

Bielsk Podlaski, dnia 06.12.2022 r.

/pieczęć jednostki kontrolującej/

URZĄD MIASTA

17-100 Bielsk Podlaski

ul. Kopernika 1

K.1711.6.2022

PROTOKÓŁ KONTROLI

w Żłobku - Klubie Malucha „Akademia Malucha” Magdalena Mańkowska

z siedzibą w Bielsku Podlaskim, ul. Batorego 15

Kontrolę przeprowadzono w dniach: 16.11.2022 r. – 06.12.2022 r.

Przedmiot kontroli:

Prawidłowość wykorzystania i rozliczenia dotacji celowej przekazanej z budżetu miasta w roku 2021 na realizację zadań z zakresu organizacji opieki nad dziećmi w wieku do lat 3.

Podstawa prawna przeprowadzenia kontroli:

1. Ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz. U. z 2022 r., poz. 1324, 1383),
2. Umowa o udzielenie dotacji celowej nr 20/0228/Ok z dnia 31 grudnia 2020 r. zawarta między Miastem Bielsk Podlaski z siedzibą w Bielsku Podlaskim, ul. Kopernika 1 a Panią Magdaleną Mańkowską, prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą Klub Malucha Akademia Malucha Magdalena Mańkowska, 17-100 Bielsk Podlaski, ul. S. Batorego 15,
3. Uchwała nr III/22/18 Rady Miasta Bielsk Podlaski z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie wysokości i zasad ustalenia oraz rozliczania dotacji celowej dla podmiotów prowadzących żłobki lub kluby dziecięce na terenie Miasta Bielsk Podlaski, w tym określenia kategorii dzieci na które przyznawana jest dotacja stanowiąca Załącznik Nr 1 do obwieszczenia Rady Miasta Bielsk Podlaski z dnia 31 marca 2020r. w sprawie ogłoszenia tekstu jednolitego uchwały w sprawie wysokości i zasad ustalania oraz rozliczania dotacji celowej dla podmiotów prowadzących żłobki lub kluby dziecięce na terenie Miasta Bielsk Podlaski, w tym określenia kategorii dzieci na które przyznawana jest dotacja (Dz. Urz. Woj. Podl. z 2020 r. poz. 1836),
4. ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634 z późn. zm.),
5. Plan Kontroli Urzędu Miasta Bielsk Podlaski na 2022 r.

Kontrolę przeprowadziły:

- 1) Katarzyna Leoniuk – Podinspektor Urzędu Miasta, na podstawie upoważnienia nr 127/2022 z dnia 8.11.2022 r.
- 2) Bożena Łuba - Kondratiuk - Kierownik Referatu Nadzoru i Kontroli, nr legitymacji służbowej 2/2018, na podstawie upoważnienia nr 128/2022 z dnia 8.11.2022 r.

I. Ustalenia ogólne

Klub Malucha „Akademia Malucha” Magdalena Mańkowska, zwany dalej „Żłobkiem” jest instytucją opieki nad dziećmi w wieku do lat 3, funkcjonującą w formie żłobka. Podmiot został wpisany do Rejestru żłobków i klubów dziecięcych, prowadzonego przez Burmistrza Miasta Bielsk Podlaski dnia 30.09.2020 r. pod numerem 17295/Z. W okresie poprzednim - zgodnie z danymi wpisu z dnia 10.09.2016 r. do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) – placówka działała jako klub dziecięcy.

Żłobek sprawuje funkcję opiekuńczą, wychowawczą oraz edukacyjną nad dziećmi w wieku od 20 tygodnia życia do 3 lat, zgodnie z obowiązującymi programami. Żłobek umożliwia opiekę i pobyt maksymalnie 14-gu dzieciom; nie jest dostosowany do potrzeb dzieci niepełnosprawnych lub wymagających szczególnej opieki.

Placówka funkcjonuje 12 miesięcy w roku.

Żłobek działa na podstawie:

- ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz. U. z 2021 r., poz. 75),
- Statutu – określającego m.in. cele i zadania instytucji oraz sposób ich realizacji, warunki przyjmowania dzieci, zasady ustalania opłat za pobyt i wyżywienie itp., oraz
- Regulaminu Żłobka o nazwie Klub Malucha Akademia Malucha Magdalena Mańkowska - określającego organizację wewnętrzną, w tym godzinny pracy placówki, a także
- innych właściwych przepisów i aktów prawnych.

Źródłem finansowania działalności Żłobka są głównie wpłaty dokonywane przez rodziców w formie wpisowego oraz chesnego za pobyt dziecka (Rozdział VIII Finansowanie, §19 statutu) oraz dotacje otrzymywane od jednostki samorządu terytorialnego, tj. z Miasta Bielsk Podlaski.

