



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO – 4101-018-01/2014

P/14/014

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

(tekst jednolity z uwzględnieniem zmian wprowadzonych uchwałą
Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej)

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/014 – Prawidłowość sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych oraz ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę ich sporządzenia.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
Kontrolerzy	1. Przemysław Grad, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 91006 z dnia 28 sierpnia 2014 r. 2. Paweł Siuda, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 91007 z dnia 28 sierpnia 2014 r. <p style="text-align: right;">(dowód: akta kontroli str. 1-4)</p>
Jednostka kontrolowana	Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu; al. Niepodległości 17/19, 61-713 Poznań (dalej: Urząd, WUW)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Piotr Florek, Wojewoda Wielkopolski

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie¹ niesporządzenie w WUW sprawozdania finansowego jednostki budżetowej za 2013 rok, o którym mowa w § 17 ust.1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 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 Rzeczypospolitej Polskiej (dalej „w sprawie szczególnych zasad rachunkowości”)². W Urzędzie sporządzone zostały natomiast „częstkowe” sprawozdania finansowe obejmujące operacje dotyczące wyodrębnionych przez kontrolowaną jednostkę obszarów działalności. Z uwagi na nie sporządzenie przez kontrolowaną jednostkę, wymaganego przepisami, sprawozdania finansowego, kontroli NIK podlegały sprawozdania „częstkowe” i do nich odnosi się poniższa ocena. NIK negatywnie ocenia również fakt, że sprawozdania „częstkowe”, wobec nie sporządzenia sprawozdania jednostki budżetowej, nie zostały podpisane przez kierownika jednostki tj. Wojewodę Wielkopolskiego.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie prowadzenie przez Urząd w 2013 r. ksiąg rachunkowych oraz sporządzone na ich podstawie „częstkowe” sprawozdania finansowe za 2013 r. Prowadzenie ksiąg rachunkowych za okres od 1 stycznia 2014 r. do 31 sierpnia 2014 r. NIK ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Formułując powyższą ocenę, Najwyższa Izba Kontroli uwzględniła funkcjonowanie systemu kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarki majątkowo – finansowej, organizację systemu rachunkowości, prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz przeprowadzenie inwentaryzacji, a także sporządzenie „częstkowych” sprawozdań finansowych za 2013 rok. Na obniżenie oceny wpłynęły stwierdzone nieprawidłowości, których łączna suma odnosząca się do poszczególnych elementów sprawozdania wynosiła, odpowiednio 18,66 % sumy bilansowej, 41,97 % średniej

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

² Dz.U. z 2013 r., poz. 289.

arytmetycznej z sumy kosztów i przychodów oraz 7,73% wartości funduszy własnych. Nieprawidłowości polegały na, w szczególności:

- ewidencjonowaniu operacji gospodarczych z naruszeniem zasad rachunkowości memoriałowej, wiernego i rzetelnego obrazu, ostrożnej wyceny, a także z naruszeniem obowiązujących zasad funkcjonowania kont,
- wykazaniu w sprawozdaniu finansowym zawyżonych bądź zaniżonych wartości aktywów i pasywów,
- nieprawidłowym prezentowaniu stanu przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat, a także tytułów zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki – w zestawieniu zmian funduszu,
- nie wykazaniu w sprawozdaniu finansowym, informacji uzupełniających o należnościach warunkowych, istotnych dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej.

W ocenie NIK, skala i charakter stwierdzonych nieprawidłowości świadczyły o braku skuteczności systemu kontroli zarządczej.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. System kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarki majątkowo - finansowej

Opis stanu faktycznego

System kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarki majątkowo-finansowej WUW oparto na sformalizowanych wzorach postępowania wynikających z uregulowań zewnętrznych (prawnych) jak również wewnętrznych: zarządzeń, regulaminów i rejestrów. Kontroli funkcjonalnej sprzyjało środowisko kontroli stworzone przez kierownictwo jednostki oraz kolejnych przełożonych. WUW został wyposażony w adekwatny sprzęt i oprogramowanie tworzące systemy informatyczne, a pracownicy – w kontrolowanym obszarze, posiadają wiedzę merytoryczną. Zapewniono możliwość stałego doskonalenia zawodowego i podnoszenia kwalifikacji. Wydział Finansów i Budżetu i Biuro Organizacyjno-Administracyjne odpowiedzialne za sprawozdawczość finansową, dysponują merytoryczną i relatywnie stałą kadrą pracowników, podlegających okresowym ocenom, według znanych im kryteriów.

Kontrolę instytucjonalną dotyczącą gospodarki majątkowo-finansowej w WUW wykonuje Oddział Organizacyjny umiejscowiony w Biurze Organizacyjno-Administracyjnym. Elementem kontroli zarządczej w WUW jest proces identyfikowania, analizy i zarządzania ryzykiem, zarówno w poszczególnych komórkach organizacyjnych jak i na poziomie całej jednostki. Ryzyka identyfikowane są na poziomach komórek organizacyjnych (Wydziałów, Biur), a następnie umieszczane w rejestrze ryzyk. Drugi poziom szacowania ma na celu zebranie informacji o zidentyfikowanych ryzykach i ich wstępną weryfikację ze wskazaniem ich poziomu istotności (niskie, średnie, wysokie, bardzo wysokie). Rejestr ryzyk wykorzystywany jest m.in. do planowania kontroli, wyznaczania obszarów audytu i monitorowania procesów zapobiegawczych (działań zaradczych) materializowaniu się ryzyk. Z rejestru ryzyka na 2013 rok wynikało, że w obszarze działania sprawozdawczości (budżetowej, finansowej i statystycznej) nie zidentyfikowano ryzyka odnoszącego się do sprawozdawczości finansowej, natomiast w tym obszarze zidentyfikowano ryzyko związane z wykazywaniem w sprawozdawczości budżetowej danych niezgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej na poziomie średnim.

