



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA-4100-01-02/2012/P/12/136

Katowice, dnia 11 kwietnia 2012 r.

Pani
dr Izabela Majewska
Śląski Wojewódzki
Inspektor Farmaceutyczny
w Katowicach

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach przeprowadziła kontrolę w Wojewódzkim Inspektoracie Farmaceutycznym w Katowicach (zwanym dalej „Inspektoratem”), w zakresie wykonania budżetu państwa w 2011 r.

W związku z kontrolą, której wyniki przedstawione zostały w protokole kontroli, podpisanym w dniu 2 kwietnia 2012 r., Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Pani Inspektor niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie z zastrzeżeniami działalność Inspektoratu w zakresie spraw objętych kontrolą.

Powyższą ocenę uzasadniają następujące oceny częściowe i ustalenia kontroli:

1. Zrealizowane w 2011 r. dochody budżetowe, w kwocie 1.728.624,01 zł, były wyższe o 616.624,01 zł (o 55,45%) w stosunku do planowanych. Śląski Wojewódzki Inspektor Farmaceutyczny² wyjaśnił, że powyższe spowodowały zmiany przepisów w zakresie reklamy aptek i punktów aptecznych, co skutkowało wzrostem wniosków o zmianę zezwoleń na prowadzenie aptek o ponad 300% w listopadzie i o ponad 1000% w grudniu 2011 r. oraz zmianami przepisów w sprawie kontroli seryjnej wstępnej.

Dochody budżetu państwa prawidłowo wymierzano, co ustalono na próbie dochodów, wynoszącej 142.336,12 zł (stanowiącej 8,23% zrealizowanych w 2011 r. dochodów).

Zastrzeżenia NIK budzi natomiast nieterminowe odprowadzanie części dochodów budżetu państwa. Z próby objętej badaniem, w kwocie 224.178,81 zł, w terminie odprowadzono 220.341,67 zł, co stanowiło 98,29% zbadanej próby. Pozostałą kwotę (3.837,14 zł) odprowadzono z 2-dniowym opóźnieniem, w stosunku do terminów określonych w § 4 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa³. Kwota 3.835,14 zł wpłynęła na rachunek Inspektoratu w dniu 5 stycznia 2011 r., a na rachunek Ministerstwa Finansów odprowadzono ją 12 stycznia 2011 r., podczas gdy winna być odprowadzona do 10 stycznia 2011 r., a odpowiedzialność za

¹ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm., zwanej dalej „ustawą o NIK”

² Zwana dalej „Inspektorem Farmaceutycznym”

³ Dz. U. 245, poz. 1637, zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie wykonywania budżetu państwa”

zwłokę ponosi główna księgowa Inspektoratu⁴. Inspektor Farmaceutyczny wyjaśniła to nieobecnością pracownika odpowiedzialnego oraz pomyłką, co - w ocenie NIK - nie stanowi usprawiedliwienia dla stwierdzonego naruszenia prawa.

Sposób windykacji należności zbadano na próbie 10 kontrahentów, regulujących swoje zobowiązania wobec Inspektoratu z opóźnieniem, których łączne zobowiązania wobec Inspektoratu wyniosły 5.674,74 zł. W wyniku działań windykacyjnych pracowników Inspektoratu z ww. kwoty uregulowano 4.214,94 zł. Pozostała kwota (1.459,80 zł), należna od 3 kontrahentów, do dnia zakończenia czynności kontrolnych w jednostce nie wpłynęła na konto Inspektoratu. W ocenie NIK, wynikało to z faktu, że działania windykacyjne wobec 2 z ww. dłużników prowadzono nienależycie. W przypadku kontrahenta 588 wezwania do zapłaty wysyłano 6 i 8 miesięcy po upływie terminu płatności. W przypadku kontrahenta 153 w latach 2007-2011 nie podejmowano żadnych działań w celu wyegzekwowania należnej Inspektoratowi kwoty (objętej tytułem wykonawczym z nadaną w 2006 r. klauzulą wykonalności). W sumie obaj kontrahenci (588 i 153) byli winni 1.176,66 zł. Windykacja należności należała do obowiązków głównej księgowej, a od 1 sierpnia 2011 r. do obowiązków księgowej. Złożone w tej sprawie wyjaśnienia księgowej, w których jako przyczynę powstania opisanego wyżej uchybienia księgowa wskazała konieczność zweryfikowania sald należności wykazanych w księgach Inspektoratu oraz 2-miesięczną kontrolę finansową, jaka miała miejsce w Inspektoracie w miesiącach od września do listopada 2011 r., nie mogą usprawiedliwiać opóźnień w windykacji należności.