Osobą prowadzącą Żłobek - na podstawie statutu będącego podstawą założenia oraz dokonania wpisu do ww. rejestru żłobków i klubów dziecięcych - jest Pani Magdalena Mańkowska, będąca równocześnie Właścicielem i Dyrektorem placówki. Organem sprawującym nadzór w zakresie warunków i jakości świadczonej opieki jest Burmistrz Miasta Bielsk Podlaski.

Siedziba Żłobka mieści się w domu prywatnym, w wyodrębnionej (i przystosowanej do jego prowadzenia) części lokalu, tj. budynku mieszkalnego jednorodzinnego, znajdującego się w Bielsku Podlaskim przy ul. Batorego 15.

Dokument zawierający zgodę osoby udostępniającej lokal na prowadzenie przez Kontrolowaną działalności żłobkowej znajduje się w aktach sprawy.

II. Ustalenia szczegółowe

1. W kontrolowanym okresie personel Żłobka składał się z 2 osób, w tym:

- Dyrektora, będącego również opiekunem w Żłobku,
- opiekunki (Pani ████████), zatrudnionej na podstawie umowy o pracę na pełny etat od dnia 01.01.2019 r. (stosownie do Wypowiedzenia warunków umowy o pracę zawartej w dniu 08.01.2018 r., przyjętego przez ww. osobę dnia 30.11.2018 r. oraz Aneksu do umowy o pracę z dnia 31.12.2019 r.).

2. Rozliczenie finansowo-księgowo działalności Żłobka następowało w formie księgowości uproszczonej, tj. Podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zwanej dalej „PKPiR”, którą prowadzono w systemie teleinformatycznym.

Sposób prowadzenia PKPiR został szczegółowo określony w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2003 r. Nr 152, poz. 1475 z późn. zm.); w zawartych w Załączniku nr 1 do tego rozporządzenia "Objaśnieniach do podatkowej księgi przychodów i rozchodów" wskazano, w jakich kolumnach należy wpisywać określone przychody i koszty.

Zgodnie z treścią ww. Rozporządzenia, w podatkowej księdze przychodów i rozchodów ewidencjonowane są w zasadzie wyłącznie zdarzenia gospodarcze (przychody oraz wydatki i koszty stanowiące koszty uzyskania przychodów), które mają wpływ na ustalenie wysokości dochodu, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Z uwagi na fakt, iż dotacja - w rozumieniu przepisów o finansach publicznych - otrzymana z budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w tym przypadku z budżetu Miasta Bielsk Podlaski na prowadzenie Żłobka stanowi

przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, który na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej „ustawą o PODOF” (Dz. U. z 2022 r., poz. 2647) jest zwolniony od podatku dochodowego, wydatki bezpośrednio sfinansowane z takiej dotacji nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Ustalono, że w PKPiR kontrolowanego podmiotu w roku 2021 nie były ujmowane w przychodach (kol 8 – pozostałe przyhody) otrzymane od Miasta transze dotacji, a w kolumnach dotyczących kosztów uzyskania przychodów – nie były ewidencjonowane wydatki na działalność bieżącą placówki, sfinansowane opisywaną dotacją. W podatkowej księdze przychodów i rozchodów ewidencjonowano natomiast opłaty wnoszone przez np. rodziców dzieci objętych opieką w Żłobku i inne przychody (i odpowiednio koszty) niezwiązane z dotacją.

Ewidencję księgową środków otrzymanych z dotacji oraz wydatków dokonywanych z tych środków, przedstawioną kontrolującej, prowadzono natomiast odrębnie (poza PKPiR) w formie stosownego zestawienia (w formie arkusza kalkulacyjnego), co szczegółowo zostało opisane w dalszej części niniejszego protokołu kontroli.

III. Udzielenie dotacji Żłobkowi - Klub Malucha „Akademia Malucha” Magdalena Mańkowska.

Zgodnie z art. 60 ustawy z dnia 4 lutego 2011 r. o opiece nad dziećmi w wieku do lat 3 (Dz. U. z 2021 poz. 75), podmioty, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy, prowadzące żłobek lub klub dziecięcy lub zatrudniające dziennych opiekunów oraz osoby, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 1, mogą otrzymać na dziecko objęte opieką w żłobku lub klubie dziecięcym, lub przez dziennego opiekuna dotację celową z budżetu gminy.

Wysokość i zasady ustalania oraz rozliczania dotacji celowej, w tym kategorii dzieci, na które przyznawana jest dotacja, określa rada gminy w drodze uchwały.