(dowód: akta kontroli str. 5-454)

Nadzór nad czynnościami kontroli, w obszarach sprawozdawczości finansowej, w ramach kontroli funkcjonalnej sprawowany jest przez kolejnych przełożonych (dyrektorów wydziałów, głównego księgowego) w ramach powierzonych im obowiązków. W latach 2013-2014 (stan na 14 października 2014 r.) obszary prawidłowości sprawozdań finansowych i ksiąg rachunkowych nie stanowiły oddzielnego tematu kontroli realizowanej przez Biuro Organizacyjno-Administracyjne lub audytu realizowanego przez Zespół Audytu Wewnętrznego WUW.

(dowód: akta kontroli 5-79, 455-516)

Zdaniem NIK, system kontroli wewnętrznej zaprojektowano w istotnym zakresie w sposób adekwatny do charakteru działalności jednostki, lecz nie był on w pełni skuteczny tj. nie chronił od błędów lub nie pozwalał na ich ujawnienie i korektę, o czym świadczą stwierdzone nieprawidłowości w pozostałych obszarach kontroli.

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W Urzędzie nie rozpoznano czynników ryzyka dotyczących celów sprawozdawczości finansowej, przez co nie zaplanowano działań przeciwdziałających tym czynnikom.

Z wyjaśnień głównej księgowej Urzędu wynikało, że ryzyko nierzetelnych danych w sprawozdaniu finansowym nie zostało zidentyfikowane ze względu na jego niski poziom. Główna księgowa wskazała na nowoczesny program finansowo-księgowy, stosowany przez Urząd od dwóch lat, w którym wiele danych i sprawozdań tworzy się automatycznie, co zdaniem składającej, minimalizuje to ryzyko. Z kolei główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „dane pochodzące z ewidencji księgowej dysponenta części budżetowej są z częstotliwością sporządzania sprawozdań budżetowych weryfikowane z dokumentacją źródłową, a następnie przenoszone na sprawozdania budżetowe. Ze względu na fakt, iż dane pochodzące z ewidencji księgowej dysponenta części na koniec roku budżetowego w identycznych kwotach są przenoszone zarówno na sprawozdania budżetowe, jaki i na sprawozdania finansowe, gwarantuje to zachowanie zasady rzetelnego i wiernego obrazu w sprawozdawczości budżetowej i finansowej”.

(dowód: akta kontroli str. 535-536, 3156-3157)

2. W Urzędzie nie działały mechanizmy kontrolne ustalone w polityce rachunkowości. Stwierdzone nieprawidłowości, opisane w dalszej części niniejszego wystąpienia w znacznej mierze, wynikały z niestosowania zasad klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, określonych w polityce rachunkowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

2. Organizacja systemu rachunkowości

Opis stanu
faktycznego

W Urzędzie księgi rachunkowe prowadzone były przez dwie komórki organizacyjne: Wydział Finansów i Budżetu obsługujący dysponenta części budżetowej 85/30 („dysponent części”) oraz Biuro Organizacyjno - Administracyjne obsługujące dysponenta III stopnia. Księgi rachunkowe właściwe dla dysponenta części prowadzone były odrębnie dla grup zdarzeń: 1) dochodów i wydatków budżetowych, 2) dochodów i wydatków budżetu środków europejskich, 3) środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi. Wyodrębnione komórki organizacyjne sporządzały oddzielne „częstkowe” sprawozdania finansowe, w tym w przypadku dysponenta części sporządzane były również odrębne sprawozdania dla wyszczególnionych powyżej grup zdarzeń, które ewidencjonowane są w odrębnych księgach.

(dowód: akta kontroli str. 80-87, 537-637, 2983-3041, 3110-3130)

Księgi rachunkowe dla dysponenta części oraz dysponenta III stopnia prowadzone były w oparciu o aktualną dokumentację, o której mowa w art. 10 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³ („UoR” lub ustawa o rachunkowości), opisującą przyjęte przez WUW zasady

³ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

(politykę) rachunkowości⁴ oraz inne dokumenty takie jak instrukcje i zarządzenia wewnętrzne⁵. Dokumentacja ta spełnia podstawowe wymogi określone w art. 10 uor, z zastrzeżeniem, że nie zostały w niej określone metody wyceny materiałów i stawki amortyzacyjne przyjęte dla wartości niematerialnych i prawnych oraz próg istotności przy stosowanych uproszczeniach ewidencjonowania kosztów, co zostało omówione szerzej w dalszej części wystąpienia. W szczególności w dokumentacji podano metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej. Podano również wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych, z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych. Opisano system informatyczny podając wykaz programów, procedur lub funkcji, wraz z opisem algorytmów i systemu przetwarzania danych oraz konkretnych programowych zasad ochrony przyjętych do stosowania w Urzędzie. W dokumentacji opisano również przyjęty w jednostce system służący ochronie danych i ich zbiorów.

(dowód: akta kontroli str. 537-637)

W ocenie NIK przyjęte zasady rachunkowości dla dysponenta części oraz dysponenta III stopnia były zasadne i adekwatne do charakteru działalności jednostki.

Zapisy księgowo i dokumentacja księgowo przechowywane były zgodnie z postanowieniami rozdziału 8 uor.

