Tychy, 13 marca 2024 r.

DUK.1711.8.2023

**Pan**

**mgr inż. Arkadiusz Bąk**

**Dyrektor Miejskiego Zarządu**

**Ulic i Mostów w Tychach**

**Dotyczy: pisma nr KKF/2024 z 27.02.2024 r.**

Odnosząc się do wyjaśnień, dotyczących uchybień stwierdzonych w protokole, zawartych w ww. piśmie :

* Złożone wyjaśnienia w sprawie zwrotu kaucji nie zmieniają faktu, że dokonano błędnych księgowań. Mając na uwadze, że był to incydentalny przypadek uwzględnia się złożone wyjaśnienia. Zaznacza się jednak, że jednostka powinna dążyć do takich rozliczeń z kontrahentami, które umożliwią prawidłową ewidencję zdarzeń w księgach rachunkowych.
* Przychylono się do złożonych wyjaśnień dot. RB-N i bilansu.
* W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych uwzględniono wyjaśnienie dotyczące faktury nr 9/01/2022 z 24.01.2022 r., natomiast nie zasługuje na uwzględnienie wytłumaczenie, co do zasad stosowania konta 300 z uwagi na fakt, że w jednostce od 1.01.2021 r. obowiązuje zarządzenie nr 5/2021 Dyrektora MZUiM z 29.01.2021 r. gdzie wskazano, że „do ksiąg danego miesiąca wprowadza się przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty potwierdzone dokumentami, których wpływ do jednostki nastąpił nie później niż do 20 dnia następnego miesiąca (z wyłączeniem grudnia)”.
* Wyjaśnienie dotyczące skorygowania 12.12.2023 r. faktury nr 3/23 z 2.01.2023 r. na kwotę 163 856,52 zł za zimowe utrzymanie dróg i ulic (…) zad. III, która nie została należycie zweryfikowana, nie zmienia faktu, że poniesiono nienależny wydatek na kwotę 7 884 zł brutto, który został ujawniony na skutek prowadzonych czynności kontrolnych, a korekty nie przedłożono w trakcie kontroli.
* W zakresie wyjaśnień dot. wyposażania pracowników w odzież roboczą, nadal zauważamy, niewspółmierność liczby pracowników którym przyznano ekwiwalent za odzież roboczą w stosunku do wzrostu zatrudnienia, co prezentują poniższe dane:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Stan na 31.12.2021** | **Stan na 31.12.2022** | **Stan na 16.10.2023** |
| Stan zatrudnienia | 61 | 68 | 69 |
| Liczba pracowników którym przyznano ekwiwalent | 24 | 40 | 48 |

Uwaga w zakresie rozszerzenia zakresu wyposażenia i argument zmiany struktury organizacyjnej nie sposób odnieść do wszystkich pracowników, którym rozszerzono przydział odzieży roboczej do pełnego wyposażenia, tj. butów roboczych, kurtki ocieplanej, butów ocieplanych, czapki ocieplanej, kurtki deszczowej, butów gumowych. Przykładowo od 2023 r. zwiększono ekwiwalent za odzież roboczą do pełnego wyposażenia specjaliście ds. administrowania i ewidencji dróg, kierownikowi DDA/DRP oraz przyznano ekwiwalent za odzież specjaliście ds. administracyjno-organizacyjnych w postaci półbutów roboczych, butów gumowych i kurtki p. deszczowej, z zakresu obowiązku których jednoznacznie nie wynika konieczność wyposażania ich w taki zakres odzieży. Z uwagi na fakt, że normy przydziału odzieży i obuwia roboczego nie zostały w zarządzeniu określone wprost do stanowisk tylko scedowane do oceny raz w roku przez kierowników działów, wydaje się być koniecznym dokonanie szczegółowej weryfikacji zastosowanych norm przydziału.

W zakresie wyjaśnienia dot. kamizelek ostrzegawczych i kasków zauważam, że w protokole nie wyartykułowano zarzutu w zakresie dostarczenia tych środków w naturze i określenia okresu ich używalności (stwierdzono tylko fakt). Zarzut dotyczył niewpisania ich do karty ewidencji wyposażenia pracowników.

* Odnośnie pkt. 7, w protokole omyłkowo przytoczono fakturę nr FV/000096/12/2021 z 31.12.2021 r. na kwotę 9 144,47 zł za prenumeratę na 2022 r. (dowód księgowy nr 12/21/**0178**), zamiast prawidłowo wskazać fakturę nr Fa2021/00037440 z 21.07.2021 r. (zgodnie z danymi wynikającymi z dziennika za 2021 r.) na kwotę 1 300,77 zł za prenumeratę z dostępem on-line (dowód księgowy nr 12/21**/0179**).  
  Powyższa pomyłka nie zmienia jednak faktu, że nie był to jednorazowy przypadek niezastosowania konta 640 *Rozliczenia międzyokresowe kosztów*, co przedstawiono w protokole (str. 17-18).

