

Finanse Komunalne

MIESIĘCZNIK
REGIONALNYCH IZB OBRACHUNKOWYCH

1-2/2007

Budżet

Podatki i opłaty lokalne

Mienie i zamówienia publiczne

Nadzór i kontrola

Orzecznictwo i piśmiennictwo

Varia



Wolters Kluwer
Polska

ISSN 1232-0307
INDEX 0037475X

CENA 58,00 zł
(VAT 0%)

Wojciech Gonet

Zastosowanie budżetu zadaniowego do oceny zdolności kredytowej jednostek samorządu terytorialnego

dr **Wojciech Gonet** jest adiunktem w Kolegium Zarządzania i Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie.

Jednostki samorządu terytorialnego (JST) należą do specyficznych dłużników banków. Są podmiotami publicznymi, współdziałającymi z państwem w realizacji zadań publicznych w zakresie przekazanym lub zleconym przez państwo. Zadania te mają charakter administracyjny oraz społeczno-socjalny. Samorząd terytorialny prowadzi także działalność w sferze gospodarczej, np. realizuje inwestycje. Zadania publiczne finansowane są głównie ze środków przekazanych z budżetu centralnego. Zadania gospodarcze, podejmowane z własnej inicjatywy, zwykle finansowane są z dochodów własnych, z nadwyżki budżetowej z lat ubiegłych, ze sprzedaży (prywatyzacji) majątku, z ewentualnych dotacji celowych oraz z emisji obligacji, kredytów, pożyczek zaciąganych w bankach, instytucjach finansowych i agendach.

Przed udzieleniem kredytu instytucja finansowa (bank) ma obowiązek ocenić zdolność kredytową każdego podmiotu. Specyfika JST wymaga zastosowania przez banki odmiennej metodyki niż w przypadku komercyjnych podmiotów gospodarczych. Jest to zadanie skomplikowane ze względu na istnienie w Polsce trzech szczebli samorządu terytorialnego – gmin, powiatów i województw.

Finanse każdej JST oparte są na budżecie. Skonstruowanie metody analizy budżetu skierowanej na poszukiwanie środków na spłatę zadłużenia powinno umożliwić jej za-

stosowanie na każdym szczeblu samorządu terytorialnego.

1. Zadaniowy układ budżetu

Obecnie JST sporządzają budżet na zasadzie jedności materialnej, która oznacza m.in. brak powiązania finansowania wydatków z poszczególnymi źródłami dochodów. Tak planowany i realizowany budżet bezpośrednio nie nadaje się do analizy zdolności spłaty zadłużenia. Na potrzeby tej oceny konieczne jest dokonanie transformacji budżetu JST, sporządzanego według tradycyjnej metody, na budżet zadaniowy, umożliwiający analizę faktycznych przepływów pieniężnych. Tabela 1 prezentuje docelowy układ budżetu, który pozwala ocenić, czy JST jest w stanie wygenerować środki na spłatę zadłużenia.

W czasie oceny zdolności kredytowej JST według tabeli 1 należy poddać analizie wszystkie lata spłaty zadłużenia, o które wnioskuje samorząd. Dodatkowo saldo w wierszu 23 świadczy o zdolności kredytowej JST. Natomiast gdy środki finansowe w wierszu 19 są równe lub mniejsze od zera, JST nie powinna ubiegać się o nowe zadłużenie. Wyjątkiem jest sytuacja starania się o tańsze środki zwrotne na spłatę starszego, droższego zadłużenia. To samo dotyczy sytuacji, gdy środki finansowe w wierszu 28 są mniejsze od kwot w wierszu 20. Nadwyżka w wierszu 33 oznacza, że JST bez sięgania po środki zwrot-

Planowanie i przeprowadzanie audytu na podstawie ryzyka, według Międzynarodowych Standardów Audytu (ISAs) (Międzynarodowa konferencja w Portsmouth)

Konferencja odbyła się 10 listopada 2006 roku. Jej organizatorem była Europejska Organizacja Zrzeszająca Regionalne Instytucje Audytu Zewnętrznych Środków Publicznych (EURORAI¹) wraz z Angielską Komisją Kontroli (*Audit Commission*), która gościła uczestników konferencji. Spotkanie w Portsmouth było kontynuacją omawiania tej problematyki zapoczątkowanego podczas seminarium, które odbyło się w lutym 2005 roku w Edynburgu².