(dowód: akta kontroli str. 537-543, 604-605, 565-566)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W polityce rachunkowości dysponenta III stopnia nie określono stosowanej faktycznie metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych dla grup rzeczowych składników aktywów obrotowych posiadanych przez jednostkę (materiałów), co było sprzeczne z art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości. W praktyce w urzędzie, w kontrolowanym okresie odpisywano w koszty wartości materiałów na dzień ich zakupu.

(dowód: akta kontroli str. 537-637)

Wojewoda Wielkopolski wyjaśnił, że „*zapis art. 17 ust. 2 pkt 4 uor nie odnosi się do wyboru metod prowadzenia ksiąg pomocniczych dla rzeczowych składników aktywów obrotowych. O wyborze metody prowadzenia kont ksiąg pomocniczych w sposób określony w art. 17 ust. 2. pkt 4 tej ustawy stanowi opis kont zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”, co wyczerpuje dyspozycję art. 17 ust. 2 uor*”.

(dowód: akta kontroli str. 640-643)

NIK nie podziela ww. stanowiska.

2. W polityce rachunkowości dysponenta III stopnia nie ustalono konkretnych stawek amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej powyżej 3.500 zł. Wprowadzono jedynie zapis, iż wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej wyższej od wartości ustalonej w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych podlegają umorzeniu wg stawek amortyzacyjnych, ustalonych przez kierownika jednostki z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Skutkowało to umarzeniem wartości niematerialnych i prawnych z zastosowaniem różnych stawek amortyzacyjnych. Nie określenie stawek amortyzacyjnych

⁴ Zarządzenie nr 507/12 Wojewody Wielkopolskiego z 19.07.2012 r. w sprawie wprowadzenia polityki rachunkowości dla komórki organizacyjnej w sprawach finansowo-księgowych dysponenta części budżetowej i zarządzenie nr 508/12 Wojewody Wielkopolskiego z 19.07.2012 r. w sprawie wprowadzenia polityki rachunkowości dla komórki organizacyjnej w sprawach finansowo-księgowych dysponenta III stopnia (ze zm.).

⁵ Zarządzenie nr 44/09 Dyrektora Generalnego z 23.09.2009 r. w sprawie instrukcji przeprowadzenia i rozliczenia inwentaryzacji (ze zm.).

stosowanych przy amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych naruszało § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 537-637)

Wojewoda Wielkopolski wyjaśnił, że „ustawodawca nie obliuguje do określania wprost stawek amortyzacyjnych w polityce rachunkowości”.

(dowód: akta kontroli str. 640-643)

Zdaniem NIK, wyjaśnienie Wojewody Wielkopolskiego nie zasługuje na uwzględnienie.

3. W polityce rachunkowości dysponenta III stopnia przyjęto uproszczenie w zakresie ujmowania kosztów na przełomie okresów sprawozdawczych (rocznych)⁶ bez określenia progu istotności dla stosowania takiego uproszczenia. Zgodnie z tym uproszczeniem dowody księgowe dotyczące poprzedniego roku kalendarzowego dostarczone do oddziału właściwego w sprawach finansowo – księgowych do końca lutego roku następnego, zostaną ujęte w księgach rachunkowych roku, którego dotyczą natomiast dowody księgowe dostarczone po upływie miesiąca lutego ujęte zostaną w księgach roku bieżącego. Zgodnie z zasadą istotności określoną w art. 8 ust. 1 ustawy o rachunkowości, określając zasady (politykę) rachunkowości należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych do oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, przy zachowaniu zasady ostrożności, przy czym w myśl art. 4 ust. 4 tej ustawy jednostka może w ramach przyjętych zasad rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w art. 4 ust. 1 uor. W związku z tym, iż ustawa o rachunkowości, wprowadzając zasadę istotności, nie sformułowała jej szczegółowych kryteriów, pozostawiając kwestię określenia poziomu istotności kierownikom jednostek to, w ocenie NIK, jednostka samodzielnie powinna określić w polityce rachunkowości przyjęte przez nią progi istotności.

(dowód: akta kontroli str. 537-637)

Wojewoda Wielkopolski wyjaśnił, że „obowiązujące regulacje prawne nie nakładają obowiązku ustalenia progu istotności. Wprowadzona możliwość skorzystania z tego uproszczenia każdorazowo poprzedzona jest wnikliwą analizą i oceną istotności. Zastosowane uproszczenia za 2013 rok stanowiło 0,01% kwoty bilansowej, co świadczy, iż próg istotności wyrażający się na ww. poziomie nie ma żadnego wpływu na obraz sytuacji majątkowej Urzędu”.

(dowód: akta kontroli str. 640-643)

Zdaniem NIK, brak szczegółowych regulacji prawnych w tym zakresie nie oznacza, możliwości stosowania nieograniczonych uproszczeń w ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej, bowiem warunkiem ich stosowania jest nie wywieranie istotnego, ujemnego wpływu na rzetelność oceny sytuacji majątkowej i finansowej jednostki.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości, działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

3. Inwentaryzacja

Opis stanu faktycznego

W WUW, roczną inwentaryzację składników aktywów i pasywów (ujętych w księgach rachunkowych dysponenta III stopnia) za 2013 rok przeprowadzono na podstawie zarządzeń Dyrektora Generalnego.

Terminy i częstotliwość przeprowadzenia inwentaryzacji, określone w art.26 ust. 1 i 3 uor zostały zachowane, a sposób jej przeprowadzenia zgodny był ze sposobem określonym w art. 26 ust.1 uor. Objęto nią wszystkie składniki aktywów i pasywów i rzetelnie udokumentowano.

⁶ Rozdz. II pkt. 28 załącznika nr 5 do ww. zarządzenia.