1) Dnia 31 grudnia 2020 r. pomiędzy Miastem Bielsk Podlaski a Panią Magdaleną Mańkowską, prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą Klub Malucha Akademia Malucha Magdalena Mańkowska, tj. żłobek dziecięcy funkcjonujący w Bielsku Podlaskim, została zawarta umowa nr 20/0228/Ok, na mocy której Dotowanej udzielono (zgodnie z Uchwałą Nr III/22/18 Rady Miasta Bielsk Podlaski z dnia 27 grudnia 2018 r. w sprawie wysokości i zasad ustalenia i zasad rozliczania dotacji celowej dla podmiotów prowadzących żłobki lub kluby dziecięce na terenie Miasta Bielsk Podlaski, w tym określenia kategorii dzieci na które przyznawana jest

dotacja – Dz. Urz. Woj. Podl. z 2019 r. poz. 1836) dotacji celowej w wysokości 350 zł miesięcznie na każde dziecko objęte opieką w żłobku dziecięcym w okresie od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r.

Dotacja, o której mowa, według §1 ust. 3 ww. Uchwały jest przeznaczona na dofinansowanie realizacji zadań żłobka dziecięcego w zakresie zapewnienia dziecku opieki w warunkach bytowych zbliżonych do warunków domowych; zagwarantowania dziecku właściwej opieki pielęgnacyjnej oraz edukacyjnej, przez prowadzenie zajęć zabawowych z elementami edukacji, z uwzględnieniem indywidualnych potrzeb dziecka; prowadzenia zajęć opiekuńczo-wychowawczych i edukacyjnych, uwzględniających rozwój psychomotoryczny dziecka, właściwych do wieku, z wyłączeniem wyżywienia.

Zgodnie z §2 ust. 1 zawartej z Miastem umowy, dotacja miała być przekazywana w 12 miesięcznych transzach na wskazany przez Dotowaną rachunek bankowy, na podstawie złożonego do 10 dnia każdego miesiąca wniosku zawierającego informację o liczbie dzieci objętych opieką żłobka, w terminie 14 dni od daty wpływu prawidłowo wystawionego wniosku. Termin złożenia wniosku o przekazanie transzy dotacji za miesiąc styczeń 2021 r. wynosił 10 dni licząc od dnia podpisania umowy.

2) W okresie styczeń - grudzień 2021 r. wnioski o przekazanie transzy dotacji za dany miesiąc, wraz z informacją o liczbie dzieci objętych opieką w Żłobku w większości były składane terminowo, i na formularzach zgodnych z Załącznikiem nr 1 do zawartej umowy (nr 20/0228/Ok z dnia 31.12.2020 r.).

3) W roku 2021 – zgodnie ze zgromadzoną w Referacie Oświaty i Kultury Urzędu Miasta Bielsk Podlaski dokumentacją, tj. ww. wnioskami składanymi przez Dotowaną do Żłobka uczęszczało w miesiącach: styczeń, październik i grudzień - 10 dzieci, w miesiącach luty, lipiec i sierpień – 12 dzieci, w miesiącach marzec-kwiecień oraz czerwiec – 13 dzieci, w maju – 14 dzieci, we wrześniu – 11 dzieci i w listopadzie – 9 dzieci.

4) W badanym okresie Żłobek był kontrolowany przez inspektora w Referacie Oświaty i Kultury, protokół kontroli nr Ok.8225.27.2021 z dnia 3.11.2021 r.; przedmiot kontroli:

a) Warunki oraz jakość świadczonej opieki oraz zgodności przekazywanych danych do Urzędu Miasta w Bielsku Podlaskim ze stanem faktycznym za okres 01.12.2020 r. – 30.09.2021 r.

b) Sprawdzenie wykonania zaleceń pokontrolnych wydanych przez Burmistrza Miasta Bielsk Podlaski pismem Ok.825.41.2020 z dnia 28.12.2020 r.

W wyniku powyższej kontroli nie wydano zaleceń pokontrolnych.

5) Stosownie do postanowień zawartej umowy (§2 ust.1), dotacja była przekazywana przez Miasto Bielsk Podlaski za poszczególne miesiące roku 2021 na wskazany przez Dotowaną rachunek bankowy w wysokości: styczeń, październik, grudzień - 3500,00 zł; luty, lipiec, sierpień - 4200,00 zł; marzec – kwiecień, czerwiec - 4550,00 zł; maj – 4900,00 zł; wrzesień – 3850,00 zł; listopad – 3150,00 zł.

Zgodnie z pismem Ok.8225.3.2021 z dnia 28 stycznia 2022 r.:

- łączna kwota dotacji przekazanej Żłobkowi w okresie 01.01.2021 r. - 31.12.2020 r. na podstawie zawartej z Miastem umowy wyniosła 48650,00 zł,

- kwota dotacji faktycznie wydatkowanej w ww. okresie przez podmiot prowadzący Żłobek wyniosła 48300,00 zł,

- kwota dotacji niewykorzystanej w ww. okresie w wysokości 350,00 zł została zwrócona przez Dotowaną na konto Urzędu Miasta Bielsk Podlaski w dniu 28 stycznia 2022 r.