Kwota nieprawidłowości w zakresie realizacji dochodów wyniosła 5.013,80 zł, co stanowiło 0,29% zrealizowanych w 2011 r. dochodów.

2. W 2011 r. wydatkowano 2.428.331,35 zł, co stanowiło blisko 100% planu po zmianach, a niewykorzystaną kwotę 564,55 zł terminowo odprowadzono do budżetu. Zmiany wielkości wydatków w poszczególnych paragrafach klasyfikacji budżetowej, w celu dostosowania planowanych wydatków do faktycznych potrzeb, dokonywano w terminach określonych w § 10 pkt 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych⁵. Wydatki ponoszono celowo i oszczędnie, co ustalono m.in. na podstawie szczegółowego badania poniesionych wydatków na kwotę 315.199,23 zł. Wydatki poprzedzano analizą potrzeb, a wnioski o zakupy każdorazowo zatwierdzał Inspektor Farmaceutyczny.

W zakresie realizacji wydatków NIK stwierdziła nieprawidłowości w zakresie gospodarki kasowej, polegające na przekroczeniu ustalonego w Inspektoracie pogotowia kasowego w dniach 6, 8, 13, 29 i 30 czerwca 2011 r. Ponadto nie odprowadzono na rachunek wydatków Inspektoratu kwoty 97,99 zł, stanowiącej nadwyżkę nad obowiązującą w dniu 30 czerwca 2011 r. pogotowie kasowe, co stanowiło naruszenie § 10 pkt 2 w związku z pkt 3 rozporządzenia w sprawie sposobu wykonywania budżetu państwa, zgodnie z którym na koniec każdego miesiąca środki znajdujące się w kasie, stanowiące nadwyżkę nad ustalone pogotowie kasowe, winny być przekazane na rachunek wydatków dysponenta. Za powyższe odpowiedzialność ponosi księgowa Inspektoratu. NIK uwzględniła złożone wyjaśnienia, że powyższe wynikało z błędnego (niezgodnego z faktycznym zamiarem) wskazania na dokumencie ustalającym wysokość pogotowia kasowego daty jego obowiązywania (wskazano w nim, że obowiązuje w II półroczu 2011 r., podczas gdy zamiarem była zmiana wysokości pogotowia kasowego od 1 czerwca 2011 r.). Potwierdził to fakt, że przekroczenie ustalonego pogotowia kasowego miało miejsce wyłącznie w miesiącu czerwcu 2011 r. Łączna kwota nieprawidłowości w zakresie gospodarki kasowej wyniosła 1.664,47 zł.

Ponadto, NIK stwierdziła nieprawidłowości w zakresie dokonywania wydatków, polegające na ich dokonywaniu, pomimo braku środków w planie wydatków:

- a) w dniu 3 lutego 2011 r. zapłacono 6.752,70 zł za kserokopiarkę, a wydatek ujęto w paragrafie 4210 (zakup materiałów i wyposażenia), podczas gdy faktycznie stanowił zakup inwestycyjny (paragraf 6060). Obowiązujący wówczas plan finansowy Inspektoratu nie przewidywał wydatków w paragrafie 6060. W dniu 17 marca 2011 r. nastąpiło przesunięcie w planie finansowym Inspektoratu kwoty 6.753,00 zł

⁴ 2,00 zł zostało odprowadzone z 2-dniowym opóźnieniem, tj 12 sierpnia 2011 r., podczas gdy winno być odprowadzone do 10 sierpnia 2011 r., a odpowiedzialność za powyższe ponosi księgowa, która zastępowała główną księgową od 1 sierpnia 2011 r.

