



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Szczecinie

LSZ-4100-02-01/2013

P/13/084

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Szczecinie

ul. Jacka Odrowąża 1, 71-420 Szczecin

T +48 91 831 39 00, F +48 91 831 39 66

[lsz@nik.gov.pl](mailto:lsz@nik.gov.pl)

## I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/13/084 - Wykonanie budżetu państwa w 2012 r., cz. 29 – Obrona narodowa oraz wykonanie planu finansowego Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych, w zakresie kwot dochodów i wydatków ujętych w planie finansowym 15 Wojskowego Oddziału Gospodarczego w Szczecinie.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Szczecinie
Kontrolerzy	1. Tadeusz Jaworski, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 85184 z dnia 11 stycznia 2013 r. 2. Artur Matejko, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 85200 z dnia 29 stycznia 2013 r.  (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	15 Wojskowy Oddział Gospodarczy w Szczecinie
Kierownik jednostki kontrolowanej	płk Ryszard Konefał, Komendant  (dowód: akta kontroli str. 5)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości<sup>1</sup>, realizację przez 15 Wojskowy Oddział Gospodarczy w Szczecinie (15 WOG) planu finansowego w ramach wykonania w 2012 r. budżetu państwa w części 29 – Obrona narodowa oraz wykonanie planu finansowego Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

Wykonane przez 15 WOG w 2012 r. dochody w kwocie 815 tys. zł stanowiły 129,5% kwoty planowanej. Wydatki 15 WOG zostały w sposób celowy zrealizowane w wysokości 345.109,9 tys. zł. Ocena została sformułowana po zbadaniu 5,5% wydatków poniesionych w 2012 r. oraz na podstawie badania analitycznego ksiąg rachunkowych.

Najwyższa Izba Kontroli<sup>2</sup> negatywnie ocenia wiarygodność ksiąg rachunkowych w odniesieniu do rocznych sprawozdań budżetowych i negatywnie w odniesieniu do bieżących sprawozdań w zakresie operacji finansowych i gospodarczych. Ocena ta wynika z nieprawidłowo prowadzonej ewidencji finansowo-księgowej, w której w sposób niewiarygodny odzwierciedlono zdarzenia gospodarcze, co miało wpływ na sprawozdawczość bieżącą i roczną.

Skutkiem nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, polegającego głównie na nieujmowaniu dowodów księgowych we właściwych okresach sprawozdawczych, było zaniżenie zobowiązań niewymagalnych w sprawozdaniu rocznym Rb-28 za 2012 r. na kwotę 2.247.779,58 zł oraz wykazanie w sprawozdaniu Rb-27 należności na kwotę 529.561,40 zł, których nie wykazano w ewidencji księgowej.

Stwierdzone nieprawidłowości wskazują na celowość poprawy skuteczności nadzoru oraz doskonalenia przyjętych procedur kontroli zarządczej zapewniających prawidłowe prowadzenie ewidencji finansowo-księgowej.

<sup>1</sup> Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna.

<sup>2</sup> dalej „NIK”.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

#### 1. Dochody budżetowe

Opis stanu faktycznego

Zgodnie z założeniami przyjętymi do kontroli wykonania w 2012 r. budżetu państwa, kontrola dochodów budżetowych w 15 WOG została ograniczona do przeprowadzenia analizy porównawczej danych ujętych w rocznym sprawozdaniu budżetowym Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych.

W 2012 r. 15 WOG zrealizował dochody na kwotę 815,0 tys. zł, stanowiącą 129,5% kwoty planowanej (629,5 tys. zł). Najwięcej dochodów (78,4%) uzyskano w § 097-*Wpływy z różnych dochodów* (dział 752-*Obrona Narodowa*, rozdział 75220-*Zabezpieczenie Wojsk*), głównie z tytułu odpłatnego wyżywienia żołnierzy w Punkcie Żywienia Kadry, wyegzekwowania od kontrahentów kar umownych za niewłaściwą realizację zawartych umów oraz spłatę wierzytelności z tytułu szkód w mieniu wojska.

(dowód: akta kontroli str. 7, 49-52)

Na koniec 2012 r. należności pozostałe do zapłaty wynosiły 529,5 tys. zł, w tym zaległości 416,9 tys. zł (tj. 78,7% osiągniętych w 2012 r. dochodów). W porównaniu do 2011 r. należności ogółem były wyższe o 29,9 tys. zł, a zaległości niższe o 32,2 tys. zł. Zaległości netto obejmujące 122 pozycje dotyczyły głównie wpływów z usług (107,9 tys. zł), wpływów z różnych dochodów (241,1 tys. zł), grzywien, mandatów i innych kar pieniężnych od osób fizycznych (68 tys. zł). Wobec zaległości wszczęto i prowadzono postępowania windykacyjne.

(dowód: akta kontroli str. 8, 9, 32-40, 49, 52)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli, zgodnie z przyjętymi założeniami, nie dokonywała oceny prawidłowości planowania i realizacji dochodów budżetowych.