IV. Rozliczenie dotacji

1) Roczne rozliczenie dotacji celowej udzielonej z budżetu Miasta Bielsk Podlaski na dzieci objęte opieką w Żłobku, otrzymanej w okresie od 01.01.2021 r. do 31.12.2021 r. złożono dnia 20.01.2022 r. tj. w terminie wynikającym z zapisów §4 umowy z Miastem Bielsk Podlaski; w dniu 26.01.2022 r. wpłynęła korekta ww. dokumentu.

Zgodnie z danymi wynikającymi z tabeli zawartej w punkcie nr 3 złożonego rozliczenia dotacji poniesione wydatki wykazano w następujących grupach i kwotach:

- wynagrodzenia (1 opiekuna w Żłobku) – 25354,13 zł
- pochodne od wynagrodzeń (składki ZUS i FP) – 13524,42 zł
- opłaty za media – 392,64 zł
- zakup materiałów i wyposażenia – 312,94 zł
- zakup pomocy dydaktycznych – 1315,87 zł
- remonty bieżące – 2500,00 zł
- pozostałe wydatki (opał) – 4900,00 zł

Łączne wydatki poniesione z otrzymanej dotacji wyniosły 48300,00 zł.

2) Stwierdzono, że kwoty wykazane w rozliczeniu rocznym dotacji odzwierciedlają wydatki danego rodzaju, wynikające z przedłożonych dowodów księgowych.

Wydatki z tytułu wynagrodzeń pracownika, ujęte w pozycji nr 1 Roczного rozliczenia

sfinansowano środkami dotacji w kwocie netto (tj. w kwocie wypłacanej pracownikowi), bez uwzględnienia zaliczki na podatek dochodowy, odprowadzanej do właściwego Urzędu Skarbowego. Natomiast w pozycji nr 2 – ujęto zobowiązania wobec ZUS, bez składki na Fundusz pracy.

3) W wyniku czynności kontrolnych ustalono, iż w tabeli stanowiącej Zestawienie poniesionych wydatków ujętych w rozliczeniu dotacji, zawartej w punkcie nr 5 Roczego rozliczenia dotacji, w części, w której ujęto kwoty „Pochodnych od wynagrodzeń” (składki ZUS i FP), w podpunktach 2.1 – 2.12 tabeli, nieprawidłowo wskazano daty płatności składek ZUS odprowadzonych z tytułu wypłaconych opiekunowi w Żłobku wynagrodzeń. Daty płatności składek, podane w kolumnie nr 4 Zestawienia nie są zgodne z datami wynikającymi z przedłożonych podczas kontroli dokumentów (wydruków komputerowych) zawierających informacje o dokonaniu przez Prowadzącą Żłobek przelewów na rachunek ZUS.

Z zapisów w ww. zakresie, zawartych w rocznym rozliczeniu dotacji wynika, że wydatki z tytułu składek ZUS zostały uwzględnione w miesiącach, w których następowała wypłata wynagrodzenia dla zatrudnionej opiekunki, przy czym terminem wypłaty tego wynagrodzenia - zgodnie z informacjami (daty i podpisy pracownika) zawartymi na listach płac oraz wyjaśnieniami Właścicielki Żłobka - był ostatni dzień danego miesiąca.

Stosownie do obowiązujących przepisów w zakresie terminów i sposobu realizacji obowiązków przez płatnika składek ZUS, zobowiązania te co do zasady są przekazywane do określonego dnia następnego miesiąca za dany miesiąc; funkcjonujące przepisy nie zabraniają jednak wcześniejszej zapłaty składek, zatem ich uregulowanie może nastąpić w tym samym okresie (miesiącu), w którym dokonywana jest wypłata wynagrodzenia. W przypadku płatności dokonywanych z końcem roku, najwcześniejsza wpłata składki w grudniu 2021 r. mogła nastąpić właśnie w grudniu 2021 r., co jest powszechną praktyką, zwłaszcza jeśli dana jednostka chce np. zamknąć bilans roku, czy – jak w przypadku Żłobka, sfinansować składkę ZUS od wynagrodzeń należnych i wypłaconych w grudniu środkami dotacji otrzymanej w danym roku budżetowym.

