

**NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI**

DELEGATURA W POZNANIU

61-662 Poznań, ul. Dożynkowa 9H
(61) 64 63 800, fax (61) 64 63 801P/08/152
LPO 410-07-01/09

SŁUŻBA KANCELARYJNA		
WOJEWÓDZKI URZĄD WOJEWÓDZKI		
WPLYNEŁO DZIA	2009-05-14	WPLYNEŁO DZIA
L. dz.		
zał.		

Poznań, dnia 12 maja 2009 r.

Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu		
KANCELARIA GŁÓWNA		
WPLYNEŁO DZIA	14. MAJ. 2009	WPLYNEŁO DZIA
L. dz.		
zał.		

Pan
Piotr Flórek
Wojewoda Wielkopolski

Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu		
Wydział Finansów i Budżetu		
WPLYNEŁO DZIA	18. 05. 2009	WPLYNEŁO DZIA
L. dz.		
zał.		

FBV

FB
18-05-2009

Szanowny Panie Wojewodo

W związku ze zgłoszeniem, pismem z dnia 23 kwietnia 2009 r. (OA.VI-1.3150-13/2009), zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego NIK (z dnia 15 kwietnia 2009 r.), z kontroli przeprowadzonej w ramach tematu „Wykonanie budżetu państwa w 2008 r. w części 85/30” (LPO 410-07-01/09; P/08/152), w załączeniu przekazuję Panu Wojewodzie oryginał uchwały komisji odwoławczej NIK z dnia 28 kwietnia 2009 r. wraz z potwierdzoną za zgodność z oryginałem kopią postanowienia Prezesa NIK z dnia 7 maja 2009 r. zatwierdzającego ww. uchwałę. Uprzejmie informuję Pana Wojewodę, że uchwała komisji odwoławczej jest ostateczna.

W załączeniu do niniejszego pisma przesyłam również tekst jednolity wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r., w którym zostały naniesione zmiany wynikające z treści uchwały z dnia 28 kwietnia 2009 r. Nadmieniam jednocześnie, że tekst jednolity wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. nie stanowi odrębnego dokumentu w rozumieniu art. 60 ustawy o NIK i ma na celu wyłącznie ułatwienie orientacji w zakresie wprowadzonych zmian.

z poważaniem

DYREKTOR DELEGATURY
Najwyższej Izby Kontroli
w Poznaniu

Grzegorz Malesiński
z up. Grzegorz Malesiński
Wicedyrektor



WUW090074705



**PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI**

Nr WPK/WPZ-0221-120/09/W

POSTANOWIENIE

Na podstawie art. 56 ust. 4 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)

z a t w i e r d z a m

uchwałę Komisji Odwoławczej Najwyższej Izby Kontroli - Delegatury w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2009 r. w sprawie zastrzeżeń zgłoszonych przez Wojewodę Wielkopolskiego do wystąpienia pokontrolnego z dnia 15 kwietnia 2009 r. (Nr LPO-410-07-01/09; P/08/152), skierowanego w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu kontrolą wykonania budżetu państwa w 2008 r. w części 85/30 – województwo wielkopolskie.

Uchwała Komisji Odwoławczej jest ostateczna.



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI

Stanisław Jarosz

Za zgodność z oryginałem/kopia z kopii
NAJWYŻSZA IZBA KONTROLII
Delegatura w Poznaniu

12.05.09

Marek Lasota
doradca prawny

Uchwała

z dnia 28 kwietnia 2009 r.

w sprawie zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego

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

Przewodniczący: Pan **Krzysztof Matuszek** wicedyrektor,
Członkowie: Pan **Kazimierz Pierchlewicz** doradca techniczny,
Pan **Marek Lasota** doradca prawny (referent sprawy),
przy udziale protokolanta: Pani **Renaty Robińskiej** - specjalisty kp.,

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 28 kwietnia 2009 r. zastrzeżeń z dnia 23 kwietnia 2009 r. zgłoszonych przez Pana Piotra Florka – Wojewodę Wielkopolskiego, do wystąpienia pokontrolnego z dnia 15 kwietnia 2009 r. (*numer kontroli: P/08/152; numer akt kontroli: LPO 410-07-01/09*), uchwaliła co następuje:

zastrzeżenia z dnia 23 kwietnia 2009 r. zgłoszone do wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. (*numer kontroli: P/08/152, numer akt kontroli: LPO 410-07-01/09*), skierowanego do Wojewody Wielkopolskiego po kontroli przeprowadzonej w ramach tematu: „*Wykonanie budżetu państwa w części 85/30 – województwo wielkopolskie*”:

1) opisane w pkt 1 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. uwzględnia częściowo i w związku z tym wprowadza zmianę do treści wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. (pkt 1, str. 2, drugi akapit od góry) polegającą na tym, że w zdaniu zaczynającym się od słów: „*W ramach planu dochodów budżetu państwa w części 85/30 (...)*” wykreśla słowa: „*Wojewodę Wielkopolskiego, jako*”, w pozostałym zakresie zastrzeżenie oddala;

2) opisane w pkt 2 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. uwzględnia częściowo i w związku z tym wprowadza zmianę do treści wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. (pkt 2, str. 3, pierwszy akapit od góry) polegającą na tym, że w zdaniu zaczynającym się od słów: „*Analizując wydatki wykonane w grudniu 2008 r. (...)*”, zwrot: „*na dzień 5, 16, 18 i 23 tego miesiąca (odpowiednio o 57.861,76 zł, 63.338,54 zł, 42.552,61 zł i 102.239,27 zł)*”, zastępuje zwrotem: „w tym, na dzień 23 tego miesiąca o kwotę 127.176,83 zł”, w pozostałym zakresie zastrzeżenie oddala;