W wyniku przeprowadzenia inwentaryzacji rzeczowych aktywów trwałych ujawnione zostały różnice inwentaryzacyjne, przy czym niedobory na kwotę 2.738,15 zł⁷ a nadwyżki na kwotę 82.573,67 zł⁸. Ujawnione różnice, ujęto w księgach rachunkowych, wyjaśniono i rozliczono w księgach rachunkowych roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji.

(dowód: akta kontroli str. 1204-1284, 2365-2428)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Na ostatni dzień roku obrotowego, w WUW przeprowadzono inwentaryzację środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych, w drodze uzyskania z banku pisemnego potwierdzenia sald rachunków bankowych na dzień 31 grudnia 2013 r. Stan środków pieniężnych wykazany na rachunku walutowym (wg potwierdzenia salda) wynosił 0,00 zł⁹, natomiast stan środków pieniężnych wynikający z ksiąg rachunkowych (saldo Wn konta 137) wynosił 67,66 zł. Różnica spowodowana była wykazaniem na dzień bilansowy na koncie 137 różnic kursowych dodatnich wynikających z wyceny środków pieniężnych wyrażonych w walucie obcej, na walutę krajową. Nie rozliczenie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych naruszało art. 27 ust. 2 uor.

(dowód: akta kontroli str. 1751-1758, 1765-1768, 3013-3022)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „różnice kursowe powstały na skutek obowiązku ujęcia zdarzeń wpływu i wypływu waluty obcej na rachunek bankowy i równoległego obowiązku odzwierciedlenia tych zapisów w walucie krajowej. Ze względu na fakt, iż etap rozliczania się beneficjentów nie został zakończony i na rachunek bankowy dysponenta części wpływają kwoty rozliczeń, zapisy na koncie 137 będą ulegały zmianie do czasu zakończenia tej działalności przez dysponenta części i ostatecznego zamknięcia rachunków bankowych. Zaistniałe w różnice kursowe powstały z przeliczenia zdarzeń, które wystąpiły w rzeczywistości z waluty obcej na walutę krajową. W takich przypadkach zawsze będą występowały różnice, wynikające z zastosowanych kursów walutowych, nawet gdyby zdarzenie wpływu i wypływu środków zostało zrealizowane w tym samym dniu. Skoro z jednej strony, ustawodawca nakazuje pokazywać takie zdarzenia w walucie krajowej, to z drugiej strony nie może temu zaprzeczyć poprzez stwierdzenie powstania takich różnic i ich rozliczenia, gdyż w rzeczywistości takie różnice kursowe wystąpiły”.

(dowód: akta kontroli str. 3147, 3151-3152)

W ocenie NIK ww. stanowisko jest chybione.

2. W księgach rachunkowych 2012 r. i 2013 r. (na koncie 221) nie ujęto zaległych odsetek w kwocie 12.621,00 zł¹⁰ z tytułu należności rozłożonej na raty decyzją Wojewody Wielkopolskiego z 7 września 2012 r., czym naruszono § 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i tym samym zasadę rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej określonej w art. 4 ust. 1 uor. A zatem księgi rachunkowe w tym zakresie nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego stosownie do art. 24 ust. 2 uor, gdyż zaniżono stan należności z tego tytułu na koniec 2012 r. i 2013 r. Zaległe odsetki ujęto w ewidencji księgowej dopiero 30 czerwca 2014 r. Przeprowadzona w Urzędzie, na dzień bilansowy, w drodze weryfikacji sald, inwentaryzacja należności z tytułu dochodów budżetowych (ujętych na koncie 221-02) wykazała, że saldo należności jest realne, poprawnie ustalone i zgodne z kartotekami analitycznymi oraz wynika z prawidłowej dokumentacji księgowej. W ocenie NIK, inwentaryzacja należności z tytułu dochodów budżetowych przeprowadzona

⁷W tym niedobór w kwocie 2.733,70 zł uznano za zawiniony powstały na skutek działań lub zaniechań ze strony osób odpowiedzialnych za powierzone im składniki aktywów i obciążono nim pracowników.

⁸W tym nadwyżkę w kwocie 3.405 zł uznano za rzeczywistą a pozostałą nadwyżkę uznano za pozorną.

⁹ Rachunek bankowy służący do rozliczeń środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi dot. realizacji Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR) prowadzony w walucie euro (nr 40 1010 1469 0005 8914 7342 9780).

¹⁰ Saldo konta 221-02-02-1-30339-710-71015-0910-62.

została nierzetelnie, skoro nie wychwycono zaniżonych odsetek wynikających z ujęcia ich w ewidencji księgowej w wysokości innej aniżeli wynikającej z ww. decyzji.

(dowód: akta kontroli str. 1402-1411, 1632-1642, 1667-1682)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „zaległe odsetki wprawdzie nie zostały zaliczone do 2013 r., ale odsetki te ujęto w księdze rachunkowej 2014 r.”

(dowód: akta kontroli str. 3132, 3137)

3. Przeprowadzona w Urzędzie, w drodze weryfikacji sald, inwentaryzacja zobowiązań z tytułu rozrachunków z dostawcami (ujętych na koncie 201-01) nie była w pełni rzetelna. Świadczy o tym niezaewidencjonowana nadpłata z tytułu podatku od nieruchomości w kwocie 40 zł, wynikająca z korekty deklaracji na podatek od nieruchomości za 2013 r. Postanowieniem organu podatkowego z 31 stycznia 2014 r. zaliczono powstałą nadpłatę podatku od nieruchomości za 2013 rok na poczet przyszłych zobowiązań z tego tytułu.