#### 2. Wydatki budżetowe

##### 2.1. Planowanie wydatków budżetowych

Opis stanu faktycznego

15 WOG nie uczestniczył w procesie planowania wydatków na 2012 r. ponieważ sformowany został w 2011 r. i w dniu 1.07.2011 r. rozpoczął działalność finansową. Proces planowania wydatków na 2012 r. realizowany był przez jednostki i instytucje wojskowe do wysokości limitów otrzymanych z Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych w Bydgoszczy<sup>3</sup>. W II półroczu 2011 r. 15 WOG przejmował sukcesywnie instytucje i jednostki wojskowe łącznie z ich projektami planów finansowych.

Zaplanowane kwoty wydatków na 2012 r. w wysokości 352.903,3 tys. zł, w trakcie roku zostały zmniejszone do 346.109,9 tys. zł (o 1,9%). Zmniejszenia planowanej pierwotnie kwoty wydatków (per saldo) o 6.793,4 tys. zł dokonał 53 decyzjami Szef Inspektoratu Wsp. SZ (dysponent drugiego stopnia). Komendant 15 WOG 59 decyzjami dokonał zmian w planie finansowym wydatków, dokonując przeniesień między poszczególnymi paragrafami klasyfikacji budżetowej, zgodnie z otrzymanymi upoważnieniami.

W 2012 r. planowana kwota wydatków w § 4170-Wynagrodzenia bezosobowe, w wyniku decyzji Szefa Inspektoratu Wsp. SZ uległa zmniejszeniu z kwoty 728,2 tys. zł do 559,5 tys. zł, tj. o 168,7 tys. zł. (o 23,2%). Komendant 15 WOG nie dokonywał zmiany w planie wydatków ustalonych w § 4170.

Zmiany w planie wydatków 15 WOG w 2012 r. były celowe i wynikały z potrzeb jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 19-27, 42-46, 53)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

<sup>3</sup> zwanego dalej Inspektoratem Wsp. SZ

Opis stanu  
faktycznego

## 2.2. Realizacja wydatków budżetowych

Zrealizowane przez 15 WOG wydatki wyniosły 345.019,9 tys. zł, tj. 99,7% planu po zmianach. Najwyższe wydatki wystąpiły w dziale 752-*Obrona Narodowa* (stanowiły 99,2% wydatków ogółem) i wyniosły 342.378,1 tys. zł (99,7% planu po zmianach),

Wydatki na wynagrodzenia i pochodne od tych wynagrodzeń na kwotę 254.309,3 tys. zł stanowiły 73,7% wydatków ogółem, z tego na wynagrodzenia bezosobowe wydatkowano 552,5 tys. zł (0,16% wydatków ogółem). Na zakupy materiałów i usług wydatkowano 53.435 tys. zł (15,5% wydatków), na wypłatę świadczeń na rzecz osób fizycznych – 19.349,7 tys. zł (5,6% wydatków) oraz na wydatki majątkowe – 599,1 tys. zł (0,2% wydatków ogółem).

(dowód: akta kontroli str. 19-28/1)

Badaniem objęto wydatki na łączną kwotę 18.804,1 tys. zł, tj. 5,5% wydatków 15 WOG zrealizowanych w 2012 r. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, 15 WOG dokonywał wydatków zgodnie z obowiązującymi przepisami. Środki publiczne zostały wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem, tj. na funkcjonowanie 15 WOG oraz jednostek i instytucji wojskowych zaopatrywanych przez 15 WOG..

(dowód: akta kontroli str. 235-270)

Kontrolą objęto 5 postępowań o zamówienie publiczne na kwotę 6.443,8 tys. zł, z czego 3 w trybie przetargu nieograniczonego (w tym 2 o wartości pow. 130 tys. euro) i 2 w trybie zamówienia z wolnej ręki. Na realizację umów zawartych w wyniku prowadzonych postępowań do 31.12.2012 r. wydatkowano łącznie 2.996,3 tys. zł (46,5% łącznej kwoty wynikającej z zawartych umów). W wyniku analizy dokumentacji dotyczącej wymienionych zamówień stwierdzono, że zostały one przeprowadzone zgodnie z przepisami określonymi w ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych<sup>4</sup>. Rzetelnie prowadzono dokumentację postępowań. Roczne sprawozdanie o udzielonych zamówieniach publicznych w 2012 r. sporządzono zgodnie z dokumentacją źródłową i przesłano Prezesowi Urzędu Zamówień Publicznych przed upływem terminu określonego w art. 98 ust. 2 ustawy pzp.

