

Uchwała

z dnia 16 maja 2011 r.

w sprawie zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego

Komisja Odwoławcza Najwyższej Izby Kontroli Delegatury w Poznaniu, powołana przez Jana Kołtuna – dyrektora Delegatury w składzie:

Przewodniczący: **Grzegorz Malesiński** – wicedyrektor Delegatury,

Członkowie: **Renata Dudek** – doradca ekonomiczny,

Marek Lasota – doradca prawny (referent sprawy),

przy udziale protokolanta: starszego inspektora k.p. Pawła Siudy,

działając na podstawie art. 56 w związku z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2007 r. Nr 231, poz. 1701, ze zm.) oraz § 51 ust. 2 zarządzenia Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z dnia 1 marca 1995 r. w sprawie postępowania kontrolnego (M.P. Nr 17, poz. 211), po rozpatrzeniu na posiedzeniu jawnym w dniu 16 maja 2011 r. zastrzeżeń z dnia 6 maja 2011 r. zgłoszonych przez Wojewodę Wielkopolskiego do wystąpienia pokontrolnego wystosowanego po kontroli przeprowadzonej w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu w ramach tematu: „Wykonanie budżetu państwa w 2010 r., część 85/30 – województwo wielkopolskie”, nr kontroli: P/10/164; nr akt kontroli: LPO-4100-04-01/2011 uchwałała, co następuje:

zastrzeżenia z dnia 6 maja 2011 r. zgłoszone przez Wojewodę Wielkopolskiego do wystąpienia pokontrolnego wystosowanego po kontroli przeprowadzonej w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu w ramach tematu: „Wykonanie budżetu państwa w 2010 r., część 85/30 – województwo wielkopolskie”, nr kontroli: P/10/164:

1) uwzględnia częściowo w zakresie dotyczącym ocen zamieszczonych na stronie 4 wystąpienia pokontrolnego NIK (pkt 3) i w związku z tym wprowadza do treści wystąpienia pokontrolnego następujące zmiany:

a) dotychczasową treść akapitu trzeciego w punkcie trzecim wystąpienia pokontrolnego zastępuje następującą treścią: „Badanie wiarygodności dowodów i zapisów księgowych wykazało natomiast błąd systematyczny polegający na nieprawidłowym wskazaniu w ewidencji księgowej dat operacji dotyczących 34 faktur wystawionych przez kontrahentów na łączną kwotę 916.956,84 zł. Z kolei, w księgach rachunkowych grudnia 2010 r., kwota zobowiązań jednostki została zaniżona o 12.886,80 zł.”,

b) dotychczasową treść wniosku pokontrolnego oznaczonego numerem 5 zastępuje następującą treścią: „ewidencjonowanie w księgach rachunkowych dat operacji gospodarczych zgodnie ze stanem faktycznym,”;

2) pozostałe zastrzeżenia oddała w całości.

U z a s a d n i e n i e:

Najwyższa Izba Kontroli – Delegatura w Poznaniu przeprowadziła w I kwartale 2011 r. kontrolę w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu w ramach tematu: „Wykonanie budżetu państwa w 2010 r., część 85/30 – województwo wielkopolskie”. W wyniku tej kontroli, do Wojewody Wielkopolskiego zostało wystosowane w dniu 29 kwietnia 2011 r. wystąpienie pokontrolne (doręczono je w tym samym dniu) – akta kontroli tom VII, str. 2711 i nast. Pismem z dnia 6 maja 2011 r., w ustawowym terminie, Wojewoda Wielkopolski wniósł zastrzeżenia do tego wystąpienia (akta kontroli tom VII str. 2719 i nast.). Zastrzeżenia dotyczyły niżej omówionych ocen, uwag i wniosków.

1. Zgłaszający zastrzeżenia zakwestionował ocenę wyartykułowaną na stronie 2 i 3 wystąpienia (w punkcie 2). Ocena ta zawiera zarzut naruszenia przez Wojewodę Wielkopolskiego dyspozycji art. 171 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹ w trakcie wprowadzania jednej ze zmian w planie wydatków na 2010 r. polegających na przeniesieniu środków (59 tys. zł pomiędzy dwoma działami). W uzasadnieniu swojego stanowiska Wojewoda Wielkopolski podniósł, że zmiana ta była zgodna z zasadą wyrażoną w art. 44 ustawy o finansach publicznych (zasada dokonywania wydatków w sposób celowy, poprzez uzyskiwanie najlepszych efektów z danych nakładów oraz optymalny dobór metod i środków służących osiągnięciu zamierzonych celów). Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, „nie może istnieć taka sytuacja, uwzględniając racjonalność ustawodawcy, że przestrzeganie jednych przepisów danej ustawy (art. 44 ustawy o finansach publicznych), powoduje naruszenie innych przepisów tej samej ustawy (art. 171 ustawy o finansach publicznych)”. Wojewoda Wielkopolski wniósł o zmianę kwestionowanej oceny.