3) opisane w pkt 6 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. uwzględnia w całości i w związku z tym wprowadza zmianę do treści wystąpienia pokontrolnego (str. 4, drugi akapit od góry, trzecie zdanie), w ten sposób, że po słowach: „*(...) w ostatniej dekadzie grudnia 2008 r.*” wpisuje słowa: „*w niżej wymienionych przypadkach*”;

4) opisane w pkt 7 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. uwzględnia częściowo i w związku z tym, w pkt 6, na str. 7 wystąpienia pokontrolnego (drugi akapit od góry), w zdaniu zaczynającym się od słów: „*Natomiast trzy dalsze zapisy księgowe (...)*”, zwrot: „*przepisów art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości*”, zastępuje zwrotem: „*pkt II. 10 Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych*”, w pozostałym zakresie zastrzeżenie oddala;

5) opisane w pkt 8 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. uwzględnia częściowo i w związku z tym wprowadza zmianę w punkcie 6 wystąpienia pokontrolnego (str. 7, drugi akapit od góry, ostatnie zdanie) polegającą na tym, że zwrot: „*zgodność ksiąg rachunkowych*” zastępuje zwrotem: „*skuteczność mechanizmów kontroli finansowej*”, w pozostałym zakresie zastrzeżenie oddala;

6) pozostałe zastrzeżenia oddala w całości.

Uzasadnienie:

Najwyższa Izba Kontroli – Delegatura w Poznaniu przeprowadziła w I kwartale 2009 r. kontrolę planową w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim w Poznaniu (*dalej w skrócie: WUW lub Urząd*) w ramach tematu kontroli: „*Wykonanie budżetu państwa w części 85/30 – województwo wielkopolskie*”. W wyniku tej kontroli, do Wojewody Wielkopolskiego zostało wystosowane w dniu 15 kwietnia 2009 r. wystąpienie pokontrolne (*doręczono je w dniu 16 kwietnia 2009 r.*). Pismem z dnia 23 kwietnia 2009 r., w ustawowym terminie, Pan Piotr Florek – Wojewoda Wielkopolski wniósł zastrzeżenia do ww. wystąpienia. Zastrzeżenia dotyczyły uwag i ocen zamieszczonych w pkt. 1, 2 i 6 wystąpienia pokontrolnego NIK oraz wniosku pokontrolnego oznaczonego numerem 1.

1. Wojewoda Wielkopolski zakwestionował ocenę zawartą w pkt 1 na str. 2 wystąpienia (akapit drugi), podnosząc, że zawiera ona dwie informacje niezgodne ze stanem faktycznym.

Zakwestionowany fragment wystąpienia pokontrolnego NIK brzmi następująco: „*W ramach planu dochodów budżetu państwa w części 85/30, jednostkowy plan dochodów wykonany został przez Wojewodę Wielkopolskiego, jako dysponenta III stopnia, w wysokości 10.842,2 tys. zł (109,9%).*”

Zgłaszający zastrzeżenia podniósł, że jednostkowy plan dochodów nie był wykonywany przez Wojewodę Wielkopolskiego jako dysponenta III stopnia, bowiem Wojewoda Wielkopolski jest dysponentem głównym.

Ponadto, zgłaszający zastrzeżenia stwierdził, że: „*plan dochodów budżetu państwa w części 85/30 przez dysponenta III stopnia wykonany został w wysokości 10.842,2 tys. zł (taka kwota figuruje w zakwestionowanym fragmencie wystąpienia pokontrolnego NIK – przyp. komisji odwoławczej NIK), a nie jak podano w protokole kontroli 10.084,2 tys. zł (por. str. 83 protokołu pkt 3).*”

2. Zgłaszający zastrzeżenia nie zgadza się również z oceną zawartą w pkt 2, na stronie 3 wystąpienia pokontrolnego (akapit pierwszy) w następującym brzmieniu: „*Analizując wydatki wykonane w grudniu 2008 r. (zatwierdzone do wypłaty przez Dyrektora Generalnego Urzędu i Główną Księgową Urzędu) ustalono, że w siedmiu paragrafach klasyfikacji budżetowej (wydatków), zostały poniesione wydatki w wysokości przekraczającej odpowiednie kwoty wynikające z planu aktualnego na dzień 5, 16, 18, i 23 tego miesiąca (odpowiednio o 57.861,76 zł, 63.338,54 zł, 42.552,61 zł i 102.239,27 zł).*”

Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia ustalenie to *„jest błędne, bowiem w ustaleniach protokołu kontroli nie znajduje ono odzwierciedlenia zarówno jako suma lub różnica jakichkolwiek kwot wydatków.”* Dotyczy to w szczególności kwoty 57.861,76 zł oraz kwoty 102.239,27 zł.

Dodatkowo, zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, kwota 57.861,76 zł nie uwzględnia zmniejszenia wydatków budżetu wojewody o kwotę 38.517 zł dokonaną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 27 listopada 2008 roku (*Dz. U. Nr 219, poz. 1322*). O zmianie tej Dyrektor Generalny został poinformowany dopiero w dniu 9 grudnia 2008 r.

W odniesieniu do kwoty 102.239,27 zł, mając na uwadze brzmienie oceny, w żaden sposób nie można logicznie i rachunkowo wywieść jej wysokości, zarówno ze sporządzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli tabeli, jak i ustaleń zawartych w protokole kontroli.

