprawidłowości należy doszukiwać się w niezapewnieniu automatycznej kontroli przenoszenia sald, co pozostaje w sprzeczności z art. 13 ust. 5 ustawy, zgodnie z którym przy prowadzeniu ksiąg przy użyciu komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów oraz przenoszenia obrotów i sald;

e) na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki” dokonywano zapisów ujemnych dla ewidencji operacji gospodarczych polegających na zwrocie nadpłat, w korespondencji z kontem 221 lub 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”, czyli niezgodnych z danymi wyciągów bankowych – str. 14-15 protokołu kontroli. Opis konta 130 zawarty w rozporządzeniu z dnia 5 lipca 2010 r. przewidywał wprost obowiązek zachowania pełnej zgodności zapisów między jednostką a bankiem oraz zachowanie zasady czystości obrotów poprzez stosowanie technicznego zapisu ujemnego po obu stronach konta 130. Opis zasad funkcjonowania konta 130 zawarty w załączniku nr 3 do rozporządzenia obowiązującego od 1 stycznia 2018 r. nadal przewiduje obowiązek zachowania zasady czystości obrotów, jednakże nie zawiera już postanowień odnoszących się do stosowania technicznego zapisu ujemnego oraz zwrotu wyrażającego wprost obowiązek zachowania pełnej zgodności zapisów między jednostką a

bankiem. Przewidziano, że zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, a stosowana technika księgowości ma zapewnić możliwość prawidłowego ustalenia wysokości obrotów oraz niezbędne dane do sporządzenia obowiązujących sprawozdań. Dopuszczono też wprost stosowanie dowodów księgowych innych niż dokumenty bankowe, jeżeli jest to konieczne dla zachowania czystości obrotów. W procesie interpretacji obowiązujących od 1 stycznia 2018 r. zasad ewidencji na koncie 130 należy w ocenie Izby uwzględnić również zawarty w rozporządzeniu opis funkcjonowania kont korespondujących z kontem 130. Istotne znaczenie ma mianowicie fakt, że z opisu żadnego z kont zespołu 2 czy 7 nie wynika od 1 stycznia 2018 r., aby mogły być na nim dokonywane zapisy ujemne. Na przykład w opisach wszystkich kont zespołu 7 służących do ewidencji przychodów przewidziano księgowanie zmniejszenia przychodów po stronie Wn, a zatem na koncie 130 zapis dotyczący tych operacji powinien być ujęty po stronie Ma, w związku z czym dla zachowania czystości obrotów na tym koncie niezbędne staje się zastosowanie technicznego zapisu ujemnego na podstawie dowodu wewnętrznego (polecenia księgowania);

f) obroty konta 130 (syntetyka) po stronie Wn i Ma za 2017 r. zostały zawyżone o kwotę zwrotu do budżetu gminy niewykorzystanych środków na wydatki w wysokości 120.728,05 zł. Zwrot środków ujęto prawidłowym zapisem Wn 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych” – Ma 130, jednakże nie zastosowano dodatkowo technicznego zapisu ujemnego po obu stronach konta 130 – str. 15 protokołu kontroli;

g) przychody z tytułu odsetek od nieterminowych wpłat za żywienie i opłat stałych ujmowano w korespondencji z kontem 720, zamiast z kontem 750 „Przychody finansowe”, co jest sprzeczne z zasadami funkcjonowania kont określonymi załącznikiem nr 3 do rozporządzenia. Jedynie wpływ odsetek od środków zgromadzonych na rachunku bieżącym księgowano w korespondencji z kontem 750 – str. 15 protokołu kontroli;

h) na koncie pozabilansowym 998 „Zaangażowanie wydatków budżetowych roku bieżącego” dokonano błędnych księgowania w ewidencji analitycznej prowadzonej według podziałek klasyfikacji budżetowej, w następstwie czego konto to wykazywało na koniec 2017 r. dwustronne saldo, wbrew zasadom jego funkcjonowania określonym załącznikiem nr 3 do rozporządzenia, zgodnie z którymi nie wykazuje ono salda na koniec roku:

- w rozdziale 80149 „Realizacja zadań wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki...” kwotę 7.499,92 zł zaksięgowano w par. 4440 „Odpisy na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych” zamiast w par. 4040 „Dodatkowe wynagrodzenie roczne”, w wyniku czego na koniec roku w par. 4040 powstało saldo po stronie Ma w wysokości 7.499,92 zł, a w par. 4440 saldo po stronie Wn w tej kwocie,