Celem konferencji była wymiana opinii i doświadczeń poprzez zapoznanie się z wykonywaniem zadań w zakresie realizacji kontroli i audytu na podstawie Międzynarodowych Standardów Audytu.

W konferencji udział wzięli przewodniczący, prezesi, audytorzy oraz inni przedstawiciele krajowych, regionalnych i lokalnych instytucji kontroli zewnętrznej oraz audytu finansów publicznych z 13 państw europejskich (Austria, Francja, Hiszpania, Holandia, Kosowo, Litwa, Niemcy, Polska, Rosja, Słowenia, Szwajcaria, Węgry i Wielka Brytania). Ogółem do Portsmouth przyjechało ponad 70 osób. Polskę reprezentowali przedstawiciele Regionalnych Izb Obrachunkowych w Bydgoszczy i Katowicach.

¹ Z Polski w EURORAI zrzeszona jest Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, a Regionalne Izby Obrachunkowe w Bydgoszczy, Katowicach, Szczecinie i Wrocławiu mają status członków stowarzyszonych; zob. V Kongres EURORAI w Barcelonie, T. Dobek, „Finanse Komunalne” 2005, nr 1–2, ss. 155–158.

² Wzrost znaczenia audytu środków publicznych. Międzynarodowe seminarium w Edynburgu, T. Dobek, „Finanse Komunalne” 2005, nr 6, ss. 75–78.

Uczestników konferencji powitali: Stephen Taylor – Szef Angielskiej Komisji Kontroli oraz Martin Evans – Dyrektor Zarządzający w ww. Komisji. Następnie głos zabrał Stephen Warren – Szef Działu Technicznego Angielskiej Komisji Kontroli, przedstawiając ogólne zagadnienia dotyczące Międzynarodowych Standardów Audytu. Szczególną uwagę zwrócił on na ich rolę w określaniu obszarów ryzyka, a w wyniku tego w planowaniu audytu, zaznaczając jednocześnie, iż przy ich wprowadzaniu i stosowaniu w poszczególnych krajach i instytucjach powinno się brać pod uwagę ich specyfikę. Za jedno z najważniejszych uznał: umiejętność prawidłowego określania obszaru ryzyka oraz, w zależności od jego rodzaju, zastosowanie odpowiednich procedur kontroli. Na podstawie własnego kraju dokonał także krótkiej oceny bieżącej sytuacji w tej dziedzinie, tj. z jednej strony zaprezentował informacje, w jakim stopniu zostały dotychczas wprowadzone ww. standardy, z drugiej natomiast, na co należy jeszcze zwrócić uwagę i co powinno się stać tematem dalszych prac.

Konferencja organizacyjnie została podzielona na dwie części. W pierwszej, przedpołudniowej, przedstawiono cztery krótkie prezentacje, których tematem było „Planowanie i przeprowadzanie audytu na podstawie ryzyka”. Doświadczenia na przykładzie własnych krajów przekazali przedstawiciele instytucji kontrolnych z Anglii, Austrii, Holandii oraz Francji.

Podczas drugiej części, popołudniowej, prace przebiegały w zespołach roboczych. Dyskusja skupiła się na czterech kwestiach:

Tabela 1**Wyniki postępowań nadzorczych RIO w sprawach poręczeń w 2005 roku***

Postępowania nadzorcze	Gminy	Powiaty	Miasta na prawach powiatu	Województwo	Ogółem
Liczba zbadanych uchwał w sprawie udzielenia poręczeń, w tym uchwały, w których:	204	108	14	18	344
a) nie stwierdzono naruszenia prawa	192	103	14	18	327
b) wskazano nieistotne naruszenie prawa	0	1	0	0	1
c) orzeczono o nieważności uchwały, z tego:	12	4	0	0	16
– orzeczono o nieważności uchwały w całości	12	3	0	0	15
– orzeczono o nieważności uchwały w części	0	1	0	0	1

* Dane z 12 regionalnych izb obrachunkowych.