Komisja odwoławcza, zważyła co następuje: Ustalenia, na podstawie których została sformułowana powyższa ocena zostały opisane na str. 22 protokołu kontroli. Wynika z nich, że Wojewoda Wielkopolski w dniu 19 listopada 2010 r. wydał zarządzenie Nr 702/2010, na mocy którego dokonano przeniesienia środków budżetowych w kwocie 59 tys. zł z działu 600 (rozdz. 60055, paragrafu 3020) do działu 758 (rozdziału 75818, paragrafu 4810). Trzeba stwierdzić, że działanie to było niezgodne z dyspozycją art. 171 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Przepis ten stanowi, że dysponenti części budżetowych (Wojewoda Wielkopolski jest dysponentem części 85/30) mogą dokonywać przeniesień wydatków jedynie pomiędzy rozdziałami i paragrafami klasyfikacji wydatków w ramach danej części i działu budżetu państwa. Oceny tej nie może zmienić to, że zapisane w planie finansowym Wojewody Wielkopolskiego (dział 600, rozdz. 60055, paragraf 3020) środki budżetowe w kwocie 59 tys. zł, pochodziły pierwotnie z rezerwy budżetowej Wojewody Wielkopolskiego i przeznaczone były na zakup dodatkowego umundurowania. Jak wynika z ustaleń, w związku z unieważnieniem przetargu na umundurowanie, środki te nie mogły zostać wykorzystane na określony wyżej cel. Przeniesienie środków z działu 600 do działu 758 podyktowane było dążeniem Wojewody Wielkopolskiego do pełnego wykorzystania środków z utworzonej rezerwy budżetowej (co NIK oceniła jako merytorycznie uzasadnione). Działanie to odbyło się jednak w sposób niezgodny z dyspozycją art. 171 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z dyspozycją art. 171 ust. 8 ustawy

¹ Dz. U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

o finansach publicznych, przepisy ust. 1 teŝe ustawy nie mają zastosowania jedynie do **podziału** rezerw budŝetu państwa (por. art. 154 i 155 ustawy o finansach publicznych). Odnosząc się do podnoszonego przez zgłaszającego zastrzeŝenia argumentu, iŝ zakwestionowane w toku kontroli NIK działanie było zgodne z zasadami wyrażonymi w art. 44 ustawy o finansach publicznych, stwierdzić naleŝy, ŝe zasady gospodarowania środkami publicznymi, określone w tym przepisie nie wyłączają ograniczeñ wynikających z dyspozycji art. 171 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, określającego procedury wykonywania ustawy budŝetowej i nie mogą stanowić usprawiedliwienia dla działania niezgodnego z przywołaną wyŝej norm prawną. Dokonując wydatków budŝetowych naleŝy stosować zasady wyrażone zarówno w jednym, jak i w drugim z przytoczonych przepisów. W związku z powyŝszym Komisja odwoławcza postanowiła **zastrzeŝenie oddalić**.

2. Wojewoda Wielkopolski zakwestionował ocenę zamieszczoną na str. 3 wystąpienia pokontrolnego NIK (pkt 2), z której wynika, ŝe nieprawidłowością było ustalenie, w sierpniu 2009 r., limitu wydatków na 2010 r. dla Wielkopolskiego Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Poznaniu (WINB), obejmującego kwotę 14.192 tys. zł dotacji celowych na zadania z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami, realizowane przez powiat. Było to niezgodne, zdaniem NIK, z dyspozycj §7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonania budŝetu państwa. Zdaniem wnoszącego zastrzeŝenia, ocena ta nie jest zasadna. Wyraził on pogląd, ŝe „nie moŝna logicznie wywieść, iŝ wymienienie w planie finansowym Wielkopolskiego Wojewódzkiego Inspektoratu Nadzoru Budowlanego w Poznaniu na 2010 rok m.in. „dotacji dla powiatów” było skutkiem otrzymania przez Wielkopolskiego Inspektora Nadzoru Budowlanego w Poznaniu pisma Wojewody Wielkopolskiego z sierpnia 2009 r. i było niezgodne z postanowieniami § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budŝetu państwa.” Wojewódzki Inspektor Nadzoru Budowlanego nie otrzymał środków dotacyjnych, a tym samym nie mógł ich przekazywać do jednostek samorządu terytorialnego. Dyskusyjne natomiast pozostaje to, czy zamieszczenie w planie finansowym tej jednostki pozycji „dotacje dla powiatów” stanowi naruszenie § 7 ust. 5 ww. rozporządzenia, lecz, zdaniem wnoszącego zastrzeŝenia, „w zupełnie innym aspekcie”. Wojewoda Wielkopolski wniósł o zmianę zakwestionowanej oceny.

Komisja odwoławcza zwaŝyła, co następuje: Z ustaleñ opisanych na stronie 15 protokołu kontroli (akta kontroli str. 945-962, tom III akt) wynika, ŝe w toku prac planistycznych dotyczących opracowania projektu ustawy budŝetowej dla części 85/30, Wojewoda Wielkopolski skierował do Wojewódzkiego Inspektora Nadzoru Budowlanego (WINB) w Poznaniu pisma z dnia 10, 11 i 14 sierpnia 2009 r., w których informował o wstępnej wielkości limitu wydatków na 2010 r. w kwocie 16.622 tys. zł, ustalonej dla tego dysponenta trzeciego stopnia (dz. 710, rozdz. 71015). Pismem z dnia 21 października 2009 r. Wojewoda Wielkopolski przekazał WINB informacje o przyjętych w projekcie ustawy budŝetowej na 2010 r. kwotach dochodów i wydatków w rozdz. 71015 w wysokośći 16.772 tys. zł, w tym dotacje celowe przekazane z budŝetu państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami, realizowane przez powiat (§ 2110) w kwocie 14.142 tys. zł, wydatki bieżące w kwocie 2.580 tys. zł i dotacje celowe przekazane z budŝetu

