

UCHWAŁA NR L.195.Z.2016

SKŁADU ORZEKAJĄCEGO REGIONALNEJ IZBY OBRACHUNKOWEJ
W SZCZECINIE

z dnia 2 maja 2016 r.

**w sprawie wyrażenia opinii o przedłożonym przez Wójta Gminy Rewal
sprawozdaniu z wykonania budżetu za 2015 r. wraz z informacją
o stanie mienia jednostki samorządu terytorialnego**

Na podstawie art. 13 pkt 5 w związku z art. 19 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 561) Skład Orzekający Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie w osobach:

1. Jolanta Włodarek - Przewodnicząca
2. Ewa Wójcik - Członek
3. Helena Rokowska - Członek

1. negatywnie opiniuje przedłożone przez Wójta Gminy Rewal sprawozdanie z wykonania budżetu za 2015 r., zważywszy na:

- 1) przekroczenie limitu do zaciągania kredytów i pożyczek - naruszenie art. 91 ust. 1 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 2-4 i art. 90 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.);
- 2) zaniechanie wykonania obowiązku wystąpienia przez Wójta do Regionalnej Izby Obrachunkowej o wydanie opinii o możliwości spłaty zobowiązań o charakterze kredytu lub pożyczki przed ich zaciągnięciem w instytucjach finansowych innych niż banki – naruszenie art. 44 i art. 91 ust. 2 ww. ustawy;
- 3) wystąpienie zobowiązań wymagalnych w wysokości 17 051 366,68 zł (wartość bez odsetek), w tym wobec ZUS - 1 630 384,66 zł oraz wpłat na część równoważącą subwencji ogólnej – 1 065 405,30 zł¹, co narusza dyspozycję przepisu odpowiednio art. 44 ust. 2 i ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którymi jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych ich rodzajów oraz w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań;
- 4) wystąpienie przekroczenia planowanych wydatków w wysokości 20 767 420,12 zł, co stanowi naruszenie m.in. przepisów art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, iż plany poszczególnych wydatków stanowią nieprzekraczalny limit;
- 5) sfinansowanie w 2015 r. deficytu budżetu ze środków subwencji otrzymanej przez Gminę z budżetu państwa i przeznaczonej na wydatki kolejnego roku budżetowego (2016), czym naruszono art. 217 ust. 2 ustawy o finansach publicznych;
- 6) kapitalizowanie odsetek od kwoty głównej wierzytelności wbrew zakazowi, o którym mowa w art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych;
- 7) nie osiągnięcie efektów finansowych zarówno w zakresie dochodów jak i wydatków założonych w przyjętym programie naprawczym, o którym jest mowa art. 240a ust. 3 ustawy o finansach publicznych, co wskazuje na nierealne planowanie dochodów i wydatków, przez co naruszono także przepisy art. 226 ww. ustawy;

¹ Zgodnie ze sprawozdaniem Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji jednostki samorządu terytorialnego według stanu na koniec IV kwartału 2015 r.

- 8) nierealne planowanie dochodów (kompensaty różnych zdarzeń gospodarczych) i wydatków (przekroczenia planu), co spowodowało zwiększenie stopnia niezachowania relacji w kolejnych latach budżetowych wynikającej z art. 243 ustawy o finansach publicznych i naruszyło przepisy określone w art. 226 i art. 240a ust. 5 pkt 1 oraz ust. 9 ww. ustawy;
- 9) ponoszenie wydatków na promocję, co stanowiło naruszenie art. 240 a ust. 5 pkt 4 ustawy o finansach publicznych;
- 10) stosowanie procedury omijania prawa obowiązującego jednostki samorządu terytorialnego w zakresie nadrzędnej kasowej zasady wykonania budżetu wynikającej z przepisu art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych w zw. z § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont (...) ² oraz art. 4 ust. 2 i art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości ³;
- 11) spłaty wcześniej zaciągniętych zobowiązań dłużnych (rozchody) z naruszeniem przyjętego limitu (po zmianach), co stanowi naruszenie art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych;

2. pozytywnie z uwagą opiniuje przedłożoną przez Wójta Gminy Rewal informację o stanie mienia.

UZASADNIENIE

Wójt Gminy Rewal w dniu 1 kwietnia 2016 r. przedłożył Regionalnej Izbie Obrachunkowej w Szczecinie, Zespół Zamiejscowy w Koszalinie, sprawozdanie z wykonania budżetu Gminy za 2015 r. wraz z informacją o stanie mienia ⁴. Opinia została wydana na podstawie przeprowadzonej analizy danych ujętych w sprawozdaniu z wykonania budżetu, analizy uchwały budżetowej i jej zmian dokonanych w trakcie roku oraz danych wykazanych w sprawozdaniach budżetowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2015 r., tj.:

- z wykonania dochodów budżetowych (Rb-27S);
- z wykonania planu wydatków budżetowych (Rb-28S);
- o nadwyżce/deficycie (Rb-NDS);
- o stanie należności (Rb-N);
- o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń (Rb-Z, Rb-UZ);
- o stanie środków na rachunkach bankowych jednostki samorządu terytorialnego (Rb-ST).

W ocenie Składu Orzekającego, sprawozdanie z wykonania budżetu zostało sporządzone w szczególności odpowiadającej uchwale budżetowej na 2015 r. ⁵ Analizę realizacji budżetu 2015 r. oparto o porównanie do wykonania budżetu 2014 r., co podyktowane jest faktem, że Gmina Rewal od 2014 r. podejmuje próby naprawy stanu finansów. Przyjęte przez organy Gminy kolejne wersje programów naprawczych były negatywnie zaopiniowane przez Skład Orzekający ⁶. Jednak opinie te nie miały charakteru wiążącego i w żaden sposób nie ograniczały organów gminy w skutecznym i efektywnym realizowaniu postanowień programu naprawczego. Próba uzyskania pożyczki z budżetu państwa, która miała pomóc Gminie zrestrukturyzować część zaciągniętych zobowiązań na

² Dz. U. z 2013 r. poz. 289, ze zm.

³ Dz. U. z 2013 r., poz. 330, ze zm.

⁴ Zgodnie z art. 267 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885, ze zm.).

⁵ Zgodnie z art. 267 ust. 1 pkt 1 oraz wymogami art. 269 ustawy o finansach publicznych.

⁶ Uchwała Nr XXII.120.Z.2014 Składu Orzekającego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 28 marca 2014 r. w sprawie wydania opinii o przedłożonym przez Gminę Rewal programie postępowania naprawczych w latach 2014-2016; uchwała Nr CIX.388.Z.2015 Składu Orzekającego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie wydania opinii o przedłożonym przez Gminę Rewal programie postępowania naprawczego.

niekorzystnych warunkach finansowych w instytucjach finansowych innych niż banki, także nie została przez Gminę uzyskana, gdyż nie doręczono wymaganej przez Ministerstwo Finansów dokumentacji niezbędnej do weryfikacji wniosku o pożyczkę⁷.

1. Zaplanowane ogółem dochody wykonano w 106,37% (mniej o 1,36 pkt % od wykonania w 2014 r.). Szczegółowe wykonanie dochodów w porównaniu do planu i według ważniejszych źródeł przedstawiono w tabeli nr 1.

Tab. 1 Wykonanie dochodów budżetowych Gminy Rewal w porównaniu do planu w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015		2014		dynamika wykonania	struktura wykonanych dochodów	
	PLAN	WYKONANIE	PLAN	WYKONANIE		2015	2014
DOCHODY OGÓŁEM:	50 044 578	53 233 330	52 940 254	53 969 760	106%	100%	100%
Dochody bieżące:	40 044 478	41 169 918	39 425 344	36 228 459	114%	77%	67%
Podatki i opłaty lokalne	15 814 965	15 912 263	13 083 793	13 485 990	118%	39%	37%
Udziały w PIT i CIT	3 622 668	3 714 157	3 459 890	3 563 125	104%	9%	10%
Subwencje	4 127 035	3 981 624	4 160 704	4 160 704	96%	10%	11%
Dotacje	1 839 701	1 793 971	1 832 987	1 747 424	103%	4%	5%
Pozostałe	14 640 110	15 767 903	16 887 970	13 271 216	119%	38%	37%
Dochody majątkowe:	10 000 100	12 063 411	13 514 910	17 741 302	68%	23%	33%
Dochody z majątku	10 000 100	11 979 768	7 740 920	14 011 684	85%	99%	79%
Dotacje na inwestycje	0	83 643	5 773 990	3 729 618	2%	1%	21%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Zauważa się niewielki wzrost dochodów w 2015 r., natomiast wykonanie dochodów majątkowych było niższe o 32 pkt % w porównaniu do roku poprzedniego. Środki z budżetu państwa (subwencje) także były niższe w porównaniu do 2014 r.

Skład Orzekający podkreśla, że nie może potwierdzić rzetelności wykazywanych w sprawozdawczości wielkości wykonanych dochodów za 2015 r. Powodem tego jest stwierdzenie w wyniku prowadzonej w okresie 26.08.2015 r. do 30.10.2015 r. kontroli RIO⁸ stosowania procedury kompensowania różnych zdarzeń gospodarczych, co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych⁹. Powyższe stanowi naruszenie art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych w zw. z § 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 (...) oraz art. 4 ust. 2 i z art. 7 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Jednostki samorządu terytorialnego współtworzą „sektor finansów publicznych” (art. 9 pkt 2 ustawy o finansach publicznych) i zarządzając środkami publicznymi przede wszystkim powinny się kierować zasadami przejrzystości i gospodarności w swoim postępowaniu. Przepisy obowiązujące w zakresie finansów publicznych powinny być ich nadrzędnym prawem. Szczegółowy merytoryczny instruktarz w omawianym zakresie zawiera uchwała Składu Orzekającego w sprawie wydania opinii o przedłożonym przez Gminę Rewal programie postępowania naprawczego¹⁰.

Jest to bardzo ważna uwaga, gdyż Kolegium Izby w trakcie roku budżetowego powzięło wątpliwość, co do zgodności z prawem planowanych wielkości zmian w budżecie przez Radę Gminy¹¹,

⁷ Pismo Nr DG1/487/421/OLN/14/RD-87070 Ministerstwo Finansów Departamentu Gwarancji i Poręczeń z dnia 25 września 2014 r.

⁸ Kontrola doraźna w zakresie wybranych zagadnień gospodarki finansowej, rachunkowości i sprawozdawczości JST.

⁹ Umowa przekazu zawarta w dniu 13 października 2015 r. zapłaty ceny za nabycie nieruchomości niezabudowanej nr 911/39 o pow. 3752 m², w obr. Niechorze przy ul. Ludnej 20.

¹⁰ Uchwała Nr CIX.388.Z.2015 Składu Orzekającego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 17 listopada 2015 r. w sprawie wydania opinii o przedłożonym przez Gminę Rewal programie postępowania naprawczego, str. 8-10.

¹¹ Uchwała Nr XVIII/83/15 Rady Gminy Rewal z dnia 14 września 2015 r. w sprawie zmian w budżecie Gminy Rewal na 2015 r.

m.in. w dniu 14 września 2015 r. dokonano zwiększenia dochodów o kwotę 1 474 944,89 zł i wydatków majątkowych o tą samą kwotę wprowadzając nowe zadanie inwestycyjne pt. „Przebudowa ul. Parkowej, ul. Rycerskiej i ul. Wesołej w Rewalu, Gmina Rewal”. Dochody majątkowe zostały zwiększone z tytułu:

- otrzymanych spadków, zapisów i darowizn w postaci pieniężnej (100 000,00 zł),
- dotacji celowej otrzymanej z budżetu państwa na realizację inwestycji i zakupów inwestycyjnych (787 548,06 zł),
- dochodów z najmu i dzierżawy składników majątkowych (587 396,83 zł).