- pomyłono rozdziały dokonując księgowania kwoty 13.496,30 zł w rozdz. 80149 zamiast w rozdz. 80104 „Przedszkola”, co spowodowało powstanie salda po stronie Ma w wysokości 13.496,30 zł w rozdz. 80149 oraz salda w tej samej wysokości po stronie Wn w rozdz. 80104 – str. 16 protokołu kontroli,

i) na dowodach księgowych umieszczano pieczętki wskazujące sposób ujęcia dowodu w księgach rachunkowych, natomiast brak na nich daty i podpisu osoby dokonującej dekretacji, co narusza art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy – str. 12 protokołu kontroli,

j) treść zapisów księgowych w większości przypadków określano jedynie jako „przelew”, co nie pozwala na ustalenie, czego dotyczyła operacja; jest to sprzeczne z art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy, zgodnie z którym zapis księgowy powinien zawierać m.in. zrozumiały tekst, skrót lub kod opisu operacji, z tym że należy posiadać pisemne objaśnienia treści skrótów lub kodów – str. 13 protokołu kontroli,

k) zwroty niewykorzystanych zaliczek udzielonych ze środków wyodrębnionego rachunku dochodów kwalifikowano jako dochody tego rachunku, zamiast jako zwrot wydatków. W ten sposób ujęto w 2017 r. na dochody wyodrębnionego rachunku kwotę 700 zł – str. 56-57 protokołu kontroli,

l) do wartości przyjętego do ewidencji zakupionego środka trwałego – zmywarki kuchennej o wartości brutto 12.999,99 zł – nie doliczono kosztu montażu na kwotę 596,55 zł. Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy o rachunkowości na cenę nabycia środka trwałego, stanowiącą podstawę jego wyceny ewidencyjnej, składają się, oprócz ceny zakupu, także koszty bezpośrednio związane z przystosowaniem środka trwałego do stanu zdatnego do użytkowania – str. 54-55 protokołu kontroli,

ł) ewidencja analityczna środków trwałych nie zawiera takich danych, jak stosowana stawka amortyzacyjna, kwota odpisu amortyzacyjnego za dany rok i narastająco za okres dokonywania tych odpisów. Zgodnie z zasadami prowadzenia ewidencji analitycznej do konta 011, określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia, powinna ona umożliwiać należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji. Stwierdzono również, że ewidencję analityczną środków trwałych oraz ilościowo-wartościową pozostałych środków trwałych w formie papierowej prowadzi Sekretarz Przedszkola, pomimo, że obowiązki takie nie wynikają z zakresu czynności pracownika – str. 59 protokołu kontroli,

m) konto 020 „Wartości niematerialne i prawne” nie wykazywało salda. Ewidencja posiadanych licencji na programy komputerowe prowadzona jest bezpodstawnie na koncie 013 – str. 62 protokołu kontroli.

Kontrola sporządzonej sprawozdawczości w świetle przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm.), zastąpionego od 2018 r. rozporządzeniem z dnia 9 stycznia 2018 r. (Dz. U. z 2018 r. poz. 109), oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773), wykazała:

- a) niezgodność między kwotą dochodów wykonanych wykazaną w sprawozdaniu Rb-27S w par. 0660 „Wpływy z opłat za korzystanie z wychowania przedszkolnego” oraz w par. 0670 „Wpływy z opłat za korzystanie z wyżywienia w jednostkach realizujących zadania z zakresu wychowania przedszkolnego” a ewidencją analityczną do konta 130; w odniesieniu do danych ewidencji dochody w par. 0660 wykazano w sprawozdaniu w kwocie o 9 zł wyższej, a w par. 0670 o 9 zł niższej. Naruszono zatem zasadę sporządzania sprawozdań jednostkowych zgodnie z danymi ewidencji księgowej, określoną w § 6 ust. 1 pkt 1 obu przywołanych rozporządzeń w sprawie sprawozdawczości budżetowej – str. 17 protokołu kontroli;
- b) brak w sprawozdaniu Rb-34S na koniec IV kwartału 2017 r. zobowiązania z tytułu podlegających zwrotowi do budżetu środków pozostających na dzień 31 grudnia 2017 r. na wyodrębnionym rachunku dochodów w wysokości 594,95 zł, ujętego na koncie 225 „Rozrachunki z budżetami” – str. 18 protokołu kontroli,
- c) niezgodność z danymi ewidencji kwoty należności wykazanych w sprawozdaniu Rb-27S za 2017 r. i Rb-N według stanu na koniec IV kwartału 2017 r., które wykazano w wysokości 711,50 zł, podczas gdy w ewidencji ujęta była na koniec 2017 r. kwota 720,50 zł; jak wyżej wskazano, kwota 720,50 zł została wykazana jako bilans otwarcia na 2018 r., niezgodnie z bilansem zamknięcia – str. 17 protokołu kontroli,
- d) niezgodność z ewidencją analityczną prowadzoną do konta 132 dochodów wykazanych w sprawozdaniu Rb-34S według stanu na koniec IV kwartału 2017 r. w par. 092 „Wpływy z pozostałych odsetek”, które wykazano w sprawozdaniu w kwocie niższej o 5,58 zł od wynikającej z ewidencji oraz w par. 0690 „Wpływy z różnych opłat”, w którym wykazano dochody o 5,58 zł wyższe od wynikających z ewidencji – str. 57-58 protokołu kontroli.