Tabela 2**Wyniki postępowań nadzorczych RIO w sprawach poręczeń w 2006 roku***

Postępowania nadzorcze	Gminy	Powiaty	Miasta na prawach powiatu	Województwo	Ogółem
Liczba zbadanych uchwał w sprawie udzielenia poręczeń, w tym uchwały, w których:	139	112	14	73	338
a) nie stwierdzono naruszenia prawa	130	108	14	64	316
b) wskazano nieistotne naruszenie prawa	0	0	0	0	0
c) orzeczono o nieważności uchwały, z tego:	9	4	0	9	22
– orzeczono o nieważności uchwały w całości	9	3	0	9	21
– orzeczono o nieważności uchwały w części	0	1	0	0	1

* Dane z 12 regionalnych izb obrachunkowych.

ważności, w 1 przypadku orzeczono o nieważności uchwały w części.

W uchwałach podjętych w miastach na prawach powiatu nie stwierdzono nieprawidłowości. W porównaniu do roku 2005 zmieniła się struktura uchwał podejmowanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Liczba uchwał w sprawie poręczeń wzrosła w województwach z 18 do 73, w gminach natomiast spadła z 204 do 139. W pozostałych jednostkach utrzymała się na tym samym poziomie.

Odsetek uchwał w sprawach poręczeń bez naruszenia prawa wyniósł w 2005 roku

95,1%, a w 2006 roku tylko 93,5%. Odsetek poprawnych uchwał był więc istotnie niższy niż uśrednione wskaźniki dotyczące wszystkich badanych uchwał i zarządzeń, albowiem dane statystyczne w zakresie nadzoru zawarte w „Sprawozdaniu z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2005 roku”¹³ wskazują, iż w latach

¹³ Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2005 roku, Warszawa 2006, s. 128, dostępne *in extenso* na stronach www.rio.gov.pl

zujących przed 2003 rokiem, jak i po tej dacie.

2 Artykuł 1b ust. 1 u.p.o.l. stanowi, że ulgi i zwolnienia podatkowe w zakresie podatków i opłat lokalnych przyznane kościołom i związkom wyznaniowym regulują odrębne ustawy. Jedną z nich jest ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP. W art. 55 ust. 4 tego aktu ustawodawca stwierdził, że kościelne osoby prawne zwolnione są od opodatkowania od nieruchomości lub ich części stanowiących własność tych osób lub używanych przez nie na podstawie innego tytułu prawnego na cele niemieszkalne, z wyjątkiem części zajmowanej na wykonywanie działalności gospodarczej.

Powołane zwolnienie ma charakter mieszany – podmiotowo-przedmiotowy. Ustawodawca zwalnia bowiem od podatku określoną grupę podatników (mających określone cechy), znajdującą się w sytuacji faktycznej lub prawnej o określonych cechach. Ze zwolnienia mogą korzystać zatem te podmioty, które są kościelnymi osobami prawnymi i jednocześnie właścicielami nieruchomości bądź jej użytkownikami na podstawie innego tytułu prawnego (są to warunki odnoszące się do podmiotu podatku). Jednocześnie też przedmiot opodatkowania (nieruchomość lub jej część) musi stanowić własność kościelnej osoby prawnej bądź być przez nią użytkowany i spełniać warunek korzystania z niego w określony przez ustawodawcę sposób. Zwolnieniu podlegają bowiem tylko te nieruchomości, które są używane na cele niemieszkalne i jednocześnie nie są zajmowane na wykonywanie działalności gospodarczej.

3 Do końca 2002 roku w u.p.o.l. nie było normatywnej definicji działalności gospodarczej. Także ustawa o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP nie wyjaśniała tego terminu. Ustalenie znaczenia tego pojęcia miało jednak kluczowe znaczenie w przedmiotowej sprawie. Wobec braku takiej definicji na gruncie wspomnianych ustaw

skład orzekający NSA słusznie przyjął rozumienie tego pojęcia z obowiązującej ówczesnie ustawy Prawo działalności gospodarczej⁵, stanowiącej swoistą „konstytucję” prawa gospodarczego. Definicja „działalności gospodarczej” zawarta w tej ustawie powinna mieć bowiem zastosowanie w całym systemie prawa, chyba że prawodawca na potrzeby danej ustawy nadaje temu zwrotowi odmienne znaczenie.