3. Wojewoda Wielkopolski wniósł zastrzeżenia do oceny zamieszczonej w pkt 2 na str. 3 wystąpienia pokontrolnego NIK, w następującym brzmieniu: *„W ocenie NIK, dokonanie wydatków z przekroczeniem granic określonych w aktualnym (na czas ich dokonania) planie finansowym, stanowi naruszenie zasady gospodarki finansowej, o której mowa w art. 138 pkt 3 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.”* Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia: przywołana wyżej ocena jest *„ewidentnie sprzeczna z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli (pkt 4a str. 92), gdzie stwierdza się m.in., że: „wydatki wymienione w ww. tabeli i w ww. okresach mieściły się w planie finansowym wydatków jednostki – Urzędu”*.

4. Zgłaszający zastrzeżenia zakwestionował uwagę zawartą w pkt 2 na str. 3 wystąpienia pokontrolnego NIK, w następującym brzmieniu: *„Przyczyną dokonywania wydatków z przekroczeniem wielkości planowanych, jak wskazały w wyjaśnieniach osoby zatwierdzające te wydatki, była konieczność terminowego regulowania zobowiązań Urzędu.”* Zgłaszający zastrzeżenia podniósł, że nie jest prawdą, iż z wyjaśnień osób zatwierdzających wydatki wynika, że zostały dokonane z przekroczeniem wielkości planowanych. Z wyjaśnień wynika, że kwestionowane przez NIK wydatki mieszczą się w rocznym planie finansowym ustalonym dla Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego. Ustalenie to, zdaniem Wojewody Wielkopolskiego, nie znajduje odzwierciedlenia w protokole kontroli oraz w dowodach źródłowych (*w postaci złożonych na tę okoliczność wyjaśnień*).

5. Zastrzeżenia dotyczyły również oceny zawartej w pkt 2 na str. 3 wystąpienia pokontrolnego NIK, w następującym brzmieniu: *„Dokonywanie wydatków (ze wskazanym wyżej wyjątkiem), z przekroczeniem posiadanego upoważnienia, jakim w przypadku Urzędu jest plan finansowy wydatków, wyczerpuje znamiona naruszenia dyscypliny finansów publicznych,*

o którym mowa w art. 11 ust. 1 ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. Nr 14, poz. 114 ze zm.)". W uzasadnieniu, zgłaszający zastrzeżenia odwołał się do argumentacji przywołanej w pkt 3 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r.

6. Wojewoda Wielkopolski zakwestionował uwagę zawartą w pkt 2 na str. 4 wystąpienia pokontrolnego, w następującym brzmieniu: „*Wydatki na zakupy towarów i usług zrealizowano również w całości w ostatniej dekadzie grudnia 2008 r.*”. Zdaniem wnoszącego zastrzeżenia, przywołana uwaga jest nieuprawniona, gdyż jej treść wskazuje, że zjawisko to dotyczy tego rodzaju wydatków we wszystkich rozdziałach, podczas gdy sytuacja taka miała miejsce jedynie w odniesieniu do rozdziałów 60031 i 75046. Plan w rozdziale 75046 § 4300 został wprowadzony w ostatniej dekadzie grudnia 2008 r., a więc wydatki te mogły być poniesione jedynie w tym okresie.

7. Zgłaszający zastrzeżenia zakwestionował ocenę zawartą w pkt 6 na str. 7 wystąpienia pokontrolnego NIK w następującym brzmieniu: „*Natomiast trzy dalsze zapisy księgowe na kwotę 4.377.475,35 zł dokonane zostały na podstawie dwóch dowodów księgowych, na których dokonano poprawek lub korekt, bez wskazania dat ich dokonania, co stanowiło naruszenie przepisów art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości*”. Wojewoda Wielkopolski podniósł, że wskazane przepisy ustawy o rachunkowości odnoszą się do błędów w zapisach księgowych a nie do poprawek i korekt w dowodach księgowych, co oznacza, że ocena jest nieprawidłowa. Z ustaleń kontroli wynika, że zapisy księgowe na ww. kwotę nie były korygowane. Zgłaszający zastrzeżenia wskazał ponadto, że dowody księgowe przywołane w protokole kontroli i w wystąpieniu pokontrolnym w kontekście przedmiotowej oceny, są dowodami źródłowymi zewnętrznymi obcymi (w przedmiotowym przypadku nie znajdowała jednak również zastosowania dyspozycja przepisu art. 22 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości).

8. Wojewoda Wielkopolski zakwestionował ocenę zawartą w pkt 6 na str. 7 wystąpienia pokontrolnego NIK w następującym brzmieniu: „*Z tych względów NIK negatywnie ocenia zgodność ksiąg rachunkowych Urzędu – dysponenta III stopnia*”, wskazując, że przepisy ustawy o rachunkowości nie zawierają takiego kryterium oceny prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych. Z żadnego ustalenia kontroli nie wynika natomiast, by sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych naruszał dyspozycję przepisu art. 24 ustawy o rachunkowości, który definiuje te kryteria. Jest to zatem dowolna, semantyczna ocena kontrolującego. Dodatkowo, zgłaszający zastrzeżenia przywołał argumenty podniesione w pkt 7 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r.

9. Wojewoda Wielkopolski zakwestionował również wniosek pokontrolny oznaczony w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 15 kwietnia 2009 r. numerem 1, nawiązując do argumentów podniesionych w pkt 6 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. a także wskazując na ustalenia

przedstawione w pkt 4d protokołu kontroli (str. 100), z których wynika, że „w ciągu roku aktualizowano harmonogram wydatków w związku z potrzebą jego dostosowania do terminów realizacji zadań”.