(dowód: akta kontroli str. 54-119)

15 WOG nie prowadził rachunków: wydatków niewygasających, dla dotacji podlegających zwrotowi do budżetu państwa, dla sum na zlecenie, o których mowa w § 3 ust. 1 pkt 5 a-d) i § 16 ust. 1 i 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach<sup>5</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 138,139)

Sprawdzono stan zatrudnienia i realizację wydatków na wynagrodzenia. Przeciętne zatrudnienie<sup>6</sup> w 2012 r. w 15 WOG wyniosło 5.822 osoby i wzrosło w porównaniu do 2011 r. o 4.982,7 osób. Wydatki na wynagrodzenia<sup>7</sup> wyniosły w 2012 r. 245.152,3 tys. zł. i wzrosły w porównaniu do 2011 r. o 212.022,2 tys. zł. Wzrost zatrudnienia i wynagrodzeń w 2012 r., w porównaniu do 2011 r., był związany z sukcesywnym przejmowaniem przez 15 WOG instytucji i jednostek wojskowych, w tym grup zawodowych. Według danych wykazanych w rocznym sprawozdaniu budżetowym Rb-28 z wykonania planu wydatków, w 15 WOG nie zostały przekroczone planowane wydatki na wynagrodzenia.

Przeciętne wynagrodzenie w 2012 r. wyniosło 3.509,0 zł i w porównaniu z przeciętnym wynagrodzeniem w 2011 r. było wyższe o 219,5 zł, tj. o 6,7%.

(dowód akta kontroli str. 120-123)

W 2012 r. Komendant 15 WOG zawarł 62 umowy zlecenia/o dzieło o wartości 361,3 tys. zł (w ramach § 4170 *Wynagrodzenia bezosobowe* wydatkowano 295,8 tys. zł), z czego

<sup>4</sup> Dz.U z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm., zwana dalej *ustawą pzp*.

<sup>5</sup> Dz.U. Nr 249, poz. 1667 ze zm.

<sup>6</sup> w przeliczeniu na pełne etaty.

<sup>7</sup> wykazane w sprawozdaniu Rb-70

z osobami fizycznymi będącymi pracownikami jednostki i jednostek przejmowanych przez 15 WOG zawarto 36 umów, a z osobami niebędącymi pracownikami WOG - 26.

W wyniku analizy (20 umów o największej wartości) obejmującej: rodzaj zadań zleconych do wykonania w kontekście zadań z zakresu działania kontrolowanej jednostki, zakresu zadań realizowanych przez pracowników 15 WOG w ramach zawartych umów o pracę oraz przestrzegania warunków określonych w art. 22 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>8</sup> nie stwierdzono nieprawidłowości, z wyjątkiem dotyczącym wydatków na obsługę koleżeńskich kas oszczędnościowo-pożyczkowych w wojsku (KKOP).

(dowód akta kontroli str. 124-131)

Świadczenia na rzecz osób fizycznych wyniosły 19.349,7 tys. zł, tj. 99,9% planu po zmianach. Najwyższe wydatki poniesiono na: gratyfikacje urlopowe żołnierzy (§ 307-007) - 9.548,7 tys. zł, zasiłki na zagospodarowanie i zasiłki osiedleniowe (§ 307-009) - 3.787,2 tys. zł, należności wypłacane żołnierzom wyznaczonym do pełnienia służby poza granicami kraju (§ 307-004) - 2.165,0 tys. zł, należności za służby i zwrot za okulary (§ 307-014) - 2.879,5 tys. zł.

(dowód akta kontroli str. 28/1, 162, 163)

Wydatki na zakupy inwestycyjne (§ 6060) zrealizowano w wysokości 599,1 tys. zł, tj. 100% planu po zmianach. Wydatki na zakupy inwestycyjne w 2012 r. dotyczyły m.in. sprzętu warsztatowego na wyposażenie warsztatów samochodowych i stacji diagnostycznych w jednostkach wojskowych (539,1 tys. zł) oraz instrumentów muzycznych dla orkiestry wojskowej (60,0 tys. zł). Poza wymienionymi wydatkami inwestycyjnymi, 15 WOG nie ponosił wydatków majątkowych. Zakupy były zgodne z zakresem rzeczowym planu wydatków na 2012 r. i uzasadnione z punktu widzenia realizowanych zadań.

(dowód akta kontroli str. 28/1, 163)

Na koniec 2012 r. 15 WOG wykazał w Rb-28-rocznym sprawozdaniu z wykonania planu wydatków od początku roku do 31.12.2012 r. zobowiązania niewymagalne w wys. 18.601,1 tys. zł, które były wyższe niż kwota zobowiązań na koniec 2011 r. o 2.134,4 tys. zł i dotyczyły zobowiązania z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego i pochodnych od tego wynagrodzenia, które w porównaniu z rokiem 2011 wzrosło o 12,9%. Na wzrost zobowiązań wpływ miał wzrost zatrudnienia związanego z przejmowaniem przez 15 WOG w II półroczu 2011 r. jednostek wojskowych. Zobowiązania wymagalne na koniec 2012 r. nie wystąpiły.