Kontrolowana przedłożyła potwierdzenie przelewu z którego wynika, że składkę ZUS za miesiąc styczeń opłaciła w miesiącu lutym, tj. dnia 14.02.2021 r. a nie dnia 22.01.2021 r., w związku z tym ujęcie takiego wydatku w rozliczeniu dotacji za

miesiąc styczeń jest nieprawidłowe. Tę samą nieprawidłowość stwierdzono w danych zawartych w ww. tabeli, dotyczących składek ZUS za pozostałe miesiące roku 2021. Kontrolowana wyjaśniała, że rozbieżności w datach płatności składek ZUS, podanych w rozliczeniu rocznym z datami wynikającymi z potwierdzeń przelewów powstały podczas sporządzania dokumentów finansowych w ww. zakresie, w wyniku błędnego wskazania przez system komputerowy terminów realizacji tych płatności a nie faktycznej daty ich dokonania.

Ustalono, że łącznie w rozliczeniu dotacji, ujęto wydatki z tytułu składek ZUS za 12 miesięcy 2021 r.; w dniach 15.12.2021 r. oraz 30.12. 2021 r. - zgodnie z potwierdzeniami przelewów - opłacono zobowiązania względem ZUS za dwa ostatnie miesiące 2021 r., tj. listopad oraz grudzień.

W związku z tym, iż płatności wynikające z potwierdzeń przelewów w ww. zakresie obejmowały kwoty wyższe od wskazanych w zestawieniu poniesionych wydatków, ujętych w rozliczeniu dotacji, Kontrolowana złożyła oświadczenie, z którego wynika że składka ZUS za pracownika jest zawarta w ogólnej kwocie ww. przelewów.

Ponadto, dostarczyła składane co miesiąc – z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej - odpowiednie deklaracje rozliczeniowe ZUS, tj. deklaracje główne ZUS DRA oraz wynikające z zatrudnienia pracownika załączniki czyli raporty imienne ZUS RCA.

Wyrywkowa weryfikacja deklaracji za miesiące: wrzesień – październik, czerwiec i marzec roku 2021 potwierdziła odprowadzenie składek ZUS z tytułu zatrudnienia opiekunki w Żłobku w wysokości wynikającej z list płac oraz wskazanej w rocznym rozliczeniu dotacji.

V. Dokumentacja finansowo – księgową otrzymanej dotacji

Zgodnie z zapisami zawartej z Miastem (§3 ust.1) umowy Dotowana zobowiązała się do wykorzystania przekazanej dotacji w terminie do 31 grudnia 2021 r. zgodnie z celem na jaki ją uzyskała, tj. na realizację zadań Żłobka, określonych w §1 ust. 3 i ust. 4 umowy, i na warunkach określonych umową. Ponadto, każda faktura, rachunek, lista płac itp. opłacone ze środków dotacji celowej miały być opatrzone pieczęcią Dotowanej i zawierać sporządzony w sposób trwały opis, którego treść zawarto w §3 ust.1 umowy.

Stosownie do zapisów §3 ust. 2 ww. umowy Dotowana zobowiązała się również do prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej środków otrzymanych z dotacji oraz wydatków dokonywanych z tych środków.

1. Analiza finansowo-księgowo dowodów księgowych, dokumentujących poniesione wydatki (Żłobka) rozliczone dotacją.

Kontrolą objęto dowody księgowe dokumentujące wydatki ujęte w rocznym rozliczeniu dotacji pod kątem spełnienia wymogów wynikających z zapisów umowy, tj.

- zgodności poniesionych wydatków rozliczonych dotacją z realizacją zadań Żłobka dziecięcego (§1 pkt 3-4),

- właściwego opisywania dokumentów księgowych, ujętych w rocznym rozliczeniu dotacji (§ 3 pkt 1 i pkt 2 umowy),

a także z ogólnymi wymogami, wskazanymi Rozporządzeniu w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, dotyczącymi dokumentowania kosztów.

2. Dowody księgowe

Dokumentowanie kosztów przez podmioty prowadzące KPiR uregulowane zostało w Rozporządzeniu w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Zgodnie z § 11 ust. 3 oraz §12 Rozporządzenia, podstawą zapisów w księdze są dowody księgowe, do których należą m. in.:

- 1) faktury VAT, w tym faktury VAT RR, dokumenty celne, rachunki, wystawione zgodnie z właściwymi przepisami (np. ustawą o VAT)

- 2) inne dokumenty stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem, w tym:

- dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem,

- noty księgowe, sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej, wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta lub przekazane kontrahentowi,

- dowody przesunięć,

- dowody opłat pocztowych i bankowych,

- raporty fiskalne,

- dowody wewnętrzne (w ściśle określonych w rozporządzeniu przypadkach).

Dokumenty mogą zostać uznane za dowód księgowy wyłącznie, gdy są zgodne co do formy i treści z ww. rozporządzeniem.