Wszystkie ww. zastrzeżenia zostały podtrzymane na posiedzeniu komisji odwoławczej.

Komisja odwoławcza zważyła, co następuje:

Ad. 1. Zgodnie z ustaleniem opisanym na str. 68 i nast. protokołu kontroli NIK (część B), zarządzeniem Wojewody Wielkopolskiego z dnia 3 stycznia 2007 r., m.in. dysponentem środków budżetu państwa trzeciego stopnia w części 85/30 ustanowiony został Dyrektor Generalny WUW. Podobnie, w zarządzeniu nr 170/08 Wojewody z dnia 1 lipca 2008 r. (obowiązującym od 1 lipca 2008 r.), w § 1 ust. 1 pkt 1, dysponentem środków budżetu państwa trzeciego stopnia w części 85/30, ustanowiono Dyrektora Generalnego WUW. Ustalenia te są zgodne z dokumentami źródłowymi zamieszczonymi w aktach kontroli, na str. 89-113 (tom III). W związku z powyższym, komisja odwoławcza, postanowiła wprowadzić zmianę do treści wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. (pkt 1, str. 2) polegającą na tym, że w zdaniu zaczynającym się od słów: „*W ramach planu dochodów budżetu państwa w części 85/30 (...)*” wykreśla słowa: „*Wojewodę Wielkopolskiego, jako*”. **Zastrzeżenie zostało w omawianym zakresie uwzględnione.**

W tym samym zastrzeżeniu Wojewoda Wielkopolski wskazał na rozbieżność pomiędzy treścią wystąpienia pokontrolnego a treścią zapisu w protokole kontroli NIK odnośnie kwoty dochodów wykonanych przez dysponenta III stopnia w okresie objętym kontrolą. Jak słusznie zauważył, podana w omawianym fragmencie wystąpienia pokontrolnego NIK kwota 10.842,2 tys. zł, nie odpowiada kwocie przedstawionej na stronie 83 protokołu kontroli NIK. Dokonując analizy przedmiotowego ustalenia w oparciu o dokumenty źródłowe, komisja odwoławcza stwierdziła, że podana w wystąpieniu pokontrolnym kwota jest zgodna z kwotą wynikającą z zestawienia znajdującego się na str. 271 akt kontroli (III tom), zatytułowanego: „*Dochody budżetowe Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu (dysponenta III stopnia)*”. W poz. 5, wiersz pierwszy wykazano, że w 2008 r., wykonanie dochodów wyniosło 10.842,2 tys. zł. Zestawienie zostało potwierdzone pod względem prawidłowości przedstawionych danych przez pracowników kontrolowanej jednostki. Wobec powyższego, za bezsporne należy uznać to, że przedstawiona w wystąpieniu pokontrolnym kwota wykonanych dochodów jest obiektywnie prawidłowa. **Komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego by zastrzeżenie w tym zakresie uwzględnić.**

Ad. 2-5 oraz 9. Ze względu na fakt, że kwestie stanowiące zakres zastrzeżeń opisanych w pkt 2-5 oraz 9 pozostają ze sobą w ścisłym związku (*wszystkie ww. punkty pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r. dotyczą uwag, ocen i wniosku związanego z zarzutem przekroczenia aktualnego na dzień dokonania wydatków, limitu określonego w planie wydatków jednostki dla wskazanych podziałek klasyfikacji budżetowej*), komisja odwoławcza postanowiła zastrzeżenia te rozpoznać łącznie.

Odnosnie zastrzeżenia oznaczonego w piśmie Wojewody Wielkopolskiego z dnia 23 kwietnia 2009 r. **numerem 2**, wskazać należy, że na str. 91-92 protokołu kontroli NIK (*który został podpisany przez Wojewodę w dniu 3 kwietnia 2009 r.*), zamieszczone zostało zestawienie, z którego wynika, że w 7 paragrafach klasyfikacji budżetowej doszło do realizacji wydatków w kwotach przekraczających limity określone w tych podziałkach planu finansowego aktualnego na wskazane dni grudnia. Zestawienie to zostało oparte na dokumentach źródłowych w postaci tabel zamieszczonych na str. 373-387 (III tom akt kontroli) oraz na str. 253 i nast. (w V tomie akt), a w szczególności na potwierdzonym przez głównego księgowego Urzędu, „Zestawieniu w sprawie realizacji planu finansowego wydatków dla dz. 750 rozdz. 75011 w paragrafach w których limit wydatków na 31.12.08 r. został zwiększony decyzją Dyrektora Generalnego WUW” (akta kontroli str. 253 i nast., tom V). Do czasu podpisania protokołu kontroli NIK, żadne z zestawień nie zostało zakwestionowane przez kontrolowaną jednostkę.