Natomiast wskazane wyjaśnienia, odnośnie faktury nr 2023/01/FV/ADEC/00/6432 z 20.01.2023 r. na kwotę 367,77 zł za certyfikat kwalifikowany (dowód księgowy nr 1/23/0049) oraz faktury nr FA/000204/2022/U z 28.12.2022 r. na kwotę 13 188,06 zł z tytułu usługi utrzymania infrastruktury przystankowej, uznać należy za zasadne.

Jednakże, nie sposób zgodzić się z wyjaśnieniem odnośnie ujęcia usługi wykonania pieczątki oraz kluczy w § 4210 zamiast w § 4300 z uwagi na „cel i otrzymany finalnie produkt”. Prawidłowość zastosowania § 4300 potwierdza rozstrzygnięcie Ministerstwa Finansów w zakresie usługi wykonania pieczątek (nr BP1/4071/57\_475/KIM/2014 z 25.03.2015 r.), wskazujące, „*że zakup usług należy klasyfikować w podziałkach dedykowanych usługom. Należy zwrócić uwagę, że faktura to dokument odnoszący się do podatku od towarów (VAT) i rodzaju usług. To, czy nabywamy usługę czy towar, udokumentowane jest poprawnie wystawioną fakturą. Faktura dowodząca, że jednostka zakupiła usługę wykonania pieczątki, w podziałkach klasyfikacji budżetowej powinna być zaprezentowana jako usługa*”. Zatem w przypadku zakupienia przedmiotu z usługą wykonania (który zgodnie z polityką rachunkowości   
przyjętą w danej jednostce nie stanowi środka trwałego), gdy na fakturze nie ma podziału na materiał i usługę, może być zastosowany paragraf 430 „Zakup usług pozostałych”, z odpowiednią czwartą cyfrą. Natomiast, gdy na fakturze wyodrębniono materiał, wówczas należy zaklasyfikować go w paragrafie 421 „Zakup materiałów i wyposażenia”, z odpowiednią czwartą cyfrą, natomiast usługę wykonania   
w paragrafie 430.

* W zakresie wyjaśnień dot. użytkowania samochodów na wstępie podkreślić należy, że w czasie prowadzonych czynności kontrolnych pracownicy MZUIM ani razu nie podnosili argumentów dotyczących „*znacznego zużycia eksploatacyjnego*” pojazdów oraz ich „*niskiego poziomu bezpieczeństwa*”, trudno zatem kontrolującym odnieść się do tych wyjaśnień. Ponadto, wydaje się, że jeżeli samochody pozytywnie przeszły przegląd techniczny i zostały dopuszczone do jazdy, nie powinny budzić wątpliwości co do poziomu bezpieczeństwa. Jeżeli jednak ich standard nie odpowiada pracownikom MZUiM, to z ekonomicznego punktu widzenia, należałaby rozważyć możliwość ich przekazania innej jednostce lub sprzedaży, w celu wyeliminowania kosztów ponoszonych na ich utrzymanie. Zaznaczyć należy, że w złożonych wyjaśnieniach podkreślono, że znaczne zużycie samochodów wynika z „*12 lat użytkowania jako samochód służbowy*”. Tymczasem zarówno w protokole kontroli z 2017 r. jak i protokole kontroli, do którego odnoszą się przedmiotowe wyjaśnienia wskazywano na nieefektywne używanie samochodów służbowych, podając jednocześnie przykłady potwierdzające, że samochody używane są zaledwie przez kilka godzin w ciągu 8 godzinnego czasu pracy. W dalszej części wyjaśnienia podkreślono, że „*niemożliwe jest wykonywanie ciążących obowiązków na jednostkę 2 szt., samochodami osobowymi”,* co stoi w sprzeczności z faktem, że są one wykorzystywane w niewielkim stopniu i tym bardziej potwierdza tezę kontrolujących, że samochody służbowe powinny być wykorzystywane do maksimum.
* Odnośnie wyjaśnień w zakresie pkt. 4.1.7 wskazać należy, że księgi rachunkowe, w myśl [art. 24 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16796295?unitId=art(24)ust(1)&cm=DOCUMENT) ustawy powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Warunkiem uznania ksiąg rachunkowych za rzetelne, zgodnie z [art. 24 ust. 2](https://sip.lex.pl/#/document/16796295?unitId=art(24)ust(2)&cm=DOCUMENT) uor., jest dokonywanie w nich zapisów odzwierciedlających   
  stan rzeczywisty. Natomiast jednym z warunków prowadzenia ksiąg na bieżąco,   
  w myśl art. 24 ust. 5 pkt 3 (jak to przytoczono również w piśmie)

jest ujęcie w księgach rachunkowych:

* **wpłat i wypłat gotówką,**
* czekami i wekslami obcymi oraz
* obrotu detalicznego i gastronomii

**następuje w tym samym dniu, w którym zostały dokonane.**

Zatem podaje się w wątpliwość prawidłowość interpretacji ww. przepisu wskazanego w wyjaśnieniu przez jednostkę tj. „(…) w naszym rozumieniu ustawy obrotu detalicznego ani gastronomii nie prowadzimy”.

W ustawie o rachunkowości brak jest regulacji, które wprost wskazywałyby, w jaki sposób jednostki powinny dokumentować operacje kasowe. Przepisy tej ustawy nie określają również sposobu organizacji gospodarki kasowej. Zasady te jednostki powinny zatem określić we własnym zakresie, biorąc jednak pod uwagę ww. przepisy ustawy o rachunkowości i prawidłowo je stosować.

Nie sposób zgodzić się z wyjaśnieniem dotyczącym, braku wskazania sposobu ujęcia dowodu księgowego w księgach rachunkowych (dekretacji), bowiem art. 21 ust 1a uor wskazuje, że można zaniechać **zamieszczania na dowodzie danych**, o których mowa:

1) w ust. 1 pkt 1-3 i 5, jeżeli wynika to z odrębnych przepisów;

2) w ust. 1 pkt 6, jeżeli wynika to z techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Powyższy przepis nie oznacza, **że można zaniechać zamieszczania na dowodzie,** wskazanego w art. 21 ust. 1 pkt 6 uor, stwierdzenia sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych, podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania, stanowiącego jeden z wymogów formalnych dowodu księgowego. Przepis art. 21 ust. 1a uor wskazuje zatem, że dekretacja dokumentów księgowych **nie jest obowiązkowa wprost na dowodzie księgowym („ręczny” dekret),  
 jeżeli wynika to z techniki dokumentowania zapisów księgowych.** System komputerowy powinien wówczas generować wydruk zawierający wszystkie niezbędne elementy, w tym powiązanie z zapisami w dzienniku (numer pozycji), co umożliwia program komputerowy używany w MZUiM (dekretacja automatyczna). Zatem w powyższym przypadku, konieczne jest jedynie trwałe dołączenie wydruku dekretu do dokumentu stanowiącego dowód źródłowy. Nadmienić należy, że w protokole brak wskazania sposobu ujęcia w księgach rachunkowych (dekretacji) dotyczył ponadto wyciągów bankowych z dochodów budżetowych i w tym zakresie jednostka uznała zarzut za prawidłowy.

* Odnośnie wyjaśnienia dotyczącego wprowadzenia w 2018 r., z wartością 1 zł, środków trwałych ujawnionych w wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji, zauważyć należy, że w protokole kontroli wskazano, że *prawidłowym sposobem na wprowadzenie ujawnionych środków trwałych do ewidencji będzie odnalezienie dokumentów, na podstawie których otrzymano te środki trwałe i wprowadzenie ich wartości zgodnie z przytoczonymi w protokole przepisami lub w razie nieposiadania wskazanych dokumentów dokonanie wyceny środków trwałych. W przypadku gdy jednostka nie może ustalić ceny nabycia środka trwałego jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (art. 28 ust. 2 uor). Jeżeli natomiast nie jest możliwe ustalenie ceny sprzedaży netto danego składnika aktywów, należy w inny sposób określić jego wartość godziwą (art. 28 ust. 6 uor).* Zdumiewający jest zatem wniosek kontrolowanej jednostki, wskazany w wyjaśnieniach, o przywołaniu argumentu kontrolujących: „że właściwym podmiotem do wyceny majątku (dróg) jest uprawniony do tego rzeczoznawca majątkowy”, bowiem taki nie znalazł się w treści protokołu.

W wyjaśnieniach wskazano, że za przyjętym przez jednostkę rozwiązaniem stał argument, że „drogi te uległy w całości amortyzacji (okres ich amortyzacji minął). Wartość bilansowa 0 zł.” Zauważyć należy, że skoro drogi nie były w ewidencji to także nie były amortyzowane, okres amortyzacji liczymy od miesiąca następującego po miesiącu ujawnienia (dla celów podatkowych), także nie ma znaczenie fakt, że gdyby drogi były prawidłowo wprowadzone do rejestru okres amortyzacji by już minął. Wartość po okresie amortyzacji wynosiłaby 0 zł, jednak z powodu ujawnienia dopiero w 2018 r.  realnie w księgach ich wartość nie wynosiła 0 zł. Zawsze odnosimy się do stanu faktycznego.