państwa na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej oraz inne zadania zlecone ustawami na inwestycje i zakupy inwestycyjne z zakresu administracji rządowej, realizowane przez powiat (§ 6410) w kwocie 50 tys. zł. Z pisma tego wynika, że „przedmiotowe informacje stanowią podstawę opracowania projektu planu finansowego na 2010 r. (...)” – akta kontroli str. 950, tom III. Pismem z dnia 23 listopada 2009 r. WINB przedstawił Wojewodzie Wielkopolskiemu projekt planu finansowego na 2010 r., w którym zgodnie z wcześniejszym pismem Wojewody, ujęte zostały ww. dotacje celowe w §§ 2110 i 6410. Pismem z dnia 9 lutego 2010 r. Wojewoda Wielkopolski poinformował WINB o ostatecznych kwotach wydatków na 2010 r. w rozdz. 71015. Stosując się do ww. pisma WINB opracował plan finansowy dysponenta trzeciego stopnia, obejmujący dotacje celowe w §§ 2110 i 6410. W ocenie komisji odwoławczej, z powyższego wynika, iż wymienienie w planie finansowym WINB kwoty dotacji dla powiatów wynikało z faktu wskazania przez Wojewodę Wielkopolskiego, jako kwoty stanowiącej limit wydatków dla WINB, zarówno wydatków bieżących jak i dotacji dla powiatów. Skutkiem tego była taka sytuacja, że w planie finansowym, stanowiącym podstawę gospodarki finansowej WINB w 2010 r. znalazły się m. in. pozycje właściwe dla dotacji dla powiatów, co było niezgodne z postanowieniami § 7 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa², który stanowił, że dysponenci trzeciego stopnia przeznaczali otrzymane środki budżetowe na pokrycie własnych wydatków, bez prawa ich dalszego przekazywania (obowiązującego do dnia 31 grudnia 2010 r.). Zdaniem komisji odwoławczej, dla oceny prawidłowości zawartego w wystąpieniu zarzutu bez znaczenia pozostaje natomiast to, z jakiego rachunku bankowego (Wojewody Wielkopolskiego czy WINB) dotacje te przekazywane były powiatom. Zarzut dotyczący prawidłowości przekazywania środków powiatom, w omawianym fragmencie wystąpienia pokontrolnego nie został sformułowany. **Komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego, by zastrzeżenie uwzględnić.**

3. Wojewoda Wielkopolski zakwestionował ocenę zawartą na stronie 4 wystąpienia pokontrolnego NIK (pkt 2), z której wynika ocena, iż z punktu widzenia budżetu państwa, działaniem niecelowym było zaplanowanie i sfinalizowanie wymienionych w omawianym fragmencie wystąpienia pokontrolnego inwestycji, ze środków budżetowych, w sytuacji pozostawiania na rachunku sum depozytowych Urzędu kwoty 888.660,4 zł niewykorzystanych środków, pochodzących z zysku gospodarstwa pomocniczego za lata 2008-2009 i pozostawionych w tej jednostce z przeznaczeniem m.in. na te zadania. Zastrzeżenie dotyczy także drugiego fragmentu wskazanego wyżej punktu wystąpienia, z treści którego wynika analogiczna ocena odnosząca się do kwoty 795.491,60 zł środków stanowiących 50% zysku zlikwidowanego w 2010 r. gospodarstwa pomocniczego. Zdaniem NIK, decyzja Wojewody o pozostawieniu tych środków w Urzędzie z przeznaczeniem na inwestycje (bez wskazania zadania) była działaniem niecelowym.

Zdaniem Wojewody Wielkopolskiego, oceny te są nieuprawnione. W uzasadnieniu do omawianego zastrzeżenia Wojewoda Wielkopolski podniósł, że wydatki majątkowe w rozdziale 75011 – Urzędy wojewódzkie § 6050 zaplanowano na kwotę 7.973 tys. z ł (protokół kontroli str. 125). Jest to kwota o połowę mniejsza niż wskazana w wystąpieniu (14.753,3 tys. z ł). Tylko

² Dz. U. Nr 116, poz. 784 ze zm.

w odniesieniu do tej kwoty można dokonywać oceny celowości lub niecelowości działań kontrolowanego³. Jak wynika z treści uzasadnienia do omawianego zastrzeżenia, środki pochodzące z zysku gospodarstwa pomocniczego za lata 2008-2009 stanowiły źródło finansowania zaplanowanych wydatków inwestycyjnych dotyczących: przebudowy ścian zewnętrznych „budynku A” Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu, demontażu istniejącej windy oraz zaprojektowania, dostawy i montażu nowej windy w „budynku B” tej jednostki (w tym przypadku, termin wykonania robót nie został przez wykonawcę dotrzymany, w związku z czym, doszło do przesunięcia terminu płatności z roku 2010, na rok 2011), przebudowę i modernizację sali sesyjnej wraz z wyposażeniem w sprzęt audiowizualny, co znalazło potwierdzenie w programie inwestycyjnym na „Przebudowę i modernizację sali sesyjnej Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu”. Ponadto, do sfinansowania ze środków pochodzących z zysku za 2010 r. przewidziano wymianę konstrukcji dachu nad holem głównym wraz z jego przebudową. Przyjęcie do planu zadań inwestycyjnych rodzi obowiązek zabezpieczenia środków i wskazania źródeł ich finansowania. Przy planowaniu inwestycji uwzględniono także możliwość wystąpienia nieprzewidzianych sytuacji mających wpływ zarówno na jej aspekt czasowy jak i finansowy. Na potwierdzenie wyżej omówionych okoliczności, zgłaszający zastrzeżenia dołączył do pisma z dnia 6 maja 2011 r. kopie dokumentów oznaczonych jako dowody 1-7. Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia, przyjęte rozwiązania dotyczące sposobu finansowania prowadzonej inwestycji miało na celu zapewnienie najbardziej efektywnego gospodarowania środkami publicznymi (art. 44 ustawy o finansach publicznych). Wojewoda Wielkopolski wniósł w związku z tym o zmianę przedmiotowej oceny.