Kolegium stwierdziło, że zaplanowanie dochodów budżetowych, które w opinii Izby są nie-realne do osiągnięcia oraz wydatków budżetowych na realizację nowych zadań inwestycyjnych może skutkować w przyszłości naruszeniem przepisów art. 240a ust. 5 pkt 1 oraz ust. 9 ustawy o finansach publicznych. Realizacja budżetu w wielkościach określonych zmianami wprowadzonymi badaną uchwałą, spowoduje zatem zwiększenie kwoty długu w stosunku do stanu zadłużenia na dzień ustalenia budżetu przez Izbę oraz niezachowania relacji w 2015 r. i zwiększenia stopnia niezachowania relacji, o której mowa w art. 243 ust. 1 ustawy o finansach publicznych w latach 2016-2035, co stanowi istotne naruszenie art. 240a ust. 5 pkt 6 ustawy o finansach publicznych¹². Ponadto Kolegium Izby powzięło wątpliwości zastosowania procedury zawartych już umów darowizny między Gminą Rewal oraz darczyńcami. Wątpliwości dotyczyły przede wszystkim skutków prawnych jakie wynikają lub mogą wynikać z zawartych umów.

Wobec powyższego Skład Orzekający stwierdza, że uchwalone przez Radę Gminy nie-realne do osiągnięcia dochody w konsekwencji skutkowały koniecznością zaciągnięcia przychodów zwrotnych w celu sfinansowania nowych zadań inwestycyjnych. Powyższe z kolei naruszyło nałożone na jednostki ustawą o finansach publicznych ograniczenia dotyczące braku możliwości podejmowania nowych inwestycji finansowanych kredytem, pożyczką lub emisją papierów wartościowych oraz zwiększania stopnia niezachowania relacji, o której mowa w art. 243 ustawy.

Dochody bieżące wykonane zostały w 102,81% planowanej wielkości i stanowiły 77,34% ogólnej kwoty dochodów (były wyższe o 13,64 pkt % od wykonanych w 2014 r.). Zaś dochody majątkowe wyniosły 22,66% ogólnie wykonanej wielkości dochodów budżetu, które wykonano w 120,63% planu (były wyższe o 13,64 pkt % od uzyskanych w 2014 r.). Szczegółową analizę struktury dochodów w porównaniu do roku poprzedniego przedstawiono w tabeli nr 2.

Tab. 2 Struktura wykonanych dochodów Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika wykonania	struktura wykonanych dochodów	
				2015	2014
DOCHODY OGÓLEM:	53 233 330	53 969 760	99%	100%	100%
Dochody bieżące:	41 169 918	36 228 459	114%	77%	67%
Podatki i opłaty lokalne	15 912 263	13 485 990	118%	39%	37%
Udziały w PIT i CIT	3 714 157	3 563 125	104%	9%	10%
Subwencje	3 981 624	4 160 704	96%	10%	11%
Dotacje	1 793 971	1 747 424	103%	4%	5%
Pozostałe	15 767 903	13 271 216	119%	38%	37%
Dochody majątkowe:	12 063 411	17 741 302	68%	23%	33%
Dochody z majątku	11 979 768	14 011 684	85%	99%	79%
Dotacje na inwestycje	83 643	3 729 618	2%	1%	21%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Planowane dochody ze zbycia nieruchomości w wysokości 9 930 000,00 zł zostały wykonane w wysokości 119,9%. **Pomimo, że zakładany plan roku 2015 w ostatnim programie naprawczym**

¹² Uchwała Nr XXIV.228.K.2015 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Szczecinie z dnia 21 października 2015 r. w sprawie stwierdzenia nieważności uchwały Nr XVIII/83/15 Rady Gminy Rewal z dnia 30 września 2015 r. w sprawie zmian w budżecie Gminy Rewal na 2015 r.

Gminy¹³ został zrealizowany, to wobec stwierdzenia okoliczności kompensowania w budżecie różnych zdarzeń gospodarczych (co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych), Skład nie może potwierdzić, że został osiągnięto wymierny i rzeczywisty efekt finansowy.

W skomplikowanej sytuacji finansowej Gminy Rewal niezmiernie istotne jest rzetelne pokazywanie w księgach rachunkowych i sprawozdawczości, zgodnie z faktycznymi operacjami kasowego wykonania budżetu, wszystkich zdarzeń gospodarczych oraz bieżącego ujmowania wszelkich umów i zobowiązań finansowych, które powinny być przejrzysto skonstruowane. Rzeczywista realizacja zakładanych wartości nadwyżek operacyjnych i dochodów ze sprzedaży majątku ma zasadnicze znaczenie dla zachowania relacji z art. 243 ustawy o finansach publicznych, który warunkuje uchwalanie budżetów w poszczególnych latach.

Najważniejsze źródło dochodów Gminy w 2015 r. stanowił podatek od nieruchomości - 39,11% ogólnie wykonanych dochodów. Kolejnym istotnym źródłem dochodów były transfery środków z budżetu państwa (udziały w PIT i CIT oraz subwencje), które stanowiły 14,4% ogółem wykonanych dochodów 2015 r. Szczegółowe informacje o głównych dochodach Gminy ujęto w tabeli nr 3.

Tab. 3 Skumulowany udział głównych dochodów Gminy Rewal w latach 2015-2014

Par.	Wyszczególnienie	2015	2014	Srednia w latach 2014-2015:	Udział w wykonanych dochodach 2015 r.	Skumulowany w 2015 r.
1	2	3	4	5=(3+4):2	6	7
031	Podatek od nieruchomości	14 577 235	12 520 947	13 549 091	27,38%	39,11%
049	Wpływy z innych opłat pobieranych przez JST na podstawie odrębnych ustaw	5 649 652	4 826 983	5 238 317	10,61%	54,27%
292	Subwencje ogólne z budżetu państwa	3 981 624	4 160 704	4 071 164	7,48%	64,95%
075	Dochody z najmu i dzierżawy (...)	3 709 959	2 857 286	3 283 623	6,97%	74,90%
001	Podatek dochodowy od osób fizycznych	3 586 456	3 488 054	3 537 255	6,74%	84,52%
083	Wpływy z usług	1 342 395	1 187 912	1 265 153	2,52%	88,13%
201	Dotacje celowe na realizację zadań bieżących z zakresu administracji rządowej (...)	1 167 923	1 118 841	1 143 382	2,19%	91,26%
050	Podatek od czynności cywilnoprawnych	919 478	479 367	699 423	1,73%	93,73%
048	Wpływy z opłat za zezwolenia na sprzedaż alkoholu	775 210	439 997	607 604	1,46%	95,81%
047	Wpływy z opłat za trwały zarząd, użytkowanie, służebność i użytkowanie wieczyste nieruchomości	634 259	573 793	604 026	1,19%	97,51%
203	Dotacje celowe otrzymane z budżetu państwa na realizację zadań własnych (...)	555 060	571 001	563 031	1,04%	99,00%
034	Podatek od środków transportowych	119 597	127 592	123 595	0,22%	99,32%
035	Podatek od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej	115 342	197 992	156 667	0,22%	99,63%
032	Podatek rolny	113 579	104 187	108 883	0,21%	99,93%
032	Podatek od leśny	25 730	22 982	24 356	0,05%	100,00%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Analizą objęto różnice stawek podatkowych ustalonych przez Radę Gminy na 2015 r. oraz obowiązujących górnych stawek podatkowych określonych w obwieszczeniu Ministra Finansów (tabela nr 4¹⁴).

Tab. 4 Porównanie stawek podatkowych Gminy Rewal i górnych stawek podatkowych obowiązujących w 2015 roku

Podatek od nieruchomości	Stawka obowiązująca w Gminie Rewal	Górne stawki podatkowe ¹	Dynamika
Podatek od gruntów			
związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	0,85	0,90	94%
pod jeziorami	4,58	4,58	100%
pozostałych: zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego	0,33	0,47	70%

¹³ Uchwała Nr X/89/15 Rady Gminy Rewal z dnia 3 listopada 2015 r. zmieniająca uchwałę w sprawie przyjęcia Programu Postępowania naprawczego dla Gminy Rewal

¹⁴ Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7.08.2014 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2015 r. (M.P. z 2014 r. poz. 718)

Podatek od nieruchomości	Stawka obowiązująca w Gminie Rewal	Górne stawki podatkowe ¹	Dynamika
Podatek od budynków			
mieszkalnych	0,72	0,75	96%
związane z prowadzeniem działalności gospodarczej	22,42	23,13	97%
zajętych na prowadzenie działalności gosp. w zakresie obrotu materiałem siewnym	10,80	10,80	100%
związanych z udzieleniem świadczeń zdrowotnych	4,63	4,70	99%
pozostałych	7,77	7,77	100%
budowle	2,00	2,00	100%

¹Obwieszczenie Ministra Finansów z dnia 7.08.2014 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2015 r. (M.P. z 2014 r. poz. 718)

Źródło: opracowanie własne na podst. uchwał podatkowych Rady Gminy Rewal oraz obwieszczenia MF w sprawie górnych stawek podatkowych na 2015 r. (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Wykonanie budżetu 2015 r. w porównaniu do roku poprzedniego w omawianym zakresie przedstawia się następująco:

- dochody z tytułu podatków lokalnych Gminy wykonane zostały w kwocie 14 836 141,00 zł, tj. wyższe o 4 pkt %;
- skutki finansowe decyzji wydanych przez organ podatkowy wyniosły 2 074,00 zł i były niższe o 92,10 pkt %;
- skutki obniżenia górnych stawek podatków były niższe o 12,85 pkt %.

Porównanie realizacji dochodów podatkowych w latach 2015-2014 przedstawiono w tabeli nr 5.

Tab. 5 Dochody podatkowe Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	Wykonanie		Udział		Skutki			
	2015	2014			obniżenia górnych stawek podatkowych		decyzji wydanych przez organ podatkowy	
			2015	2014	2015	2014	2015	2014
udział we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych	3 586 456	3 488 054	18,42%	20,74%	-	-	-	-
udział we wpływach z podatku dochodowego od osób prawnych	127 701	75 071	0,66%	0,45%	-	-	-	-
podatek od czynności cywilnoprawnych	919 478	479 367	4,72%	2,85%	-	-	-	-
podatek od nieruchomości	14 577 235	12 520 947	74,87%	74,45%	1 552 810	1 660 530	2 074	26 269
podatek rolny	113 579	104 187	0,58%	0,62%	43 929	65 665	0	0
podatek leśny	25 730	22 982	0,13%	0,14%	0	0	0	0
podatek od środków transportowych	119 597	127 592	0,61%	0,76%	53	105 958	0	0
RAZEM:	19 469 776	16 818 199	100%	100%	1 596 792	1 832 153	2 074	26 269
<i>w tym z podatków lokalnych:</i>	<i>14 836 141</i>	<i>12 775 708</i>	<i>182%</i>	<i>179%</i>	<i>1 596 792</i>	<i>1 832 153</i>	<i>2 074</i>	<i>26 269</i>

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Największy udział w dochodach podatkowych mają odpowiednio podatek od nieruchomości (75%) i udziały we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych przekazywane z budżetu państwa (19%). Najmniej istotne dla budżetu Gminy były dochody z podatku leśnego (0,13%), podatku rolnego (0,58%) i podatku od środków transportowych (0,61%). Skutki obniżenia górnych stawek podatkowych w 2015 r. uległy zmniejszeniu o kwotę 235 361,00 zł (o 12,85 pkt %).