⁵ Dz. U. Nr 241, poz. 1616

z paragrafu 4210 na 6060⁶, a ww. wydatek przeksięgowano z paragrafu 4210 na 6060. Inspektor Farmaceutyczny wyjaśniła, że wydatek ten był konieczny, NIK jednak zwraca uwagę, że powinien być poprzedzony dokonaniem stosownych zmian w planie wydatków;

- b) w dniach od 5 do 8 lutego 2011 r. pracownika Inspektoratu oddelegowano w zagraniczną podróż służbową - do Belgii, podczas gdy w planie finansowym Inspektoratu nie zabezpieczono środków na wydatki we właściwym paragrafie (4420 - zagraniczne podróże służbowe). Wydatki te ujęto w planie finansowym Inspektoratu w dniu 25 marca 2011 r. (środki na ten cel przyznał z rezerwy Wojewoda Śląski decyzją z dnia 22 marca 2011 r.). Wydatek w kwocie 1.895,90 zł, pierwotnie ujęty na koncie 130-01 w paragrafie 4410 (krajowe podróże służbowe), z dniem 31 marca 2011 r. przeksięgowano na paragraf 4420. Mając na uwadze, że podpisanie delegacji winno być poprzedzone zapewnieniem odpowiednich środków na jej sfinansowanie, nie stanowią dostatecznego usprawiedliwienia powyższej nieprawidłowości Pani wyjaśnienia, że pracownika Inspektoratu oddelegowano na wniosek Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego, a sam wyjazd wiązał się z brakiem rzetelnej informacji o tym kto faktycznie ma ponieść koszty tej delegacji.

Powyższe nieprawidłowości (wydatki niezgodne z planem) stanowiły naruszenie art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷, zgodnie z którym wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych. Wydatki poniesione z naruszeniem prawa stanowiły 0,36% wydatków poniesionych przez Inspektorat w 2011 r., natomiast łączna kwota nieprawidłowości w zakresie wydatków wyniosła 10.313,07 zł co stanowiło 0,42% zrealizowanych wydatków.

3. Obowiązująca w Inspektoracie *Polityka rachunkowości* nie zawierała wszystkich obligatoryjnych elementów art. 10 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁸, a mianowicie nie określała roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych, co stanowiło naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. W dniu 1 stycznia 2011 r. wprowadzono nowy plan kont, uwzględniający większość zmian wprowadzonych rozporządzeniem Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. 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 RP⁹. NIK jednak zwraca uwagę, że nie wprowadzono zasady, żeby na koncie 221 (należności z tytułu dochodów budżetowych) księgowano tylko te należności, których termin płatności przypada na dany rok budżetowy (na koncie tym ujmowano należności niezależnie od terminu zapłaty) oraz że na koncie 226 (długoterminowe należności budżetowe) ewidencjonuje się należności długoterminowe i długoterminowe rozliczenia z budżetem (nie wyodrębniono konta 226).

Ponadto nie wprowadzono zasad dotyczących przypisywania dowodów księgowych do okresów sprawozdawczych, tj. nie określono terminu granicznego do którego dokumenty zalicza się do danego okresu sprawozdawczego oraz nie określono odstępstw od zasady księgowania wszystkich zakupów na kontach rozrachunkowych. Nie określono także ceny nabycia środka trwałego, poniżej której środek winien zostać ujęty w ewidencji ilościowej, a powyżej którego winien zostać ujęty na koncie 013 (pozostałe środki trwałe).

Na podstawie art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości, za ustalenie w formie pisemnej *Polityki rachunkowości* odpowiada kierownik jednostki. Z wyjaśnień wynika, że nieokreślenie roku obrotowego było błędem pisarskim, natomiast w zakresie pozostałych nieprawidłowości Inspektor Farmaceutyczny nie potrafiła podać przyczyn ich powstania, a jako osobę która opracowała politykę rachunkowości wskazała główną księgową. Opisane wyżej braki (poza określeniem terminu granicznego, do którego dokumenty zalicza się do danego okresu sprawozdawczego i odstępstw od zasady księgowania wszystkich zakupów na kontach rozrachunkowych) uzupełniono w trakcie trwania kontroli NIK i po jej zakończeniu, o czym poinformowano NIK w dniu 2 kwietnia 2012 r.