(dowód akta kontroli str. 29/1-29/3, 30, 31, 155, 156, 170-174)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

Komendant 15 WOG, zawarł 7 umów zlecenia na obsługę KKOP w jednostkach wojskowych na łączną kwotę 45.000 zł. Sfinansowanie obsługi KKOP nastąpiło w ramach planu finansowego 15 WOG. Tym samym ze środków budżetowych sfinansowano zdarzenia nie mające związku z realizacją statutowych zadań i celów 15 WOG, czym naruszono przepisy art. 44 ust. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>9</sup>. Komendant 15 WOG wyjaśnił, że działał na podstawie decyzji Ministra Obrony Narodowej, z dnia 27.08.1998 r. w sprawie koleżeńskich kas oszczędnościowo-pożyczkowych w wojsku, w której ustalono m.in., że pracodawca świadczy pomoc na rzecz KKOP w zakresie wynikającym z rozporządzenia (Rady Ministrów z 9 lipca 1996 r.), w tym również zapewnia prowadzenie księgowości. W ocenie NIK nie oznacza to, że prowadzenie obsługi księgowej tej Kasy może być finansowane ze środków budżetowych.

(dowód akta kontroli str. 124, 132, 134, 136, 137)

<sup>8</sup> Dz.U. z 1998 r. Nr 21 poz. 94 ze zm.

<sup>9</sup> Dz.U. Nr 157, poz. 1240 ze zm.

Uwagi dotyczące badanej działalności

W postępowaniu o zamówienie publiczne w trybie przetargu nieograniczonego na remont budynku nr 17 na terenie Jednostki Wojskowej 1749 przy ul. Dąbrowszczaków w Choszcznie zgłosił się jeden oferent, który zaproponował cenę wyższą o 75.505,97 zł od kwoty, jaką zamierzano przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia (tj. o 12,3%). Komendant 15 WOG zwiększył kwotę na sfinansowanie zamówienia. W ocenie NIK małe zainteresowanie ofertą mogło mieć związek z niezamieszczeniem w lokalnej prasie lub ogólnopolskich czasopismach ogłoszeń o postępowaniu o zamówienie publiczne<sup>10</sup>. To mogło ograniczać krąg oferentów i nie zapewniać konkurencji, co w konsekwencji mogło prowadzić do cen ofertowych wyższych od kwot, jaką zamawiający zamierzał przeznaczyć na sfinansowanie zamówienia.

(dowód: akta kontroli str. 106-119)

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, wydatkowanie środków budżetowych 15 WOG w 2012 r.

### 3. Realizacja wydatków budżetu środków europejskich

Opis stanu faktycznego

W 2012 r. 15 WOG nie realizował projektów z udziałem środków europejskich i nie ponosił w związku z tym żadnych wydatków.

(dowód: akta kontroli str. 232)

### 4. Prawdliwość i rzetelność rocznych sprawozdań budżetowych oraz kwartalnych sprawozdań w zakresie operacji finansowych

#### 4.1. Mechanizmy zapewniające kontrolę prawidłowości sporządzania sprawozdań

Opis stanu faktycznego

Komendant 15 WOG w Instrukcji kontroli wewnętrznej wprowadzonej do użytku wewnętrznego w październiku 2011 r. zawarł obowiązek weryfikacji sprawozdawczości finansowej (budżetowej) oraz sporządzania informacji uzupełniającej, w szczególności o: zapłaconych karach i odsetkach, zaciągniętych zobowiązaniach, o posiadanych należnościach budżetowych z wyszczególnieniem tytułu powstania należności i terminu zapłaty, zrealizowanych dochodach w ramach § 097 ze szczegółowym wyliczeniem i podaniem kwot, z jakiego tytułu je zrealizowano w poszczególnych rozdziałach klasyfikacji budżetowej. Obowiązek kontroli i weryfikacji sprawozdań finansowych określony był w zakresach czynności kierowników pionu głównego księgowego.

(dowód: akta kontroli str. 164)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

#### 4.2. Rzetelność rocznych sprawozdań budżetowych oraz kwartalnych sprawozdań w zakresie operacji finansowych

Opis stanu faktycznego

Badaniem objęto prawidłowość sporządzenia jednostkowych, rocznych sprawozdań budżetowych za rok 2012 (dysponenta trzeciego stopnia):

- z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27),
- z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28),
- o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych (Rb - 23),

<sup>10</sup> Podkreślić jednak należy, że nie było obowiązku zamieszczenia ogłoszenia o postępowaniu w sprawie udzielenia zamówienia w prasie

- sprawozdania finansowe za IV kwartał 2012 r. o stanie:
  - a) należności oraz wybranych aktywów finansowych (Rb-N),
  - b) zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z).

Sprawozdania zostały sporządzone prawidłowo pod względem formalnym w terminach określonych w rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia: 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>11</sup> i 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych<sup>12</sup>.