Oceniając efektywność wprowadzonych przedsięwzięć naprawczych w 2015 r. Skład Orzekający wskazuje, że wzrost dochodów z tytułu podwyższonych stawek podatków lokalnych spowodował zwiększenie wielkości dochodów z podatków lokalnych o 3 pkt %. Porównując jednak planowane dochody z omawianego źródła w stosunku do przedsięwzięć przyjętych ostatnim programem naprawczym wskazać należy, iż założenia tego dokumentu były zbyt optymistyczne, gdyż nie wykonano blisko 540 000,00 zł wpływów (4%). W związku z powyższym działania organów Gminy w zakresie podjętych przedsięwzięć naprawczych nie przyniosły

oczekiwanego, w kolejnych wersjach programów naprawczych, pozytywnego skutku finansowego, który miał przysporzyć Gminie znacznych dochodów pozwalających uchronić ją przed zapaścią finansową.

2. Kolejnym obszarem budżetu objętym analizą były wydatki, które ogółem wykonane zostały w wysokości 103,28% planu, a ich strukturę realizacji przedstawiono w tabeli nr 6.

Tab. 6 Struktura wykonanych wydatków Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dyna- mika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI OGÓLEM:	46 852 206	53 804 787	87%	100%	100%
Wydatki bieżące:	37 433 500	39 410 395	95%	80%	73%
-wynagrodzenia i składki od nich	7 927 265	8 341 361	95%	21%	21%
-dodatkowe wynagrodzenie roczne	495 025	569 899	87%	1%	1%
-zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	308 369	256 345	120%	1%	1%
obciążenia budżetu z tyt. zatrudnienia pracowników:	8 730 659	9 167 605	95%	23%	23%
-wynagrodzenia bezosobowe	334 360	422 713	79%	1%	1%
-obsługa długu	4 210 360	5 450 255	77%	11%	14%
-pozostałe	24 158 121	24 369 822	99%	65%	62%
Wydatki majątkowe:	9 418 706	14 394 392	65%	20%	27%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Szczególną uwagę zwrócić należy na fakt, że w 2015 r. w porównaniu do roku poprzedniego o 5 pkt % zmniejszyły się wynagrodzenia i składki od nich naliczane w stosunku do poprzedniego roku. Zwiększeniu uległy natomiast obciążenia z tytułu odpisu na zakładowych fundusz świadczeń socjalnych. **Skład Orzekający zauważa, że dotychczasowe działania organów Gminy w zakresie wprowadzenia oszczędności wynagrodzeń odniosły efekt oszczędnościowy, co należy ocenić pozytywnie.**

Zmniejszeniu uległy wydatki związane z obsługą długu, jednak **Skład jako wysoką wątpliwość podnosi brak wykazania w sprawozdaniu Rb-28S wielkości zobowiązań z tytułu odsetek za 2015 r. od zaciągniętych kredytów i pożyczek, których termin płatności rat kapitałowych przypada w następnym okresie sprawozdawczym 2016 r., co wynika z art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości (zasada memoriału)¹⁵.**

Wydatki związane z działalnością bieżącą stanowiły 95,25% planu (niższe o 5,02 pkt % od wykonania w 2014 r.). Natomiast wydatki majątkowe wykonano w 155,31% planowanej wielkości (mniejszej o 34,57 pkt % od wykonania 2014 r.).

Dane sprawozdawcze wskazują na przekroczenia planu wydatków budżetowych, które wystąpiły w 66 podziałkach klasyfikacyjnych (zgodnie z załącznikiem nr 1 do niniejszej opinii). Przekroczenia były w bardzo wysokich kwotach (największe 6 345 182,18 zł), ogółem wyniosły 20 767 420,12 zł i stanowiły 45% planowanych ogółem wydatków w 2015 r. Z uwagi na wielkość i skalę ich występowania Skład Orzekający stwierdza naruszenie zasady wynikającej m.in. z art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, iż plany poszczególnych wydatków stanowią nieprzekraczalny limit.

Kolejnym analizowanym zagadnieniem było usystematyzowanie największych i najistotniejszych wydatków roku 2015 według działów klasyfikacji budżetowej (tabela nr 7).

¹⁵ W myśl zasady wyrażonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości (zasada memoriału) w księgach rachunkowych jednostki należy ująć w wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami, dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Na koncie księgowym należy ująć wyłącznie te odsetki, które zostały naliczone przez bank za ostatni okres rozliczeniowy roku obrotowego (np. za grzeźień), a które zostaną zapłacone w styczniu.

Tab. 7 Istotne wydatki w poszczególnych działach Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI WYBRANYCH DZIAŁÓW BUDŻETU:	45 174 964	51 546 447	88%	100%	100%
Transport i łączność	9 862 420	12 657 232	78%	22%	25%
Administracja publiczna	9 053 560	8 689 852	104%	20%	17%
Oświata i wychowanie	6 962 923	7 534 028	92%	15%	15%
Gospodarka komunalna	5 572 159	5 770 683	97%	12%	11%
Obsługa długu publicznego	4 210 360	5 450 255	77%	9%	11%
Różne rozliczenia	2 400 621	2 047 799	117%	5%	4%
Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	1 945 168	1 650 564	118%	4%	3%
Pomoc społeczna	1 929 790	1 958 785	99%	4%	4%
Kultura fizyczna	1 343 352	1 905 996	70%	3%	4%
Gospodarka mieszkaniowa	1 216 145	3 260 970	37%	3%	6%
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	678 465	620 283	109%	2%	1%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Porównując do ogólnej kwoty zrealizowanych wydatków w latach 2015-2014 zauważono utrzymującą się tendencję ponoszenia największych wydatków na transport i łączność (22%), administrację publiczną (20%), oświatę i wychowanie (15%), gospodarkę komunalną (12%) i obsługę długu publicznego (9%). W dalszej części szczegółowo odniesiono się do wydatków na oświatę i wychowanie, a wyniki ujęto w tabeli nr 8.

Tab. 8 Wydatki na oświatę w Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI OGÓŁEM :	46 852 206	53 804 787	87%	x	x
Wydatki bieżące na oświatę w dziale 801 i 854:	7 328 616	7 840 218	93%	100,0%	100,0%
-wynagrodzenia i składki od nich naliczane	3 245 262	3 562 972	91%	44,3%	45,4%
-dodatkowe wynagrodzenie roczne	214 191	245 458	87%	2,9%	3,1%
-zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	218 793	167 253	131%	3,0%	2,1%
obciążenia budżetu z tyt. zatrudnienia pracowników:	3 678 246	3 975 683	93%	50,2%	50,7%
-wynagrodzenia bezosobowe	32 056	26 784	120%	0,4%	0,3%
-pozostałe	3 618 314	3 837 751	94%	49,4%	48,9%
Wydatki majątkowe:	0	0	0%	0,0%	0,0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Zauważa się, że w porównaniu do wydatków bieżących o 9 pkt % zmniejszyły się obciążenia budżetu z tytułu wydatków na wynagrodzenia osobowe pracowników i składek od nich naliczanych, natomiast wydatki na wynagrodzenia bezosobowe wzrosły o 20 pkt %.

Skład jednak podkreśla, iż zmniejszenie wydatków jest pozorne, gdyż na koniec roku pozostały zobowiązania z omawianego tytułu w kwocie 1 377 034,66 zł (w tym wymagalne: 1 232 721,57 zł, których termin płatności minął). Zmniejszeniu o 6 pkt % uległy pozostałe wydatki bieżące. Poniesione wydatki na oświatę i wychowanie porównano także do kwot otrzymanych subwencji a wyniki ujęto w tabeli nr 9. Wyraźnie stwierdzono, że **subwencja z budżetu państwa nie zabezpiecza wysokości wydatków jednostki związanych z realizacją jej zadań z zakresu oświaty (46%).**

Tab. 9 Wydatki na oświatę w porównaniu do subwencji w Gminie Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika
Wydatki bieżące w dziale 801 i 854	7 328 616	7 840 218	93%
Subwencja oświatowa	3 981 624	4 160 704	96%
Różnica między subwencją oświatową a wydatkami bieżącymi	3 346 992	3 679 514	91%
Stopień pokrycia wydatków bieżących subwencją oświatową	46%	47%	x

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Z przeprowadzonej analizy jednoznacznie wynika bardzo wysoki poziom dopłaty przez Gminę do wydatków oświatowych. Jakikolwiek założenia oszczędności w programie naprawczym nie przyniosły oczekiwanego efektu finansowego. Zmniejszeniu wydatków na oświatę jednocześnie towarzyszyło zmniejszenie wysokości subwencji oświatowej.

Podobną analizą objęto kolejne wydatki stanowiące najważniejszą grupę w budżecie – pomoc społeczną, a wyniki ujęto w tabeli nr 10 i 11.

Tab. 10 Wydatki na pomoc społeczną w Gminie Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI OGÓŁEM:	46 852 206	53 804 787	87%	x	x
Wydatki bieżące na pomoc społeczną w dziale 852 i 853:	1 929 790	2 040 988	95%	100%	100%
-wynagrodzenia i składki od nich	473 370	388 098	122%	25%	19%
-dodatkowe wynagrodzenie roczne	25 309	30 046	84%	1%	1%
-zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	10 939	10 392	105%	1%	1%
<i>obciążenia budżetu z tyt. zatrudnienia pracowników:</i>	<i>509 618</i>	<i>428 536</i>	<i>119%</i>	<i>26%</i>	<i>21%</i>
-wynagrodzenia bezosobowe	522	1 591	0%	0%	0%
-pozostałe	1 419 650	1 610 860	88%	74%	79%
Wydatki majątkowe:	0	0	0%	0%	0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Wydatki w 2015 r. poniesione na pomoc społeczną zmniejszyły się 5 pkt % w porównaniu do roku poprzedniego, a największą ich pozycję stanowiły wynagrodzenia i składki od nich naliczane, które były większe o 22 pkt % w porównaniu do roku poprzedniego.

Tab. 11 Wydatki a dotacje na pomoc społeczną w Gminie Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika
Wydatki bieżące w dziale 852 i 853	1 929 790	2 040 988	95%
Dotacje z budżetu państwa na dotacje zlecone i własne na pomoc społeczną w dziale 852-853	1 341 182	1 365 309	98%
Różnica między dotacjami a wydatkami bieżącymi na pomoc społeczną	588 608	675 679	87%
Stopień pokrycia wydatków bieżących dotacjami z budżetu państwa	31%	33%	x

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Z przeprowadzonej analizy wynika, że pomimo zmniejszenia o 5 pkt % dopłaty środków własnych z budżetu Gminy do wydatków pomocy społecznej w porównaniu do 2014 r. jednocześnie zmniejszeniu o 2 pkt % uległy dotacje udzielone z budżetu państwa na finansowanie zadań własnych i zleconych. Stąd też Skład Orzekający podkreśla, że budżet jednostki jest w wysokim stopniu obciążony dopłatą do wydatków na pomoc społeczną, które nie znajdują pokrycia tak w dotacjach z budżetu państwa.

Kolejnym analizowanym obszarem budżetu w 2015 r. były wydatki na administrację, których realizację według najważniejszych źródeł ujęto w tabeli nr 12.

Tab. 12 Wydatki na administrację w Gminie Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI OGÓŁEM:	46 852 206	53 804 787	87%	x	x
Wydatki bieżące na administrację	9 043 069	8 673 697	104%	100%	100%
-wynagrodzenia i składki od nich	2 975 258	2 741 626	109%	33%	32%
-dodatkowe wynagrodzenie roczne	178 925	210 076	85%	2%	2%
-zakładowy fundusz świadczeń socjalnych	56 074	62 200	90%	1%	1%
<i>obciążenia budżetu z tyt. zatrudnienia pracowników:</i>	<i>3 210 257</i>	<i>3 013 902</i>	<i>107%</i>	<i>35%</i>	<i>35%</i>
-wynagrodzenia bezosobowe	82 886	123 709	67%	1%	1%
-pozostałe	5 749 926	5 536 087	104%	64%	64%
Wydatki majątkowe:	10 492	16 154	0%	0%	0%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Z przeprowadzonej analizy wynika, że o 9 pkt % wzrosły wydatki na wynagrodzenia osobowe oraz składki od nich naliczane w administracji, natomiast o 4 pkt % (o kwotę 213 839 zł) zwiększyły

się pozostałe wydatki bieżące. Szczegółowa analiza kierunków ponoszenia wydatków administracyjnych została przedstawiona w tabeli nr 13.