4. Badanie poprawności formalnej dowodów i zapisów księgowych oraz wiarygodności ksiąg rachunkowych przeprowadzono na podstawie przeglądu analitycznego ksiąg za 2011 r. oraz badania losowej próby

⁶ Decyzja Wojewody Śląskiego z dnia 11 marca 2011 r.

⁷ Dz. U. Nr 157, poz. 124 ze zm.

⁸ Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm., zwana dalej „ustawą o rachunkowości”

⁹ Dz. U. Nr 128, poz. 861, zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości”

wydatków, wybranej metodą monetarną¹⁰ (137 dowodów księgowych o łącznej wartości 315.199,23 zł) i wydatków za styczeń 2012 r. sprawdzonych pod kątem roku księgowania (o wartości 22.038,82 zł). Stwierdzono nieprawidłowości formalne w zapisach księgowych, polegające m.in. na:

- niezamieszczeniu opisu operacji podczas księgowania 12 dokumentów¹¹, co stanowiło niedopełnienie obowiązku określonego w art. 23 ust. 2 pkt 3 ustawy o rachunkowości. Odpowiedzialność za powyższe ponoszą główna księgowa i księgowy, które nierzetelnie wykonywały swoje obowiązki;
- błędnym określeniu w księgach daty operacji gospodarczej. Dotyczyło to 6 dokumentów: faktura nr 2011/00/52 - jako datę operacji gospodarczej wskazano 31 stycznia 2010 r., podczas gdy datą operacji był styczeń 2011 r.; polecenia księgowania nr 2011/00/10, 2011/00/23 i 2011/00/26 – jako datę operacji gospodarczej wskazano dzień wolny od pracy, w przypadku raportu kasowego nr 1 jako datę operacji, polegającej na pobraniu gotówki z banku do kasy, wskazano 1 stycznia, podczas gdy faktycznie miała miejsce 4 stycznia 2011 r., polecenie księgowania nr 2011/00/39 – jako datę operacji wskazano 31.03.2011 r., natomiast miała ona miejsce w czerwcu 2011 r.;
- błędnym wprowadzeniu do ksiąg rachunkowych symbolu dwóch dowodów źródłowych (numerów faktur)¹²;
- niezgodnym z dokumentem źródłowym ujęciem w księgach rachunkowych Inspektoratu wydatku z tytułu diet i ryczałtów dotyczących zagranicznej podróży służbowej pracownika: w księgach ujęto kwotę 835,90 zł, podczas gdy na dokumencie źródłowym widnieje kwota 839,50 zł.

Odpowiedzialność za trzy opisane wyżej nieprawidłowości ponosi główna księgowa, która nierzetelnie wykonywała swoje obowiązki w tym zakresie.

Ponadto stwierdzono nieprawidłowe księgowanie na koncie 020 - wartości niematerialne i prawne (zamiast na koncie zespołu 4), gdzie zaewidencjonowano operację w kwocie 1.463,70 zł za zakup 35 licencji jednostanowiskowych rocznych aktualizacji na oprogramowanie antywirusowe dla instytucji rządowych. Ujęcie ww. zakupu na koncie 020 było niezgodne z postanowieniami art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości, który stanowi, że pod pojęciem wartości niematerialnych i prawnych rozumie się nabyte przez jednostkę prawa majątkowe o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższej niż rok.

NIK nie podziela wyjaśnień złożonych przez odpowiedzialną za powyższe – księgową Inspektoratu, która tłumaczyła ujęcie ww. zakupu na koncie 020 tym m.in., że Inspektorat w latach wcześniejszych był zmuszony korzystać z oprogramowania dłużej niż rok. Operację zakwalifikowano prawidłowo w ramach planu w paragrafie 4210 (zakup materiałów i wyposażenia).

NIK stwierdziła również, że księgowe nie sporządzały zestawień obrotów i sald kont księgi głównej w żadnym z miesięcznych okresów sprawozdawczych, co stanowiło naruszenie art. 18 ust. 1 ustawy o rachunkowości. W ocenie NIK świadczy to o nierzetelnym wykonywaniu obowiązków w tym zakresie.