Należy podkreślić, iż w obecnym stanie prawnym, mimo że ustawodawca zdefiniował w u.p.o.l. pojęcie „działalność gospodarcza”, nie jest do końca oczywiste, że ma ona zastosowanie na gruncie ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP. Art. 1a u.p.o.l. stanowi, że „użyte w ustawie określenia oznaczają (...)”. Takie sformułowanie przepisu oznacza, że pojęcie to jest zdefiniowane wyłącznie na potrzeby u.p.o.l. Trudno jednak przypuszczać, by ustawodawca chciał nadać temu zwrotowi odmienne znaczenie⁶. Dlatego też w stanie prawnym obowiązującym po 2003 roku dokonując wykładni przepisów art. 55 ust. 4 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w RP w celu ustalenia znaczenia pojęcia „działalność gospodarcza” należy się odwoływać do ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁷.

Artykuł 2 ust. 1 ustawy Prawo działalności gospodarczej stanowił, że działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i eksploatacja zasobów naturalnych, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Wyznacznikami działalności gospodarczej są:

- gospodarczy charakter prowadzonej działalności,

⁵ Ustawa z 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (DzU nr 101, poz. 1178 z późn. zm).

⁶ Bardzo szerokim pojęciem działalności gospodarczej posługuje się ustawodawca na gruncie ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

⁷ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (DzU nr 173, poz. 1807 z późn. zm.).

wania (ryzyko finansowe). W tym celu należy przyjąć zasadę, iż celowe jest dywersyfikowanie portfela instrumentów dłużnych. Ryzyko może być więc związane w szczególności z takimi elementami konstrukcji instrumentu dłużnego, jak baza ustalania oprocentowania długu, waluta, w której jest wyrażony dług. W związku z tym przy dywersyfikowaniu portfela konieczne jest ustalenie łącznego kosztu obsługi długu dla całego portfela wykorzystywanych instrumentów. Ogólnie koszt pozyskania długu można zaprezentować za pomocą następującego wzoru¹³:

$$KD = KD_{BT} \times (1 - T)$$

gdzie:

KD – koszt pozyskania długu w jednostce samorządu terytorialnego,

KD_{BT} – rynkowa cena pozyskania długu,

T – stopa opodatkowania dochodów podmiotu (w tych podmiotach, których działalność jest opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych).

Jednak korekta o tak zwany efekt tarczy podatkowej będzie możliwa tylko w specyficznych przypadkach, kiedy projekt realizowany w danej jednostce samorządu terytorialnego będzie uwzględniał warunki komercyjne¹⁴. Może to mieć miejsce w przypadku realizacji przedsięwzięcia w formie partnerstwa publiczno-prywatnego lub kiedy zadanie realizuje podmiot gospodarczy wraz z jego finansowaniem ze zwrotnych źródeł finansowania. Problem ten jest na tyle istotny, że w przypadku pominięcia efektu podatkowego wyższa musi być obecna wartość oczekiwanej stopy zwrotu planowanego do realizacji przedsięwzięcia inwestycyjnego. To w konsekwencji może powodować wyższy koszt świadczenia dóbr i usług publicznych na rzecz społeczności (wyższe wydatki budżetowe w tym zakresie w okresie fazy eksploatacyjnej projektu). Przykładowe porównanie zaprezentowane jest w tabeli 1, przy zastosowaniu stawki podatku dochodowego 19%.

W praktyce finansowania przedsięwzięć inwestycyjnych ze zwrotnych źródeł finansowania koszty odsetek nie wyczerpują katalogu jawnych i potencjalnych kosztów z tego

¹³ Por.: J.C.Van Horne, J.M. Wachowicz, Jr., op. cit., ss. 396–397.

¹⁴ Budżetowanie kapitałów, op. cit., ss. 134–135.

Tabela 1
Kalkulacja średnioważonego kosztu kapitału

Rodzaj finansowania	Wartość rynkowa finansowania (w zł)	Nominalna roczna stopa oprocentowania (i)	Koszt kapitału $i \times (1 - T)$ (w %)	Udział procentowy kapitału	Ważony koszt kapitału (WACC) (w %)
Kredyt długoterminowy	15 000 000	18,0	14,6	31,9	4,7
Kredyt krótkoterminowy	20 000 000	14,0	11,3	42,6	4,8
Obligacje	8 400 000	16,0	13,0	21,3	2,8
Środki własne	12 000 000		8,0	4,3	0,3
Suma	55 400 000			100,0	12,6

Źródło: Opracowanie własne.