Tab. 13 Wybrane wydatki na administrację w Gminie Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI OGÓLEM:	9 594 287	13 344 334	72%	x	x
Wydatki bieżące na administrację	9 043 069	8 673 697	104%	100%	100%
Urząd Gminy	8 555 884	8 179 221	105%	95%	94%
Rada Gminy	281 995	309 428	91%	3%	4%
Urząd Stanu Cywilnego	205 190	185 048	111%	2%	2%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Zauważa się, że jedyne oszczędności w zakresie wydatków bieżących poniesionych na administrację publiczną wystąpiły w Radzie Gminy (zmniejszenie o 9 pkt % w porównaniu do roku poprzedniego). O 11 pkt % w podanym zakresie wzrosły wydatki w Urzędzie Stanu Cywilnego oraz o 5 pkt % w części dotyczącej Urzędu Gminy. Sprawozdanie opisowe nie zawiera uzasadnienia wzrostu wydatków bieżących na administrację, a **na koniec roku pozostały do zapłaty wysokie zobowiązania wymagalne 3 664 020,94 zł (42,35% planu rocznego wydatków)**. Warto też podkreślić, iż **zobowiązania wymagalne w administracji publicznej znacznie wzrosły w porównaniu do roku poprzedniego**.

Z uwagi na fakt, że największą grupę wydatków bieżących stanowił zakup materiałów i wyposażenia oraz zakup usług pozostałych, w tabeli nr 14 porównano kształtowanie się ich w latach 2015-2014.

Tab. 14 Wydatki na zakup materiałów i wyposażenia w poszczególnych działach Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI NA ZAKUP MATERIAŁÓW I WYPOSAŻENIA § 4210:	1 262 234	1 199 686	105%	100%	100%
Administracja publiczna	329 144	206 104	160%	26,08%	17,18%
Transport i łączność	308 151	102 402	301%	24,41%	8,54%
Kultura fizyczna	215 432	154 495	139%	17,07%	12,88%
Ochrona zdrowia	140 779	160 519	88%	11,15%	13,38%
Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	93 448	96 427	97%	7,40%	8,04%
Oświata i wychowanie	89 449	114 519	78%	7,09%	9,55%
Gospodarka komunalna	48 913	238 766	20%	3,88%	19,90%
Turystyka	16 455	102 985	16%	1,30%	8,58%
Edukacyjna opieka wychowawcza	6 983	7 227	97%	0,55%	0,60%
Urzędy naczelných organów władzy państwowej (...)	5 716	2 745	208%	0,45%	0,23%
Pomoc społeczna	4 711	5 112	92%	0,37%	0,43%
Gospodarka mieszkaniowa	2 859	2 762	104%	0,23%	0,23%
Rolnictwo i łowiectwo	193	539	36%	0,02%	0,04%
Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej	0	5 084	0%	0,00%	0,42%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Zauważalny jest wzrost (o 5 pkt %) w 2015 r. wydatków poniesionych na zakup materiałów i wyposażenia. Największy wzrost (o 60 pkt %) wystąpił w dziale administracji publicznej, natomiast w ujęciu wartościowym największy wzrost zaobserwowano w transporcie i łączności. Z kolei największe zmniejszenie wydatków nastąpiło w gospodarce komunalnej o 189 853 zł.

Drugim największym kierunkiem wydatków bieżących był zakup usług pozostałych, których wartość ogólna zmniejszyła się o 19 pkt % w porównaniu do roku poprzedniego. Wydatki na zakup usług pozostałych znacznie wzrosły w dziale bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa (o 42 pkt %). Największą wartość zmniejszonych wydatków związanych z zakupem usług zauważono w dziale dotyczącym realizacji zadań administracji publicznej (zmniejszenie o 52 pkt %). Szczegółowe porównanie ujęto w tabeli nr 15.

Tab. 15 Wydatki na zakup usług pozostałych w poszczególnych działach Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014	dynamika	struktura	
				2015	2014
WYDATKI NA ZAKUP USŁUG POZOSTAŁYCH § 4300:	7 392 010	9 172 127	81%	100%	100%
Gospodarka komunalna	3 917 743	4 175 680	94%	53,00%	45,53%
Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	782 569	550 588	142%	10,59%	6,00%
Gospodarka mieszkaniowa	672 709	982 454	68%	9,10%	10,71%
Administracja publiczna	629 125	1 310 696	48%	8,51%	14,29%
Oświata i wychowanie	413 281	325 590	127%	5,59%	3,55%
Transport i łączność	381 230	476 866	80%	5,16%	5,20%
Turystyka	241 185	652 560	37%	3,26%	7,11%
Ochrona zdrowia	196 571	268 454	73%	2,66%	2,93%
Kultura fizyczna	65 194	202 747	32%	0,88%	2,21%
Edukacyjna opieka wychowawcza	33 116	14 923	222%	0,45%	0,16%
Działalność usługowa	27 783	98 451	28%	0,38%	1,07%
Pomoc społeczna	26 240	24 020	109%	0,35%	0,26%
Urzędy naczelnych organów władzy państwowej (...)	5 262	2 490	211%	0,07%	0,03%
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	0	50 000	0%	0,00%	0,55%
Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej	0	36 608	0%	0,00%	0,40%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Analiza wydatków budżetu 2015 r. w porównaniu do wykonania roku poprzedniego wykazuje w niektórych sytuacjach niewielkie próby oszczędności finansowych, jednak z uwagi na olbrzymie zaległości z tytułu zobowiązań z lat ubiegłych, które z roku na rok wzrastają, działania takie w ogóle nie odnoszą wymiernych efektów finansowych. Wydatki wyższe od planowanych, określonych w budżecie Gminy ustalonym przez Kolegium RIO, w końcowym wyniku spowodowały wzrost w 2015 r. zadłużenia w instytucjach finansowych innych niż banki.

3. Nadwyżkę budżetową wykonano na poziomie 136,35% planowanego wyniku, tj. w kwocie 6 381 123,51 zł. Zauważalne jest, iż wykonany budżet wykazuje nadwyżkę, kiedy na rachunku bankowym budżetu pozostały jedynie środki pieniężne w kwocie 68 056,89 zł¹⁶.

Powyższe utwierdza Skład w przekonaniu, iż wskazana sytuacja determinowana była przez błędną ewidencję i ujęcie w sprawozdawczości budżetowej 2015 r. operacji gospodarczych związanych z kompensowaniem różnych zdarzeń (np. dochodów majątkowych i rozchodów budżetu lub ze zwrotem nadpłaty z tytułu podatków, czy też zapłatą zobowiązań bezpośrednio przez instytucję finansową inną niż banki i z pominięciem rachunku bankowego Gminy). **Gmina nie dysponuje bowiem środkami pieniężnymi identyfikowalnymi na rachunku budżetu, które mogłyby służyć np. sfinansowaniu deficytu kolejnego roku budżetowego (2016).**

Takie wykazywanie w sprawozdawczości wyniku budżetu za 2015 r., które odbiega od rzeczywistej sytuacji jednostki, potwierdza wcześniejsze wnioski Składu, że organy Gminy Rewal mają problemy w zakresie rzeczywistego określenia stanu finansów. Powyższe ustalenie w sposób istotny negatywnie wpłynie w przyszłości na kształtowanie się obowiązujących jednostki samorządu terytorialnego relacji określonych art. 242-243 ustawy o finansach publicznych.

4. Porównanie obowiązujących jednostki samorządu terytorialnego wskaźników wynikających z przepisu art. 242 ust. 2 ustawy o finansach publicznych w latach 2015-2014 przedstawiono w tabeli nr 16.

¹⁶ Sprawozdanie Rb-ST na koniec 2015 r.

Tab. 16 Relacja z art. 242 ustawy o finansach publicznych Gminy Rewal w latach 2015-2014

Wyszczególnienie	2015	2014
Dochody bieżące	41 169 918	36 228 459
Wydatki bieżące	37 433 500	39 410 395
Wynik bieżącej strony budżetu	3 736 418	-3 181 936
Wolne środki	0	0
Nadwyżka z lat ubiegłych	0	0
Równowaga strony bieżącej budżetu	3 736 418	-3 181 936
Spełnienie relacji wynikającej z art. 242 ust. 2 ustawy o finansach publicznych	TAK	NIE

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Na koniec roku budżetowego stwierdzono zachowanie równowagi części operacyjnej wykonanego budżetu, dodatnia różnica pomiędzy dochodami a wydatkami bieżącymi stanowiła nadwyżkę operacyjną w wysokości 3 736 418,14 zł. Dla zbilansowania wskazanej relacji przepisy ustawy o finansach publicznych dopuszczają włączenie po stronie dochodów bieżących nadwyżkę budżetową z lat ubiegłych oraz wolne środki, rozumiane jako nadwyżka środków pieniężnych na rachunku bankowym budżetu, wynikająca z rozliczeń wyemitowanych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek z lat ubiegłych¹⁷, które jednak w Gminie Rewal na koniec 2014 r. nie wystąpiły.

Z uwagi na fakt, że kwota zobowiązań wymagalnych z tytułu wydatków bieżących na koniec 2015 r. wyniosła 15 451 247,19 zł Skład Orzekający stwierdził, że pomimo pozornego zachowania reguły zawartej w art. 242 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, gospodarka finansowa Gminy w 2015 r. prowadzona była z naruszeniem dyscypliny finansowej obowiązującej jednostki samorządu terytorialnego. Rzeczywisty wynik części operacyjnej budżetu w przypadku zapłaty zobowiązań, których termin płatności minął w 2015 r. stanowiłby deficyt operacyjny w kwocie 11 714 829,05 zł.

5. Analiza sprawozdania Rb-28S (z wykonania planu wydatków budżetowych) wykazała, że na koniec 2015 r. zobowiązania niewymagalne jednostki wyniosły 2 202 632,43 zł i wzrosły o kwotę 588 803,49 zł w porównaniu do roku poprzedniego oraz zobowiązania wymagalne z tytułu odsetek w kwocie 2 228 425,69 zł, które także wzrosły o kwotę 2 046 424,59 zł w porównaniu do 2014 r. Natomiast według danych sprawozdawczych (m.in. sprawozdania Rb-Z o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych, tj. według wartości nominalnej, czyli bez odsetek i innych kosztów dodatkowych) na koniec 2015 r. wystąpiły zobowiązania wymagalne (których termin płatności minął) w kwocie 17 051 366,68 zł. Ze sprawozdania RB-28S z wykonania planu wydatków budżetowych wynika, że zobowiązania wymagalne dotyczą także dostaw towarów i usług oraz składek na ubezpieczenie społeczne oraz zakładowego funduszu świadczeń socjalnych.

Wystąpienie zobowiązań wymagalnych oznacza, że w toku wykonywania budżetu naruszono zasadę, o której mowa w art. 44 ust. 2 i ust. 3 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którą jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków według przepisów dotyczących poszczególnych ich rodzajów oraz w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Wykazane w sprawozdaniu Rb-28S pozycje klasyfikacji budżetowej, w których dopuszczono do powstania zobowiązań wymagalnych oznaczają, że realizując budżet nie regulowano terminowo zobowiązań m.in. z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne (§ 4110) i składek na Fundusz Pracy (§ 4120) oraz zakładowy fundusz świadczeń socjalnych (§ 4440), a tym samym naruszono przepisy:

¹⁷ Zgodnie z art. 217 ust. 2 pkt 5 i 6 ustawy o finansach publicznych.