Pani Inspektor podjęła już działania w celu uniknięcia wystąpienia ww. nieprawidłowości w przyszłości poprzez zobowiązanie księgowej do miesięcznego sporządzania wydruków zestawień obrotów i sald i przedkładania ich sobie do wglądu¹³.

Ustalono również, że wprawdzie na bieżąco ewidencjonowano dokumenty w systemie księgowym, jednak były one księgowane w sposób trwały (zatwierdzano bez możliwości dokonania zmian w zapisie księgowym) w następujących terminach: 9.08.2011 r. (dowody dotyczące miesięcy od stycznia do czerwca 2011 r.), 8.09.2011 r. (zapisy sierpniowe), 9.10.2011 r. (zapisy wrześniowe), 9.11.2011 r. (zapisy październikowe), 8.12.2011 r. (zapisy listopadowe), natomiast zapisy grudniowe zatwierdzono 29.02.2012 r. Skutkiem powyższego sprawozdania budżetowe, sporządzane w trakcie roku budżetowego za miesiące od stycznia do czerwca, sprawozdania kwartalne za I i II kwartał oraz sprawozdanie roczne sporządzono na podstawie niezatwierdzonych zapisów. Odpowiedzialność za opisane wyżej nieprawidłowości ponoszą główna księgowa (w zakresie zapisów księgowych od stycznia do czerwca 2011 r.) i zastępująca ją od dnia 1 sierpnia 2011 r. księgowa (w zakresie zapisów grudniowych). W ocenie NIK powyższej nieprawidłowości nie może usprawiedliwiać przedstawiona w wyjaśnieniach księgowej informacja, że na szkoleniach

¹⁰ Prawdopodobieństwo wylosowania dowodu księgowego jest proporcjonalne do wartości operacji udokumentowanej tym dowodem

¹¹ Wyciągi bankowe nr: 2011/00/23, 2011/00/56, polecenia księgowania nr 2011/00/10, 2011/00/15, 2011/00/26, 2011/00/32, 2011/00/37, 2011/00/42, 2011/00/43, 2011/00/48, 2011/00/57 i 2011/00/70

¹² Faktura nr 100/11 z 15.11.2011 r. i nr FSFK/0005/05/11 z 6.05.2011 r.

¹³ O czym pisemnie poinformowano NIK w dniu 2 kwietnia 2012 r.

informowano, żeby nie zatwierdzać dokumentów grudniowych, gdyż może to skutkować niemożnością dokonania zapisów i korekt w programie, gdyż działanie takie jest sprzeczne z zasadą prowadzenia ksiąg rachunkowych, w których w sposób trwały, tj. uniemożliwiający zmiany, należy wprowadzić wszystkie dowody dotyczące danego okresu, tak aby pochodzące z systemu księgowego informacje umożliwiały sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań.

NIK stwierdziła również nieprawidłowości, mające wpływ na sprawozdawczość bieżącą i roczną na kwotę 26.669,13 zł¹⁴ (co stanowiło 1,1% zrealizowanych w 2011 r. przez Inspektorat wydatków). Nieprawidłowości wynikały z zakwalifikowania następujących wydatków niezgodnie z przepisami rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych¹⁵:

- a) zakupioną lodówko-zamrażarkę o wartości 2.999,00 zł oraz wózek serwisowy ze stali szlachetnej o wartości 1.414,50 zł ujęto w księgach Inspektoratu na koncie 011-01-008 (środki trwałe) oraz na koncie wydatków w paragrafie 6060 (wydatki na zakupy inwestycyjne), podczas gdy zgodnie z obowiązującą w Inspektoracie procedurą jako środki trwałe kwalifikuje się środki, których wartość nabycia przekracza 3.500,00 zł. Ww. zakupy winny być ujęte na koncie 013 (pozostałe środki trwałe), natomiast w zakresie wydatków w paragrafie 4210 (zakup materiałów i wyposażenia). Jak wyjaśniła księgowa ww. zakupy kwalifikowała jako środki trwałe, gdyż będą użytkowane dłużej niż rok oraz były kompletne i zdane do użytku, co w świetle ww. procedury nie znajduje uzasadnienia;
- b) wydatki na przeglądy techniczne samochodów o łącznej wartości 296,00 zł zakwalifikowano do paragrafu 4270 (zakup usług remontowych), podczas gdy należało zakwalifikować do paragrafu 4300 (zakup usług pozostałych), a odpowiedzialną w tym zakresie jest główna księgowa;
- c) wydatki na zakup paliwa do samochodów służbowych planowano i ujmowano w paragrafie 4410 (podróże służbowe krajowe), podczas gdy należało je ujmować w paragrafie 4210, a wydatki Inspektoratu z tego tytułu w roku 2011 wyniosły 13.311,03 zł. Odpowiedzialność za powyższe ponoszą główna księgowa i księgowa. Fakt że księgowa wydatki te kwalifikowała zgodnie z zaleceniem głównej księgowej nie stanowi usprawiedliwienia dla błędnego ewidencjonowania wydatków.