(dowód: akta kontroli str. 1923-1931, 2032-2123, 2162-2188)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości regulowano zgodnie z dyspozycjami Biura Obsługi i Informatyki. Ewidencja księgowa zgodna była z otrzymanymi dyspozycjami. Oddział Obsługi Finansowo - Księgowej nie otrzymał informacji o nadpłacie podatku i w związku z tym nie została ona ujęta”.

(dowód: akta kontroli str. 3133, 3137)

4. Niewłaściwie i wbrew decyzji Dyrektora Generalnego, (co do sposobu rozliczenia nadwyżki przyjętego w protokole weryfikacji różnic inwentaryzacyjnych) rozliczono w księgach rachunkowych powstałą różnicę inwentaryzacyjną. Stwierdzoną rzeczywistą nadwyżkę pozostałych środków trwałych, w kwocie 3.405 zł, nie zaliczono do pozostałych przychodów operacyjnych (poprzez zapis Wn 240 Ma 760) z jednoczesnym umorzeniem ujawnionych nadwyżek (Wn 401 Ma 072), lecz po wycenie składników majątkowych wprowadzono bezpośrednio do ewidencji pozostałych środków trwałych (zaksięgowano Wn 072 Ma 240). Taki sposób rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych w księgach rachunkowych był sprzeczny z zasadą wiernego i rzetelnego obrazu określoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, w myśl której operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Było to efektem, jak wyjaśniła Główna księgowa, pomyłkowego zaksięgowania.

(dowód: akta kontroli str. 1212-1258, 3141-3143)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie pomimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym zakresie.

4. Księgi rachunkowe

Księgi rachunkowe za 2013 r.

Opis stanu faktycznego

WUW prowadzi wyodrębnione księgi rachunkowe, w których ujmuje operacje i zdarzenia gospodarcze wyodrębnionych grup zdarzeń właściwych dla dysponenta części oraz dla dysponenta III stopnia. W każdym systemie ksiąg rachunkowych dane bilansu zamknięcia za 2012 r. zostały prawidłowo wprowadzone do ksiąg rachunkowych, jako bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 2013 r.

Zapisy kont księgowych i dziennika były zgodne z zestawieniem obrotów i sald za 2013 r. a ich suma wynosiła dla: dochodów i wydatków budżetowych 13.146.542.032,28 zł, dochodów i wydatków budżetu środków europejskich 425.017.887,67 zł, środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi 1.662.135,78 zł oraz dla dysponenta III stopnia 1.218.701.069,45 zł.

(dowód: akta kontroli str. 2972-3041)

Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, podlegające księgowaniu, z wyjątkiem niżej opisanych przypadków, zostały prawidłowo udokumentowane tj. w sposób kompletny i przejrzysty. Dowody księgowe odpowiadają wymogom uor, zawierają potwierdzenie przeprowadzenia kontroli formalnej i merytorycznej oraz zawierają wskazanie okresu, którego dotyczą. Posiadają podpisy stwierdzające ich zakwalifikowanie do ujęcia w księgach, oraz dekretację, z uwzględnieniem art. 21 ust.1a pkt 2 uor.

Zdarzenia gospodarcze, z wyjątkiem niżej opisanych przypadków, poprawnie ujmowano w księgach rachunkowych - na podstawie dowodów księgowych - na odpowiednich kontach, zgodnie z treścią ekonomiczną tych zdarzeń, we właściwym okresie sprawozdawczym, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności. Zasady rachunkowości stosowane były w sposób ciągły. Księgi rachunkowe, z wyjątkiem opisanych niżej przypadków, były prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco.

(dowód: akta kontroli str. 2972-2982)

Na dzień 31 grudnia 2013 r. stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, a nieodprowadzonych do końca roku na rachunek budżetu państwa dysponenta części i dysponenta III stopnia wynosił odpowiednio 2.076.521,40 zł i 134.859,75 zł, co potwierdzone zostało wyciągiem bankowym z dnia 1 stycznia 2014 r.

WUW zaksięgował pod datą 31 grudnia 2013 r. operacje gospodarcze, które faktycznie wystąpiły w styczniu 2014 roku, a dotyczyły okresu przejściowego, o którym mowa w rozdziale 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa¹¹. W wyniku takiego księgowania nastąpiła likwidacja salda konta 130 pod datą 31 grudnia 2013 r., pomimo tego, że faktycznie na ten dzień na rachunkach bankowych występowały środki pieniężne w ww. kwocie.

(dowód: akta kontroli str. 1729-1769, 1777-1790)

Księgi rachunkowe za 2014 r.

Dane bilansu zamknięcia za 2013 rok prawidłowo zostały wprowadzone, jako bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 2014 r. Zapisy kont księgowych i dziennika były zgodne z zestawieniem obrotów i sald za okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2014 r., a ich suma wynosiła dla dochodów i wydatków budżetowych 4.295.990.339,22 zł, dochodów i wydatków budżetu środków europejskich 150.405.884,06 zł, środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi 939.787,91 zł oraz dla dysponenta III stopnia 595.024.546,11 zł. Nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych za okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2014 roku, z wyjątkiem niżej opisanych przypadków, nie stwierdzono.

(dowód: akta kontroli str. 3042-3085)

Za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiedzialność, o której mowa w art.4 ust. 5 uor, ponosi Wojewoda Wielkopolski, jako kierownik jednostki, pomimo powierzenia głównemu księgowemu budżetu Wojewody i głównej księgowej Urzędu obowiązków i odpowiedzialności za prowadzenie rachunkowości w trybie art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹².