- art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 121, ze zm.) o systemie ubezpieczeń społecznych, zgodnie z którym płatnik opłaca składki na ubezpieczenia społeczne za dany miesiąc nie później niż do 5 dnia następnego miesiąca;
- art. 107 ust. 1 ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (Dz. U. z 2015 r. poz. 149, ze zm.), zgodnie z którym składki na Fundusz Pracy opłaca się w trybie i na zasadach przewidzianych dla składek na ubezpieczenia społeczne (tj. za dany miesiąc nie później niż do 5 dnia następnego miesiąca);
- art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz. U. z 2015 r. poz. 111, ze zm.), zgodnie z którym pracodawca zobowiązany jest przekazać na rachunek bankowy zakładowego funduszu świadczeń socjalnych równowartość dokonanych odpisów w terminie do dnia 30 września.

6. Należności wymagalne według sprawozdania Rb-N (o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych) na koniec 2015 r. wynosiły 8 855 630,65 zł (16,64% wykonanych odchodów w 2015 r.) i zwiększyły się o 0,33 pkt % w stosunku do roku poprzedniego. **W związku z powyższym należy wskazać na konieczność zintensyfikowania działań zmierzających do wyegzekwowania zaległych kwot i zmniejszenia poziomu zaległości.**

7. Stan długu publicznego z tytułu pożyczek i kredytów według sprawozdań na koniec 2015 r. wynosił **141 620 847,68 zł** (mniejszy o 1,64 pkt % od wykonania 2014 r.) i w porównaniu do wykonanych dochodów ogółem stanowił **266,03%** (mniej o 0,74 pkt % od roku poprzedniego). Kwota długu w porównaniu do roku poprzedniego zmniejszyła się o 2 352 354,69 zł, a zmniejszenie to związane jest ze zobowiązaniami wymagalnymi, których spłata była w Gminie przymusowo egzekwowana w drodze zajęcia komorniczego rachunku bankowego. Zadłużenie z tytułu kredytów i pożyczek uległo zwiększeniu 263 066,27 zł w porównaniu do 2014 r., pomimo wykazywanej spłaty ich w rozrachunkach budżetu w wysokości 6 713 394,40 zł. Analizę wszystkich zobowiązań Gminy Rewal na koniec 2015 r. w porównaniu do roku poprzedniego zawarto w tabeli nr 17.

Tab. 17 Zobowiązania Gminy Rewal w latach 2015-2014

ROK	ZOBOWIĄZANIA WYKONANE										
	OGÓŁEM	% do dochodów wykonanych		z tyt. kredytów i pożyczek (długoterminowe)			pozostałe:				
		kredyty i pożyczki + zobowiązania wymagalne	ogółem zobowiązania		% do dochodów wykonanych	w tym: do instytucji finansowych innych niż banki	ogółem, w tym:	niewymagalne	wymagalne		
1	2=5+8	3=(5+10)/doch.wyk.	4=2/doch.wyk.	5	6=5/doch.wyk.	7	8=9+10+11	9	10	11	12=8/doch.wyk.
2015	146 051 905,80	266,03%	274,36%	124 569 481,00	234,01%	71 863 984,03	21 482 424,80	2 202 632,43	17 051 366,68	2 228 425,69	40,36%
2014	145 769 032,41	266,77%	270,09%	124 306 414,73	230,33%	65 458 320,62	21 462 617,68	1 613 828,94	19 666 787,64	182 001,10	39,77%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Skład Orzekający stwierdził, że faktyczne zadłużenie jednostki z tytułu wszystkich zobowiązań pozostałych do spłaty w latach przyszłych wynosi 146 051 905,80 zł (274,36% wykonanych w 2015 r. dochodów), które zwiększyło się o kwotę 282 873,39 zł, tj. o 4,27 pkt % w porównaniu do 2014 r. Znaczemu zwiększeniu uległy zobowiązania wykazywane w sprawozdaniu Rb-28S, tj. niewymagalne (o 36,5 pkt %) oraz odsetki od zobowiązań wymagalnych (o 1 124,4 pkt %).

Wobec rozbieżnych informacji wykazywanych danych w zakresie wysokości zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek (Rb-Z), a kwotą ich spłaty (rozchody w Rb-NDS) Skład Orzekający nie może potwierdzić rzetelności i prawidłowości kwoty długu publicznego na koniec 2015 r.

8. Łączna kwota przychodów budżetu – z tytułu nowych kredytów i pożyczek – wyniosła 6 976 459,67 zł (co potwierdzają stosowne dane sprawozdawcze).

Skład Orzekający podkreśla, że przed zaciągnięciem w instytucjach finansowych innych niż banki zobowiązań o charakterze kredytów lub pożyczek Wójt nie wystąpił do RIO o wydanie opinii w przedmiocie możliwości ich spłaty, czym naruszył dyspozycję art. 91 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

Ponadto w trakcie realizacji budżetu przekroczono limit zaciągania kredytów i pożyczek na łączną kwotę 6 976 459,67 zł naruszając tym samym przepisy, o których mowa w art. 91 ust. 1 w zw. z art. 89 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o finansach publicznych. Przekroczenie limitu określonego w uchwale budżetowej wypełnia także znamiona czynu sprecyzowanego w art. 15 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych¹⁸.

Ponadto z uwagi na rosnące z roku na rok zobowiązania wobec ww. instytucji (wzrost o 6 405 663,41 zł) – w ocenie Składu – w trakcie wykonywania budżetu naruszono zasadę efektywnego gospodarowania środkami publicznymi¹⁹, zgodnie z którą wydatki publiczne są ponoszone w sposób celowy i oszczędny z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów finansowych.

Instrumenty finansowe oferowane przez instytucje finansowe inne niż banki są znacznie droższe od typowych kredytów i pożyczek, co negatywnie wpływa oraz pogarsza i tak już niezmiernie trudną sytuację finansową Gminy.

Innym przychodem budżetu nie wykazanym w sprawozdaniu Rb-NDS jest część oświatowej subwencji ogólnej w kwocie 250 000,00 zł²⁰. Fakt, że dla zrównoważenia budżetu 2015 r. zaangażowano ratę subwencji, którą Gmina otrzymała w grudniu 2015 r. i która jest dochodem budżetu 2016 r. potwierdzają natomiast dane ze sprawozdania Rb-ST²¹.

Powyższe stanowi naruszenie wynikające z art. 217 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, z którego wynikają źródła finansowania deficytu w podziale na 3 grupy: środki zwrotne, w tym środki pochodzące ze źródeł obcych, środki pieniężne będące w posiadaniu jednostki samorządu terytorialnego oraz środki własne pochodzące z prywatyzacji majątku jednostki. Zaangażowanie w wykonanie budżetu 2015 r. otrzymanych rat subwencji oświatowej stanowiących dochód 2016 r. narusza wskazany przepis ustawy o finansach publicznych, poprzez sfinansowane z subwencji oświatowej wydatków roku 2015, które faktycznie pozostałyby niezapłacone i faktycznie obciążałyby dopiero budżet następnego roku budżetowego.

9. Rozchody tytułem spłaty wcześniej zaciągniętych zobowiązań dłużnych zrealizowano z naruszeniem przyjętego limitu (po zmianach) na sumę 6 713 394,40 zł, gdyż w planie wg podjętych uchwał zaplanowano spłatę na kwotę 4 680 000,00 zł. Dokonanie takiej spłaty (rozchodów) stanowi naruszenie art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych. Spłata powyższa powinna być poprzedzona zmianą planu rozchodów przez organ stanowiący, tj. Radę Gminy.

¹⁸ Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o naruszeniu dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168, ze zm.).

¹⁹ Art. 44 ustawy o finansach publicznych.

²⁰ W części „Wyjaśnienia do sprawozdania Rb-ST” zamieszczono informację o wysokości kwoty zaangażowanej subwencji na 2016 r. w sfinansowaniu wydatków 2015 r.

²¹ Rb-ST o stanie środków na rachunkach bankowych jednostek samorządu terytorialnego na koniec 2015 r.

Roczna kwota rozchodów z tytułu spłaty długu oraz wydatków związanych z jego obsługą (odsetki, prowizje)²², które stanowiły 4 210 360,41 zł, limitowana jest relacją spłaty zobowiązań, określoną przez ustawodawcę w art. 243 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Spełnienie tej relacji jest warunkiem uchwalenia budżetu i wieloletniej prognozy finansowej w kolejnych latach budżetowych. Przy czym – w prognozie długu, stanowiącej część wieloletniej prognozy finansowej – jednostka samorządu terytorialnego musi potwierdzić zachowanie przedmiotowej relacji przez cały okres, na jaki przyjęta jest prognoza. Relacja ta zakłada porównanie dwóch wyrażonych procentowo wartości, czyli rocznej kwoty spłaty i dopuszczalnego wskaźnika spłaty, obliczanego na podstawie danych finansowych z trzech lat poprzedzających rok budżetowy, według wzoru ustalonego w ww. przepisie. Wykonanie omawianej relacji w Gminie Rewal w porównaniu do poprzedniego roku ujęto w tabeli nr 18.

Tab. 18 Relacja z art. 243 ustawy o finansach publicznych Gminy Rewal w latach 2015-2014

2015 rok			2014 rok		
dopuszczalny	wykonany	różnica	dopuszczalny	wykonany	różnica
26,21%	20,52%	5,69%	32,80%	12,17%	20,63%
Zachowanie relacji z art. 243 ustawy o finansach publicznych:		TAK	Zachowanie relacji z art. 243 ustawy o finansach publicznych:		TAK

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań budżetowych (data dostępu: 29.04.2016 r.)

Podkreślić należy, że przedstawiona powyżej relacja nie limituje kwoty długu, lecz poziom jego spłaty w poszczególnych latach objętych prognozą długu. Jednocześnie dane zawarte w wieloletniej prognozie finansowej w tym zakresie pokazują również potencjalną zdolność jednostki samorządu terytorialnego do zaciągania nowych zobowiązań, które będą musiały być uwzględnione w relacji spłaty zobowiązań. Zdolność tę wyraża poziom spełnienia relacji wyznaczonych różnicą między dopuszczalnym wskaźnikiem spłaty zobowiązań na dany rok a planowanym na ten rok wskaźnikiem spłaty zobowiązań.

Z wieloletniej prognozy finansowej Gminy wynika nieprawdziwa sytuacja, że w 2015 r. spłata zobowiązań nie przekroczyła relacji, o której mowa w art. 243 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Relacja wykonanej łącznej kwoty spłaty zobowiązań zaliczanych do długu publicznego wraz z odsetkami do prognozowanych dochodów w 2015 r. wyniosła 20,52% przy dopuszczalnym wskaźniku spłaty zobowiązań 26,21% (różnica wynosi 5,69 pkt %).

Zaprzeczeniem rzetelności przedstawionej sytuacji finansów Gminy, której wynikiem jest nieprawdziwy obraz wykonanej relacji z art. 243 ustawy o finansach publicznych (tabela nr 18) jest stwierdzenie przez Skład Orzekający braku logicznego wyjaśnienia zaistniałych operacji gospodarczych w Gminie, tj. :

- spłata długu (rozchody budżetu) z tytułu kredytów i pożyczek w wysokości 6 713 394,40 zł zamiast zmniejszyć zobowiązania z tych instrumentów dłużnych spowodowała ich zwiększenie o 263 066,27 zł. Przed spłatą kredytów i pożyczek zadłużenie wynosiło 124 306 414,73 zł, a po dokonanych spłatach wzrosło do kwoty 124 569 481,00 zł.