(dowód: akta kontroli str. 166, 169, 175-176, 179, 184)

Wykazane w sprawozdaniu rocznym Rb-23 dochody wykonane i przekazane na rachunek bieżący budżetu państwa wyniosły 815.070,81 zł i były zgodne z kwotą wykazaną w sprawozdaniu Rb-27. Wydatki wykazane (w Rb-23) w kwocie 345.019.970,01 zł były równe kwocie ujętej w sprawozdaniu Rb-28. Wykazany w sprawozdaniu Rb-23 zerowy stan środków na rachunku bieżącym został potwierdzony przez Oddział Okręgowy NBP w Szczecinie w dniu 13.01.2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 165, 166)

Przedstawiona w rocznym sprawozdaniu Rb-27 kwota dochodów wykonanych była zgodna z ewidencją księgową, tj. z zapisami na koncie 130-Rachunek dochodów budżetowych i wynosiła 815.070,81 zł. Analityczna ewidencja zrealizowanych dochodów budżetowych, prowadzona w systemie finansowo-księgowym do konta 130, uwzględniała podziałki klasyfikacji budżetowej (dział, rozdział, paragraf).

Wykazany stan należności 15 WOG w sprawozdaniu budżetowym Rb-27 za 2012 r., w wysokości 529.561,40 zł nie wynikał z ewidencji księgowej.

(dowód: akta kontroli str. 167-169)

Kwota wydatków ogółem za 2012 r. wykazana w rocznym sprawozdaniu Rb-28 wyniosła 345.019.970,01 tys. zł i była zgodna z zapisami na koncie 130 po stronie Ma i kwotą środków otrzymanych w 2012 r. z Inspektoratu Wsp. SZ. Analityczna ewidencja zrealizowanych wydatków budżetowych, prowadzona do konta 130, uwzględniała podziałki klasyfikacji budżetowej (dział, rozdział, paragraf).

Kwota zobowiązań 15 WOG, wykazana w sprawozdaniu Rb-28 za 2012 r. w wysokości 2.247.779,58 zł, była zgodna z ewidencją księgową, ale niezgodna ze stanem faktycznym (co zostało omówione w pkt 5 wystąpienia pokontrolnego).

(dowód: akta kontroli, str. 170-174,175-176)

Dane za IV kwartał 2012 r. wykazane w kwartalnym sprawozdaniu o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych Rb-N i kwartalnym sprawozdaniu o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji Rb-Z były zgodne z ewidencją księgową.

(dowód: akta kontroli str. 177-179, 184, 195-196)

Do okresów sprawozdawczych roku 2012 miały zastosowanie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym<sup>13</sup>. Zgodnie z założeniami przyjętymi do kontroli wykonania budżetu państwa w 2012 r. badanie rocznego sprawozdania z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (Rb-BZ1) zostało ograniczone do sprawdzenia zgodności kwot wydatków ujętych w tych sprawozdaniach z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej oraz terminowości ich sporządzania. Stwierdzono, że kwoty wydatków wykazane w rocznym sprawozdaniu z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (Rb-BZ1) były zgodne z zapisami po stronie Ct konta 990 Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym. Sprawozdanie zostało sporządzone w terminie określonym w ww. rozporządzeniu.

(dowód: akta kontroli str. 185-193, 194)

<sup>11</sup> Dz.U. Nr 20, poz. 103.

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 43, poz. 247 ze zm.

<sup>13</sup> Dz.U. Nr 298, poz. 1766.

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Wartość należności (529.561,40 zł) ujęta w kol. 7 sprawozdania Rb-27 za 2012 r. nie wynikała z ewidencji księgowej. Kwota należności wynikała z rachunku matematycznego kwot wykazywanych w sprawozdaniu w drodze bilansowania sprawozdania Rb-27 (*przypis „minus” wykonanie „równa się” należności*). Było to niezgodne z przepisami § 15 ust. 1 pkt. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r.<sup>14</sup>, w myśl których zakładowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, sprawozdań budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach.

Główny księgowy 15 WOG wyjaśnił, że w obowiązującym systemie SI Średnia-K(rab) nie ma możliwości wyeksportowania danych z ewidencji finansowo-księgowej do kol. 7. sprawozdania Rb-27 (w ocenie wyjaśniającego jest to błąd systemowy).

(dowód: akta kontroli str. 169, 199-202)

2. Kwota zobowiązań ogółem za 2012 r. wykazana w rocznym sprawozdaniu Rb-28 w wysokości 18.601.129,97 zł była zgodna z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, jednak ewidencja ta nie odzwierciedlała prawdziwego obrazu zobowiązań, gdyż nie ujęto w niej 61 dowodów księgowych dokumentujących operacje gospodarcze z grudnia 2012 r. (m.in. za sprzątanie, ochronę, dostawę mediów, wywóz śmieci) na łączną kwotę 2.247.779,58 zł, co było niezgodne z przepisami art. 6 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>15</sup> (uor). Dowody te, mimo wpływu do 15.01.2013 r., nie zostały wprowadzone do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego, którego dotyczyły, tj. grudnia 2012 r., co zostało omówione w pkt 5 wystąpienia pokontrolnego.