2.1. Podczas kontroli ustalono, że:

- 1) wydatki poniesiona na rzecz Żłobka zostały dokonane w roku 2021, tj. w okresie na który była udzielona dotacja,
- 2) wydatki zostały dokonane na podstawie dowodów księgowych, w tym dowodów wewnętrznych, wymienionych w ww. Rozporządzeniu Ministra Finansów; wydatki - w części dotyczącej Żłobka, w tym za; energię elektryczną i usługi dystrybucyjne, za miesiące: listopad i grudzień 2021 r. rozliczono na podstawie dokumentu księgowego o numerze 31055158/163R/2021 z dnia 20.12.2021 r., za wodę i ścieki - na podstawie dokumentu księgowego o numerze 2006431/2021 z dnia 09.08.2021 r.
- 3) dowody księgowe objęte kontrolą w większości zawierają określone dane (elementy) niezbędne do odzwierciedlenia dokonanej operacji gospodarczej, wymagane obowiązującymi przepisami prawa;
- 4) dowody księgowe zostały opatrzone pieczęcią nagłówkową Dotowanej; na odwrocie dokumentów zamieszczano opis - w formie pieczęci – w którym podawano informację o kwocie danego wydatku, sfinansowanej środkami otrzymanej dotacji celowej z Miasta Bielsk Podlaski.
Stwierdzono, że sporządzony na dowodach księgowych opis jest niepełny, gdyż nie zawiera adnotacji o dacie jego opłacenia, co było wymagane zapisem § 3 pkt. 1 umowy z Miastem.
- 5) wydatki na rzecz Żłobka były opłacane gotówką lub przelewem, w niektórych przypadkach - kartą płatniczą Właściciela.

3. Ewidencja finansowo-księgowa dotacji

Celem wypełnienia obowiązku umownego (§3 ust. 2) w zakresie prowadzenia wyodrębnionej ewidencji księgowej, Kontrolowana – dokonując rozliczeń finansowych Żłobka z użyciem PKPiR - prowadziła we własnym zakresie, w formie arkusza kalkulacyjnego kumulatywnego oddzielną ewidencję, tj. zestawienie (tabelę) przychodów i kosztów finansowanych z dotacji, bez wpisywania ich do powyższej księgi. Przedstawione w zestawieniu rozliczenie kwotowe otrzymanej dotacji jest zgodne z rozliczeniem rocznym, złożonym w Urzędzie Miasta.

W ww. zestawieniu zawarto m.in. informacje o:

- kwotach dotacji otrzymanych za poszczególne miesiące, tj. od stycznia do grudnia 2021 roku,
- kwocie dotacji wykorzystanej w danym miesiącu 2021 r.,

- rodzajach dokonanych wydatków, wraz z numerami dokumentów księgowych i kwotami wydatków z nich wynikających,

- liczbie dzieci objętych w danym miesiącu dofinansowaniem.

Tabela została opatrzona pieczęcią nagłówkową podmiotu oraz podpisana przez Dyrektora Żłobka.

W związku z tym, iż przepisy zawarte w Rozporządzeniu w sprawie prowadzenia PKPiR nie określają czy wydatki finansowane ze środków otrzymywanych z dotacji, jako zwolnionych z opodatkowania podatkiem dochodowym, powinny być wykazywane w ww. Księdze, należy stwierdzić, że kontrolowana prowadząc ww. zestawienie, wypełniła obowiązek zapewnienia odrębnej dokumentacji księgowej w zakresie otrzymanej dotacji.

Wydatki z dotacji w PKPiR mogą być uwzględniane fakultatywnie, a często stosowaną praktyką jest wykazywanie ich w kol. 15 PKPiR, która służy do wykazywania innych zaszłości gospodarczych (poza wymienionymi w kol. 1-14). Dodatkowo, w kol. 17 (Uwagi), podatnik może zamieszczać adnotację (np. zakup sfinansowany dotacją) w odniesieniu do zapisów zawartych we wcześniejszych kolumnach.

4. Koszty prowadzenia działalności prowadzonej w miejscu zamieszkania i ich ujęcie w rozliczeniu otrzymanej dotacji.

1) W związku z tym, iż działalność żłobkowa jest prowadzona w miejscu zamieszkania i nie w całym domu (na zasadzie wyodrębnienia i przystosowania pomieszczeń do prowadzenia działalności) Kontrolowana rozliczała środkami otrzymanej dotacji celowej część wydatków związanych z bieżącym użytkowaniem lokalu na potrzeby Żłobka.

Kontrolowana przedstawiła pismo z dnia 01.09.2020 r., w którym oświadcza, że powierzchnia domu wykorzystana na cele prowadzonej działalności żłobkowej wynosi 44,70 m², natomiast powierzchnia całego domu – 134 m², i do rozliczania kosztów z tytułu wykorzystywania wskazanej powierzchni na prowadzenie Żłobka (punkt nr 5 ww. pisma) stosuje wskaźnik w wysokości 33,33%, ustalony – zgodnie z wyjaśnieniami - przez biuro księgowe.