Powyższe potwierdza wcześniejsze wnioski Składu (wyrażone w punkcie 3 niniejszej opinii), że końcowy obraz stanu finansów Gminy determinowany była przez błędną ewidencję

²² Na podstawie Rb-28S (dział 757); do kwoty tej należy doliczyć potencjalne wydatki związane z udzielonymi przez jednostkę samorządu terytorialnego poręczeniami i gwarancjami, przypadające w danym roku zgodnie z treścią zawartej umowy.

i ujęcie w sprawozdawczości budżetowej 2015 r. operacji gospodarczych związanych z kompensowaniem różnych zdarzeń (np. dochodów majątkowych i rozchodów budżetu lub ze zwrotem nadpłaty z tytułu podatków, czy też zapłatą zobowiązań bezpośrednio przez instytucję finansową inną niż banki i z pominięciem rachunku bankowego Gminy, itd.).

Zdaniem Składu Orzekającego w trakcie wykonywania budżetu roku 2015 naruszono podstawową zasadę jawności i przejrzystości finansów publicznych (art. 33 i następne ustawy o finansach publicznych) tj. w zakresie jawności procedury budżetowej, sprawozdawczości budżetowej, a także urzędową klasyfikację dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów publicznych, która umożliwiła należytą ich kontrolę.

11. Jednostki oświatowe Gminy nie prowadzą działalności finansowej polegającej na gromadzeniu dochodów na wydzielonych rachunkach²³.

12. Dochody z opłat za zezwolenia na sprzedaż napojów alkoholowych uzyskane w wysokości 775 210,46 zł powinny być w całości przeznaczone na cele określone art. 18² ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi. W związku z powyższym wskazuje się na potrzebę wprowadzenia do planu wydatków 2016 r. niewykorzystanej kwoty 29 928,40 zł²⁴.

13. Skład Orzekający w oparciu o analizę dokumentacji sprawozdawczej zauważa również, że w przedłożonym sprawozdaniu **nie zawarto informacji na temat:**

- zmian w planie wydatków na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 i 3, dokonanych w trakcie roku budżetowego,
- stopnia zaawansowania realizacji programów wieloletnich (określonych w wieloletniej prognozie finansowej), **wymaganych przez art. 269 pkt 2 i 9** ustawy o finansach publicznych.

14. Wraz ze sprawozdaniem z wykonania budżetu Izbie przedstawiona została informacja o stanie mienia. **W ocenie Składu Orzekającego przedłożona informacja nie została opracowana z zachowaniem postanowień art. 267 ust. 1 pkt 3 lit. d** ustawy o finansach publicznych.

15. Pozostałe uwagi:

- 1) we wstępie do części opisowej sprawozdania błędnie wskazano podstawę prawną art. 266 ust. 1 ustawy o finansach publicznych – prawidłowa podstawa sprawozdania rocznego to **art. 267 ust. 1** ww. ustawy;
- 2) niepokojące są **zobowiązania wymagalne, w szczególności dot. wywozu odpadów komunalnych** (dz. 900, rozdz. 90002 i 90003 § 4300), tj. kwota 7 954 674,16 zł;
- 3) nadal istnieją **bardzo wysokie zobowiązania wymagalne w dziale 600, rodz. 60004** (Transport i łączność) dot. „Rewitalizacji zabytkowej linii kolejowej” (690 827,60 zł) i w rozdz. 60016 dot. remontów i modernizacji dróg (3 346 288,90 zł); w tych rozdziałach nastąpiło również duże przekroczenie planowanych wydatków;
- 4) w załączniku nr 6A do sprawozdania o dotacjach celowych realizowanych przez podmioty spoza sektora finansów publicznych, wskazano zadania w rozdziale 85154 „Przeciwdziałanie alkoholizmowi”, których środki należało zabezpieczyć w planie wydatków budżetowych gminy wykonywanych **poza gminnym program** profilaktyki i rozwiązywania problemów alkoholowych, tj. nie finansowanych dochodami pochodzącymi z opłat, o których mowa

²³ Zgodnie z art. 267 ust. 2 w zw. z art. 223 ustawy o finansach publicznych.

²⁴ Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2015 r. poz. 1286, ze zm.).

w art. 18² ustawy o wychowaniu (...); Skład przypomina o konieczności stosowania rekomendacji Państwowej Agencji Rozwiązywania Problemów Alkoholowych, tj. organu specjalistycznego w merytorycznej ocenie zadań, które mogą być finansowane ze środków przeznaczonych na realizację gminnego programu;

- 5) z informacji – sprawozdania z działalności statutowej Gminnego Ośrodka Kultury w Rewalu wynika, że **ponoszone były wydatki na promocję**, co stanowiło **naruszenie art. 240 a ust. 5 pkt 4** ustawy o finansach publicznych stanowiącym, iż jednostka samorządu terytorialnego w okresie realizacji programu naprawczego nie może realizować takich wydatków.

Pomimo, iż sprawozdanie sporządzono zgodnie z wymogami formalnymi określonymi powołanymi przepisami art. 267 i art. 269 ustawy o finansach publicznych, Skład Orzekający mając na uwadze wskazane wyżej nieprawidłowości, postanowił zaopiniować przedłożone sprawozdanie negatywnie.

Wskazać przy tym należy, że opinia Składu Orzekającego oparta jest na wynikach analizy przedłożonych przez jednostkę dokumentów i dotyczy jedynie formalno-prawnych aspektów wykonania budżetu. Zatem nie może być uważana za równoznaczną z wszechstronną oceną prawidłowości całokształtu gospodarki finansowej Gminy.

Skład Orzekający w podjętej uchwale nie dokonał oceny celowości wydatkowania środków budżetu badanej jednostki w zakresie zadań własnych ani gospodarności i celowości wykonujących budżet. Ocena w tym zakresie, stosownie do obowiązujących przepisów, należy do Rady.

Reasumując ocenę wykonania budżetu za 2015 r., którą w celu pełnego poznania efektywności podjętych działań naprawy stanu finansów Gminy oparto o porównanie do wykonania 2014 r., Skład Orzekający jednoznacznie podkreśla, że:

1. stan gospodarki finansowej znacznie się pogorszył, zadłużenie zmniejszyło się w zakresie zobowiązań wymagalnych natomiast wzrosło w stosunku do instytucji finansowych innych niż banki, jednostka nie posiada możliwości wypracowania jakichkolwiek nadwyżek operacyjnych, gdyż wszelkie oszczędności poczynione w wydatkach bieżących lub zwiększone dochody bieżące pochodzące z podwyżek stawek podatkowych w całości przeznacza się na obsługę długu wzrastającego w instytucjach finansowych innych niż banki;
2. jedynym rozwiązaniem finansowym dla jednostki nadal są przedłużone o kolejny okres obowiązywania umowy z instytucjami finansowymi innymi niż banki - umowy o zobowiązanie zaciągnięte na bardzo niekorzystnych warunkach zawarto przy kontrasygnacie skarbnika, bez zabezpieczenia środków w budżecie na rok 2016 (projekt budżetu był negatywnie zaopiniowany, a budżet ustaliła Izba);
3. podejmowane próby przyjęcia programu naprawczego w rzeczywistości nie przyniosły realnych efektów finansowych w trakcie wykonywania budżetu 2015 r.; Gmina planuje uzyskać pożyczkę z budżetu państwa, więc Skład zauważa, iż treść art. 224 ustawy o finansach publicznych potwierdza **konieczność dysponowania przez jednostkę samorządu terytorialnego, nie tylko aktualną prognozą wieloletnią, ale i aktualnym programem naprawczym, przy czym ten ostatni musi być realizowany.**

Zauważyć należy, iż Składy orzekające RIO oceniają nie tylko formalną zgodność przedkładanych materiałów, lecz również elementy faktycznego wykonania budżetu. Nie istnieją sprecyzowane, ograniczone kryteria lub wytyczne, którymi Skład Orzekający byłby związany wydając opinię. Zgodnie z orzecnictwem, opinie składów orzekających nie mają charakteru wiążącego dla organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego (m.in. wyrok z 18.01.2006 r. III SA/Wa 3368/05,

LEX nr 201445), stanowią jednak fachową ocenę, która aby zyskać walor rzetelnej **-winna być możliwie wszechstronna i merytoryczna.**

Z powyższych względów nie sposób kwestionować prawa oceny (nawet surowej) Składu Orzekającego określonego stanu wynikającego z przedłożonego sprawozdania, zwłaszcza jeżeli ocena taka następuje w kontekście naruszonych i konkretnie wskazanych przepisów prawa. Odmienne podejście do tematu znacznie ograniczałoby przydatność wydawanych opinii dla organów jednostek samorządu terytorialnego.

W tym stanie rzeczy Skład Orzekający stwierdza, iż w 2015 r. naruszono generalne zasady wykonania budżetu:

Zgodnie z art. 216 ust. 1 Konstytucji, **gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych odbywa się według zasad ustalonych ustawowo**, tworzących swoisty reżim finansów publicznych, nacechowany wieloma ograniczeniami. W zakresie wydatków publicznych istotne są wyłącznie tytuły ustawowo określone: dotacja, zasiłek, stypendium, zamówienie publiczne itd. Każdemu z nich przypisaną bezpośrednio w ustawie o finansach publicznych lub w przepisach odrębnych przypisano odpowiednio do celów warunki proceduralne i wykonawcze. Wśród tych zasad naczelną jest **jawność i przejrzystość finansów publicznych** (art. 33 i następne ustawy o finansach publicznych), **wyrażające się przede wszystkim jawnością procedury budżetowej, sprawozdawczością budżetową, a także klasyfikacją dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów publicznych, które umożliwiają należytą ich kontrolę.** Kluczowe znaczenie ma też bieżący dostęp do informacji publicznej.

Ustawowy wymóg planowania budżetowego (art. 51 i następne ustawy o finansach publicznych) stanowi gwarancję zachowania celowości i gospodarności. Zasadnicze znaczenie ma plan ogólny w postaci budżetu Gminy, który powinien być kształtowany z uwzględnieniem dyspozycji wynikających z planów wieloletnich, **zapewniających stabilizację finansowania zadań publicznych w dłuższym czasie.** Skład w tym kontekście stwierdza, że organy Gminy do dnia dzisiejszego nie opracowały i nie uchwałyły wieloletniej prognozy finansowej, dokumentu bez którego nie może istnieć wieloletnia naprawa finansów Gminy.

W trakcie realizacji budżetu obowiązuje **zakaz tak zwanego funduszowania, polegający na tym, że środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczone na finansowanie imiennie wymienionych wydatków** (art. 42 ust. 2 ustawy o finansach publicznych), ale krąg ustawowo dopuszczonych wyjątków jest szeroki.

Zamieszczenie w budżecie Gminy albo w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań Gminy wobec osób trzecich, ani czyichkolwiek roszczeń wobec Gminy (art. 51 ustawy o finansach publicznych).

Ponadto w trakcie wykonywania budżetu należy pamiętać, iż ujęte **dochody (przychody)** powinny być **wynikiem należytej prognozy ich wielkości**, natomiast **wydatki (rozchody)** stanowią nieprzekraczalny limit (art. 52 ustawy o finansach publicznych). Wydatki obejmujące koszty ponoszone w jednostkach sektora finansów publicznych mogą być jednak zwiększone, jeśli zrealizowano wyższe od prognozowanych przychody, a **wzrost kosztów nie spowoduje zwiększenia planowanego stanu zobowiązań.** Należy podkreślić, że wskazana norma prawna nie odnosi się do typów i rodzajów zobowiązań, w związku z tym jest to pojęcie ogólne i w przypadku tak skomplikowanej sytuacji finansowej Gminy, należy je odnosić także do zobowiązań niewymagalnych (których termin płatności nie minął lub został odroczone w czasie) oraz wymagalnych (często niewy-

magalne zobowiązania w związku z brakiem środków pieniężnych na ich zapłatę stają się wymagalne, generując dodatkowe obciążenia dla budżetu w postaci odsetek, a niekiedy również innych kosztów).

