



Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Łodzi

Łódź, dnia kwietnia 2010 r.

P a n
Piotr MAKS

Łódzki Wojewódzki Inspektor Ochrony Środowiska
w Łodzi

LLO-4100-02-03/2010
P/09/155

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, zwanej dalej „ustawą o NIK”, Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi skontrolowała w Wojewódzkim Inspektoracie Ochrony Środowiska w Łodzi, zwanym dalej „WIOŚ” lub „Inspektoratem”, wykonanie budżetu państwa w 2009r. w części 85/10 – województwo łódzkie.

W związku z kontrolą, której wyniki przedstawione zostały w protokole kontroli podpisanym w dniu 24 marca 2010 r. - Najwyższa Izba Kontroli, stosownie do art. 60 ustawy o NIK, przekazuje Panu Inspektorowi niniejsze wystąpienie pokontrolne.

Najwyższa Izba Kontroli pozytywnie z zastrzeżeniami oceniła wykonanie budżetu państwa przez WIOŚ w 2009 r.

NIK pozytywnie oceniła gromadzenie dochodów i dokonywanie wydatków przez Inspektorat oraz prawidłowość i terminowość sporządzania sprawozdawczości budżetowej. Zastrzeżenia NIK dotyczą nierzetelnego prowadzenia ewidencji księgowej WIOŚ, co negatywnie wpływało na wiarygodność ksiąg w zakresie sprawozdawczości bieżącej oraz przeprowadzenia inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości² (zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”).

¹ Dz. U. z 2007 r., Nr 231, poz. 1701, ze zm.

² Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, ze zm., obecnie Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, ze zm.

1. Dochody Inspektoratu, ustalone w ustawie budżetowej na rok 2009³ w wysokości 66 tys. zł, zrealizowane zostały w kwocie 155 tys. zł, tj. w 236%. W porównaniu do 2008 r. były one wyższe o 116 tys. zł (tj. o 290%). Na ich przekroczenie wpłynęły głównie przychody z tytułu kar za naruszenie zasad ochrony środowiska oraz kosztów kontroli, których wysokości nie można precyzyjnie ustalić na etapie planowania. Zgromadzone dochody były terminowo odprowadzane na rachunek budżetu państwa.

Badanie 25 pozycji należności budżetowych Inspektoratu na łączną kwotę 67,6 tys. zł (43,5% zrealizowanych dochodów) wykazało m.in., że zostały wymierzone zgodnie z obowiązującymi uregulowaniami prawnymi.

2. Zaległości wobec WIOŚ na koniec 2009 r. wyniosły 7,3 tys. zł i w porównaniu do 2008 r. były wyższe o 4,2 tys. zł (o 56,9%). W stosunku do uzyskanych dochodów stanowiły one 4,7%. Wzrost ten był skutkiem nieuregulowania w terminie należności wymierzonych czterema decyzjami z 2009 r. W wyniku działań windykacyjnych, do połowy lutego 2010 r. trzech dłużników spłaciło zaległości w kwocie 2.995,12 zł, a w jednym przypadku (zaległość na kwotę 1.178 zł) Inspektorat w dniu 9.02.2010 r. wystawił tytuł wykonawczy i skierował go do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Dopiero w trakcie kontroli NIK wyksięgowano kwotę 530 zł w związku z wykreśleniem dłużnika - we wrześniu 2005 r. - z rejestru przedsiębiorców, po postępowaniu upadłościowym. Pozostałe zaległości (2,6 tys. zł) pochodziły z lat 1993-1997, a prowadzone w 2009 r. postępowanie egzekucyjne było bezskuteczne.

3. Zrealizowane w 2009 r. wydatki, w kwocie 10.990 tys. zł stanowiły 100 % planu po zmianach i były wyższe o 1,6% od wykonania w 2008 r. Przeniesień wydatków pomiędzy poszczególnymi rozdziałami i paragrafami klasyfikacji budżetowej dokonywano zgodnie z art. 148 ust. 1 obowiązującej w badanym okresie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych⁴, zwanej dalej „ufp”. Dokonane przeniesienia były celowe i nie powodowały zwiększenia planu wydatków. Otrzymane środki z rezerw celowych w wysokości 113 tys. zł, wydatkowano w całości, zgodnie z przeznaczeniem.

Główną pozycję wydatków stanowiły wynagrodzenia wraz z pochodnymi – 8.130 tys. zł (74% ogółu wydatków). Do znaczących należały ponadto ujęte w paragrafach 4210-4400, 4740-4750 wydatki na zakup materiałów i usług – 1.337 tys. zł (12,2%). Wydatki majątkowe wynosiły 9,9% wydatków ogółem.