Komisja odwoławcza zwraca uwagę na fakt, że zakwestionowana w zastrzeżeniach kwota 57.861,76 zł stanowi sumę wydatków zrealizowanych ponad limit określony w planie finansowym na dzień 5 grudnia 2008 r. (poz. 4 tabeli na str. 91 i 92 protokołu kontroli NIK) w § 4110 (57.495,71 zł) i § 4120 (366,05 zł) i jest zgodna z danymi wynikającymi z dokumentu źródłowego zamieszczonego na str. 253 w V tomie akt kontroli (poz. 6). **W tym zakresie zatem, zdaniem komisji odwoławczej, podnoszone przez zgłaszającego zastrzeżenia wątpliwości należy uznać za bezzasadne.**

Jak wynika z analizy zestawienia zamieszczonego na str. 91-92 protokołu kontroli, kwota 102.239,27 zł stanowi sumę wydatków zrealizowanych ponad limit określony w planie finansowym na dzień 23 grudnia 2008 r. w czterech (§§ 4110, 4260, 4370 i 4610), spośród siedmiu wymienionych w ww. tabeli, paragrafach klasyfikacji budżetowej (poz. 14). W sumowaniu pominięto paragrafy, w których przekroczenia limitów wystąpiły w okresach wcześniejszych, a jednocześnie nie występowały późniejsze wydatki (§§ 4120, 4400 oraz 4740).

Na posiedzeniu komisji odwoławczej w dniu 28 kwietnia 2008 r., zgłaszający zastrzeżenia zakwestionował metodę wyliczenia kwot przekroczeń limitów określonych w poszczególnych

podziałkach klasyfikacji budżetowej, wskazując na niekonsekwencję przyjętego sposobu liczenia zarzucanych przekroczeń (zwłaszcza dotyczy to zarzucanych kontrolowanemu, w wystąpieniu pokontrolnym NIK, przekroczeń na dzień 18 i 23 grudnia 2008 r.).

Po dokonaniu szczegółowej analizy danych zawartych w ww. tabeli, w porównaniu z danymi wynikającymi z dokumentu źródłowego w postaci „Zestawienia w sprawie realizacji planu finansowego wydatków dla dz. 750 rozdz. 75011” (zestawienie potwierdzone przez głównego księgowego Urzędu), komisja odwoławcza w szczególności wskazuje na nieprawidłowość polegającą na niezgodności kwoty zarzucanego przekroczenia na dzień 18 grudnia 2008 r. (wystąpienie pokontrolne str. 3, pierwszy akapit od góry), z danymi wynikającymi z pozycji 11 tabeli znajdującej się na str. 91 i 92 protokołu kontroli NIK¹ (zdaniem komisji, m.in. w nieuzasadniony sposób, w sumowaniu kwot wykazanych w poz. 11 tabeli na str. 92 pominięta została kwota 49.244,96 zł - § 4110). Mając na uwadze zasygnalizowane obiekcje co do prawidłowości matematycznego wyliczenia niektórych kwot wskazanych w omawianym wystąpieniu pokontrolnym, komisja odwoławcza postanowiła odwołać się do tych danych z tabeli na str. 91-92 protokołu kontroli, które, w świetle dokumentu źródłowego w postaci przywołanego wyżej, potwierdzonego przez głównego księgowego jednostki, zestawienia na str. 253 w V tomie akt kontroli, nie budzą wątpliwości. Za takie, komisja odwoławcza uznała dane wymienione w pkt 14 tabeli na str. 91-92 protokołu kontroli. Dane te wskazują kwoty przekroczeń limitów wydatków we wszystkich 7 stanowiących przedmiot uwag NIK, paragrafach wydatków, na dzień 23 grudnia 2008 r. Dane te są zgodne z danymi wykazanymi w poz. 23 zestawienia znajdującego się na str. 253 w V tomie akt kontroli (dokument potwierdzony przez głównego księgowego jednostki).

W związku z powyższym, komisja odwoławcza postanowiła wprowadzić zmianę do treści wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. (pkt 2, str. 3, pierwszy akapit od góry), polegającą na tym, że w zdaniu zaczynającym się od słów: „Analizując wydatki wykonane w grudniu 2008 r. (...)”, zwrot: „na dzień 5, 16, 18 i 23 tego miesiąca (odpowiednio o 57.861,76 zł, 63.338,54 zł, 42.552,61 zł i 102.239,27 zł)”, zastępuje zwrotem: „w tym, na dzień 23 tego miesiąca o kwotę 127.176,83 zł”. Wskazana kwota stanowi sumę wykazanych w poz. 14 tabeli na str. 91-92 protokołu kontroli NIK kwot wydatków zrealizowanych ponad limit określony w planie finansowym na 23 grudnia 2008 r. Wskazane kwoty są zgodne z dokumentem źródłowym znajdującym się na str. 253 w V tomie akt kontroli. **W tym zakresie, omawiane zastrzeżenie Wojewody Wielkopolskiego zostało uwzględnione.**

¹ Metodę obliczenia danych dotyczących przekroczeń na dzień 23 grudnia 2008 r. wskazano wyżej.