Wydatków publicznych dokonuje się wyłącznie na cele i w wysokości ustalonej w budżecie lub planie finansowym Gminy, zgodnie z przepisami dotyczącymi ich poszczególnych rodzajów (art. 44 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o finansach publicznych). **Naruszenie tej zasady pociąga za sobą odpowiedzialność dyscyplinarną.**

Ponadto wydatki ponosi się w sposób celowy i oszczędny, umożliwiając terminową realizację zadań publicznych, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z dokonywanych nakładów, w wysokości wynikającej z wcześniej zaciągniętych zobowiązań (art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych).

Jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania mające pokrycie w ustalonych w uchwale budżetowej kwotach wydatków, w ramach upoważnień udzielonych przez radę gminy (art. 60 ust. 2 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym).

Z powyższego przepisu wynika, że wydatki na wynagrodzenia i pochodne, a także na zobowiązania z lat poprzednich są obligatoryjne, muszą być zaplanowane przed innymi. Jednak przypomnieć należy, iż w 2015 r. organy Gminy nie dostosowały planu wydatków ustalonego przez Kolegium RIO do faktycznych potrzeb. W orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w piśmiennictwie (por. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 lipca 2011 r. I SA/Łd764/11, LEX nr 1085580; L.L.W. ustawa o finansach publicznych: komentarz wyd. ABC Warszawa 2011, str. 1076-1077) przyjmuje się, że zastępcze ustalenie budżetu przez regionalną izbę obrachunkową nie zastępuje uchwały budżetowej w całości z uwagi na ustawowo ograniczony zakres przedmiotowy, a elementy tej uchwały, nie określone przez organ nadzoru pozostają nadal w gestii organu stanowiącego. **Brak dostosowania planu budżetu wydatków w rezultacie spowodował olbrzymią kwotę ich przekroczeń (46% planowanych wydatków).**

Do wydatków obligatoryjnych zalicza się też nakłady na zadania przymusowe z mocy przepisów odrębnych (na przykład na dowóz uczniów do szkół, usługi opiekuńcze, wykonanie zastępcze obowiązków objętych egzekucją). **Zaciągnięcie zobowiązania wykraczającego poza rok finansowy wymaga upoważnienia ustawowego lub zabezpieczenia finansowego w planie budżetu kolejnego roku. Dyspozycje zawarte w wieloletniej prognozie finansowej same przez się nie upoważniają do zaciągania zobowiązań wieloletnich.** Wyjątkowo jednak uchwała organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego w sprawie wieloletniej prognozy finansowej może zawierać upoważnienie do zaciągania zobowiązań dotyczących planowanych przedsięwzięć wieloletnich lub umów, których realizacja w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki (art. 228 ustawy o finansach publicznych).

Przedpłaty i zaliczki ze środków publicznych są w zasadzie wykluczone z uwagi na pierwszeństwo świadczenia niepieniężnego przed pieniężnym. Tylko wyjątkowo, w niektórych wypadkach ustawa dopuszcza zaliczki, zwłaszcza na realizację zamówienia publicznego w granicach art. 151a ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych²⁵.

Wydatki nieprzewidziane, których obowiązkowe płatności wynikają z tytułów wykonawczych, wyroków sądowych lub ugód, mogą być dokonywane bez względu na poziom środków zaplanowanych na ten cel. Odpowiednia zmiana planu powinna nastąpić w trybie przeniesień wydatków z innych podziałek klasyfikacji wydatków lub z rezerw celowych (art. 256 ustawy o finansach publicznych). Niezrealizowane kwoty wydatków budżetowych wygasają z upływem roku

²⁵ Dz. U. z 2015 r. poz. 2164, ze zm.

budżetowego - pozostają na rachunku budżetu jako tak zwane wolne środki. Organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może jednak ustalić wykaz wydatków niewygasających na koniec roku, określając ostateczny termin ich realizacji, nie dłuższy niż do 30 czerwca roku następnego, jednak w przypadku Gminy Rewal nie skorzystano z takiego uprawnienia.

Odnosnie utrzymywania się od lat w budżecie Gminy Rewal wysokich należności wymagalnych, Skład zauważa, iż w sferze finansów publicznych występuje obowiązek dochodzenia roszczeń (art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych). Nieustalenie lub niedochodzenie należności pieniężnej, dochodzenie jej w wysokości niższej aniżeli wynika to z prawidłowego obliczenia bądź dopuszczenie do przedawnienia są zagrożone odpowiedzialnością za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W odniesieniu do zamówień publicznych liczy się przede wszystkim dochodzenie zastrzeżonych kar umownych oraz wyjątkowo dopuszczalne ich miarkowanie.

Umorzenie należności, odroczenie terminu jej spłaty albo rozłożenie na raty są dopuszczalne w granicach ustawowo określonych. W zakresie należności podatkowych właściwe są przepisy ustawy z 27 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²⁶, natomiast dla niepodatkowych należności publicznoprawnych przepisy art. 62-63 ustawy o finansach publicznych. W wypadkach uzasadnionych ważnym interesem dłużnika lub interesem publicznym należności pieniężne mające charakter cywilnoprawny, przypadające jednostce samorządu terytorialnego lub podległym jej jednostkom, mogą być umorzone albo ich spłata może być odraczana lub rozkładana na raty, na zasadach określonych w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, podjętej w trybie art. 59 ustawy o finansach publicznych.

Jednocześnie w ocenie Składu w przypadku Gminy Rewal, konieczność realizacji programu naprawczego wynika z przyczyn zawinionych przez nią samą, tj. przede wszystkim z powodu rozpoczęcia inwestycji bez zapewnienia środków na ich realizację, co spowodowało niekontrolowany i nieograniczony wzrost zobowiązań wymagalnych, które finansowane są bardzo drogimi instrumentami finansowymi zaciąganych w instytucjach finansowych innych niż banki.

Udzielenie Gminie wsparcia z budżetu państwa w przedstawionej sytuacji miałyby deprawujący efekt. W pewnym sensie promowałyby niegospodarność wynikającą z nieodpowiedzialnego zarządzania finansami jednostki samorządu terytorialnego. Takie zachowanie mogłoby ponadto przyczynić się do powstania w pozostałych jednostkach samorządu terytorialnego przeświadczenia, że nie warto rozsądnie, ostrożnie planować i wykonywać budżet, gdyż w sytuacji trudności finansowych jest szansa na wsparcie z budżetu państwa w postaci niskooprocentowanej pożyczki. Zdaniem Składu jednostka samorządu terytorialnego mogłaby celowo podejmować się realizacji zadań ponad jej możliwości finansowe, oczekując, że w przypadku wystąpienia trudności finansowych otrzyma pożyczkę z budżetu państwa, którą m.in. można przeznaczyć na spłatę wymagalnych zobowiązań (droższych od pożyczki z budżetu państwa, gdyż zwykle oprocentowanych na poziomie karnych odsetek ustawowych).

Dalsze prowadzenie gospodarki finansowej Gminy bez rzetelnego i faktycznie wprowadzonego w życie programu naprawczego, który dogłębnie zrestrukturyzuje wszystkie dziedziny życia społeczeństwa lokalnego, wprowadzi wieloletnie oszczędności finansowe przemysłane

²⁶ Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.

strategicznie i zabezpieczające realizację podstawowych zadań publicznych bez dalszego zadłużania się w instytucjach finansowych innych niż banki oraz generującego nadwyżki budżetowe przeznaczane na spłaty dotychczasowych długów – Gmina Rewal nie ma racji bytu.

Utrzymujący się dalej katastrofalny stan finansów Gminy (przymusowa egzekucja komornicza z rachunków bankowych budżetu, wzrastające zobowiązania wymagalne, kompensowanie różniących się zdarzeń gospodarczych poza ewidencją budżetu – kasowym jego wykonaniem, tj. bez wymaganego prawem obrotu kasowego środków pieniężnych na rachunku bankowym budżetu Gminy – niekończące się zawieranie umów na realizowanie inwestycji, których zaistnienie nie znajduje odzwierciedlenia w ewidencji księgowej) spowoduje, że wszystkie dochody będą przeznaczone na spłaty rat kredytów i pożyczek oraz kosztów związanych z ich obsługą, natomiast zadania własne Gminy nie znajdą prawnie dozwolonych źródeł finansowania.

Omówione wyżej okoliczności stanowią poważne ryzyko finansowe podważające realność dotychczasowych programów postępowań naprawczych i dlatego nie mogą gwarantować spłaty planowanej w przyszłości pożyczki z budżetu państwa na restrukturyzację niekorzystnych finansowo zobowiązań Gminy.

Członkom wspólnoty samorządowej należy wskazać, że konstytucyjna samodzielność finansowa jednostki samorządu terytorialnego nie wiąże się jedynie ze wszelkimi prawami i uprawnieniami, ale również z odpowiedzialnością za decyzje podjęte przez organy Gminy. Wszelkie decyzje powinny być oparte o potencjał finansowy jednostki samorządu terytorialnego, a Gmina Rewal w ostatnich latach żyła ponad wszelki i rozsądny stan, w tym realizowała inwestycje bez możliwości ich sfinansowania ze środków własnych, wskutek czego na bardzo niekorzystnych warunkach zapożyczała się w instytucjach finansowych innych niż banki (parabankach). Samodzielność finansowa to także konsekwencje wynikające z konieczności poniesienia w przyszłości przez mieszkańców Gminy Rewal kosztów nieodpowiedzialnych decyzji finansowych jej władz.

Wskazując na powyższe Skład Orzekający przypomina, że Gmina Rewal wykonuje zadania publiczne w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność, a jednym z podstawowych obowiązków Rady Gminy, wynikającym z art. 18 lit. a ustawy o samorządzie gminnym, jest kontrolowanie działalności wójta, samorządowych jednostek organizacyjnych oraz jednostek pomocniczych gminy. W celu realizacji tego zadania Rada Gminy Rewal powołała komisję rewizyjną, która powinna wykonywać również zlecone jej przez ten organ zadania w zakresie kontroli. Czynności kontrolne mogą być również wykonywane przez inne komisje powołane przez Radę Gminy Rewal.

Zgodnie z zapisami Statutu Gminy Rewal komisja rewizyjna kontroluje również jednostki organizacyjne powołane przez tę jednostkę samorządu terytorialnego, a kontrola działalności gminnych jednostek organizacyjnych powinna obejmować ich gospodarkę finansową pod względem legalności, gospodarności, rzetelności i celowości oraz zgodności dokumentacji ze stanem faktycznym.

W tych okolicznościach należy rozważyć podjęcie przez Radę Gminy Rewal skutecznych działań, mających na celu efektywną kontrolę działalności Wójta oraz samorządowych jednostek organizacyjnych (w tym Urzędu Gminy). Brak takich działań spowoduje, że zapaść finansowa Gminy Rewal będzie się nadal pogłębiała w bardzo szybkim tempie.

Skład Orzekający podtrzymuje wyrażane w dotychczasowej działalności opiniodawczej stanowisko, że trwanie nadal w tak skomplikowanych warunkach ekonomicznych i przedłużającej się krytycznej sytuacji finansowej jedynie stwarza możliwości organom Gminy na bezgraniczne zadłużanie się w instytucjach finansowych innych niż banki (parabankach). Rosnące koszty finansowe obsługi zadłużenia w ostateczności doprowadzą do całkowitego zablokowania możliwości realizacji zadań publicznych.