W sprawozdaniu Rb-Z według stanu na koniec IV kwartału 2017 r. wykazano, zgodnie z ewidencją księgową, zobowiązanie wymagalne na kwotę 2.800 zł. Wynikało ono z faktury z dnia 12 grudnia 2017 r. z terminem zapłaty oznaczonym na 19 grudnia 2017 r. Faktura nie została opisana zgodnie z § 4 pkt 1 Instrukcji sporządzania, obiegu i kontroli dowodów księgowych, brak też daty jej wpływu do jednostki. Ustalono, iż powyższe

zobowiązanie uregulowano w dniu 5 stycznia 2018 r., choć z daty dekretacji (13 grudnia 2017 r.) wynika, że mogło być ono uregulowane w terminie. Według przedstawionego kontrolującemu wyjaśnienia byłej głównej księgowej złożonego Pani Dyrektor w dniu 10 stycznia 2018 r. terminowe opłacenie faktury (...) *uszło mojej uwadze ze względu na nawal pracy (...)* – str. 17-18 protokołu kontroli. Zgodnie z art. 44 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, ze zm.) jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Na większości badanych faktur zakupowych brak opisu, który powinien spełniać wymagania zawarte w § 4 pkt 1 Instrukcji sporządzania, obiegu i kontroli dowodów księgowych. Opisu powinna dokonać osoba właściwa rzeczowo, jeśli treść zawarta w dowodzie księgowym uniemożliwia stwierdzenie konieczności poniesienia wydatku – str. 13 protokołu kontroli.

W zakresie organizacji gospodarki pieniężnej stwierdzono, że obowiązujące w Przedszkolu przepisy Instrukcji gospodarki kasowej nie zostały dostosowane do faktycznych rozwiązań, polegających na ewidencjonowaniu obrotu kasowego za pomocą programu komputerowego. W efekcie np. nie stosuje dla udokumentowania wpłat gotówkowych do kasy przewidzianych nadal Instrukcją bloczków kwitariuszy przychodowych oraz dowodów KP (kasa przyjmie) stanowiących druki ścisłego zarachowania. Operacje te dokumentowane są dowodami generowanymi z programu – str. 21 protokołu kontroli.

Uwaga o niedostosowaniu regulacji wewnętrznych do przyjętych rozwiązań dotyczy też ogólnych zasad gospodarowania drukami ścisłego zarachowania. Przewidują one, że do druków takich zalicza się kwitariusze przychodowe i inne druki kasowe, чеки gotówkowe i arkusze spisu z natury. Nie stwierdzono, aby arkusze spisu z natury były objęte jakąkolwiek ewidencją – str. 27 protokołu kontroli.

Kontroli poddano udokumentowanie obrotu gotówkowego, w tym zapisów w raportach kasowych. Stwierdzono, że:

a) jako dowód przyjęcia gotówki do kasy wskazywany jest w treści raportu kasowego dowód KP i jego numer. Dowody KP nie są jednak dołączone do raportu – przechowywane są one jedynie w formie dokumentów elektronicznych w programie kasowym. Do raportów nie są też dołączane inne dowody dokumentujące przyjęcie gotówki od wpłacającego. Tytułem udokumentowania wpłaty do kasy kasjer wydaje wydruki z systemu STOPEREK.PL

„Pokwitowanie wpłaty/wypłaty”, na których widniały: imię i nazwisko dziecka, okres za jaki naliczono opłatę, liczba posiłków, ewentualne zniżki i zaległości bądź nadpłaty, data (tożsama z datą przyjęcia gotówki wskazaną w raporcie kasowym) oraz nazwa i adres przedszkola. „Pokwitowania” nie zawierały numerów seryjnych ani podpisu kasjera potwierdzającego przyjęcie gotówki. Z ich treści wynika, iż obrazują one kwotę należności opłaty za dziecko za dany okres. Ustalono, iż w sporządzanych elektronicznie dowodach KP ujmowano wpłaty od kilku osób (zbiorcze KP) i nie da się jednoznacznie powiązać konkretnych wpłat (których udokumentowanie mają stanowić opisane wyżej „pokwitowania”) ze wskazanymi w poszczególnych raportach kasowych dowodami KP – str. 22-23 i 31-32 protokołu kontroli. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości dowód księgowy powinien zawierać co najmniej podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów. Z kolei dowód zbiorczy stanowiący podstawę zapisu w księgach (w tym wypadku elektroniczny dowód KP) powinien w swojej treści wymieniać pojedynczo wszystkie dowody źródłowe, na podstawie których został sporządzony – art. 20 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości,

b) we wszystkich raportach kasowych z okresu przyjętego do kontroli dokumenty rozchodowe (faktury, listy płac) nie były powiązane z zapisami w raporcie w sposób wskazany przepisem § 6 Instrukcji gospodarki kasowej: „załączone do raportu dowody kasowe należy oznakować poprzez wpisanie symbolu i numeru raportu kasowego, którego dotyczą oraz pozycji ich ujęcia w raporcie kasowym” – str. 24 protokołu kontroli,

c) w aktach osobowych kasjerki brak deklaracji/oświadczenia, które potwierdzałyby przyjęcie odpowiedzialności materialnej za powierzone pieniądze, czeki gotówkowe i inne wartości oraz potwierdzenia zapoznania się z Instrukcją kasową, co pozostaje wbrew wymaganiom określonym Instrukcją kasową – str. 24 protokołu kontroli.