Analiza 40 pozycji wydatków na łączną kwotę 2.114 tys. zł, w tym 37 zaplanowanych na 2009 r. (1.422 tys. zł), ujętych w §§ 4210, 4260, 4300, 4400, 4480 oraz 6050-6066, a także trzech, które nie wygasły z upływem 2008 r. (692 tys. zł w §§ 6065 i 6066) wykazała, że

³ Ustawa budżetowa na rok 2009 z dnia 9 stycznia 2009 r. (Dz. U. Nr 10, poz. 58 ze zm.), znowelizowana ustawą z dnia 17 lipca 2009 r. (Dz. U. Nr 128, poz. 1057),

⁴ Dz. U. Nr 249, poz. 2104 ze zm.

ich realizacja dokonywana była w granicach kwot ujętych w planie finansowym, zgodnie z zakresem działania Inspektoratu i z zachowaniem procedur określonych w ustawie Prawo zamówień publicznych⁵. Płatności badanych wydatków dokonywane były na ogół terminowo – tylko jednej z nich Inspektorat dokonał z opóźnieniem, przy czym nie skutkowało to zapłatą odsetek lub kar umownych.

Zakupione, w wyniku badanych wydatków inwestycyjnych, aparatura i urządzenia laboratoryjne - za wyjątkiem central telefonicznych - zaliczone zostały do odpowiedniej grupy środków trwałych, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)⁶. Dwie centrale telefoniczne Inspektorat błędnie zakwalifikował do grupy 8, rodzaju 803-8, mimo że zgodnie z treścią ww. rozporządzenia należało ująć je w grupie 6 środków trwałych pn. „Urządzenia techniczne” rodzaj 626 „Urządzenia telefoniczne”. Błąd ten w trakcie niniejszej kontroli NIK został usunięty.

Zobowiązania ogółem Inspektoratu na koniec 2009 r. wynosiły 570,5 tys. zł, były wyższe o 0,8% w stosunku do zobowiązań 2008 r. i w całości były to zobowiązania niewymagalne, głównie (98,96%) z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego za 2009 r. wraz z pochodnymi. Zobowiązania w kwocie 5,9 tys. zł z tytułu zakupu towarów i usług zostały uregulowane w styczniu 2010 r.

4. Inspektorat nie objął inwentaryzacją – ani w drodze uzgadniania sald, ani weryfikacji - należności od 253 kontrahentów, których konta w 2009 r. wykazywały obroty, a ich salda na dzień inwentaryzacji (tj. na 30.11.2009 r.) wynosiły 0 zł. Stanowiło to naruszenie przepisów art. 26 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o rachunkowości.

Stosownie do art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych⁷, przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości stanowi naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

W złożonych wyjaśnieniach podał Pan Inspektor, że inwentaryzacji ww. należności nie przeprowadzano, gdyż zarówno Pan, jak i główny księgowy Inspektoratu, powzięli przekonanie, że zerowe stany kont analitycznych, na których prowadzone są rozrachunki z usługobiorcami nie podlegały obowiązkowi inwentaryzacji. Jednocześnie, w związku z niniejszą kontrolą NIK oraz po ponownej analizie zagadnień dotyczących inwentaryzacji „sald zerowych” i treści wewnętrznych uregulowań Inspektoratu z tego zakresu, zauważono potrzebę aktualizacji obowiązującej w WIOŚ Instrukcji inwentaryzacyjnej, polegającej na wprowadzeniu zasady inwentaryzowania sald zerowych należności w drodze weryfikacji.

⁵ Ustawa z dnia 29 stycznia 2004r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2007r. Nr 223, poz. 1655, ze zm.)

⁶ Dz. U. Nr 112, poz. 1317, ze zm.

⁷ Dz. U. z 2005r. Nr 14, poz. 114, ze zm.

W Inspektoracie nie zawsze były przestrzegane postanowienia obowiązującej w badanym okresie Instrukcji inwentaryzacyjnej. Na skutek – jak wyjaśniono – niedopatrzienia, Pan Inspektor nie wydał, wymaganego na podstawie zapisów tej Instrukcji, zarządzenia wewnętrznego w sprawie inwentaryzacji aktywów i pasywów Inspektoratu, przeprowadzonej wg stanu na koniec 2009 r., natomiast w trakcie spisu z natury środków pieniężnych w kasie WIOŚ, przeprowadzonego w dniu 31.12.2009 r., nie zostały pobrane - wymagane ww. Instrukcją - oświadczenia od osoby materialnie odpowiedzialnej. Powyższe, zdaniem NIK, świadczyć może o nieskuteczności kontroli wewnętrznej oraz o niewystarczającej znajomości procedur wewnętrznych przez pracowników WIOŚ.

5. Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia zgodność systemu rachunkowości i kontroli wewnętrznej, w zakresie poprawności formalnej dowodów oraz zapisów księgowych Inspektoratu, jak również wiarygodność ksiąg rachunkowych w zakresie sprawozdawczości bieżącej. Wiarygodność ksiąg dotycząca sprawozdawczości rocznej - z uwagi na kwotę nieprzekraczającą przyjętego przez NIK progu istotności - oceniona została pozytywnie.

W ocenie NIK ewidencja księgowa nie była prowadzona rzetelnie.

Szczegółowe badania wylosowanych 149 dowodów i zapisów księgowych o łącznej wartości (bezwzględnej) 2.522.356,35 zł wykazały, że wszystkie dowody zaewidencjonowane zostały w księgach rachunkowych Inspektoratu w dniu ich zapłaty, tj. tzw. metodą kasową, co było sprzeczne z art. 6 ust. 1, art. 20 ust. 1 i art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz art. 17 ust. 1 pkt 2 ufp. Taki sposób księgowania skutkowało – na przełomie miesięcy – zaewidencjonowaniem 51 (34% badanych) dokumentów na kwotę 1.272.434,91 zł do miesiąca następującego po tym, w którym wystąpiła operacja gospodarcza, przy czym 31 z nich (na kwotę 444.342,76zł) wpłynęło do Inspektoratu w terminach umożliwiających ich zaksięgowanie do właściwego miesiąca, natomiast na pięciu dokumentach (na kwotę 39.879,98 zł) brak było daty wpływu do Inspektoratu.

Jeden dokument (poz. 0117/09) zaksięgowany został na kwotę o 27 zł niższą od faktycznej, kontrahentowi zapłacono zaniżoną kwotę, a saldo jego konta na dzień inwentaryzacji wynosiło 0 zł, w sytuacji istniejącego faktycznie zobowiązania w kwocie 27 zł. Poinformowany o tym usługodawca wyraził zgodę na skompensowanie niedopłaty w marcu 2010 r. bez naliczania odsetek

Nieprawidłowości te skutkowały ujęciem zobowiązań Inspektoratu w łącznej kwocie 444.342,76 zł do niewłaściwych okresów sprawozdawczych (miesiący) oraz zaniżeniem o 27 zł wydatków, zaangażowania i zobowiązań wykazanych w ewidencji księgowej oraz sprawozdawczości bieżącej za luty 2009 r.

W 12 przypadkach (8% badanych) o wartości 90.362,83 zł, stwierdzono nieprawidłowości formalne, dotyczące ujęcia w urzędzeniach księgowych: błędnej daty operacji gospodarczej

(w 9 przypadkach), błędnego opisu operacji gospodarczej (w 1 przypadku), nieprawidłowego numeru faktury (w 1 przypadku) oraz zaewidencjonowania faktury bez numeru NIP nabywcy (Inspektoratu).

Przeprowadzone badanie analityczne ksiąg rachunkowych WIOŚ także wykazało nieprawidłowości dotyczące miesiąca księgowania, księgowania z opóźnieniem w stosunku do daty operacji gospodarczej oraz z błędną sekwencją dat. Spośród zaewidencjonowanych w 2009 r. 9.034 zapisów księgowych, w 10 wystąpiły powyższe nieprawidłowości (5 dokumentów na łączną kwotę 240.968,91 zł), zaś spośród zaewidencjonowanych w styczniu 2010 r. 516 zapisów – 2 zapisy dotyczące operacji z grudnia 2009 r. (faktura na kwotę 3.472,67 zł) dokonane zostały w dniu 15.01.2010 r., tj. w niewłaściwym roku. Dokument ten wpłynął do WIOŚ w dniu 14.01.2010 r., tzn. w okresie umożliwiającym ujęcie w ewidencji grudnia 2009 r. (termin sporządzenia sprawozdań bieżących do 18.01.2010 r., zaś rocznego – do 31.01.2010 r.).

Wpływ na sprawozdawczość bieżącą Inspektoratu miało, stwierdzone w wyniku badania analitycznego, zaksięgowanie trzech faktur na łączną kwotę 4.656,55 zł do innych okresów sprawozdawczych, z czego kwota 3.472,67 zł wpływała zarówno na rzetelność sprawozdawczości bieżącej, jak i rocznej.

Badanie to wykazało również, że 675 zapisów roku 2009 (7,5% wszystkich) oraz 51 zapisów stycznia 2010 r. (9,9%) dokonano z pominięciem kont rozrachunkowych, tj. niezgodnie z art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Przeprowadzone badania wykazały także nieprawidłowość o charakterze systematycznym - we wszystkich badanych dowodach księgowych dokonywano dekretacji nie wskazując miesiąca księgowania. Stanowiło to naruszenie zasady określonej w art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości.