(dowód: akta kontroli str. 154, 157-158, 261-265)

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, roczne sprawozdania budżetowe i kwartalne sprawozdania w zakresie operacji finansowych oraz pozytywnie zgodność kwot wydatków ujętych w sprawozdaniu z wykonania wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym z ewidencją księgową.

## 5. Księgi rachunkowe

Opis stanu  
faktycznego

15 WOG posiadał opracowaną i zatwierdzoną do stosowania politykę rachunkowości opisującą przyjęte zasady rachunkowości wraz z planem kont i zasadami ochrony danych, wprowadzoną do użytku służbowego rozkazem Komendanta 15 WOG z 27.10.2011 r.<sup>16</sup>. Dokumentacja ta nie spełniała wszystkich wymogów określonych w uor. Procedury kontroli finansowo-księgowej dokumentów księgowych określone były w Instrukcji kontroli i obiegu dowodów księgowych, wprowadzonej do użytku służbowego rozkazem Komendanta z 10.01.2012 r.<sup>17</sup>, jednakże nie określono w niej zasad rejestracji wpływu dokumentów księgowych do jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 204-208)

W 15 WOG od 2011 r. funkcjonował, zatwierdzony do stosowania przez Komendanta 15 WOG system księgowości komputerowej pn. „SI Średnia K(RAB)”<sup>18</sup>. Zasady ochrony danych, w tym metody zabezpieczenia dostępu do danych oraz systemu ich przetwarzania określone zostały w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości. System księgowości komputerowej spełniał wymagania określone w uor, tj. zapewniał:

- ciągłość numeracji zapisów w dzienniku (lub dziennikach częściowych) oraz ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu (art. 14 ust. 2 i 4 uor),

<sup>14</sup> W sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej – Dz.U. z 2013 r. poz. 289.

<sup>15</sup> Dz.U. z 2013 r., poz. 330 j.t.

<sup>16</sup> ze zmianami wprowadzonymi aneksem nr 1 z 18.05.2012 r. – z mocą obowiązującą od 1.01.2012 r.

<sup>17</sup> Zmiana Instrukcji wprowadzona do użytku służbowego rozkazem Komendanta 15 WOG z dnia 30.05.2012 r.

<sup>18</sup> wersja programu wg stanu na dzień 26.02.2013 r. – 1.18 zatwierdzona do stosowania rozkazem dziennym Komendanta 15 WOG z 17.01.2013 r.



- trwałość zapisów i brak możliwości ich modyfikacji (art. 23 ust. 1 uor).

(dowód: akta kontroli str. 203, 204-208, 210, 211)

Badanie przeprowadzono w 15 WOG w zakresie poprawności formalnej dowodów i zapisów księgowych (testy kontroli) oraz wiarygodności zapisów księgowych pod kątem prawidłowości wartości transakcji (zgodność z fakturą oraz zgodność faktury z umową, zamówieniem), okresu księgowania, ujęcia na kontach syntetycznych i analitycznych (a w konsekwencji ujęcia w sprawozdaniach budżetowych). Próbę do badania wyznaczono ze zbioru dowodów księgowych będących fakturami lub dokumentami równoważnymi fakturom i stanowiących podstawę płatności w 2012 r. oraz odpowiadających tym dokumentom zapisów księgowych. W celu wyznaczenia tego zbioru dokonano analizy, przedstawionych do kontroli w formie elektronicznej, wszystkich pozycji operacji księgowych wykazanych w okresie od 1 stycznia do 31 grudnia 2012 r. (wg daty księgowania) na kontach zespołu 4. Spośród ww. pozycji operacji wyeliminowano zapisy dotyczące:

- wynagrodzeń osobowych i ich pochodnych - ze względu na niskie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości,
- transakcji o niewielkiej wartości (poniżej 50 zł),
- zapisów objętych badaniem celowym (poza MUS), tj. 100% dokumentów księgowych dotyczących inwestycji (grupa paragrafowa 6) na kwotę 599,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 232, 233)

Z określonego w powyższy sposób zbioru dokonano losowania próby 148 dowodów i odpowiadających im zapisów księgowych statystyczną metodą monetarną<sup>19</sup> na kwotę 16.048,5 tys. zł. Wartość obszaru podlegającego ocenie (PO)<sup>20</sup> wynosiła 91.379,1 tys. zł. Z wylosowanej próby 148 dowodów zostało wyłączonych 6 dowodów na kwotę ogółem 879,5 tys. zł (które objęto badaniem celowym).

Ponadto badaniu poddano 119 dowodów księgowych dobranych w sposób celowy na łączną kwotę 3.635,1 tys. zł, w tym: zakupy majątkowe (§ 6060) na kwotę 599,2 tys. zł (10 dowodów), realizację 5 umów zawartych w trybie ustawy pzp na kwotę 2.852 tys. zł (25 faktur) oraz realizację 16 umów zleceń/o dzieło na kwotę 183,9 tys. zł (84 rachunki).