(dowód: akta kontroli str. 638-639)

Ustalone
nieprawidłowości

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

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych dysponenta części budżetowej

1. Na dzień 31 grudnia 2013 r. konto 137 wykazywało saldo Wn w kwocie 67,66 zł oznaczające stan różnic kursowych wynikających z wyceny środków pieniężnych wyrażonych w walucie obcej. Niewyksięgowanie (na dzień bilansowy) tych różnic naruszało

¹¹ Dz.U. Nr 245, poz. 1637 ze zm.

¹²Dz.U.z2013 r. poz.885 ze zm.

zasady funkcjonowania konta 137 określone w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 3013-3022)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „saldo konta 137 powstało w oparciu o ustawowy obowiązek przeliczenia waluty obcej na walutę polską. Saldo to nie zostało zlikwidowane, ze względu na fakt, iż dysponent części nie został poinformowany o zakończeniu procesu rozliczania ZPORR i obowiązku zamknięcia rachunków bankowych przeznaczonych do obsługi ZPORR. Zapisy na koncie 137 zostały dokonane na podstawie dokumentów bankowych wyrażonych w walucie obcej”.

(dowód: akta kontroli str. 3146-3147, 3150-3151)

Zdaniem NIK ww. stanowisko jest chybione.

2. Należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypadał na następny rok budżetowy i lata następne (w związku z ich rozłożeniem na raty) zaliczono do należności krótkoterminowych i ujmowano w księgach rachunkowych na koncie 221, zamiast na koncie 226. W efekcie należności płatne w okresie dłuższym niż rok od dnia bilansowego w kwocie 4.405,00 zł nie zaliczono do należności długoterminowych.

(dowód: akta kontroli str. 1353-1355, 1363)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „ze względu na fakt, iż kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia wskazuje na 7-dniowy termin uregulowania mandatu karnego od daty jego przyjęcia, należności te są traktowane, jako należności krótkoterminowe. W trakcie roku do dysponenta części budżetowej kierowano wnioski o rozłożenie należności na raty. Stanowisko Ministerstwa Finansów wyrażone na spotkaniu głównych księgowych w grudniu 2011 r. o krótkoterminowym charakterze należności budżetowych, w tym z tytułu mandatów karnych spowodowało, że począwszy od 2012 r. w księgach rachunkowych należności z tytułu mandatów karnych rozłożone na raty o wydłużonym terminie płatności ujmowane były, jako należności krótkoterminowe”.

(dowód: akta kontroli str. 3146, 3149)

NIK nie podziela ww. stanowiska.

3. W WUW, na dzień bilansowy, nie zaktualizowano wartości należności z tytułu mandatów karnych (z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty), poprzez dokonanie odpisu aktualizacyjnego tych należności. W ewidencji księgowej widniały należności, z co najmniej dwuletnim okresem przeterminowania na kwotę 11.731.535,91 zł, co zważywszy na 3 letni okres dochodzenia należności, oznaczało znaczny stopień prawdopodobieństwa ich nieściągalności. W ocenie NIK, odpisów należności nie dokonano, co najmniej od kwoty 2.466.194,87 zł (stanowiącej należności przedawnione wyksięgowane w I kwartale 2014 r.) i kwoty 38.396,00 zł (stanowiącej należności umorzone w związku ze zgonem ukaranego wyksięgowane za I kwartał 2014 r.). Nieaktualizowanie wartości należności, poprzez dokonywanie odpisów aktualizacyjnych, naruszało art. 35b ust. 1 pkt 3 i 5 ustawy o rachunkowości oraz zasadę ostrożnej wyceny wynikającą z art. 7 uor. Zgodnie z tą zasadą informacje o potrzebie dokonania korekty wartości należności należy uwzględnić także wtedy, gdy zostaną one ujawnione między dniem bilansowym a dniem, w którym rzeczywiście następuje zamknięcie ksiąg rachunkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1396-1401, 1452, 1566-1568)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „w ocenie dysponenta części wierzyciel należności stanowiących dochody budżetu państwa powinien podejmować wszelkie przewidziane prawem działania zmierzające w okresie wymagalności należności do jej uregulowania. Dochody z tytułu mandatów karnych ulegają przedawnieniu po okresie 3 lat licząc od daty uprawomocnienia się grzywny. Ze względu na tak krótki okres czasu dochodzenia nieuregulowanych należności, dysponent części stoi na stanowisku, że winien intensyfikować swoje działania zmierzające do wyegzekwowania 100% należności, a nie wyliczać statystycznie wielkości informujące o danych historycznych. Ponadto, wierzyciel

nie posiada aktualnych informacji dotyczących oceny sytuacji majątkowej dłużników, co dodatkowo obarczałoby błędem jego wyliczenia statystyczne”.

(dowód: akta kontroli str. 3148, 3155)

Zdaniem NIK wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie.

4. Odpisy należności przedawnionych i umorzonych, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego, na kwotę 8.102.865,59 zł, nie zostały w 2013 r. zakwalifikowane do pozostałych kosztów operacyjnych (poprzez ich zaewidencjonowanie na koncie 761), lecz umniejszono przychody z tytułu dochodów budżetowych (poprzez zapis księgowy Wn 720 Ma 221), co było sprzeczne z art. 35b ust. 4 ustawy o rachunkowości i zasadami funkcjonowania konta 720, określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz z przyjętą polityką rachunkowości¹³, a także naruszało zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 554, 2429-2433, 2641-2644)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, na stronie winien konta 720 można dokonywać odpisów z tytułu dochodów budżetowych. W 2014 r. dysponent części zmienił sposób ujmowania przedmiotowych zdarzeń i kwotę przedawnionych mandatów karnych ujął na koncie 761”.