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, przyczyną powyższych nieprawidłowości były błędy w dokumentacji ustalającej zasady rachunkowości oraz procedurach kontroli finansowej, gdyż nie zawierały one uregulowań dotyczących kwalifikowania dowodów do zapisu w odpowiednim okresie sprawozdawczym, a w szczególności daty, do jakiej dowody obce wpływające do Inspektoratu w miesiącu późniejszym niż miesiąc operacji gospodarczej powinny być ujmowane w księgach miesiąca tej operacji. Nie zostały też określone ewentualne odstępstwa od zasady księgowania wszystkich zakupów na kontach rozrachunkowych. W zasadach tych nie było także zapisów dotyczących obowiązku wskazywania na dowodzie księgowym miesiąca księgowania.

Stosowany przez Inspektorat od 2006 r. komputerowy system księgowości, również nie zapewniał kontroli kompletności zapisów księgowych oraz ich poprawności. Do celów ewidencji dowodu księgowego podstawiane było bowiem okno z ostatnio dokonany

zapisem księgowym i wpisanie nowych danych polegało na zastąpieniu poprzednich, co sprzyjało popełnianiu błędów.

Przepis art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości stanowi, że prowadzenie ksiąg rachunkowych wbrew przepisom ustawy lub podawanie w księgach rachunkowych nierzetelnych danych skutkuje odpowiedzialnością karną.

Powyższą sytuację, zarówno Pan Inspektor, jak i główny księgowy WIOŚ, tłumaczyli stosowaną w Inspektoracie praktyką, która przez dotychczasowe kontrole kwestionowana była jedynie w sytuacjach, w których naruszała zapisy art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zdaniem NIK, brzmienie przepisów art. 4 ust. 2 oraz art. 24 ust. 1, 2 i 3 ustawy o rachunkowości, wyraźnie precyzuje obowiązki w zakresie ujmowania zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych.

Z wyjaśnień złożonych przez Pana Inspektora i głównego księgowego WIOŚ wynika, że dotychczas w Inspektoracie nie dostrzegano potrzeby rozstrzygnięcia tych kwestii w ramach wewnętrznych regulacji. Jednak w wyniku ustaleń niniejszej kontroli zaplanowana została aktualizacja obowiązujących zasad rachunkowości i procedur kontroli finansowej, uwzględniająca m.in. ujmowanie w ewidencji księgowej zobowiązań pod datą wpływu dowodu źródłowego do Wydziału Budżetu i Finansów, z uwzględnieniem terminów granicznych.

6. Sprawozdania budżetowe za 2009 r. (Rb-23, Rb-27, Rb-28, Rb-N i Rb-Z) sporządzono prawidłowo pod względem formalnym i rachunkowym oraz terminowo przekazano do Łódzkiego Urzędu Wojewódzkiego, a przedstawione w nich dane wynikały z ewidencji księgowej.
7. Przeciętne zatrudnienie w 2009 r. w WIOŚ wynosiło 170 osób, było równe wykonaniu 2008 r. i było niższe o 19 etatów od planowanego limitu zatrudnienia, przy czym plan wydatków na wynagrodzenia (6.979 tys. zł) zrealizowany został w 100%. Stan ten uzasadniano m.in. brakiem wystarczających środków finansowych dla zatrudnienia faktycznie potrzebnej ilości pracowników.

Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w 2009 r. na jednego pełnozatrudnionego wyniosło 3.414 zł i było wyższe o 2,2% w porównaniu do 2008 r.

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi Najwyższa Izba Kontroli wnosi o:

1. rozważenie wprowadzenia i stosowania w Inspektoracie zapowiadanych uregulowań wewnętrznych, dotyczących:
 - zasady tzw. księgowania memoriałowego,
 - zasady inwentaryzowania wszystkich należności od kontrahentów, w tym wykazujących na dzień inwentaryzacji saldo zerowe,
 - dostosowania wewnętrznych zasad rachunkowości, procedur kontroli finansowej oraz inwentaryzacji do wymogów określonych w obowiązujących przepisach,
2. oznaczanie dokumentów księgowych datą ich wpływu do Wydziału Budżetu i Finansów WIOŚ,
3. wyeliminowanie możliwości dokonywania księgowania z błędami, dotyczącymi np. dat operacji gospodarczej, opisu operacji gospodarczej, numeru faktury.

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Łodzi, na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy o NIK, oczekuje od Pana Inspektora 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 przyczynach niepodjęcia takich działań.

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

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