Tabela 11
Udział bezwrotnych środków zagranicznych w finansowaniu działalności poszczególnych JST w 2006 roku

Wyszczególnienie	Udziały w %					
	JST w dochodach z bezzwrotnych środków	środków bezzwrotnych w dochodach ogółem	środków inwestycyjnych w dochodach z bezzwrotnych środków	JST w wydatkach z bezzwrotnych środków	środków bezzwrotnych w wydatkach ogółem	środków bezzwrotnych w wydatkach inwestycyjnych
POLSKA, w tym:	100,0	3,9	80,6	100,0	5,0	20,2
gminy	35,1	3,1	93,3	29,9	3,4	16,1
- miejskie	8,5	3,2	92,4	7,8	3,7	17,7
- miejsko-wiejskie	11,0	3,0	94,2	9,4	3,2	16,2
- wiejskie	15,6	3,1	93,1	12,8	3,3	15,2
m.st. Warszawa	1,3	0,7	91,1	1,7	1,3	8,0
miasta na prawach powiatu	28,3	4,0	91,2	33,2	6,0	28,5
powiaty	13,5	4,2	60,7	11,4	4,4	19,8
województwa samorządowe	21,7	10,5	58,2	23,8	14,3	21,7
Województwa:						
Dolnośląskie	8,0	3,9	85,1	8,4	5,3	21,9
Kujawsko-Pomorskie	4,3	3,3	76,3	6,6	6,2	27,2
Lubelskie	6,3	5,0	79,6	6,1	6,1	25,6
Lubuskie	3,7	5,6	81,9	3,6	6,7	24,5
Łódzkie	5,6	3,6	83,7	5,2	4,3	19,1
Małopolskie	7,2	3,5	84,5	7,0	4,4	18,2
Mazowieckie	8,7	2,0	82,0	8,1	2,4	9,2
Opolskie	2,3	3,5	72,9	2,4	4,7	16,8
Podkarpackie	7,3	5,6	86,1	6,8	6,6	27,1
Podlaskie	3,6	5,0	82,6	3,8	6,6	25,7
Pomorskie	6,1	3,9	84,1	5,6	4,7	19,8
Śląskie	15,3	5,2	83,0	14,5	6,3	25,1
Świętokrzyskie	5,0	6,3	73,2	4,3	6,8	25,6
Warmińsko-Mazurskie	4,7	4,9	59,2	4,7	6,2	23,9
Wielkopolskie	7,3	3,4	82,4	8,4	4,9	19,7
Zachodniopomorskie	4,5	4,0	73,4	4,3	4,8	21,3

Tabela 1**Wyniki postępowań nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych w sprawie udzielania pożyczek w 2005 roku**

Postępowania nadzorcze	Gminy	Powiaty	Miasta na prawach powiatu	Województwa	Ogółem
Liczba zbadanych w 2005 r. uchwał w sprawie udzielania pożyczek, w tym: uchwały, w których:	53	34	1	37	125
A. nie stwierdzono naruszenia prawa	51	34	1	36	122
B. wskazano nieistotne naruszenie prawa	0	0	0	1	1
C. orzeczono o nieważności uchwały, z tego:	2	0	0	0	2
C1. orzeczono o nieważności uchwały w całości	2	0	0	0	2
C2. orzeczono o nieważności uchwały w części	0	0	0	0	0

Tabela 2**Wyniki postępowań nadzorczych regionalnych izb obrachunkowych w sprawie udzielania pożyczek w 2006 roku**

Postępowania nadzorcze	Gminy	Powiaty	Miasta na prawach powiatu	Województwa	Ogółem
Liczba zbadanych w 2006 r. uchwał w sprawie udzielania pożyczek, w tym: uchwały, w których:	48	41	7	31	127
A. nie stwierdzono naruszenia prawa	45	40	7	31	123
B. wskazano nieistotne naruszenie prawa	0	0	0	0	0
C. orzeczono o nieważności uchwały, z tego:	3	1	0	0	4
C1. orzeczono o nieważności uchwały w całości	3	1	0	0	4
C2. orzeczono o nieważności uchwały w części	0	0	0	0	0

Źródło: Opracowanie własne, na podstawie materiałów o wynikach postępowania nadzorczego w zakresie zbadanych uchwał w sprawie udzielania pożyczek w latach 2005–2006.

wyższy „stopień poprawności” niż uchwały w sprawie udzielania poręczeń, gdyż w przypadku tych uchwał wyniósł on odpowiednio 90,8% w 2004 roku, natomiast w 2005 roku – 91,05%¹⁷. Organy stanowiące podejmowały

także uchwały w sprawie ustalenia maksymalnej wysokości pożyczek i poręczeń udzielanych przez zarząd w roku budżetowym. Praktyka potwierdza, iż było ich niewiele¹⁸.