W uzasadnieniu do zastrzeżenia oznaczonego numerem 2 w piśmie z dnia 23 kwietnia 2009 r., Wojewoda Wielkopolski wyraził pogląd, że wykazana w przedmiotowej tabeli kwota 57.861,76 zł² wydatków (o której była mowa wyżej) nie uwzględnia zmniejszenia wydatków budżetu wojewody o kwotę 38.517 zł dokonanego „rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 27 listopada 2008 r. (Dz. U. Nr 219, poz. 1322)”, o której to zmianie Dyrektor Generalny dowiedział się dopiero w dniu 9 grudnia 2008 r. Zdaniem komisji odwoławczej, zarzut ten nie zasługuje na uwzględnienie. Jak wynika z dokumentu źródłowego zamieszczonego na str. 239 i nast. (tom V akt kontroli) - w postaci podpisanej przez Dyrektora Generalnego Urzędu, korekty nr 20 do planu jednostkowego dochodów i wydatków budżetowych na 2008 rok, z dnia 28 listopada 2008 r. (w szczególności, część D – uzasadnienie zmian w planie wydatków) – korekta ta uwzględnia zmniejszenie planu wydatków dokonane m.in. w § 4110 na podstawie rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 27 listopada 2008 r. (Dz. U. Nr 210, poz. 1322), o kwotę 38.517 zł³. Podkreślić należy, że rozporządzenie to zostało opublikowane w dniu 28 listopada 2008 r., a więc w dacie dokonywania wydatków (5 grudnia 2008 r. – por. poz. 4 tabeli na str. 91 protokołu kontroli NIK oraz poz. 5 zestawienia w sprawie realizacji planu finansowego wydatków dla dz. 750 rozdział 75011 – akta kontroli t. V str. 253), na skutek których doszło do przekroczenia limitu określonego w § 4110 o kwotę 57.495,71 zł, kontrolowany miał możliwość zapoznać się z tym aktem⁴. Po zmianie, plan wydatków w § 4110 został ustalony na kwotę 4.291.734 zł (akta kontroli tom V, str. 241), co jest zgodne z danymi wynikającymi z tabeli zamieszczonej na str. 91 protokołu kontroli NIK. W konsekwencji tego, kwestionowaną kwotę, która została przytoczona w wystąpieniu pokontrolnym NIK, należy uznać za prawidłową (jak wykazano, uwzględnia ona sygnalizowaną w zastrzeżeniach zmianę). Wydatki w kwocie 570.221,31 zł, które spowodowały przekroczenie limitu wydatków określonego w § 4110 poniesione zostały dopiero w dniu 5 grudnia 2008 r. (akta kontroli tom V, str. 253 i nast.). **Komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego, by zastrzeżenie w tym zakresie uwzględnić.**

W ocenie Komisji odwoławczej, wbrew stanowisku wyrażonemu w **zastrzeżeniach z dnia 23 kwietnia 2009 r. (w pkt 3)**, nie zachodzi „ewidentna sprzeczność” pomiędzy ustaleniami zawartymi w protokole kontroli (w pkt 4a na str. 92), a treścią uwagi i oceny zamieszczonej w wystąpieniu pokontrolnym NIK (pkt 2, str. 3). Zacytowane przez zgłaszającego zastrzeżenia ustalenie, iż „wydatki (...) mieściły się w planie finansowym jednostki” oznacza, że w toku realizacji planu finansowego nie doszło do przekroczenia kwoty wydatków ogółem,

² Jak wykazano wyżej, na kwotę tę składają się: 57.495 zł w § 4110 oraz 366,05 w § 4120.

³ W zastrzeżeniach Wojewody Wielkopolskiego z dnia 23 kwietnia 2009 r. błędnie zostały przytoczone dane dotyczące autora i adresu publikacji przedmiotowego aktu.

⁴ W świetle powyższego, traci na znaczeniu argument podnoszony przez zgłaszającego zastrzeżenia, iż o przedmiotowej zmianie w planie wydatków dowiedział się dopiero w dniu 9 grudnia 2008 r.

określonej w planie finansowym jednostki, natomiast zakwestionowana ocena, która została sformułowana w wystąpieniu pokontrolnym, dotyczy przekroczenia limitów wydatków określonych w wymienionych podziałkach (*paragrafach*) klasyfikacji budżetowej⁵. **Komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego by zastrzeżenia w tym zakresie uwzględnić.**

W piśmie z dnia 23 kwietnia 2009 r., Wojewoda Wielkopolski stwierdził, że nie jest prawdą, iż z przywołanych w pkt 2 na str. 3 wystąpienia pokontrolnego NIK, wyjaśnień osób zatwierdzających kwestionowane przez NIK wydatki wynika, że zostały one dokonane z przekroczeniem wielkości planowanych (w piśmie z dnia 23 kwietnia 2009 r. **zastrzeżenie oznaczone numerem 4**). W wyjaśnieniach wskazano bowiem, że wydatki te mieściły się w rocznym planie finansowym ustalonym dla kontrolowanej jednostki.

Komisja odwoławcza zwraca uwagę na to, że fakt dokonania wydatków z przekroczeniem limitu określonego w planie finansowym dla poszczególnych podziałek klasyfikacji budżetowej wynika z ustaleń przedstawionych w tabeli na str. 91 i 92 protokołu kontroli NIK, z tym zastrzeżeniem (*co jest bezsporne*), że w toku kontroli nie wykazano przekroczenia ogólnej kwoty wydatków, wynikającej z planu finansowego jednostki – drugi akapit na stronie 92 protokołu kontroli, o czym była już mowa wyżej.

Wskazać należy, że na str. 367-373 (tom V) akt kontroli, zamieszczone zostały pytania kontrolera i wyjaśnienia osób dokonujących dyspozycji do wypłaty poszczególnych pozycji wydatków z przekroczeniem limitów wydatków w poszczególnych podziałkach klasyfikacji budżetowej. Po zapoznaniu się z treścią tych dokumentów źródłowych, komisja odwoławcza nie podziela poglądu zgłaszającego zastrzeżenia o rozbieżności pomiędzy konkluzją wynikającą z treści wystąpienia pokontrolnego, a treścią złożonych wyjaśnień. Komisja odwoławcza zwraca w tym kontekście uwagę na to, że obiektywnie rzecz ujmując, przedmiotowe wyjaśnienia wskazują zarówno na przyczyny stwierzonego zjawiska (*konieczność uregulowania zobowiązań*), jak i wyrażają określony pogląd osób je składających, co do prawidłowości zastanego przez kontrolujących, stanu faktycznego. Podkreślić trzeba, że wyjaśnienia, podobnie jak inne kategorie dowodów, podlegają ocenie w toku postępowania kontrolnego (w zestawieniu z innymi dowodami, przepisami prawa, i.t.p.). Nie dzielając zatem stanowiska wyrażonego w wyjaśnieniach, co do prawidłowości zastanego zjawiska, kontrolujący, w ocenie komisji odwoławczej, miał prawo wskazać jedynie na faktyczne przyczyny tego stanu. Zdaniem komisji odwoławczej, w żadnym stopniu nie powoduje to niezgodności kwestionowanej uwagi