W zakresie dochodów budżetowych ustalono, iż wpłaty za obiady wnoszone przez personel w części obejmującej zakup artykułów żywnościowych („wsad do kotła”) ujmowano w par. 0670, natomiast dodatkową kwotę wpłacaną przez personel ponad wartość artykułów żywnościowych, mającą stanowić refundację kosztu przygotowania posiłku (określaną w dokumentacji jako „opłata stała”) w par. 0660. Takie sklasyfikowanie wpłat za posiłki wnoszonych przez personel należy uznać za błędne, ponieważ wypaczają zarówno kwotę dochodów pobranych za żywienie przedszkolaków (par. 0670), jak i dochody z wnoszonej przez rodziców opłaty za przedszkole (par. 0660). Wpływy z tego tytułu winno się ujmować w całości w par. 0830 „Wpływy z usług” – str. 34 protokołu kontroli.



Błędnie klasyfikowano również dochody wyodrębnionego rachunku dochodów. W par. 0690 „Wpływy z różnych opłat” ujmowano bowiem dobrowolne wpłaty rodziców (zamiast w par. 0960 „Wpływy z otrzymanych spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej”) oraz opłaty za wynajęcie sali na zajęcia sportowe (zamiast w par. 0750 „Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych...”) – str. 56-57 protokołu kontroli.

Analiza dokumentacji wydatków z tytułu wynagrodzeń wykazała, że na podstawie decyzji Pani Dyrektor w okresie od 1 stycznia 2016 r. do końca lutego 2017 r. Wicedyrektor Przedszkola otrzymywała dodatek motywacyjny w wysokości 27% wynagrodzenia zasadniczego. Przyznana wysokość dodatku motywacyjnego była niezgodna z § 7 pkt 1 załącznika do obowiązującej w okresie objętym kontrolą uchwały Nr XXIV/202/09 Rady Miejskiej w Czarnej Białostockiej z dnia 24 marca 2009 r. w sprawie ustalenia regulaminu wynagradzania nauczycieli w placówkach oświatowych prowadzonych przez Gminę Czarna Białostocka, zgodnie z którym dodatek motywacyjny dla nauczyciela zajmującego stanowisko kierownicze nie może przekroczyć 20% jego wynagrodzenia zasadniczego (dla dyrektora szkoły nie może przekroczyć 50% wynagrodzenia zasadniczego). Miesięczne zawyżenie wynagrodzenia względem zasad określonych przez Radę Miejską wynosiło 217,63 zł. Łącznie w okresie od 1 stycznia 2016 r. do końca lutego 2017 r. w związku z zawyżeniem dodatku motywacyjnego nadpłacono kwotę 3.046,82 zł. Od 1 marca 2017 r. dodatek był już ustalony w prawidłowej wysokości. W złożonym w tej sprawie wyjaśnieniu wskazała Pani: *Ustalając wicedyrektorowi wysokość dodatku motywacyjnego we wskazanym powyżej okresie wzięłam pod uwagę § 6 ust. 4 uchwały Nr XXIV/202/09 Rady Miejskiej w Czarnej Białostockiej z dnia 24 marca 2009 r., który wskazuje że środki przeznaczone przez organ prowadzący na dodatki motywacyjne dla dyrektorów i wicedyrektorów stanowią 40% ich wynagrodzeń zasadniczych. Zinterpretowałam powyższy zapis jako możliwość przyznania zastępcy dodatku do 40 % jej wynagrodzenia zasadniczego. Zapisy dotyczące stanowisk kierowniczych zinterpretowałam jako nie odnoszące do wicedyrektora, analogicznie do § 10 ust. 1 pkt 1), 2), 3), w których wydzielono inne stanowiska kierownicze i odrębnie wicedyrektora. Ponadto w art. 37 ust. 1 ustawy z dnia 7 września 1991 r. o systemie oświaty (Dz. U. z 2018 r. poz. 1457) - przepis obowiązujący w okresie, którego dotyczyła kontrola - także zróżnicowano stanowisko wicedyrektora od stanowisk kierowniczych, które mogą być tworzone w przedszkolu. Powielenie powyższego zapisu stanowi także § 12 ust. 2 rozporządzenia Ministra Edukacji Narodowej z dnia 21 maja 2001 r. w sprawie ramowych statutów publicznego przedszkola oraz publicznych szkół. Zapisy te zostały zresztą*

*przeniesione do obowiązujących od 2017 r. przepisów ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. Prawo oświatowe (Dz. U z 2018 r. poz. 996) - art. 64 i art. 65. Ustalając więc wysokość dodatku motywacyjnego wicedyrektorowi sugerowałam się sposobem naliczenia wysokości jej dodatku określonym w § 6 uchwały oraz § 7 pkt 2. Sformułowanie „dla dyrektorów” - liczba mnoga - interpretowałam, że dotyczy to dyrektora i wicedyrektora, zważywszy na wskazane powyżej przepisy prawa oraz szczególnie charakter stanowiska wicedyrektora, który w czasie nieobecności dyrektora zastępuje go we wszystkich obowiązkach (art. 39 ust. 7 ustawy o systemie oświaty, art. 68 ust. 9 ustawy Prawo oświatowe) oraz § 2 pkt 5 wskazanej uchwały, w którym przy definicji wicedyrektora brak wzmianki, że jest to stanowisko tożsame z nauczycielem zajmującym stanowisko kierownicze – str. 39-40 protokołu kontroli. W ocenie Izby zaprezentowana przez Panią interpretacja uchwały nie jest prawidłowa. Przyjęcie, że regulacje dotyczące wicedyrektora szkoły są tożsame z dotyczącymi dyrektora nie ma uzasadnienia w świetle przepisów uchwały. Nie budzi wątpliwości, iż wicedyrektor jest nauczycielem pełniącym funkcje kierownicze. Uznanie, że wicedyrektor szkoły nie jest jednym z nauczycieli pełniących funkcje kierownicze oznaczałoby konieczność przyjęcia, że organ prowadzący w ogóle nie określił wysokości dodatku motywacyjnego dla wicedyrektorów szkół.*