Komisja odwoławcza zważyła, co następuje: Opis stanu faktycznego stanowiącego podstawę zakwestionowanej oceny zamieszczony został w pkt 6.3., na str. 155-156, protokołu kontroli NIK. Sposób wykorzystania, stanowiącej przedmiot zakwestionowanej oceny NIK, części zysku gospodarstw pomocniczych funkcjonujących przy Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu był następujący:

Pierwotnie, cel przeznaczenia środków z zysku gospodarstw pomocniczych za **2008 r.** został wskazany w decyzji nr 16/2009 z dnia 5 maja 2009 Wojewody Wielkopolskiego, który postanowił przeznaczyć części zysku osiągniętego przez Ośrodek Informatyki za ten rok w kwocie 1.388.380,44 zł m.in. na realizację inwestycji budowlanych z zakresu poprawy bezpieczeństwa przeciwpożarowego oraz na modernizację elewacji „budynku A” Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego (w kwocie 1.351.380,44 zł). Jeszcze w 2009 r. (zarządzenia Wojewody Wielkopolskiego nr 316/2009 z dnia 28.08.2009 r. i nr 607/2009 z dnia 15.12.2009 r.) zmieniono przeznaczenie tego zysku poprzez wskazanie zadań inwestycyjnych, których źródłem finansowania miały być ww. środki pochodzące z zysku gospodarstwa

³ Komisja odwoławcza zwraca uwagę na to, że w omawianym fragmencie wystąpienia, wbrew stanowisku zgłaszającego zastrzeżenia, mowa jest o całkowitej kwocie wydatków majątkowych zaplanowanej na 2010 r., a nie o wydatkach planowanych wyłącznie w rozdziale 75011 § 6050, co oznacza, że przedmiotowa uwaga zgłaszającego zastrzeżenia nie jest trafna. Ocena pod kątem kryterium celowości dotyczy natomiast jedynie kwoty 888.660,4 zł oraz kwoty 795.491,60 zł (są to kwoty pozostawione przez kontrolowaną jednostkę na rachunku sum depozytowych z przeznaczeniem na finansowanie inwestycji) i bezpośrednio nie odnosi się ona do wymienionej wyżej kwoty planowanych wydatków majątkowych ogółem. Dane w tym zakresie mają wyłącznie charakter informacyjny.

pomocniczego: modernizacja elewacji „budynku A” Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego (dalej, również w skrócie: „WUW”) oraz wymiana windy. Na dzień 31 grudnia 2009 r., zysk został wykorzystany w kwocie 830.636,34 zł. Sfinansowano nim wydatki poniesione na realizację inwestycji z zakresu modernizacji elewacji „budynku A” WUW. Natomiast w 2010 roku środkami z zysku za 2008 sfinansowano jedynie nieznaczne wydatki (w kwocie 1.162,00 zł) na zadanie związane z wymianą windy. Stan niewykorzystanych środków z zysku za 2008 rok na dzień 31 grudnia 2010 r. wynosił 545.724,10 zł. Należy więc uznać, że kwota 545.724,10 zł nie została wykorzystana na cele związane z modernizacją elewacji „budynku A” WUW. Podkreślić przy tym trzeba, że w 2010 roku z budżetu państwa na ten cel dokonano wydatków w wysokości 6.997.596,93 zł. W związku z niewykorzystaniem środków do końca 2010 r., Wojewoda Wielkopolski, na koniec tego roku (zarządzeniem nr 812/2010 z dnia 27.12.2010 r.) ponownie zmienił sposób wykorzystania pozostałej części zysku za rok 2008 poprzez przeznaczenie go na realizację inwestycji budowlanych z zakresu modernizacji elewacji „budynku A” WUW oraz wymianę windy, a nadto, na realizację (bliżej nieokreślonych) zadań inwestycyjnych przewidzianych do wykonania w 2011 roku.

W przypadku zysku gospodarstw pomocniczych za 2009 rok w łącznej kwocie 342.936,34 zł, pierwotnie, cel przeznaczenia środków wskazany przez Wojewodę Wielkopolskiego dotyczył inwestycji z zakresu przebudowy sali sesyjnej WUW. Z ustaleń kontroli wynika jednak, że w 2010 r. nie sfinansowano środkami z zysku ww. inwestycji WUW, pomimo, że w 2010 roku dokonano wydatków na ten cel w łącznej kwocie 1.290.955,40 zł. Analogicznie jak w przypadku niewykorzystania w 2010 roku zysku za 2008 rok, Wojewoda Wielkopolski, na koniec 2010 roku (zarządzeniem nr 823/2010 z dnia 30 grudnia 2010 r.) zmienił sposób wykorzystania pozostałej części zysku za 2009 rok poprzez przeznaczenie go „na realizację zadań inwestycyjnych przewidzianych do wykonania w 2011 roku”. Stan niewykorzystanych środków z zysku za 2008 i 2009 rok, na dzień 31 grudnia 2010 r. wynosił 888.660,44 zł.

Opis ustaleń dotyczących sposobu wykorzystania zysku zlikwidowanego w 2010 r. gospodarstwa pomocniczego pn. Ośrodek Informatyki (OI) zostały z kolei przedstawiony na stronie 157 i nast. protokołu kontroli NIK. Wynika z niego, że środki w kwocie 795.491,60 zł przekazane przez likwidatora na rachunek sum depozytowych z tytułu 50% zysku pozostającego w gospodarstwie nie zostały przekazane na rachunek dochodów budżetowych. Zarządzeniem nr 836/2010 z dnia 31 grudnia 2010 r. Wojewoda Wielkopolski postanowił przeznaczyć ww. zysk gospodarstwa pomocniczego w kwocie 795.491,60 zł „na realizację zadań inwestycyjnych WUW” (akta kontroli tom VI, str. 2288).