Ponadto w zapisach Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 w pkt 6.28. wskazano, że szczególnym przypadkiem pozyskania środka trwałego jest jego ujawnienie (stwierdzenie nadwyżki). Ujawnienie nieobjętego ewidencją księgową środka trwałego wymaga ustalenia przyczyny powstania nadwyżki. Warunkuje ona możliwość uznania oraz sposób wyceny i ujęcia ujawnionego środka trwałego oraz w pkt 6.31. wskazano, że jeśli jednostka nie jest w stanie określić przyczyny powstania nadwyżki środka trwałego, wówczas wartość początkową ujawnionego i ujmowanego w księgach środka trwałego ustala w wysokości ceny sprzedaży (rynkowej) takiego samego lub podobnego przedmiotu. Drugostronnie wartość ta jest ujmowana jako rozliczenie międzyokresowe przychodów. Jest ona rozliczana w korespondencji z pozostałymi przychodami operacyjnymi równolegle do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tego środka trwałego (zapis 840/760). Zatem zwraca się uwagę na nieprawidłowość przytoczonego w wyjaśnieniach zapisu księgowego, tj. 760/840.

* Odnośnie złożonych wyjaśnień do pkt. 4.1.9, że „ druki KP (od nr 1 do 26) pobrane 7.01.2021 r. oraz druki KW (od nr 1 do 40) pobrane 04.01.2021 r. zostały wykorzystane w  raportach kasowych” oraz „(…) w księdze nie odnotowano zdania wydanych do zużycia druków w latach wcześniejszych, tj. w 2010 r. i 2015 r. z uwagi na ich wykorzystanie” (dot. czeków) zwraca się uwagę, że w instrukcji druków ścisłego zarachowania nie uregulowano w jaki sposób pracownik, który pobiera druki, powinien postąpić w momencie ich zużycia. Z przyjętej powszechnie praktyki wynika, że pracownik ten winien zostać zobowiązany do zwrotu kopii wykorzystanych druków, a pracownik odpowiedzialny za gospodarkę drukami winien ten fakt odnotować w ewidencji, wskazując datę zwrotu wykorzystanych druków. Bowiem brak zdania kopii druków oznacza, że nadal są w użyciu. W związku z brakiem w jednostce Instrukcji inwentaryzacyjnej i nie uregulowaniem sposobu przeprowadzania inwentaryzacji druków ścisłego zarachowania, wskazuje się, że komisja inwentaryzacyjna jest zobowiązana do ustalenia stanu faktycznego druków ścisłego zarachowania znajdujących się w składowaniu, które powinny zostać rozliczone na koniec roku kalendarzowego u osoby prowadzącej ewidencję druków ścisłego zarachowania. Jak przytoczono w protokole w zakresie ww. druków stwierdzono ich niezinwentaryzowanie oraz brak odniesienia się do zgodności spisanych druków z ewidencją prowadzoną w tym zakresie.

Wyjaśnienie dotyczące zapisów w księdze druków ścisłego zarachowania odnośnie czeków, tj. „czeki zostały pobrane w dniu 14.01.2020 r. o nr 0012043480 do nr 0012043504 i nie zostały zdane” nie znajduje odzwierciedlenia w ewidencji druków ścisłego zarachowania, bowiem w księdze w kolumnie „Adnotacje dotyczące zwrotu druków – data i podpis zwracającego” widnieje podpis pracownika z datą 30.10.2020 r. Ponadto w kolumnie „Ewentualna ilość niezużytych druków” wpisano adnotację, że druk o nr 0012043489 został anulowany 30.12.2020 r. Zatem z powyższego wynika, że w tym dniu druki od nr 0012043480 do nr 0012043504 zostały zdane. Wnioskować zatem można, że w jednostce w nieprawidłowy sposób interpretuje się zapisy wprowadzone do księgi i tym samym w nieprawidłowy sposób jest ona prowadzona.