W wyniku analizy angaży oraz karty wynagrodzeń za 2017 r. nauczyciela dyplomowanego wskazanego w protokole kontroli ustalono, iż wymiar etatu tego nauczyciela zgodnie z dokumentami znajdującymi się w aktach osobowych powinien wynosić odpowiednio: od 1 stycznia 2017 r. do 30 czerwca 2017 r. – 19/20 (na podstawie pisma Pani Dyrektor z dnia 1 września 2016 r. podwyższającego wymiar godzin z 18/20); w okresie od 1 lipca 2017 r. do 12 listopada 2017 r. – 18/20 (powrót do 18/20); od 13 listopada do 31 grudnia 2017 r. – ponownie 19/20 (na podstawie pisma Pani Dyrektor z 10 listopada 2017 r. dotyczącego zwiększenia etatu z 18/20). Z karty wynagrodzeń pracownika za 2017 r. wynika, iż w okresie od lipca 2017 r. do września 2017 r. pobierał wynagrodzenie według wymiaru pensum 19/20, a nie 18/20 – zawyżenie miesięczne o 157,56 zł (łącznie przez ten okres wynagrodzenie zasadnicze zawyżono o 472,68 zł), zaś w okresie od listopada 2017 r. do grudnia 2017 r. pobierał wynagrodzenie według wymiaru 18/20 a nie 19/20 (łącznie zaniżono wynagrodzenie o 315,12 zł). W sumie pracownikowi w 2017 r. wypłacono niezgodnie z angażami kwotę 157,56 zł – str. 44-45 protokołu kontroli.

Kontroli poddano prawidłowość ustalenia przez Przedszkole danych na potrzeby sporządzenia przez Burmistrza Czarnej Białostockiej sprawozdania, o którym mowa w art.

30a ust. 4 Karty Nauczyciela, dotyczących przede wszystkim struktury zatrudnienia na poszczególnych stopniach awansu zawodowego nauczycieli oraz faktycznych wydatków na wynagrodzenia nauczycieli poniesionych w 2017 r. – str. 42-46 protokołu kontroli. Kontrola wykazała nieprawidłowości w odniesieniu do nauczycieli dyplomowanych:

- etat nauczyciela dyplomowanego w okresie wrzesień-grudzień 2017 r. został zawyżony o 0,04 – przyjęto 1,04 etatu uwzględniając 1 godzinę ponadwymiarową (23/22), zamiast 1 etat (22/22); wpłynęło to na zaprezentowaną w treści danych przygotowanych przez Przedszkole liczbę etatów za okres wrzesień-grudzień 2017 r. – w informacji przekazanej do Urzędu Miejskiego wykazano za ten okres 10,95 etatu, zamiast 10,91 etatu;
- etat nauczyciela dyplomowanego w okresie styczeń-sierpień 2017 r. został zawyżony o 0,07 – przyjęto 0,89 etatu zamiast 0,82; konkretnej przyczyny rozbieżności nie ustalono w trakcie kontroli, wskazuje to na błąd arytmetyczny; w konsekwencji za okres styczeń-sierpień 2017 r. Przedszkole wykazało 14,07 etatu, zamiast 14 etatów.

Po skorygowaniu danych przygotowanych przez Przedszkole o nieprawidłowo ustaloną średnią strukturę zatrudnienia w grupie nauczycieli dyplomowanych, iloczyn średnich wynagrodzeń i średniej liczby etatów w tej grupie awansu zawodowego powinien wynosić 788.374,19 zł, czyli być niższy o 3.647,06 zł od wykazanego. W konsekwencji zmianie ulegną także dane zaprezentowane przez Burmistrza Czarnej Białostockiej w sprawozdaniu dotyczącym wszystkich nauczycieli zatrudnionych w szkoła prowadzonych przez gminę. Ujemna różnica pomiędzy wydatkami poniesionymi w 2017 r. na wynagrodzenia nauczycieli dyplomowanych a sumą iloczynów średniorocznej liczby etatów i średnich wynagrodzeń nauczycieli, o których mowa w art. 30 ust. 3 Karty Nauczyciela, w skali gminy zmniejszy się – po uwzględnieniu ustaleń kontroli – z 4.317,42 zł na 670,36 zł (o 3.647,06 zł). Oznacza to, że za 2017 r. kwota do podziału w formie dodatków uzupełniających między wszystkich nauczycieli dyplomowanych została zawyżona o 3.647,06 zł.