Ogółem zbadano, w zakresie spełnienia wymogów formalnych dotyczących poprawności dowodu, kontroli bieżącej i dekretacji dowodu oraz poprawności zapisu dowodu w księgach rachunkowych 261 dowodów i odpowiadających im zapisów księgowych o wartości 18.804,1 tys. zł. Wydatki objęte badaniem stanowiły 5,5% wydatków zrealizowanych przez 15 WOG w 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 235-270)

Ustalone  
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Dokumentacja opisująca zasady (politykę) rachunkowości nie zawierała wszystkich wymogów określonych w art. 10 ust. 1 uor, tj.:

- do Zakładowego planu kont nie wprowadzono zmian określonych w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 r.<sup>21</sup>, dotyczących określenia kont: pozabilansowego 976-*Wzajemne rozliczenia między jednostkami* oraz bilansowych: 080-*Środki trwałe w budowie (inwestycje)* oraz 245-*Wpływy do wyjaśnienia*. Zmiany te ujęto w Zakładowym planie kont rozkazem Komendanta z 13.02.2013 r. (tj. w czasie kontroli NIK), po wymaganym terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie tego rozporządzenia (16.02.2012 r.),

<sup>19</sup> Metoda statystyczna uwzględniająca prawdopodobieństwo wyboru proporcjonalnie do wartości transakcji (MUS).

<sup>20</sup> PO stanowiły wydatki poniesione przez 15 WOG w 2012 r. z wyłączeniem wynagrodzeń osobowych wynikających ze stosunku pracy i pochodnych od wynagrodzeń

<sup>21</sup> zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2012 r. poz. 121).

- w polityce rachunkowości nie określono zasad klasyfikacji operacji gospodarczych do okresu sprawozdawczego bieżącego i rocznego. Zasady te ujęto w zmianach do polityki rachunkowości wyżej wymienionym rozkazem Komendanta.

W 15 WOG funkcjonowały zasady kontroli i obiegu dokumentów księgowych pomiędzy poszczególnymi komórkami, w których nie określono procedury rejestracji wpływu dokumentów księgowych do jednostki. Procedurę tę Komendant określił aneksem nr 2 do Instrukcji kontroli i obiegu dowodów księgowych, wprowadzonym do stosowania rozkazem z 5.03.2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 204-209)

2. W wyniku przeglądu analitycznego, na podstawie wyeksportowanych danych księgi głównej stwierdzono, że dla dokumentów księgowych podawana jest data księgowania, dokumentu i operacji gospodarczej w oparciu o datę wyciągu bankowego z programu VideoTel (data dokumentu=data operacji gospodarczej=data księgowania). Kontroler NIK przy użyciu metody przeglądu analitycznego nie mógł ustalić daty powstania zobowiązania oraz czy zostało ono właściwie ujęte w księdze głównej (tj. do odpowiedniego okresu sprawozdawczego). Z uwagi na przyjęte powyższe rozwiązanie systemowe (uwarunkowania programu księgowości komputerowej), przegląd analityczny w wielu obszarach miał charakter ograniczony.

Ponadto w księdze głównej stwierdzono 36 zapisów księgowych na kwotę ogółem 147.662,82 zł po stronie Wn i 312.421,85 zł po stronie Ma o błędnej dacie operacji gospodarczej oraz 64 zapisy księgowe na kwotę ogółem 119.123,80 zł (Wn) i 132.865,04 zł (Ma) o błędnej dacie dokumentu. Powyższe błędy spowodowane były omyłką operatora i nie skutkowały przypisaniem dokumentu do niewłaściwego okresu sprawozdawczego.

(dowód: akta kontroli str. 210-214)

3. Badanie próby 261 dowodów i odpowiadających im zapisów księgowych o wartości 18.804,1 tys. zł w zakresie spełnienia wymogów formalnych dotyczących poprawności dowodu, kontroli bieżącej i dekretacji dowodu oraz poprawności zapisu dowodu w księgach rachunkowych wykazało m.in., że:

- 83 dowody księgowe (spośród wylosowanych w próbie statystycznej i doboru celowego) o łącznej wartości 10.970.163,64 zł nie zostały ujęte we właściwym okresie sprawozdawczym, przez co nie wykazano ich jako zobowiązania w sprawozdaniach miesięcznych, a 4 dowody księgowe na łączną kwotę 360.579,62 zł - w sprawozdaniu rocznym Rb-28 za 2012 r. Powodem nieprawidłowego ujęcia ww. dowodów księgowych w okresach sprawozdawczych było niestosowanie wymogu zamieszczania na dowodach księgowych wskazania miesiąca księgowania, co było niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt 6 uor,

- 17 rachunków wystawionych przez osoby fizyczne na łączną kwotę 43.400 zł - wbrew przepisom art. 21 ust. 1 pkt 4 uor - nie posiadało daty operacji i daty sporządzenia dowodu, a 57 rachunków na kwotę 84.039 zł nie zostało zaakceptowanych pod względem formalno-rachunkowym (niezgodne z art. 21 ust. 1 pkt 6 uor). Rachunki te, dotyczące rozliczeń umów zleceń/o dzieło, ujmowano w księgach rachunkowych w ujęciu kasowym - pod datą wypłaty (przelewu), a nie z uwzględnieniem daty operacji gospodarczej, tj. w ujęciu memoriałowym.