Wyjaśnienia dotyczące sposobu wykorzystania części zysku gospodarstw pomocniczych na realizację inwestycji realizowanych przez Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu, w trakcie kontroli NIK, złożyła pani Bogumiła Stanecka Dyrektor Generalny Urzędu podając, że „stosownie do podjętych przez Wojewodę Wielkopolskiego decyzji, z zysku za 2008 rok sfinansowano w 2009 roku aktualizację dokumentacji projektowej modernizacji „budynku A” - 69.000,00 zł, modernizację „budynku A” - 761.636,34 zł a w 2010 roku wymianę centralki sygnalizacji pożaru w Ośrodku Informatyki WUW - 9.638,00 zł, dokumentację windy - 1.162,00 zł i program funkcjonalno - użytkowy windy 1.220,00 zł. W pozostałym zakresie, zadania te realizowane były ze środków budżetowych.

W ocenie komisji odwoławczej, właśnie z punktu widzenia zarządzania płynnością budżetu państwa⁴, wyżej omówione działania polegające na finansowaniu prowadzonych inwestycji środkami z budżetu na dany rok, w sytuacji gdy na rachunku sum na zlecenie, kontrolowana jednostka posiadała stale, przeznaczone na ten cel środki, nie było zgodne z zasadą efektywnego zarządzania finansami publicznymi i optymalizacji wydatków budżetu państwa (a nie kierownika kontrolowanej jednostki)⁵. Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu, otrzymując środki z zysku gospodarstwa pomocniczego, winien przede wszystkim wykorzystywać je na cele wskazane (zadeklarowane) w decyzjach kierownika tej jednostki, co w rezultacie powinno prowadzić do zmniejszenia zapotrzebowania na środki z budżetu państwa na dany rok. **Z powyższych względów, komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego, by zastrzeżenie uwzględnić.**

4. Wojewoda Wielkopolski nie zgodził się z oceną wyartykułowaną na str. 4 wystąpienia pokontrolnego NIK (pkt 3). Ocena ta dotyczy nieprawidłowości (błędu) o charakterze systematycznym stwierdzonego w wyniku badania wiarygodności dowodów i zapisów księgowych. Błąd ten, w ocenie NIK, polega na ujęciu w ewidencji księgowej 34 faktur wystawionych przez kontrahentów na łączną kwotę 916.956,84 zł w dniu wpływu do Urzędu, nie zaś w dacie ich wystawienia, co było wynikiem przyjętej w kontrolowanej jednostce zasady, w myśl której, w celu ujęcia prawidłowego terminu płatności (liczonego od daty wpływu do komórki organizacyjnej, właściwej w sprawach finansowo-księgowych i automatycznie nadawanego przez system finansowo-księgowy), w księgach rachunkowych ujmowano, zamiast daty wystawienia faktury, datę jej wpływu do Urzędu. Spowodowało to, zdaniem NIK, ujęcie w księgach rachunkowych, zobowiązań w kwocie 427.595,89 zł w okresach niezgodnych z datą ich powstania, a także miało wpływ na sprawozdawczość Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetowych w 2010 r. W ocenie NIK, naruszało to zasadę wyrażoną w art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym, do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, ocena ta jest nieuprawniona, bowiem w kontrolowanej jednostce zastosowane zostało, przewidziane dyspozycją art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, uproszczenie polegające na tym, że w księgach rachunkowych dotyczących kosztów Urzędu danego miesiąca ujmowane będą dowody księgowe, które zostaną dostarczone do oddziału właściwego w sprawach finansowo-księgowych do trzeciego dnia kalendarzowego miesiąca następnego – za wyjątkiem miesiąca grudnia - pkt 28 polityki rachunkowości. W przedmiotowych przypadkach stosowano właśnie przytoczoną zasadę postępowania. Rozwiązanie to zostało wprowadzone w celu umożliwienia terminowego sporządzenia sprawozdania miesięcznego Rb-28, którego termin upływa 10. dnia miesiąca następnego. Wojewoda Wielkopolski podniósł także, iż z treści art. 20 ust. 2 ustawy

⁴ Por. np. uchwała Rady Ministrów Nr 119 (M.P.10.57.773) w sprawie Wieloletniego Planu Finansowego Państwa 2010-2013. Zawarty w Wieloletnim Planie Finansowym, Plan Rozwoju i Konsolidacji Finansów 2010-2011, w zakresie wydatków sektora finansów publicznych, zakłada m.in. dążenie do wykorzystania aktywów finansowych jednostek sektora finansów publicznych w zarządzaniu płynnością budżetu państwa.

⁵ Por. przywołana przez zgłaszającego zastrzeżenia, interpretacja kryterium celowości dokonywania wydatków (Ludmiła Lipiec-Warzecha – komentarz do art. 44 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych – ABC 2011 Oficyna).

o rachunkowości wynika, że podstawą zapisu w księgach rachunkowych jest dowód (w tym zewnętrzny, obcy – faktura). Nie można dokonać zapisu księgowego, nie posiadając dowodu źródłowego. Dla oceny zaś czy dane zdarzenie powinno być wprowadzone do ksiąg rachunkowych, należy przyjmować datę wpływu dowodu księgowego do Oddziału Obsługi Finansowo-Księgowej Biura Organizacyjno-Administracyjnego Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu. W żadnym z wymienionych przypadków nie wystąpiła sytuacja, aby to zdarzenie nie było ujęte za dany okres sprawozdawczy. Niezrozumiałe jest przy tym, zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, stwierdzenie kontrolujących, że wpływające do Urzędu faktury powinny być ujmowane w ewidencji księgowej w dacie ich wystawienia, a nie w dacie wpływu do Urzędu. Stwierdzenie takie nie znajduje umocowania w dyspozycji art. 20 ustawy o rachunkowości. W związku z powyższym, zgłaszający zastrzeżenia wniósł również o wykreślenie z wystąpienia wniosku pokontrolnego oznaczonego numerem 5 (str. 9 pisma z dnia 6 maja 2011 r.).