⁵ Por. § 3 ust. 3 w zw. z § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych oraz trybu postępowania przy przekształcaniu w inną formę organizacyjno-prawną (Dz. U. z 2006 r. Nr 116, poz. 783).

z ustaleniami kontroli. Również treść zakwestionowanej uwagi, dla przypomnienia, w brzmieniu: „Przyczyną dokonywania wydatków z przekroczeniem wielkości planowanych, jak wskazały w wyjaśnieniach osoby zatwierdzające te wydatki, była konieczność terminowego regulowania zobowiązań Urzędu.”, wcale - wbrew interpretacji składającego zastrzeżenia - nie oznacza przyznania przez osoby składające wyjaśnienia prawidłowości oceny, z którą się nie zgadzają. **Komisja odwoławcza oddaliła wyżej omówione zastrzeżenie.**

Zgłaszający zastrzeżenia zakwestionował prawidłowość oceny zawartej w pkt 1 na str. 3 wystąpienia pokontrolnego NIK (w piśmie z dnia 23 kwietnia 2009 r. **zastrzeżenie oznaczone numerem 5**), dotyczącej wyczerpania, omawianym wyżej działaniem, znamion czynu określonego w art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. W tym kontekście, komisja odwoławcza podziela pogląd wyrażony m.in. w piśmiennictwie⁶, zgodnie z którym **przedmiotowy zakres upoważnienia** do dokonywania wydatków wyznaczany jest przez istnienie podstawy prawnej wydatku, przeznaczenia (*celu*) wydatkowania środków, ich wysokości wynikającej z ustalonych planów finansowych i **wielkości określonych w odpowiednich podziałkach klasyfikacji budżetowej** oraz terminu, do którego wydatkować można środki. Zasada ta znajduje swoje odzwierciedlenie w dyspozycji art. 138 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym dokonywanie wydatków następuje w granicach kwot określonych w planie finansowym, **z uwzględnieniem prawidłowo dokonanych przeniesień** i zgodnie z planowanym przeznaczeniem. **Komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego, by zastrzeżenie uwzględnić.**

W świetle powyższej argumentacji, nie zasługuje również na uwzględnienie zastrzeżenie oznaczone numerem 9 w piśmie Wojewody Wielkopolskiego z dnia 23 kwietnia 2009 r., dotyczące wykreślenia wniosku pokontrolnego oznaczonego numerem 1. Komisja odwoławcza zwraca przy tym uwagę, na fakt, że podnoszona w tym punkcie zastrzeżeń, kwestia zapisu zamieszczonego w punkcie 4d na str. 100 protokołu kontroli w brzmieniu: „*W ciągu roku aktualizowano harmonogram wydatków w związku z potrzebą jego dostosowania do terminu realizacji wydatków.*”, nie stoi w żadnej sprzeczności z omawianymi ocenami i uwagami, a także z treścią ww. wniosku pokontrolnego⁷. **Zastrzeżenie zostało oddalone.**

Ad. 6. Rozważając podnoszone przez wnoszącego zastrzeżenia, wątpliwości co do czytelności uwagi zamieszczonej w pkt 2, na str. 4 wystąpienia pokontrolnego NIK, komisja odwoławcza postanowiła wprowadzić zmianę w przedmiotowym punkcie wystąpienia pokontrolnego (str. 4, drugi akapit od góry, trzecie zdanie zaczynające się od słów: „*Wydatki na*

⁶ Lipiec Ludmiła – Komentarz do ustawy o finansach publicznych – art. 34, LEX/el. 2008

⁷ Por. uwagi i oceny zamieszczone w pkt 2, str. 4, drugi akapit od góry oraz w pkt 6, str. 7, drugi akapit od góry, w wystąpieniu pokontrolnym NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r.

zakup towarów ...”), w ten sposób, że po słowach: „(...) w ostatnie dekadzie grudnia 2008 r.” wpisuje słowa: „w niżej wymienionych przypadkach”. Zmiana ta, zdaniem komisji odwoławczej, precyzuje zakwestionowany zapis, w sposób zgodny z intencją zgłaszającego zastrzeżenia, wskazując, że zjawisko, stanowiące przedmiot uwagi, dotyczy jedynie wydatków w dwóch, wymienionych w następnym zdaniu omawianego akapitu wystąpienia pokontrolnego NIK, rozdziałach klasyfikacji budżetowej. **Komisja odwoławcza uwzględniła zatem zastrzeżenie w całości.**