(dowód: akta kontroli str. 255-270)

4. W wyniku przeglądu dowodów księgowych (faktur) zaewidencjonowanych w styczniu 2013 r. stwierdzono zapisy dotyczące zdarzeń gospodarczych z grudnia 2012 r (dotyczących: dostawy mediów, sprzątnięcia, ochrony, wywozu śmieci itp. usług). Ustalono, że do 15.01.2013 r., tj. przed terminem sporządzenia rocznego sprawozdania Rb-28 za 2012 r., wpłynęło 57 faktur na łączną kwotę 1.887.199,96 zł. Zobowiązania te nie zostały wprowadzone do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego którego dotyczyły (tj. grudnia 2012 r.) zgodnie z zasadą memoriałową, a zobowiązania (niewymagalne na dzień 31.12.2012 r.) nie zostały wykazane w sprawozdaniu budżetowym Rb-28 za 2012 r.

(dowód: akta kontroli str. 154, 157, 158)

Zgodnie z art. 4. ust. 2 uor zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Ewidencjonując dowody należy przestrzegać zasady memoriału określonej w art. 40 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych oraz w przepisach art. 6 ust. 1 i art. 20 ust. 1 uor.

Uwagi dotyczące badanej działalności

W ocenie NIK główną przyczyną nieprawidłowości stwierdzonych w toku badania dowodów księgowych i zapisów w księgach rachunkowych było niedostosowywanie procedur wewnętrznych 15 WOG do obowiązujących przepisów w zakresie rachunkowości, takich jak: określenie w polityce rachunkowości wymogu oraz zasad klasyfikacji operacji gospodarczych do właściwego okresu sprawozdawczego (bieżącego i rocznego), określenie procedury rejestracji wpływu dokumentów księgowych do jednostki, jak również nieprzestrzeganie mechanizmów kontroli funkcjonalnej na etapie zatwierdzania dowodów księgowych i wprowadzania ich do urzędzeń księgowych.

Główny Księgowy 15 WOG wskazał w swoich wyjaśnieniach m.in., że w polityce rachunkowości nie sprecyzowano wymogu i terminów ujmowania operacji gospodarczych do właściwych okresów sprawozdawczych, jak również nie określono procedury rejestracji wpływu dokumentów księgowych do jednostki. W wyniku kontroli NIK w polityce rachunkowości określono ustawowy wymóg kwalifikowania dowodów do właściwego miesiąca; postanowiono, że dowody księgowe dotyczące operacji gospodarczych poprzedniego miesiąca wpływające do 15 WOG winny być kwalifikowane do okresu wynikającego z daty operacji gospodarczej w terminie do 5 dni przed terminem złożenia sprawozdania, a wszystkie dowody księgowe podlegają zarejestrowaniu z chwilą ich wpływu do 15 WOG.

(dowód: akta kontroli str. 132, 134, 272, 274)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie wiarygodność ksiąg rachunkowych w odniesieniu do rocznych sprawozdań budżetowych i w odniesieniu do bieżących sprawozdań w zakresie operacji finansowych. Natomiast ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, zgodność ksiąg rachunkowych z zasadami rachunkowości i skuteczność funkcjonowania systemu rachunkowości, a także mechanizmów kontroli zarządczej, dotyczących operacji finansowych i gospodarczych.

## IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>22</sup>, wnosi o:

1. Prowadzenie ewidencji księgowej w ujęciu memoriałowym w tym dokumentowanie na dowodach księgowych dat ich wpływu do jednostki.
2. Wprowadzenie do ewidencji księgowej 2012 r. błędnie zaksięgowanych w styczniu 2013 r. zobowiązań niewymagalnych wynikających z 61 dowodów księgowych na łączną kwotę 2.247.779,58 zł, dokumentujących operacje gospodarcze dokonane w grudniu 2012 r.
3. Skorygowanie sprawozdania rocznego Rb-28 za 2012 r. w części dotyczącej zobowiązań niewymagalnych powstałych w grudniu 2012 r.
4. Dostosowanie zakładowego planu kont, w celu zapewnienia możliwości ustalenia w sposób bezpośredni z ewidencji księgowej wysokości należności, wykazywanych w sprawozdaniu budżetowym Rb-27.

<sup>22</sup> Dz.U. z 2012 r., poz. 82 j.t.

## V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia  
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ust. 1 i ust. 2 stawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Szczecinie.

Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykorzystania uwag  
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 20 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Szczecin, dnia      marca 2013 r.

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Szczecinie

Kontroler  
Tadeusz Jaworski  
Główny specjalista kontroli państwowej

.....  
*podpis*

.....  
*podpis*