Od opinii Składu Orzekającego, zgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, służy odwołanie do Kolegium Izby w terminie 14 dni od dnia doręczenia niniejszej uchwały.

Przewodnicząca Składu Orzekającego


Jolanta Włodarek

W załączeniu:

- wykaz przekroczeń planowanych wydatków w 2015 r.

WYKAZ PRZEKROCZEŃ PLANOWANYCH WYDATKÓW W 2015 R.

Załącznik nr 1 do uchwały Nr L.195.Z.2016 Składu
Orzekającego RIO z dnia 2 maja 2016 r.

Lp.	Dział	Rozdział	Paragraf	P4	Plan	Wydatki wykonane	Zobowiązania ogółem	Zobowiązania wg stanu na koniec okresu spraw. ogółem w tym wymagalne: powstałe w latach ubiegłych	Zobowiązania wg stanu na koniec okresu spraw. ogółem w tym wymagalne: w roku bieżącym	Zobowiązania wymagalne ogółem	Wykonanie plus zobowiązania wymagalne	Różnica (plan - wykonanie plus zobowiązania ogółem)
1.	50	5006	430	0	0,00	0,00	61 572,50	43 525,00	18 047,50	61 572,50	61 572,50	-61 572,50
2.	600	60004	421	0	4 785,41	291 905,48	17 390,00	0,00	0,00	0,00	291 905,48	-287 120,07
3.	600	60004	426	0	47 939,02	47 939,02	5 379,25	0,00	1 204,11	1 204,11	49 143,13	-1 204,11
4.	600	60004	605	0	3 112 176,42	3 900 414,43	690 827,60	37 000,00	653 827,60	690 827,60	4 591 242,03	-1 479 065,61
5.	600	60004	605	7	376 423,58	671 261,05	0,00	0,00	0,00	0,00	671 261,05	-294 837,47
6.	600	60004	606	0	92 400,00	237 058,98	0,00	0,00	0,00	0,00	237 058,98	-144 658,98
7.	600	60016	427	0	243 497,19	317 536,63	147 635,88	0,00	0,00	0,00	446 123,50	-202 626,31
8.	600	60016	430	0	363 212,08	363 212,08	123 800,15	84 796,30	15 403,85	100 200,15	463 412,23	-100 200,15
9.	600	60016	605	0	1 874 183,00	3 998 828,42	3 117 501,88	2 337 045,83	780 456,05	3 117 501,88	7 116 330,30	-5 242 147,30
10.	630	63095	421	0	16 455,48	16 455,48	13 564,44	7 106,94	6 457,50	13 564,44	30 019,92	-13 564,44
11.	630	63095	430	0	101 219,40	241 185,40	2 221,31	2 221,31	0,00	2 221,31	243 406,71	-142 187,31
12.	700	70004	426	0	81 410,07	81 410,07	24 783,87	0,00	0,00	20 237,44	101 647,51	-20 237,44
13.	700	70004	427	0	46 257,41	46 257,41	37 988,91	0,00	37 988,91	37 988,91	84 246,32	-37 988,91
14.	700	70004	430	0	27 000,00	68 732,13	70 381,34	0,00	36 580,94	36 580,94	105 313,07	-78 313,07
15.	700	70005	430	0	588 000,00	603 976,90	141 297,71	15 078,60	121 529,11	136 607,71	740 584,61	-152 584,61
16.	700	70005	451	0	0,00	0,00	69 440,14	0,00	69 440,14	69 440,14	69 440,14	-69 440,14
17.	710	71004	417	0	147,03	3 543,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 543,00	-3 395,97
18.	750	75011	430	0	8 785,00	8 785,00	2 890,50	0,00	2 244,75	2 244,75	11 029,75	-2 244,75
19.	750	75022	303	0	181 184,30	181 184,30	14 156,13	0,00	14 156,13	14 156,13	195 340,43	-14 156,13
20.	750	75022	421	0	7 169,61	7 169,61	1 399,99	799,99	0,00	799,99	7 969,60	-799,99
21.	750	75022	430	0	30 379,12	30 379,12	8 147,32	0,00	5 637,33	5 637,33	36 016,45	-5 637,33
22.	750	75023	401	0	2 262 703,51	2 319 612,19	180 839,07	14 227,85	113 335,67	127 563,52	2 447 175,71	-184 472,20
23.	750	75023	410	0	278 715,44	333 389,57	3 067,00	0,00	0,00	0,00	333 389,57	-54 674,13
24.	750	75023	411	0	410 772,76	407 752,80	209 363,60	0,00	153 054,23	153 054,23	560 807,03	-150 034,27
25.	750	75023	414	0	70 065,00	70 065,00	12 570,00	0,00	6 252,00	6 252,00	76 317,00	-6 252,00
26.	750	75023	426	0	102 071,61	102 071,61	25 909,73	0,00	24 944,05	24 944,05	127 015,66	-24 944,05
27.	750	75023	427	0	16 606,74	16 606,74	1 353,50	0,00	584,50	584,50	17 191,24	-584,50
28.	750	75023	430	0	592 014,24	589 981,35	202 337,43	87 179,05	87 941,69	175 120,74	765 082,09	-173 067,85
29.	750	75023	436	0	57 775,77	57 775,77	5 045,71	0,00	2 396,83	2 396,83	60 172,60	-2 396,83
30.	750	75023	443	0	118 427,73	118 427,73	34 888,92	2 290,00	32 598,92	34 888,92	153 316,65	-34 888,92
31.	750	75023	452	0	0,00	92 152,04	0,00	0,00	0,00	0,00	92 152,04	-92 152,04
32.	750	75023	453	0	440 613,44	440 613,44	1 196 501,56	0,00	758 172,56	758 172,56	1 198 786,00	-758 172,56

WYKAZ PRZEKROCZEŃ PLANOWANYCH WYDATKÓW W 2015 R.

Lp.	Dział	Rozdział	Pareagraf	P4	Plan	Wydatki wykonane	Zobowiązania ogółem	Zobowiązania wg stanu na koniec okresu spraw. ogółem w tym wymagalne: powstałe w latach ubiegłych	Zobowiązania wg stanu na koniec okresu spraw. ogółem w tym wymagalne: powstałe w roku bieżącym	Zobowiązania wymagalne ogółem	Wykonanie plus zobowiązania wymagalne	Różnica (plan - wykonanie plus zobowiązania ogółem)
33.	750	75023	458	0	352 591,17	583 829,07	2 229 163,68	0,00	2 228 425,69	2 228 425,69	2 812 254,76	-2 459 663,59
34.	750	75023	459	0	91 500,00	114 366,00	53 731,71	0,00	53 357,95	53 357,95	167 723,95	-76 223,95
35.	750	75023	461	0	860 961,73	860 961,73	42 526,66	11 948,00	26 215,66	38 163,66	899 125,39	-38 163,66
36.	750	75023	470	0	7 714,70	7 714,70	654,00	0,00	654,00	654,00	8 368,70	-654,00
37.	750	75023	606	0	6 623,55	10 491,55	0,00	0,00	0,00	0,00	10 491,55	-3 868,00
38.	751	75108	411	0	0,00	362,53	0,00	0,00	0,00	0,00	362,53	-362,53
39.	754	75412	411	0	19 394,90	19 225,56	3 950,51	0,00	1 378,94	1 378,94	20 604,50	-1 209,60
40.	754	75412	605	0	126 215,15	152 597,73	0,00	0,00	0,00	0,00	152 597,73	-26 382,58
41.	754	75416	401	0	355 000,00	364 119,33	13 074,31	0,00	6 024,99	6 024,99	370 144,32	-15 144,32
42.	754	75416	411	0	65 264,64	64 064,06	13 747,40	0,00	4 847,80	4 847,80	68 911,86	-3 647,22
43.	758	75831	293	0	2 655 632,00	2 400 621,24	1 065 405,30	0,00	1 065 405,30	1 065 405,30	3 466 026,54	-810 394,54
44.	801	80101	401	0	2 009 988,00	1 868 613,53	437 326,73	80 264,81	323 663,01	403 927,82	2 272 541,35	-262 553,35
45.	801	80101	404	0	169 356,00	142 508,03	197 730,66	0,00	34 896,84	34 896,84	177 404,87	-8 048,87
46.	801	80101	411	0	355 800,77	223 887,43	461 700,36	79 426,97	325 642,00	405 068,97	628 956,40	-273 155,63
47.	801	80101	412	0	55 834,50	31 609,07	47 596,07	7 703,37	32 461,60	40 164,97	71 774,04	-15 939,54
48.	801	80104	401	0	279 212,40	267 397,12	60 755,26	12 401,08	43 234,61	55 635,69	323 032,81	-43 820,41
49.	801	80104	411	0	67 930,30	21 370,90	67 685,70	13 389,92	46 514,19	59 904,11	81 275,01	-13 344,71
50.	801	80104	412	0	8 921,72	4 627,11	7 719,86	1 188,03	5 389,77	6 577,80	11 204,91	-2 283,19
51.	801	80110	411	0	143 935,00	91 640,48	116 838,44	22 323,55	80 169,09	102 492,64	194 133,12	-50 198,12
52.	801	80110	412	0	19 054,00	5 412,43	18 356,18	2 673,83	13 310,45	15 984,28	21 396,71	-2 342,71
53.	851	85141	426	0	36 526,22	36 526,22	7 612,82	0,00	3 311,07	3 311,07	39 837,29	-3 311,07
54.	851	85141	427	0	3 939,69	3 939,69	553,50	0,00	184,50	184,50	4 124,19	-184,50
55.	851	85141	430	0	16 171,67	16 171,67	3 207,37	1 137,37	2 070,00	3 207,37	19 379,04	-3 207,37
56.	851	85153	430	0	11 331,02	11 331,02	590,00	100,00	390,00	490,00	11 821,02	-490,00
57.	851	85154	417	0	17 852,97	17 852,97	1 053,00	0,00	1 053,00	1 053,00	18 905,97	-1 053,00
58.	851	85154	421	0	124 810,46	125 170,46	31 901,35	0,00	5 720,38	5 720,38	130 890,84	-6 080,38
59.	900	90002	430	0	1 278 982,52	1 278 982,52	6 671 035,78	1 286 325,67	5 048 856,51	6 345 182,18	7 624 164,70	-6 345 182,18
60.	900	90003	430	0	1 822 139,72	2 363 849,59	1 609 491,98	1 609 491,98	0,00	1 609 491,98	3 973 341,57	-2 151 201,85
61.	900	90004	430	0	83 756,17	83 756,17	94 166,37	0,00	39 831,22	39 831,22	123 587,39	-39 831,22
62.	900	90013	430	0	29 356,35	29 356,35	24 009,61	0,00	21 364,20	21 364,20	50 720,55	-21 364,20
63.	900	90015	426	0	808 975,01	808 975,01	157 234,95	0,00	34 110,71	34 110,71	843 085,72	-34 110,71
64.	900	90015	427	0	381 848,49	321 848,49	252 826,02	60 000,00	136 139,76	196 139,76	517 988,25	-136 139,76
65.	900	90015	430	0	47 271,44	47 271,44	41 759,04	0,00	41 759,04	41 759,04	89 030,48	-41 759,04
66.	926	92601	401	0	495 974,17	504 470,35	18 289,38	0,00	7 921,69	7 921,69	512 392,04	-16 417,87
Razem					45 364 578,26	46 852 206,01	21 482 424,80	5 913 625,68	13 366 166,69	19 279 792,37	66 131 998,38	-20 767 420,12

Żubowski