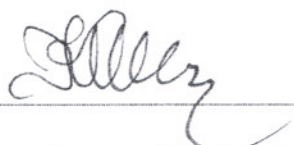
Ad. 7. Zgłaszający zastrzeżenia zakwestionował prawidłowość oceny zawartej w pkt 6 na str. 7 wystąpienia pokontrolnego NIK w zakresie zarzutu naruszenia przez kontrolowaną jednostkę dyspozycji art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Komisja odwoławcza, po zapoznaniu się z przedstawioną wyżej (w pkt 7 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r.), argumentacją zgłaszającego zastrzeżenia, postanowiła zastrzeżenie częściowo uwzględnić. W związku z tym, wskazać jednak należy na odpowiedni zapis zamieszczony w protokole kontroli podpisanym w dniu 3 kwietnia 2009 r. (str. 74), w którym (w kontekście przedmiotowego ustalenia) wskazano, na dyspozycję pkt II. 10 Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych (wprowadzonej zarządzeniem Nr 31/07 Dyrektora Generalnego Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego w Poznaniu z dnia 17 października 2007 r. - akta kontroli tom V str. 417 i nast.). Zgodnie z tą dyspozycją, „wylącznym sposobem korygowania błędów powstałych na dokumencie jest przekreślenie błędnych zapisów z całkowitym zachowaniem ich czytelności, wpisania zapisów poprawnych, daty dokonania korekty oraz złożenia czytelnego podpisu przez pracownika, który dokonał poprawki”. Jak wynika z dowodów zamieszczonych na str. 1-2 oraz 449-450 akt kontroli (tom V), zasady te nie były w tych przypadkach przestrzegane. Dokonane korekty (jedna poprawka dotyczy wskazania daty sprawdzenia dowodu pod względem merytorycznym, druga zaś, korekty wskazania źródła finansowania wydatku) nie zawierały dat ich naniesienia. W ocenie komisji odwoławczej, doszło zatem do naruszenia obowiązującej instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych. W związku z powyższym, komisja odwoławcza postanowiła dokonać zmiany w kwestionowanym fragmencie wystąpienia pokontrolnego w ten sposób, że w pkt 6, na str. 7 wystąpienia (drugi akapit od góry), w zdaniu zaczynającym się od słów: „Natomiast trzy dalsze zapisy księgowe (...)”, zwrot: „przepisów art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości”, zastępuje zwrotem: „pkt II. 10 Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych”⁸. **Komisja odwoławcza nie znalazła podstaw do tego, by przedmiotową ocenę wykreślić z treści wystąpienia pokontrolnego w całości. Zastrzeżenie zostało zatem uwzględnione częściowo.**

⁸ Zmiana jest zgodna z ustaleniem opisanym na str. 74 protokołu kontroli NIK.


Ad. 8 Zgodnie z zatwierdzonym przez Prezesa NIK, w grudniu 2008 r., ramowym programem kontroli: „Wykonanie budżetu państwa w 2008 r.” (str. 80), tzw. badanie zgodności dotyczy poprawności formalnej dowodów oraz zapisów księgowych i polega m.in. na ustaleniu, czy w stosunku do wybranego dowodu księgowego spełnione są wymogi formalne dotyczące jego poprawności, kompletności jak również prawidłowości kontroli bieżącej i dekretacji. Badania zgodności obejmują sposób realizacji mechanizmów systemu kontroli pod kątem poprawności (*skuteczności*) formalnej systemu. Celem badań jest dokonanie oceny, czy kluczowe punkty kontrolne (*mechanizmy kontrolne*) działają poprawnie, czyli w sposób ciągły (*zawsze*) i spójny (*dla każdego działania*) oraz czy zostawiając prawidłowy ślad rewizyjny, dostarczają dowodów na przestrzeganie procedur. Badania te służą do testowania skuteczności operacyjnej mechanizmów kontrolnych⁹ (str. 74 ww. programu kontroli). W świetle powyższego, komisja odwoławcza podziela stanowisko zgłaszającego zastrzeżenia wyrażone w pkt 8 pisma z dnia 23 kwietnia 2009 r., w którym wskazuje on na nieprawidłowość użycia sformułowania: „zgodność ksiąg rachunkowych Urzędu”, w kontekście kryteriów oceny prawidłowości prowadzenia ksiąg, określonych w art. 24 ustawy o rachunkowości, a także zakresu przedmiotowych ustaleń kontroli NIK.

W związku z powyższym, komisja odwoławcza postanowiła wprowadzić zmianę w punkcie 6 wystąpienia pokontrolnego NIK z dnia 15 kwietnia 2009 r. (str. 7, drugi akapit od góry, ostatnie zdanie) polegającą na tym, że zwrot: „zgodność ksiąg rachunkowych” zastępuje zwrotem: „skuteczność mechanizmów kontroli finansowej”. Ocena w zmienionym brzmieniu jest zgodna z istotą opisanych ustaleń. Zmiana ta nie ma wpływu na kalkulację przedmiotowej oceny dokonanej w oparciu o parametry i wyniki badania wybranej próby dowodów i zapisów księgowych (protokół kontroli str. 73). **Komisja odwoławcza nie znalazła podstawy do tego, by omawianą ocenę wykreślić z treści wystąpienia pokontrolnego w całości. Zastrzeżenie zostało zatem uwzględnione częściowo.**

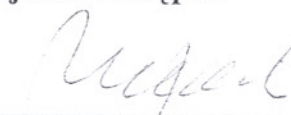
Z powyższych względów, komisja odwoławcza postanowiła, jak na wstępie.



Krzysztof Małuszek
(wicedyrektor)



Kazimierz Pierchlewicz
(doradca techniczny)



Marek Lasota
(doradca prawny)

⁹ Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej: Standard 330 p. 26 „... Badanie takie obejmuje uzyskanie dowodów badania potwierdzających sposób stosowania kontroli w stosownym czasie, w okresie objętym badaniem, ciągłość ich stosowania oraz kto lub przy użyciu jakich środków je stosował...”.