Kontrola prawidłowości naliczenia odpisu na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych nauczycieli oraz pracowników administracji i obsługi wykazała, iż łączna wysokość odpisu na ZFŚS w 2017 r. wyniosła 84.441 zł. Zgodnie z okazaną dokumentacją i wyliczeniami kontrolującego odpis na ZFŚS w 2017 r. winien wynosić 84.919,73 zł, a zatem o 478,73 zł więcej – str. 47-48 protokołu kontroli.

Zbadano procedurę udzielenia zamówienia publicznego na dostawę artykułów żywnościowych w okresie wrzesień-grudzień 2017 r. o wartości nieprzekraczającej 30.000 euro. Zamówienia na te dostawy przeprowadzane są przez Przedszkole 3 razy w roku (również na okresy styczeń-marzec i kwiecień-sierpień). Obowiązujący w Przedszkolu regulamin udzielania zamówień, do których nie mają zastosowania przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1986, ze zm.) przewiduje, że dla zamówień o wartości od 3.000 do 14.000 euro należy przeprowadzić pisemne zapytanie ofertowe poprzez zwrócenie się do nie mniej niż 3 wykonawców, zaś w przypadku zamówień o wartości powyżej 14.000 euro należy zamieścić ogłoszenie o zamówieniu na stronie internetowej.

W kwestii ustalenia wartości szacunkowej zamówienia z protokołu kontroli wynika jedynie, że intendent sporządziła zestawienie poniesionych kosztów zakupu artykułów żywnościowych za okres 1 grudnia 2016 r. – 30 listopada 2017 r., w którym zawarto kwotę 91.194,47 zł brutto. Niezależnie od kwestii terminu sporządzenia i okresu, jakiego dotyczy to zestawienie, przyjąć należy, że niewątpliwie wartość badanego zamówienia przekraczała równowartość 3.000 euro, co wiąże się z obowiązkiem przeprowadzenia pisemnego zapytania ofertowego.

W okazanej kontrolującemu dokumentacji postępowania brak dowodów na pisemne sporządzenie zapytania oraz jego przekazanie wymaganej liczbie wykonawców; nie wiadomo też komu zostały one w ogóle przekazane i w jakiej formie. Ze sporządzonego przez intendenta protokołu postępowania wynika, że wszyscy wyłonieni w postępowaniu dostawcy złożyli oferty, jednakże kontrolującemu nie okazano ofert trzech wyłonionych dostawców (okazano dwie oferty). Okazano pisemną umowę z jednym dostawcą. W złożonym wyjaśnieniu intendent wyjaśniła, że *zapytania ofertowe przekazywane są ustnie bądź telefonicznie do dostawców. Otrzymują oni wykaz produktów z prośbą o podanie cen lub złożenie swojej oferty cenowej. W przedstawionej dokumentacji brakuje ofert ponieważ nie wpłynęły od oferentów, a są uwzględnieni ci dostawcy, którzy dostarczają nam produkty sporadycznie.* Mając na uwadze zakres asortymentu dostaw dostarczanych przez wykonawców (ustalony na podstawie analizy faktur) należy zanegować możliwość rzetelnego i pełnego przekazania treści zapytania w formie ustnej, co – oprócz sprzeczności z regulaminem – powoduje, że tak przeprowadzone postępowanie nie może być uznane za działania, które mogły obiektywnie zapewnić wyłonienie najkorzystniejszych ofert oraz stosowanie wynikających z nich cen w okresie realizacji dostaw – str. 50-51 protokołu kontroli.

Analiza sprawozdania o zamówieniach publicznych udzielonych w 2017 r. wykazała, że w kwocie obrazującej zamówienia udzielone z wyłączeniem procedur określonych przepisami ustawy zawarto równowartość wynagrodzeń z umów o pracę zawartych z 11 pracownikami od września 2017 r. (wydatki za okres od września do grudnia 2017 r.) w łącznej wysokości 73.609,25 zł. Umowa o pracę nie jest zamówieniem publicznym – jej przedmiotem nie jest usługa, dostawa czy roboty budowlane – a zatem nie podlega regulacjom dotyczącym zamówień publicznych – str. 49 protokołu kontroli.

W zakresie gospodarki majątkiem ustalono, iż na kwotę zmniejszeń stanu pozostałych środków trwałych ujętych na koncie 013 składała się wartość przedmiotów niezdatnych do użytku wskutek zużycia lub uszkodzenia, które uległy kasacji na podstawie protokołów sporządzonych przez komisję kasacyjną. W dokumentacji znajdują się dwa protokoły kasacyjne – z 30 stycznia 2017 r. na łączną kwotę 8.227,20 zł oraz z 23 czerwca 2017 r. na kwotę 7.350,78 zł. Żaden z protokołów likwidacji nie został zatwierdzony przez Panią Dyrektora. Z dokumentacji nie wynika też, co stało się ze zlikwidowanym majątkiem (brak protokołów zniszczenia, nieodpłatnego przekazania lub dowodów sprzedaży) – str. 60-61 protokołu kontroli.