Obowiązujące przepisy prawa nie określają, w jaki dokładnie sposób należy wydzielić koszty prowadzenia działalności we własnym domu czy mieszkaniu (rachunki za media takie, jak: energia elektryczna, woda, gaz, centralne ogrzewanie itp.). Jeżeli na cele działalności wykorzystywana jest przez przedsiębiorcę tylko część

domu/mieszkania, wówczas należy posłużyć się specjalnie obliczonym współczynnikiem, obliczając procentowy udział tej części lokalu do całości domu/mieszkania. W niektórych przypadkach może być też wykorzystywany do tego celu odczyt z liczników czy też np. billing; istnieje też możliwość wydzielenia rachunków dla prowadzonej działalności gospodarczej np. u operatorów – dystrybutorów np. energii elektrycznej.

Zgodnie z §11-13 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, w celu udokumentowania wydatków związanych z opłatami za ww. media w części przypadającej na prowadzoną we własnym domu/mieszkanie działalność, przedsiębiorca może sporządzić dowód wewnętrzny, z którego musi wynikać przedmiot operacji i wysokość kosztu (wydatku). Podstawą do sporządzenia tego dowodu jest dokument obejmujący całość opłat na te cele, a więc faktura VAT wystawiona na podatnika, tj. właściciela nieruchomości. Do sporządzonego dowodu wewnętrznego należy podpiąć dokument potwierdzający wydatek, na którym należy uwzględnić wykorzystany sposób wyliczenia.

Analiza przedłożonych dokumentów księgowych potwierdziła, że w rozliczeniu otrzymanej dotacji uwzględniono część wydatków ponoszonych z tytułu dostaw energii, wody i zakupu węgla – kwoty wskazane w tabeli zawartej w Rocznym rozliczeniu dotacji celowej, w punkcie nr 5 – Zestawienie poniesionych wydatków ujętych w rozliczeniu dotacji, w pozycjach nr 41-52. Koszty te (poza zakupem węgla) rozliczano w części, w jakiej - stosownie do ww. współczynnika - przypadają bezpośrednio na prowadzoną działalność żłobkową, co jest zgodne z funkcjonującym orzecznictwem czy interpretacjami np. Izby Skarbowych.

Wydatki z tytułu wywozu śmieci w Żłobku rozliczano całą kwotą, wynikającą z otrzymanej faktury, zgodnie z umową nr 11/ZOM/2017 z dnia 01.04.2017 r. zawartą w zakresie wywozu odpadów komunalnych z Przedsiębiorstwem Komunalnym spółka z o.o. w Bielsku Podlaskim

2) W trakcie analizy dokumentów księgowych stwierdzono rozbieżność między kwotą wydatku - za wodę, ścieki - wynikającą z wewnętrznego dokumentu księgowego nr 2006431/2021 z dnia 09.08.2021 r. a kwotą zawartą w pozycji nr 15 odrębnej ewidencji księgowej, dotyczącej otrzymanej dotacji oraz w poz. nr 45 tabeli ujętej w punkcie nr 5 – Zestawienie poniesionych wydatków ujętych w rozliczeniu dotacji – kwota 53,46 zł. W dokumencie księgowym Żłobka wskazano kwotę niższą, tj. w wysokości 45,55 zł, ustaloną na podstawie faktury Vat nr 2006431/2021 z dnia

09.08.2021 r. (wystawionej przez Przedsiębiorstwo Komunalne sp. z o.o. w Bielsku Podlaskim na rzecz nabywcy, tj. właściciela budynku mieszkalnego, w którym prowadzony jest Żłobek ww. wskaźnikiem procentowym w wysokości 33,33% - przyjętym do rozliczania kosztów za media przypadające na prowadzenie Żłobka, jako możliwą do sfinansowania środkami otrzymanej dotacji.

Ponadto w ww. dokumentacji wskazano inne numery dowodu księgowego, stanowiącego podstawę rozliczenia wydatku.

W związku z powyższym, kwota w wysokości 7,91 zł, stanowiąca różnicę między ww. wartościami stanowi dotację wykorzystaną niezgodnie z przeznaczeniem.

3) W rocznym rozliczeniu dotacji (oraz w prowadzonej wyodrębnionej ewidencji księgowej, o której mowa w punkcie nr 3) Kontrolowana uwzględniła dwie faktury VAT o numerach SF/B/10/00125/21 z dnia 13.10.2021 r. na kwotę 2240,00 zł oraz nr SF/B/12/00391/21 z dnia 28.12.2021 r. na kwotę 2660,00 zł z tytułu wydatków poniesionych na zakup węgla do Żłobka.