Komisja odwoławcza zważyła, co następuje: Zgodnie z art. 4 ustawy o rachunkowości⁶, „politykę rachunkowości” stanowią przyjęte przez jednostkę zasady rachunkowości. Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy. Jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować **uproszczenia**, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację tego obowiązku. Przyjęte zasady księgowania w kosztach danego m-ca dowodów księgowych dostarczonych do oddziału księgowego do 3. dnia, kalendarzowego miesiąca następnego, znajdują odzwierciedlenie w postanowieniach części II (punkt 28) Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych stanowiącej załącznik nr 6 zarządzenia Nr 20/09 Dyrektora Generalnego Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu z dnia 23 lipca 2009 r. w sprawie wprowadzenia polityki rachunkowości w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu (akta kontroli tom VIII, str. 2943 i nast.). W trakcie niniejszej kontroli, prawidłowość przyjętego uproszczenia nie była kwestionowana. Zdaniem komisji odwoławczej nie może budzić wątpliwości natomiast to, że pod pojęciem „operacji gospodarczej” należy rozumieć zdarzenie gospodarcze stanowiące podstawę zaistnienia zobowiązania lub należności (za takie nie sposób jest z kolei przyjąć daty wpływu dokumentu potwierdzającego ten fakt do właściwej komórki organizacyjnej jednostki). W świetle ustaleń przedstawionych w protokole kontroli (str. 109-110), w ocenie komisji odwoławczej, wskazany błąd systematyczny zaistniał. Polegał on na wykazywaniu w ewidencji księgowej danych odnoszących się do „daty operacji gospodarczej” w sposób niezgodny ze stanem faktycznym. Błąd ten został wykazany m.in. w zestawieniu znajdującym się na stronie 109 protokołu, a jego zaistnienie zostało potwierdzone w wyjaśnieniu opisanym na stronie 110 protokołu kontroli NIK, które zostało złożone na tę okoliczność przez główną księgową kontrolowanej jednostki, panią Danutę Seitz. Wskazała ona, że sytuacja ta jest wymuszona przez stosowany program komputerowy do obsługi finansowo-księgowej jednostki. Wobec powyższego, należy uznać, że przedmiotowa okoliczność została prawidłowo udowodniona, **nie ma zatem podstaw do tego, by wniosek o wykreślenie tego fragmentu wystąpienia uwzględnić**. Komisja odwoławcza postanowiła jednak, przede

⁶ Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.

wszystkim ze względów formalnych, wprowadzić do treści wystąpienia pokontrolnego zmianę polegającą na wyeliminowaniu w punkcie 3, na stronie 5 wystąpienia, fragmentu zaczynającego się od słów: „Praktyka ta spowodowała (...)” a kończącego się słowami: „(...) planu wydatków budżetowych.” Konkluzja ta nie znajduje bowiem odzwierciedlenia w treści ustaleń opisanych w protokole kontroli (jako taka może ona być uznana wyłącznie jako wyraz interpretacji przez kontrolującego, wyżej omówionego ustalenia opisanego na str. 109-110 protokołu kontroli). W konsekwencji powyższej zmiany, z treści wystąpienia pokontrolnego wyeliminowany został fragment zaczynający się od słów: „Nieprawidłowości te naruszały (...), a kończący się słowami: „(...) nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.” Dodatkowo, zmieniona została treść zdania pierwszego w akapicie trzecim punktu trzeciego wystąpienia pokontrolnego. Zmiana ta polega na zapewnieniu zgodności tego zapisu z treścią ustalenia opisanego na str. 110 protokołu kontroli. Wobec powyższego, dotychczasowe brzmienie całego akapitu trzeciego, w punkcie trzecim wystąpienia pokontrolnego, komisja odwoławcza zastąpiła następującą treścią: „Badanie wiarygodności dowodów i zapisów księgowych wykazało natomiast błąd systematyczny polegający na nieprawidłowym wskazaniu w ewidencji księgowej dat operacji dotyczących 34 faktur wystawionych przez kontrahentów na łączną kwotę 916.956,84 zł. Z kolei, w księgach rachunkowych grudnia 2010 r., kwota zobowiązań jednostki została zaniżona o 12.886,80 zł.” (ostatnia z ww. uwag nie była kwestionowana). Odpowiedniej zmianie uległa również treść wniosku pokontrolnego oznaczonego numerem 5⁷. **Omawiane zastrzeżenie zostało zatem, w tym zakresie, uwzględnione.**

5. Kolejne zastrzeżenie wniesione przez Wojewodę Wielkopolskiego do wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 29 kwietnia 2011 r. dotyczy ocen i uwag zawartych na stronie 5 wystąpienia (pkt 3). Odnoszą się one do naruszenia postanowień art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 ustawy o rachunkowości, w związku z przeprowadzeniem, wg stanu na dzień 31 grudnia 2010 r., inwentaryzacji należności od kontrahentów, co było spowodowane wysłaniem do nich pism zawierających prośbę o potwierdzenie sald dopiero w dniu 14 stycznia 2011 r., w sytuacji, gdy termin na przeprowadzenie inwentaryzacji upływał w dniu 15 stycznia. Zarzut NIK dotyczy również nieprawidłowo zastosowanej metody przeprowadzenia inwentaryzacji należności z tytułu udzielonych pożyczek z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych. Zastosowano metodę potwierdzenia sald, podczas, gdy inwentaryzację tego rodzaju należności należało przeprowadzić w drodze weryfikacji ksiąg rachunkowych (w wystąpieniu pokontrolnym zwrócono przy tym uwagę na dyspozycję art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych). Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, ww. oceny (i uwaga) są nieuprawnione, gdyż inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie z zarządzeniem nr 43/10 Dyrektora Generalnego Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu z dnia 26 października 2010 r. w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji na ostatni dzień roku obrotowego w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu (oraz zgodnie z ustawą o rachunkowości).