W wyniku kontroli realizacji obowiązków inwentaryzacyjnych stwierdzono, że ewidencyjny stan artykułów żywnościowych w magazynie na koniec 2017 r., wyrażony saldem konta 310 „Materiały”, stanowił kwotę 3.179,74 zł, natomiast zgodnie z wynikami inwentaryzacji przeprowadzonej w dniu 29 grudnia 2017 r. stan ten wynosił 3.187,48 zł. Z dokumentacji inwentaryzacji nie wynika różnica w wysokości 7,74 zł, a w konsekwencji nie została ona wyjaśniona i rozliczona w księgach. Ustalenia kontroli wskazują na naruszenie przepisów art. 27 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi wyniki inwentaryzacji należy powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych, a ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanim w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji – str. 63 protokołu kontroli.

Stwierdzone nieprawidłowości i uchybienia były w głównej mierze wynikiem nieprzestrzegania przepisów prawnych dotyczących gospodarki finansowej i rachunkowości jednostek budżetowych oraz nieprawidłowego funkcjonowania kontroli zarządczej.

Odpowiedzialność za gospodarkę finansową jednostki sektora finansów publicznych, w tym za wykonywanie obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, spoczywa na Pani Dyrektor, jako kierowniku jednostki sektora finansów publicznych, stosownie do art. 53 ust. 1 i art. 69 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.

Obowiązki w zakresie prowadzenia rachunkowości spoczywały w okresie objętym kontrolą na pracowniku poprzednio zatrudnionym na stanowisku głównego księgowego Przedszkola, pełniącym obowiązki do 30 czerwca 2018 r., stosownie do zakresu czynności i postanowień art. 54 ustawy o finansach publicznych.

Mając na uwadze ustalenia kontroli, na podstawie art. 9 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, **zalecam:**

1. Usunięcie z zakładowego planu kont tych kont, które nie mają zastosowania w jednostce, tj. kont 014, 235 i 490.
2. Zobowiązanie głównego księgowego do wyeliminowania stwierdzonych podczas kontroli nieprawidłowości i uchybień w zakresie ewidencjonowania operacji w księgach przez poprzedniego głównego księgowego, poprzez:
  - a) dokonywanie zapisów wyłącznie na kontach przewidzianych zakładowym planem kont; usunięcie z księgi głównej kont 139, 140 i 410 jako niestosowanych do ewidencji operacji i nieprzewidzianych zakładowym planem kont,
  - b) ewidencjonowanie należności i przychodów z tytułu dochodów budżetowych z uwzględnieniem zasady memoriału,
  - c) wyksięgowanie z konta 014 wartości rzekomych zbiorów bibliotecznych i objęcie ich ewidencją pozabilansową lub na koncie 013; usunięcie z księgi głównej konta 014,
  - d) zapewnienie automatycznego przenoszenia sald bilansu zamknięcia na bilans otwarcia następnego roku w celu zachowania zgodności sald bilansu zamknięcia i bilansu otwarcia na poszczególnych kontach,
  - e) przestrzeganie zasady czystości obrotów na koncie 130; w tym celu ewidencjonowanie wszystkich operacji bankowych uwidocznionych na wyciągach bankowych zapisami dodatnimi (zgodnie z danymi wyciągu), a w stosunku do wynikających z wyciągu błędnych operacji, zwrotów nadpłat, korekt i innych operacji wymagających usunięcia obrotów z konta 130 stosowanie dodatkowo technicznego zapisu ujemnego po obu stronach konta,
  - f) księgowanie przychodów z tytułu wszelkiego rodzaju odsetek na koncie 750,

- g) prowadzenie ewidencji na koncie pozabilansowym 998 w sposób zapewniający wyeliminowanie przypadków pozostawiania dwustronnych sald na koniec roku,
- h) dokonywanie zapisów księgowych na podstawie dowodów zawierających datę i podpis osoby dokonującej dekretacji,
- i) ujmowanie w treści zapisu księgowego zrozumiałego opisu operacji,
- j) ewidencjonowanie zwrotów zaliczek dokonanych w roku ich udzielenia jako zmniejszenia wydatków,
- k) dokonywanie wyceny nabywanych środków trwałych z uwzględnieniem kosztów bezpośrednio związanych z przystosowaniem ich do stanu zdatnego do używania; zwiększenie wartości początkowej zmywarki o kwotę 596,55 zł,
- l) prowadzenie ewidencji wartości niematerialnych i prawnych na koncie 020; wyksięgowanie ich wartości ujętej dotychczas na koncie 013.

**3.** Wykazywanie w sprawozdawczości danych o dochodach, wydatkach, należnościach i zobowiązaniach zgodnie z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, przy uwzględnieniu uwag zawartych w części opisowej wystąpienia.

**4.** Zapewnienie wyeliminowania sytuacji nieterminowego uregulowania zobowiązań.

**5.** Zapewnienie opisywania faktur zgodnie z wymaganiami określonymi w przepisach wewnętrznych oraz opatrywania wszystkich faktur datą wpływu do jednostki.

**6.** Uaktualnienie regulacji wewnętrznych dotyczących gospodarki kasowej i gospodarki drukami ścisłego zarachowania w związku z faktycznie stosowanymi rozwiązaniami polegającymi na sporządzaniu raportów kasowych i dowodów kasowych za pomocą programu komputerowego.