¹⁷ Wskaźniki z lat 2004 i 2005 obliczone na podstawie danych ze „Sprawozdania z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2005 roku”, Warszawa 2006, s. 127, dostępne na stronach www.rio.gov.pl

¹⁸ W przypadku jednostek z województwa opolskiego w 2005 r. nie podjęto żadnej takiej uchwały, natomiast w 2006 r. rady gmin podjęły 6 uchwał i wszystkie zostały uznane za zgodne z prawem.

w okresie opracowania budżetu. Kolegium Izby w Bydgoszczy uznało, że rada w czasie uchwalania budżetu miała możliwość odpowiedniego zaklasyfikowania tego wydatku²⁷;

- zaplanowaniu rezerwy ogólnej przekazującej 1% planowanych wydatków budżetu, co stanowiło naruszenie art. 173 ust. 4 u.f.p.²⁸;
- zaplanowaniu dotacji na prowadzenie biblioteki łącznie z dotacją na działalność kulturalną, co zdaniem Kolegium Izby w Warszawie stanowi naruszenie art. 13 ust. 7 ustawy bibliotekach²⁹; przepis ten wyklucza możliwość łączenia bibliotek publicznych z innymi instytucjami oraz z bibliotekami szkolnymi i pedagogicznymi, co znajduje również potwierdzenie w obowiązującej klasyfikacji budżetowej³⁰;
- zaplanowaniu w rozdziale „Komendy Wojewódzkie Policji” dotacji celowej na pomoc finansową udzielaną między JST na dofinansowanie własnych zadań inwestycyjnych i zakupów inwestycyjnych, co jest sprzeczne z art. 13 ust. 3 i ust. 4c ustawy o Policji³¹; z powyższych przepisów wynika, że JST mogą uczestniczyć w pokrywaniu wydatków inwestycyjnych, modernizacyjnych lub remontowych oraz kosztów utrzymania i funkcjonowania jednostek organizacyjnych Policji, ale tylko poprzez wpłatę na Fundusz Wsparcia Policji³².

Jak widać, liczba przytoczonych wyżej nieprawidłowości dotyczących strony wydat-

kowej uchwały budżetowej znacznie przekracza tę, która dotyczyła planowanych dochodów, i bez wątpienia miała decydujący wpływ na liczbę nieprawidłowości ogółem.

Dodatkowo nie sposób pominąć co najmniej kilku rozstrzygnięć nadzorczych podjętych przez kolegia izb na skutek nieprawidłowości w zakresie planowania wydatków na wieloletnie programy inwestycyjne.

Wydatki na wieloletnie programy inwestycyjne (WPI) ujmowane są w wykazie stanowiącym załącznik do uchwały budżetowej. Zawiera on:

- nazwę i cel programu, projektu lub zadania,
- jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie programu, projektu lub zadania,
- okres realizacji i łączne nakłady finansowe,
- wysokość wydatków w roku budżetowym oraz w dwóch kolejnych latach.

Kolejne uchwały budżetowe określają nakłady na uruchomiony program, projekt lub zadanie, w wysokości umożliwiającej ich terminowe zakończenie. Zmiana kwot wydatków na realizację programu, projektu lub zadania może nastąpić jedynie w drodze uchwały organu stanowiącego JST, zmieniającej zakres wykonywania lub wstrzymującej ich wykonywanie. Programy wieloletnie dają JST możliwość wydłużenia horyzontu czasowego w planowaniu budżetowym.

Przytoczone poniżej tezy z rozstrzygnięć nadzorczych wskazują na stwierdzone nieprawidłowości w tym zakresie.

- Kolegium Izby w Bydgoszczy wskazało, iż nieprawidłowe jest pominięcie w WPI wydatków planowanych do poniesienia w 2007 roku na zadanie inwestycyjne, które będzie realizowane od 2007 do 2013 roku³³. Z kolei w ocenie Kolegium Izby w Rzeszowie zaplanowanie wydat-

²⁷ Uchwała nr IV/3/07 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z 2 lutego 2007 r.