Ponadto w zakresie wiarygodności ksiąg rachunkowych, w odniesieniu do sprawozdawczości rocznej, stwierdzono, że 7 dokumentów (dotyczących bieżącej działalności Inspektoratu) stanowiących podstawę do dokonania wydatku ujęto w księgach roku 2012, podczas gdy z opisu wynika, że dotyczą 2011 r., a łączna ich wartość wyniosła 2.294,81 zł. Stanowiło to naruszenie art. 6 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Dowody te winny być ujęte w roku 2011, jako zobowiązanie Inspektoratu, i wykazane w sprawozdaniu Rb-28. NIK nie podziela wyjaśnień księgowej, zgodnie z którymi, kwalifikując dowody do 2012 r., kierowała się datą ich wystawienia, datą sprzedaży i datą wpływu do Inspektoratu, bowiem z treści tych dokumentów jednoznacznie wynika, że dotyczą zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce w 2011 r.

5. W wyniku badania wiarygodności ksiąg rachunkowych oraz przeniesień danych z ksiąg rachunkowych do sprawozdań budżetowych stwierdzono, że sporządzono je terminowo, w oparciu o dane z ewidencji księgowej.

W ocenie NIK, roczne sprawozdania o stanie środków na rachunku bankowym (Rb-23), o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz gwarancji i poręczeń (Rb-Z) i sprawozdanie Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (po korekcie złożonej w wyniku kontroli NIK w dniu 21 marca 2012 r.) odzwierciedlają prawdziwy i rzetelny obraz dochodów, wydatków, a także należności i zobowiązań w 2011 r. Sprawozdanie Rb-N skorygowano, gdyż pierwotnie nie obejmowało należności długoterminowych (w kwocie 5.549,24 zł), co stanowiło naruszenie zasad sporządzania ww. sprawozdania określonych w załączniku nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych¹⁶. Wyjaśnienia księgowej i Inspektora Farmaceutycznej, że księgowa była przekonana, że w sprawozdaniu należy wykazywać tylko należności przypadające do zapłaty w okresie, którego dotyczy sprawozdanie, nie stanowią w ocenie NIK usprawiedliwienia powyższej nieprawidłowości.

¹⁴ W tym dwa wydatki na łączną kwotę 8.648,60 zł dokonane pomimo braku środka w planie Inspektoratu opisane w punkcie 2 niniejszego wystąpienia pokontrolnego

¹⁵ Dz. U. Nr 38, poz. 207

¹⁶ Dz. U. Nr 43, poz. 247

W wyniku kontroli NIK sprawozdanie roczne z wykonania planu dochodów budżetowych Rb-27 również skorygowano¹⁷, gdyż pierwotnie obejmowało należności, których termin płatności przypadają na 2012 r. (o wartości 5.549,24 zł), jedną należność o wartości 280,62 zł podwójnie wykazano w księgach rachunkowych i w sprawozdaniu, a odsetek w kwocie 107,31 zł od należności przeterminowanych nie wykazano jako zaległości. NIK nie podziela wyjaśnień Pani Inspektor, że odpowiedzialność za powyższe ponosi główna księgowa, gdyż to kierownik Inspektoratu ponosi odpowiedzialność za rzetelne sporządzanie sprawozdań budżetowych, co wynika z § 9 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej¹⁸. NIK zwraca również uwagę, że podwójne ujęcie w księgach tej samej należności stanowiło naruszenie art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości, który stanowi, że księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeśli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Sprawozdanie roczne Rb-28 sporządzono zgodnie z ewidencją księgową, jednak nieprawidłowe kwalifikowanie wydatków w trakcie roku 2011¹⁹ oraz zakwalifikowanie kosztów roku 2011 do roku 2012²⁰ spowodowało, że sprawozdanie to nie odzwierciedlało rzeczywistego poziomu wydatków i zobowiązań w poszczególnych paragrafach klasyfikacji budżetowej.