(dowód: akta kontroli str. 3147, 3152)

NIK nie podziela tego stanowiska.

5. Poniesione przez WUW koszty egzekucyjne, opłaty komornicze oraz koszty prowizji bankowych w kwocie 1.236.782,72 zł, związane z egzekwowaniem należności z tytułu mandatów karnych umniejszyły przychody z tytułu dochodów budżetowych (poprzez zapis księgowy Wn 720 Ma 221), podczas gdy powinny zostać zakwalifikowane, zgodnie z art. 3 ust.1 pkt 32 uor oraz zasadami funkcjonowania konta 761 określonymi w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, do pozostałych kosztów operacyjnych. Ujęcie ww. kosztów po stronie Wn konta 720 było sprzeczne z zasadami funkcjonowania konta 720 określonymi w załączniku Nr 3 do ww. rozporządzenia i przyjętą polityką rachunkowości¹⁶ oraz naruszało zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2616-2640)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „stosownie do zapisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wierzyciel na rzecz, którego organ egzekucyjny dokonał czynności egzekucyjnych jest obowiązany do uiszczenia opłaty komorniczej. Uregulowanie tej opłaty następuje poprzez przeznaczenie odpowiedniej części uzyskanych z egzekucji wpływów. Poniesione opłaty komornicze potrącone z wpływów uzyskanych od organów egzekucyjnych z tytułu pobranych w trybie egzekucyjnym nieuregulowanych mandatów karnych nie zostały zaliczone do pozostałych kosztów operacyjnych, gdyż wierzyciel nie dokonał faktycznego wydatku z rachunku bankowego subkonta wydatków budżetowych. Umniejszona kwota wyegzekwowanych dochodów budżetowych ma swoje odzwierciedlenie w ewidencji księgowej na koncie 720 poprzez odpisanie tych potrąceń, co faktycznie odzwierciedla zaistniałe zdarzenie gospodarcze, czyli wpływ pomniejszonej kwoty dochodów budżetowych o pokryte opłaty komornicze”.

(dowód: akta kontroli str. 3147, 3152-3153)

W ocenie NIK, stanowisko zaprezentowane w wyjaśnieniu jest chybione.

6. Przychody z tytułu odsetek od dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem odsetek z tytułu nieterminowego odprowadzenia dochodów Skarbu Państwa oraz pozostałych odsetek, w kwocie 932.710,58 zł zaliczone zostały do przychodów z tytułu

¹³ Załącznik nr 2 polityki rachunkowości – opis konta 720

dochodów budżetowych (i ujęte zostały na koncie 720), podczas gdy powinny zostać zakwalifikowane do przychodów finansowych (poprzez zaewidencjonowanie na koncie 750). Było to sprzeczne z zasadami funkcjonowania konta 720 określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz przyjętą polityką rachunkowości¹⁶, a także naruszało zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2519-2598)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „*ewidencjonowano na koncie 720 ze względu na zaliczenie tych dochodów przez dysponenta części budżetowej, jako dochodów budżetowych. Skoro dysponent części budżetowej gromadzi na swoim wyodrębnionym subkoncie bankowym dochody budżetowe, to każdy tytuł dochodów zaliczony do kategorii dochodów budżetowych powinien być ujmowany na koncie 720. Natomiast konto 750 – przychody finansowe służy do ewidencji przychodów finansowych niestanowiących dochodów budżetowych*”.

(dowód: akta kontroli str. 3147, 3152-3153)

Zdaniem NIK, wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż przywołane zasady ujmowania przychodów obowiązywały do nowelizacji rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości¹⁴.

7. Powstałe w 2013 r. dodatnie różnice kursowe w kwocie 9.825,27 zł, wynikające z wyceny środków pieniężnych dokonywanych na rachunku walutowym, ujmowano na koncie 750 (w księdze rachunkowej ZPORR) traktując je, jako przychody finansowe, a następnie dokonywano przeksięgowania różnic kursowych na konto rozrachunkowe (228). Skoro zatem dysponent części uznał, iż podlegają one rozliczeniu to nie należało ujmować powstałych różnic kursowych na koncie wynikowym (750), lecz bezpośrednio różnice przeksięgować na konto 228. W przeciwnym razie różnice kursowe, jako przychody finansowe należało przeksięgować na wynik finansowy, czego nie uczyniono. Taki sposób ujmowania różnic kursowych naruszał zasady funkcjonowania konta 750 określone w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, które stanowią, iż w końcu roku obrotowego przychody finansowe (ujęte na koncie 750) przenosi się na stronę Ma konta 860.

(dowód: akta kontroli str. 3013-3022)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „*treścią ekonomiczną zapisów operacji gospodarczych dotyczących ZPORR jest wpływ i wypływ środków w walucie obcej. Ze względu na ustawowy obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w walucie krajowej, następuje przeliczenie tych operacji na walutę krajową. Takie przeliczenie waluty obcej na walutę krajową powoduje powstanie różnic kursowych. Wpływ środków na rachunek bankowy ZPORR, stanowi następnie dla dysponenta zobowiązanie do rozliczenia tych środków i przekazania na wyodrębniony rachunek bankowy. Tak samo to zdarzenie dysponent części postrzega w walucie krajowej, tzn. wpływ i wypływ środków przeliczonych na walutę krajową ujmuje w księgach rachunkowych, jako stan środków na rachunku bankowym oraz stan na koncie rozrachunkowym. Powstałe różnice kursowe nie powinny być odnoszone na wynik finansowy, a następnie na fundusz jednostki, gdyż takie działanie powodowałoby zwiększenie lub zmniejszenie funduszu (kapitału) jednostki, co faktycznie nie będzie miało miejsca. Stosując, zatem zasadę wyższości treści nad formą ekonomiczną, dysponent części wykazuje w swoim sprawozdaniu finansowym kwotę rozliczeń środków pochodzących ze ZPORR, zamiast nieistniejącego funduszu jednostki*”.