Stwierdzono, że Kontrolowana dokonała nieprawidłowego rozliczenia tych wydatków gdyż pokryła środkami dotacji otrzymanej z Miasta Bielsk Podlaski całość kwot, wynikających z ww. dokumentów, a nie jak w przypadku wyżej opisywanych kosztów, przyjętym do takich rozliczeń - wskaźnikiem procentowym (33,33%).

Z uzyskanych podczas kontroli informacji wynika, że zakupiony węgiel nie został przeznaczony wyłącznie dla celów prowadzonej działalności żłobkowej, ale jednocześnie służył też celom prywatnym właściciela budynku tj. do ogrzewania części mieszkalnej; zarówno część mieszkalna budynku jak i żłobek były ogrzewane przy pomocy jednego pieca.

Zgodnie z ogólną zasadą dotyczącą ewidencjonowania kosztów za media przy prowadzeniu działalności w domu /mieszkaniu, poniesione na taką działalność wydatki, w tym za ogrzewanie mogą być zaksięgowane w podatkowej w księdze przychodów i rozchodów lub (wówczas nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów) ujęte w rozliczeniu dotacji jednak muszą być prawidłowo udokumentowane oraz rozliczone w wysokości adekwatnej do powierzchni, jaka jest przeznaczona na prowadzenie firmy, czy jak w tym przypadku Żłobka. Należy jednak zaznaczyć, że konsekwencją sfinansowania danego wydatku środkami otrzymanej dotacji, zwolnionej z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 129 ustawy o PODOF jest brak możliwości zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej (i ujęcia w PKPiR) – i to

niezależnie od tego, czy został poniesiony po, czy też przed otrzymaniem takiej dotacji. Potwierdza to liczne orzecznictwo sądowe (m.in. wyrok NSA z 20 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1440/07).

Zważywszy na fakt iż, dotacje są to podlegające szczególnym zasadom rozliczania środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie niniejszej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych (art. 126 ustawy o finansach publicznych) kontrolowana była zobowiązana do przestrzegania szczególnych zasad wydatkowania otrzymanych środków z dotacji, i sfinansowania nimi tylko części wydatków, które były związane z bieżącym użytkowaniem lokalu na cele Żłobka.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że wydatki za zakup węgla na rzecz Żłobka mogły zostać sfinansowane dotacją w łącznej kwocie 1633,17 zł, co wynika z wyliczenia: 4900,00 zł (2240,00 zł + 2660,00 zł) x 33,33%. Pozostała kwota w wysokości 3266,83 zł stanowi dotację wykorzystaną niezgodnie z przeznaczeniem. Zgodnie z art. 252 ustawy o finansach publicznych, dotacje udzielone z budżetu jednostki samorządu terytorialnego:

- 1) wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem,
 - 2) pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości
- podlegają zwrotowi do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w ciągu 15 dni od dnia stwierdzenia okoliczności, o których mowa w pkt 1 lub pkt 2.

Z przedstawionych i skontrolowanych dowodów księgowych, prowadzonej ewidencji księgowej w zakresie otrzymanej dotacji i innych dokumentów wynika, iż właściciel Żłobka ponosił wydatki na rzecz realizacji zadań związanych z prowadzeniem tej placówki, co dokumentują przedłożone do kontroli dokumenty finansowe, jednak otrzymana przez podmiot dotacja celowa została rozliczona z częściowym niewypełnieniem obowiązków wynikających zarówno z zawartej umowy z Miastem Bielsk Podlaski (§3 umowy) oraz z obowiązujących przepisów prawnych, w tym: ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Protokół kontroli sporządzono w dwóch jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla każdej ze stron.

Dyrektora Żłobka poinformowano o możliwości odmowy podpisania protokołu kontroli i złożenia na tę okoliczność stosownego wyjaśnienia.

Pouczono o prawie zgłoszenia w ciągu 7 dni od daty podpisania zastrzeżeń co do treści zawartych w protokole.

Kontrolę odnotowano w książce kontroli pod numerem 4/2022.

Bielsk Podlaski, dnia 21.12.2022 r.

/podpis osoby kontrolującej/

Podinspektor Katarzyna Leoniuk

Kierownik Referatu Nadzoru i Kontroli

Bożena Łuba-Kondratiuk

/pieczęć jednostki kontrolowanej/

Klub Malucha Akademia Malucha

Magdalena Mańkowska

ul. Batorego 15, 17-100 Bielsk Podlaski

NIP: 543-207-93-76 REGON: 3653533833

/podpis Dyrektora jednostki kontrolowanej/

Mańkowska Magdalena

(otrzymałam 22.12.2022 r.)