Zdaniem NIK, ze względu na wpływ jaki wywierają kwestie omówione w poprzednich akapitach, roczne sprawozdania budżetowe Rb-28 i Rb-27 nie przekazują prawdziwego i rzetelnego obrazu należności, wydatków i zobowiązań w 2011 r. Sprawozdania Rb-27 wprawdzie skorygowano, jednak korektę złożono po upływie terminu złożenia przez Wojewodę Śląskiego sprawozdania zbiorczego Rb-27, tj. po 20 lutym 2012 r.

NIK ponadto zwraca uwagę, że sprawozdania okresowe Rb-27, Rb-N i Rb-28 dotyczące roku 2011 wygenerowane przez system komputerowy stosowany w trakcie kontroli NIK, różnią się od sprawozdań za ten sam okres, ale wygenerowanych na bieżąco w roku 2011. Różnice stwierdzono w następujących sprawozdaniach:

- Rb-27 za okresy: od stycznia do marca, od stycznia do czerwca i od stycznia do września 2011 r. Różnice stwierdzono w pozycjach: „należności pozostałe do zapłaty” i „zaległości netto”. Największe różnice wystąpiły w przypadku sprawozdania za okres od stycznia do marca 2011 r., w rozdziale 85193 paragraf 0830 (wpływy z usług) - w sprawozdaniu złożonym w Śląskim Urzędzie Wojewódzkim 11 kwietnia 2011 r. wykazano należności i zaległości w wysokości 17.019,22 zł, natomiast w sprawozdaniu za ten sam okres, wydrukowanym 15 marca 2012 r. widniały kwoty 16.697,18 zł (należności) i 4.776,79 zł (zaległości), a różnica wyniosła odpowiednio 322,04 zł i 12.242,43 zł.
- Rb-N za I kwartał 2011 r.; w sprawozdaniu złożonym w Śląskim Urzędzie Wojewódzkim 11 kwietnia 2011 r. wykazano należności wymagalne w kwocie 3.505,06 zł i pozostałe należności w kwocie 14.068,66 zł, natomiast w sprawozdaniu za ten sam okres wydrukowanym 20 marca 2012 r. widniały kwoty: 5.586,11 zł (należności wymagalne), 11.986,87 zł (pozostałe należności), a różnica wyniosła odpowiednio 2.081,05 zł i -2.081,79 zł.
- We wszystkich miesięcznych sprawozdaniach Rb-28 od stycznia do listopada 2011 r. - różnice stwierdzono w pozycjach: „zaangażowanie”, „wydatki zrealizowane” i „zobowiązania ogółem”. Największe różnice wystąpiły w przypadku sprawozdania za styczeń, w kolumnie „zobowiązania ogółem” w paragrafie 4040 (dodatkowe wynagrodzenie roczne), który nie widnieje w sprawozdaniu złożonym w Śląskim Urzędzie Wojewódzkim 8 lutego 2011 r., natomiast w sprawozdaniu za ten sam okres wydrukowanym 16 marca 2012 r. w paragrafie 4040 w pozycji „zobowiązania ogółem” widnieje kwota 117.452,15 zł.

Zarówno Inspektor Farmaceutyczny, jak i księgowa, nie potrafiły wyjaśnić przyczyn powstania różnic w sprawozdaniach, jednak nie podjęły w trakcie kontroli NIK działań w celu wyjaśnienia przyczyn ich powstania i potencjalnych tego skutków²¹. Powyższe nieprawidłowości, w ocenie NIK, mogły być spowodowane m.in. brakiem bieżącego zatwierdzania zapisów księgowych i dokonywania korekty dokumentu przed jego ostatecznym zatwierdzeniem, ale po sporządzeniu sprawozdania budżetowego oraz niedokonywaniem zamknięcia okresów w księgach po sporządzeniu sprawozdań.