W odniesieniu do zarzutu naruszenia art. 26 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 ustawy o rachunkowości, polegającego na braku potwierdzenia należności 62 kontrahentów do dnia 15 stycznia 2011 r.,

⁷ Zmiany te nie mają wpływu na ocenę ogólną kontrolowanej jednostki, a to ze względu na fakt, że stanowiły one następstwo tzw. „błędu systematycznego”, którego skutków nie bierze się pod uwagę przy kalkulacji tejże oceny.

zgłaszający zastrzeżenia podniósł, że należności te dotyczyły kontrahentów zlikwidowanego z dniem 30 listopada 2010 r. gospodarstwa pomocniczego – Zakładu Obsługi Administracji Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu. Zgodnie natomiast z art. 26 ust. 4 ustawy o rachunkowości, w takim przypadku, inwentaryzację przeprowadza się na dzień zakończenia działalności jednostki. Zarządzeniem nr 642/09 z dnia 29 grudnia 2009 r. Wojewody Wielkopolskiego, obowiązek ten został nałożony na likwidatora gospodarstwa pomocniczego i został prawidłowo wykonany (likwidator wysłał pisma w sprawie potwierdzenia sald do kontrahentów wg stanu na dzień 30 listopada 2010 r.). Z kolei, przyjęcie należności po zlikwidowanym gospodarstwie pomocniczym nastąpiło na podstawie protokołu zdawczo-odbiorczego nr 03/2010. Inwentaryzacja przeprowadzona przez Wielkopolski Urząd Wojewódzki nie była natomiast inwentaryzacją obowiązkową. Do pisma z dnia 6 maja 2011 r. zostały dołączone przez zgłaszającego zastrzeżenia kopie dokumentów oznaczonych jako dowody 8-10.

W odniesieniu do inwentaryzacji należności z tytułu udzielonych pożyczek z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych, zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, bezzasadne jest stwierdzenie, iż zastosowano nieprawidłową metodę jej przeprowadzenia. Inwentaryzację tych należności przeprowadzono bowiem dwiema metodami, tj. w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych (art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości) w dniu 5 listopada 2010 r. wg stanu na dzień 31 października 2010 r., co potwierdzają protokoły z tej inwentaryzacji oraz zestawienia obrotów na kontach analitycznych (kopie załączono do pisma z dnia 6 maja 2011 r.) oraz metodą potwierdzenia sald na dzień 31 października 2010 r. przez pracowników Urzędu (art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości). Przykładowe wydruki i pismo załączono do zastrzeżeń (dowody oznaczone numerami od 11 do 13).

Zgłaszający zastrzeżenia wniósł o zmianę zakwestionowanej oceny, a także o wykreślenie uwagi wskazującej na to, że ww. działania noszą znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych. W konsekwencji, zgłaszający zastrzeżenia wniósł o wykreślenie wniosku pokontrolnego oznaczonego numerem 6.

Komisja odwoławcza zważyła, co następuje: Zgodnie z dyspozycją art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację aktywów i pasywów. Termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów - z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, **ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia, a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych**, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym (art. 26 ust. 3 ww. ustawy). Jak wynika z ustaleń kontroli, należności Zakładu Obsługi Administracji (zlikwidowane w 2010 r. gospodarstwo pomocnicze) zostały zinwentaryzowane przez jego likwidatora wg stanu na dzień 30 listopada 2010 r. (na podstawie art. 26 ust. 4 ustawy o rachunkowości). Ze względu na likwidację gospodarstwa pomocniczego

i przejście przez Wielkopolski Urząd Wojewódzki należności te stały się, po tej dacie, należnościami figurującymi w ewidencji księgowej prowadzonej przez tę jednostkę. W konsekwencji tego, należy uznać, że jednostka, która przejęła należności w trakcie 2010 r. była zobligowana do objęcia ich inwentaryzacją prowadzoną na ostatni dzień roku obrotowego. W świetle dyspozycji przywołanego na wstępie art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości, nie sposób jest więc podzielić stanowiska zgłaszającego zastrzeżenia, iż inwentaryzacja ta miała charakter fakultatywny. **Zastrzeżenie w omówionym zakresie nie zasługuje zatem na uwzględnienie.**