²⁸ Uchwała nr 15/2007 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Gdańsku z 18 stycznia 2007 r.

²⁹ Ustawa z 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (DzU nr 85, poz. 539 z późn. zm.).

³⁰ Uchwała nr 29/K/2007 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z 31 stycznia 2007 r.

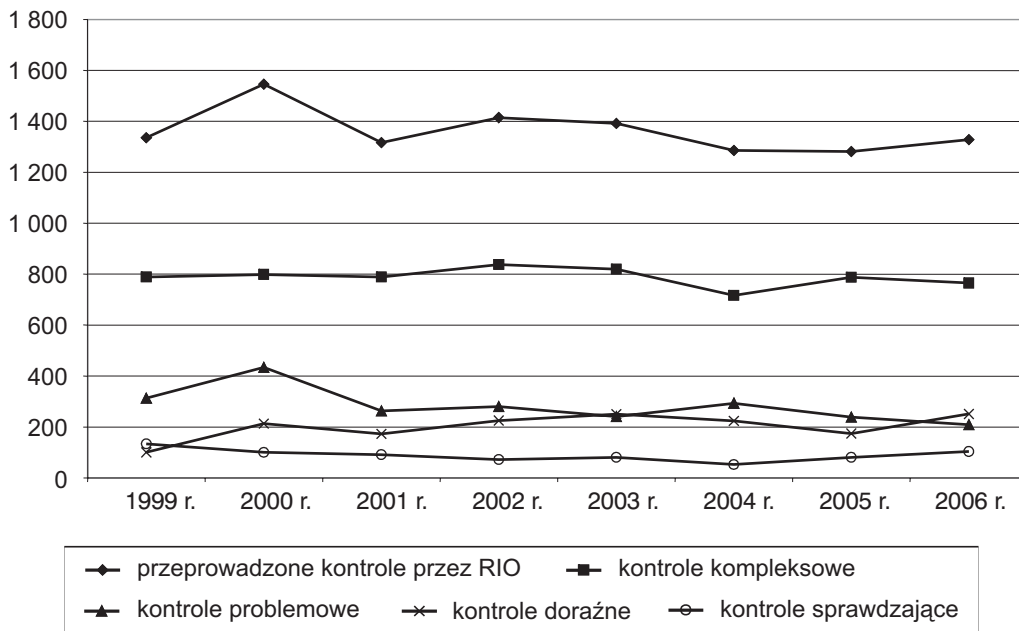
³¹ Ustawa z 6 kwietnia 1990 r. o Policji (tekst jednolity: DzU z 2007 r. nr 43, poz. 277).

³² Uchwała nr 50/K/2007 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Warszawie z 28 marca 2007 r.

³³ Uchwała nr VII/7/07 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy z 16 marca 2007 r.

Wykres 3

Rodzaje kontroli gospodarki finansowej przeprowadzonych przez RIO w latach 1999–2006



Źródło: Opracowanie własne.

- **księgowość i sprawozdawczość budżetowa** – księgowanie operacji gospodarczych niezgodnie z zasadami rachunkowości i niezgodnie z zakładowym planem kont, nieprawidłowe stosowanie klasyfikacji budżetowej dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów, zaniechanie prowadzenia wszystkich wymaganych ksiąg rachunkowych, np. kont analitycznych, zestawień obrotów i sald, zaniechanie sporządzania sprawozdań, zaniechanie bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych, nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, brak ujęcia w ewidencji wszystkich zobowiązań jednostki, wykazywanie w sprawozdaniach budżetowych danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej;
- **gospodarka pieniężna i rozrachunki** – zaniechanie dokonywania kontroli gospodarki kasowej, nieegzekwowanie lub nieterminowe egzekwowanie należności od kontrahentów, nieterminowe regulowanie zobowiązań, zaniechanie przeprowadzenia inwentaryzacji finansowych składników mienia i rozrachunków lub nieprawidłowe przeprowadzenie i rozliczenie takiej inwentaryzacji;
- **wykonanie budżetu (w tym realizacja dochodów)** – brak weryfikacji składanych przez podatników deklaracji podatkowych, nieprzestrzeganie zasady powszechności opodatkowania, niezgodny z przepisami i uchwałami rady gminy wymiar podatku rolnego, niezgodny z przepisami i uchwałami rady gminy wymiar