¹⁷ W dniu 15 marca 2012 r.,

¹⁸ Dz. U. Nr 20 poz. 103

¹⁹ Dot. zakupu paliwa, wydatków na przeglądy techniczne samochodów służbowych, zakupów lodówki zamrażalki i wózka serwisowego o łącznej wartości 18.020,53 zł

²⁰ Kwota kosztów roku 2011 zaksięgowana w roku 2012, które stanowiły zobowiązania roku 2011 wyniosła 2.294,81 zł

²¹ Działania takie podjęto dopiero po zakończeniu kontroli NIK w Inspektoracie

Zdaniem NIK, ze względu na wpływ jaki wywierają kwestie omówione w poprzednich akapitach, sprawozdania Rb-27 za okresy od stycznia do marca, od stycznia do czerwca i od stycznia do września, sprawozdanie Rb-N za I kwartał 2011 r. oraz wszystkie miesięczne sprawozdania Rb-28 (od stycznia do listopada 2011 r.) nie przekazują prawdziwego i rzetelnego obrazu należności, wydatków i zobowiązań w 2011 r.

6. Inwentaryzację w 2011 r. przeprowadzono w terminie określonym w art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości. NIK zwraca jednak uwagę, że uzgadniając salda metodą potwierdzenia sald, nie uzgodniono odsetek, podczas gdy uzgodnieniu podlegać powinna kwota wymagająca zapłaty, a więc obejmująca także należne odsetki. Za niewystarczające w tym zakresie należy uznać działanie Inspektoratu wskazane w wyjaśnieniach księgowej, polegające na informowaniu kontrahentów notami odsetkowymi o ich zobowiązaniach z tego tytułu.

Wyniki przeprowadzonych badań uzasadniają sformułowanie następujących ocen:

- pozytywnej z zastrzeżeniami w zakresie realizacji dochodów budżetowych,
- pozytywnej z zastrzeżeniami w zakresie realizacji wydatków budżetowych,
- negatywnej w zakresie wiarygodności ksiąg rachunkowych w odniesieniu do sprawozdawczości rocznej,
- negatywnej w zakresie wiarygodności ksiąg rachunkowych w odniesieniu do sprawozdawczości bieżącej,
- pozytywnej z zastrzeżeniami, w zakresie systemu rachunkowości, funkcjonowania mechanizmów kontroli zarządczej oraz poprawności formalnej dowodów i zapisów księgowych.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi, Najwyższa Izba Kontroli wnosi o:

1. Zapewnienie prawidłowego funkcjonowania systemu księgowości, a w szczególności:

- a) **kompletności i poprawności zapisów w księgach rachunkowych,**
- b) **dokonywania zapisów kosztów w ciężar miesiąca, w którym miało miejsce zdarzenie gospodarcze,**
- c) **uzupełnienia dokumentacji opisującej zasady rachunkowości w Inspektoracie o nadal brakujące elementy.**

2. Rzetelne sporządzanie sprawozdań budżetowych.

3. Podjęcie działań w celu bieżącego podejmowania działań windykacyjnych.

4. Dokonywanie wydatków w wysokości ustalonej w planie finansowym.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Katowicach, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje przedstawienia przez Panią Inspektor, w terminie 15 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, informacji o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków bądź o działaniach podjętych w celu realizacji wniosków lub przyczyn niepodjęcia takich działań.

Zgodnie z treścią art. 61 ust. 1 ustawy o NIK, w terminie 7 dni od daty otrzymania niniejszego wystąpienia pokontrolnego, przysługuje Pani prawo zgłoszenia na piśmie do Dyrektora Najwyższej Izby Kontroli Delegatury w Katowicach umotywowanych zastrzeżeń w sprawie ocen, uwag i wniosków zawartych w tym wystąpieniu.

W razie zgłoszenia zastrzeżeń, zgodnie z art. 62 ust. 2 ustawy o NIK, termin nadesłania informacji, o którym wyżej mowa, liczy się od dnia otrzymania ostatecznej uchwały właściwej komisji NIK.