**7.** Objęcie ewidencją druków ścisłego zarachowania arkuszy spisu z natury, stosownie do wymagań przepisów wewnętrznych jednostki.

**8.** Zapewnienie prawidłowości dokumentowania gospodarki kasowej, poprzez:

- a) dokumentowanie wpłat do kasy stosownymi dowodami przychodowymi posiadającymi cechy druków ścisłego zarachowania, zawierającymi potwierdzenie oraz datę wpłaty i przyjęcia gotówki,
- b) sporządzanie zbiorczych dowodów kasowych spełniających wymagania art. 20 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości,
- c) oznaczanie rozchodowych dowodów kasowych w sposób zapewniający jednoznaczne ich powiązanie z zapisami w raporcie kasowym, jak tego wymagają przepisy wewnętrzne.

**9.** Odebranie od kasjera oświadczenia o przyjęciu odpowiedzialności za powierzone pieniądze, чеки gotówkowe i inne wartości oraz o zapoznaniu się z Instrukcją kasową.

**10. Prawidłowe klasyfikowanie dochodów:**

- a) za obiady sprzedawane pracownikom Przedszkola w par. 0830,
- b) z tytułu dobrowolnych wpłat rodziców w par. 0960,
- c) za najem sali w par. 0750.

**11. W zakresie wynagrodzeń:**

- a) wystąpienie do Wicedyrektora Przedszkola o zwrot kwoty 3.046,82 zł wypłaconej tytułem dodatku motywacyjnego przyznanego przez Panią Dyrektor w wysokości zawyżonej wobec maksymalnego poziomu tego składnika wynagrodzenia, określonego przez Radę Miejską,
- b) wystąpienie do wskazanego w protokole kontroli nauczyciela dyplomowanego o zwrot kwoty 157,56 zł stanowiącej wynagrodzenie wypłacone w 2017 r. w zawyżonej wysokości względem obowiązujących angaży,
- c) zobowiązanie odpowiedzialnego pracownika do dołożenia należytej staranności w zakresie naliczania wynagrodzeń nauczycielom zgodnie z aktualnymi angażami.

**12. W zakresie ustalania danych na potrzeby sporządzenia przez Burmistrza Czarnej Białostockiej sprawozdania z osiągnięcia średnich wynagrodzeń nauczycieli:**

- a) zobowiązanie odpowiedzialnego pracownika do prawidłowego ustalania liczby etatów nauczycieli, przy uwzględnieniu uwag zawartych w części opisowej wystąpienia i protokole kontroli,
- b) sporządzenie i przekazanie Burmistrzowi skorygowanych danych dotyczących nauczycieli dyplomowanych za 2017 r. w celu dokonania przez Burmistrza korekty sprawozdania za 2017 r., zapewnienia danych do ponownego ustalenia kwoty dodatków uzupełniających za 2017 r. dla poszczególnych nauczycieli dyplomowanych zatrudnionych w szkołach prowadzonych przez gminę oraz podjęcia działań w celu zwrotu łącznej kwoty 3.647,06 zł przez nauczycieli dyplomowanych, którym dodatki uzupełniające za 2017 r. ustalono w zawyżonej wysokości.

**13. Prawidłowe naliczanie odpisu na ZFŚS. Zwiększenie odpisu na 2018 lub 2019 r. o kwotę 478,73 zł odpowiadającą jego zaniżeniu w 2017 r.****14. Przestrzeganie ustanowionych w jednostce procedur wyłaniania wykonawców zamówień publicznych o wartości nieprzekraczającej 30.000 euro, mając na uwadze w szczególności zapewnienie możliwości potwierdzenia wyłonienia najkorzystniejszej oferty i realizowania dostaw zgodnie z jej warunkami.****15. Zaprzestanie ujmowania w sprawozdaniu o udzielonych zamówieniach publicznych wydatków z tytułu umów o pracę.****16. Zatwierdzanie przez Panią Dyrektor dokumentacji likwidacji składników majątkowych oraz dokumentowanie fizycznego sposobu dokonania likwidacji.**



17. Zobowiązanie osób biorących udział w procesie inwentaryzacji do rzetelnego ustalania zgodności stanu stwierdzonego podczas inwentaryzacji ze stanem ewidencyjnym, a w przypadku stwierdzenia różnic między tymi stanami do podjęcia czynności zmierzających do ich wyjaśnienia i rozliczenia w księgach.

O sposobie wykonania zaleceń pokontrolnych proszę powiadomić Regionalną Izbę Obrachunkową w Białymstoku w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia.

Dodatkowo informuję o możliwości składania, w terminie 14 dni od daty otrzymania wystąpienia pokontrolnego, zastrzeżeń do zawartych w wystąpieniu wniosków, za pośrednictwem Prezesa RIO do Kolegium Izby, zgodnie z art. 9 ust. 3-4 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych. Bieg 30-dniowego terminu ulegnie zawieszeniu w stosunku do wniosków objętych zastrzeżeniem.

Podstawą zgłoszenia zastrzeżeń może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

PREZES  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Białymstoku  
*Stanisław Srocki*

Do wiadomości:

Burmistrz Czarnej Białostockiej