Z zapisów znajdujących się na stronie 113 protokołu kontroli wynika, że zarządzeniem nr 43/10 z dnia 26 października 2010 Dyrektor Generalny WUW zdecydowała o przeprowadzeniu inwentaryzacji w drodze uzyskania od osób fizycznych potwierdzeń prawidłowości stanów udzielonych pożyczek wg stanu na dzień 31 października 2010 r. Oznacza to, że to właśnie tę metodę osoba pełniąca funkcję kierownika jednostki wybrała do przeprowadzenia inwentaryzacji w przedmiotowym zakresie. Jedynie w odniesieniu do pozostałych aktywów i pasywów (nieobjętych inwentaryzacją w drodze potwierdzenia sald i spisu z natury), Dyrektor Generalna Urzędu zarządziła przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze porównania danych z ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników wg stanu na dzień 31 grudnia 2010 r. (por. dowód źródłowy znajdujący się na str. 1992 w tomie V akt kontroli). Na potwierdzenie przeprowadzenia inwentaryzacji w zakresie należności z tytułu udzielonych pożyczek, kontrolującym przedłożono dokumentację składającą się z wykazów wezwań do uzgodnienia kont na dzień 31 października 2010 r., wezwań do uzgodnienia kont, oraz uzyskanych potwierdzeń (akta kontroli str. 2006 i nast. tom V). Na okoliczność przeprowadzenia inwentaryzacji w ww. trybie Dyrektor Generalny Urzędu złożyła następujące wyjaśnienie: inwentaryzacja należności i zobowiązań w zakresie potwierdzenia prawidłowości stanów udzielonych pożyczek z ZFŚS przeprowadzona została dwiema metodami: w drodze uzyskania od osób fizycznych potwierdzeń prawidłowości stanów udzielonych pożyczek a także, drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami, co jest zgodne z treścią art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Zasadniczą metodą inwentaryzacji jest spis z natury i potwierdzenie sald przez kontrahentów. Jedynie w sytuacjach braku możliwości zastosowania ww. metod, ustawodawca dopuszcza zastosowanie weryfikacji w drodze porównania stanów wynikających z ksiąg rachunkowych z dokumentami źródłowymi. Istniały zatem ustawowe przesłanki do przeprowadzenia inwentaryzacji metodą zasadniczą. W związku z ww. wyjaśnieniem kontrolujący zwrócił się o dokumentację do głównej księgowej kontrolowanej jednostki, która miała dotyczyć przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze weryfikacji sald. Kontrolującemu przedłożono protokół z weryfikacji sald przeprowadzonej w dniu **18 marca 2011 r.** wg stanu aktywów na dzień 31 grudnia 2010 r. (akta kontroli str. 2015, tom V). Dokumenty (załączone do zastrzeżeń – por. tom VIII akt kontroli str. 2847) mające potwierdzać przeprowadzenie inwentaryzacji w drodze weryfikacji sald należności z tytułu pożyczek wcześniej, tj. w dniu 5 listopada 2010 r., nie zostały natomiast kontrolującemu przedłożone. Zwrócić należy również uwagę na to, że składając zastrzeżenia do protokołu kontroli (akta kontroli str. 2686, tom VIII), Wojewoda Wielkopolski nie kwestionował ustaleń dotyczących wyżej opisanego stanu faktycznego. Podkreślić w tym miejscu trzeba, że

w protokole kontroli zawarte zostały zapisy wyraźnie wskazujące na zaistnienie omawianej nieprawidłowości (w tym wzmianka o dokonaniu weryfikacji sald, dokonanej dopiero w dniu 18 marca 2011 r., wg stanu aktywów na dzień 31 grudnia 2010 r. - protokół kontroli str. 114 oraz akta kontroli tom VII, str. 2515-2519). Należy nadmienić, że w wyniku uzyskania potwierdzeń sald wysłanych do kontrahentów dokonano weryfikacji ksiąg rachunkowych w zakresie stanu należności – na co wskazuje korekta należności wobec jednego kontrahenta (zestawienie potwierdzeń sald wysłanych do byłych pracowników WUW w ramach przeprowadzonej inwentaryzacji należności z tytułu pożyczek mieszkaniowych udzielonych z ZFSS potwierdzonych za zgodność przez głównego księgowego WUW – akta kontroli str. 2014, tom V). Z ustaleń kontroli jednoznacznie więc wynika, że w kontrolowanej jednostce została przeprowadzona inwentaryzacja należności od osób fizycznych metodą, która przez ustawę o rachunkowości, w stosunku do tej kategorii, została wyraźnie wyłączona. Wobec powyższego, komisja odwoławcza **nie znalazła podstaw do tego, by zastrzeżenie, również w tym zakresie, uwzględnić** (nie ma także podstaw, aby wykreślić wniosek pokontrolny oznaczony numerem 6).

Aktualna zatem pozostaje uwaga wskazująca na dyspozycję art. 18 pkt 1 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁸.

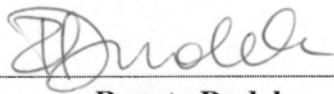
6. Ze względu na omówione wyżej zastrzeżenia, Wojewoda Wielkopolski wniósł o zmianę ogólnej oceny kontrolowanej działalności z „pozytywnej z zastrzeżeniami”, na „pozytywną”.

Komisja odwoławcza zważyła, co następuje: Z powodów, o których mowa powyżej (w punktach od 1 do 5 uzasadnienia niniejszej uchwały), a także mając na uwadze pozostałe ustalenia (niezakwestionowane przez zgłaszającego zastrzeżenia), **komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego, by zmienić ocenę ogólną kontrolowanej jednostki z „pozytywnej z zastrzeżeniami” na „pozytywną”**. Ocena ta jest zgodna z wytycznymi zawartymi w zatwierdzonym przez Prezesa NIK „Programie kontroli wykonania budżetu państwa w 2010 r.” (zał. nr 6).

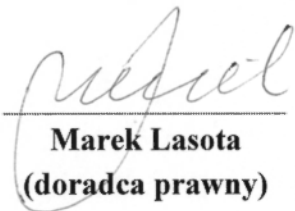
Wobec powyższego komisja odwoławcza postanowiła, jak na wstępie.



Grzegorz Malesiński
(wicedyrektor Delegatury)



Renata Dudek
(doradca ekonomiczny)



Marek Lasota
(doradca prawny)

⁸ Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114 ze zm.