* W zakresie dochodzenia należności przyznaję, że w tym jednym przypadku, z pośród wielu opisanych w protokole przykładów, błędnie wskazano, że nie zastosowano skutecznego środka egzekucyjnego, ale efekt dochodzenia należności jest ten sam ponieważ umorzono należność z uwagi na przedawnienie.
* Argument przywołany w wyjaśnieniach „*nie sposób bezkrytycznie zgodzić się z powyższym zarzutem bowiem w pozostałych kontrolowanych postępowaniach objętych stosowaniem ustawy […] nie wniesiono uwag co do prawidłowości w szacowaniu wartości zamówienia”* wydaję się być niezrozumiały w kontekście stwierdzonych nieprawidłowości. W protokole kontroli ocenie poddano losowo wybrane postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, zarówno te których procedurę oparto bezpośrednio o zapisy ustawy jak i te których procedura opierała się o funkcjonujący w jednostce regulamin. W 6 z 8 opisanych postępowań sformułowano uwagi co do staranności szacowania wartości zamówienia, oparte na dokumentacji, którą przedłożono do kontroli. Warto wspomnieć także, że nieprawidłowości w zakresie szacowania wartości zamówień stwierdzono również w protokole kontroli oraz wystąpieniu pokontrolnym z 2017 r. Jako, że zakres kontroli obejmował również wykonanie zaleceń pokontrolnych z 2017 r. zasadnym było sformułowanie wniosków w tym zakresie. Ponadto, odnosząc się do wyjaśnień dotyczących szacowania wartości zamówienia na ochronę parkingów wielopoziomowych, **ponownie pokreślić należy, że kontrolujące odniosły się do faktów wynikających z dokumentacji przedłożonej do kontroli.** W treści dokumentu pn. *„ kalkulacja kosztów postępowania”* z 29.11.2021 r. nie wskazano na jakich wskaźnikach oparto kalkulację*.* W protokole kontroli stwierdzono, że *„****dokumentacja poddana kontroli*** *[…]nie potwierdza, że szacowanie wartości zamówienia odbywa się z należytą starannością”* i jest to zgodne ze stanem faktycznym. W treści wyjaśnień uszczegółowiono, że wzrost stawki godzinowej o 10, 8 % stanowi sumę dwóch wskaźników, tj. prognozowanego średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem na 2022 r. tzn. 3,3 % oraz wskaźnik wzrostu wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2022 r. w stosunku do 2021 r. tzn. 7,5 %. Tymczasem zgodnie z przywołanym rozporządzeniem minimalna stawka godzinowa w 2021 r. wynosiła 18,30 zł, a w 2022 r. 19,70 zł, a to oznacza, że wzrost wynosił 7,65 %, a nie jak wskazano w wyjaśnieniach 7,5 %.

W odniesieniu do wniosku zbierania i utylizacji padłych zwierząt zaznaczamy, że w trakcie czynności kontrolnych kontrolujące kilkukrotnie artykułowały pracownikowi MZUiM odpowiedzialnemu za kontrolę merytoryczną faktur w powyższym zakresie, że dokumentacja przedłożona do kontroli wskazuje na rozbieżności między zbiorczymi zestawieniami, a dokumentami handlowymi za marzec oraz sierpień. Dopiero po ujawnieniu przez kontrolujące powyższych nieprawidłowości Wykonawca dostarczył wymagane dokumenty, co oznacza że w istocie jednostka nie wypłaciła Wykonawcy nienależnego wynagrodzenia z tytułu realizacji usługi, ale potwierdza jednocześnie, że pracownik MZUIM nie dokonał weryfikacji dokumentów, które Wykonawca przedłożył wraz z fakturami oraz nie przeprowadził rzetelnej weryfikacji faktur pod względem merytorycznym przed dokonaniem wydatku. Nadmienić należy również, że w trakcie prowadzenia czynności kontrolnych kontrolujące wskazywały, że jednostka nie prowadzi rejestru zgłoszeń dotyczącego padłych zwierząt, podając jednocześnie argumenty potwierdzające zasadność prowadzenia takiego rejestru pod kątem tzw. „pustych wyjazdów”. **Stan faktyczny opisany w protokole oparty został o dokumentację przedłożoną do kontroli oraz wyjaśnienia udzielone w trakcie kontroli**. Kontrolujących nie poinformowano o zgłoszeniach SMS, o który wspomniano w wyjaśnieniach.

* Wyjaśnienia dot. preliminarza stanowiącego integralną część regulaminu ZFŚS w którym określono podział środków oraz rodzaje i formy działalności socjalnej. Zgodnie z definicją preliminarz to zestawienie planowanych dochodów i wydatków jakiejś instytucji, organizacji, a nie zasady ponoszenia tych wydatków. Ponadto jeżeli stanowi on integralną część regulaminu wprowadzonego zarządzeniem Dyrektora, coroczna jego zmiana musi być wprowadzana zarządzeniem Dyrektora.

NACZELNIK

Wydziału Kontroli

/-/ mgr Agnieszka Olak