(dowód: akta kontroli str. 3148, 3154)

Uwzględniając wyjaśnienie, co do charakteru powstałych różnic kursowych, NIK wskazuje, że uznanie zasady rozliczenia różnic kursowych skutkować powinno nie ujmowaniem różnic

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 stycznia 2012 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 121) – weszło w życie 16.02.2012

kursowych na koncie wynikowym (750), bowiem w przeciwnym przypadku powyższe różnice kursowe (ujęte uprzednio, jako przychody finansowe) powinny zostać odniesione na wynik finansowy. Stosowanie zaś zasady przewagi treści nad formą nie może mieć zastosowania, jeśli sposób wykazania danej operacji gospodarczej lub finansowej w księgach rachunkowych byłby sprzeczny z odpowiednimi ściśle określonymi przepisami prawa bilansowego. Tym samym sposób ewidencjonowania różnic kursowych (przy ich traktowaniu, jako przychody finansowe nieodnoszone na wynik finansowy i jako podlegające rozliczeniu) naruszał zasady rachunkowości, określone w art. 4 ust. 2 uor.

8. Przy ewidencjonowaniu przychodów z tytułu dochodów budżetowych, wynikających z nałożonych mandatów karnych, naruszono zasadę memoriału, określoną w art. 6 ustawy o rachunkowości oraz zasadę rzetelnego i wiernego obrazu wynikającą z art. 4 tej ustawy. Na podstawie wybranych losowo zapisów księgowych stwierdzono bowiem, że operacje gospodarcze dokumentujące powstanie przychodów w kwocie 15.490,00 zł wynikających z wystawionych mandatów karnych przez uprawnione organy w grudniu 2012 r. i przesłanych przez te organy rozliczeń tych mandatów do WUW w styczniu 2013 r., ujmowano w księgach rachunkowych 2013 roku, a przychody w kwocie 320.360,00 zł wynikające z wystawionych mandatów karnych przez uprawnione organy w grudniu 2013 r. i przesłanych przez te organy rozliczeń tych mandatów do WUW w styczniu 2014 r., ujmowano w księgach rachunkowych 2014 roku.

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2645-2925)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że „ustawa o rachunkowości nie precyzuje momentu powstania należności. W komentarzach do MSR wskazuje się na ogólną zasadę, która nakazuje ujęcie należności w momencie przeniesienia ryzyka na kontrahenta. A zatem jako prawidłową datę przypisania przychodów uznaje się dzień, w którym dysponent części został powiadomiony o nałożeniu mandatów karnych, a więc w którym został powiadomiony o ciążyącym na nim ryzyku związanym z dochodzeniem nieuregulowanych grzywien. Ponadto organ uprawniony przekazuje do dysponenta części odcinek D mandatu karnego, który jest kopią (przebitką) odcinka C przeznaczonego dla osoby ukaranej. Odcinek D nie spełnia żadnych kryteriów przewidzianych dla dowodów księgowych w ustawie o rachunkowości. Po dokonaniu weryfikacji merytorycznej, rachunkowej i formalno-prawnej odcinka D mandatu karnego, dysponent części tworzy wewnętrzny dokument księgowy i ujmuje zdarzenie powstania należności w dacie przekazania mu odcinka D mandatu karnego. Stosując zasadę memoriału, dysponent części j ujmuje w ewidencji księgowej wszystkie przypisy należności w tym okresie sprawozdawczym, w którym otrzymał odcinki D nałożonych mandatów karnych”.

(dowód: akta kontroli str. 3147-3148, 3153-3154)

Zdaniem NIK, prezentowana powyżej interpretacja zasady memoriałowej w odniesieniu do okresu ujmowania przychodu z tytułu mandatów karnych, jest błędna.

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych dysponenta III stopnia

1. Przeciwno Skarbowi Państwa - Wojewodzie Wielkopolskiemu toczyły się, wg stanu na dzień bilansowy, 92 sprawy sądowe. Łączna kwota roszczeń wynikająca ze złożonych pozwów wynosiła 26.153.715.935,60 zł i w przypadku zasądzenia tej kwoty na rzecz powoda będzie musiała być zapłacona ze środków budżetu państwa ujętych w planie finansowym WUW. W Urzędzie nie opracowano procedury oszacowania przyszłych zobowiązań (z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty) i w związku z tym w księgach rachunkowych nie utworzono rezerw na przyszłe zobowiązania będące skutkiem toczących się postępowań sądowych. Nie utworzenie rezerw na przyszłe zobowiązania naruszało art. 35d ust.1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa zapłaty przyszłe zobowiązania, których kwotę można wiarygodnie oszacować, będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych. Do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (tj. do 31 marca 2014 r.)

zapadło 5 wyroków w I instancji (nieprawomocnych), w wyniku czego zasądzone na rzecz powodów kwotę 19.143.548,00 zł. Zdaniem NIK, co najmniej na tę kwotę należało utworzyć w księgach rachunkowych rezerwę na przyszłe zobowiązania, bowiem kwota ta, jako wynikająca z orzeczenia sądowego, została wiarygodnie oszacowana, a stopień prawdopodobieństwa jej zapłaty jest wysoki. Łączna kwota roszczeń, co do których nie zapadły wyroki w I instancji wynosiła 26.082.612.472,85 zł. W odniesieniu do tych kwot występuje także prawdopodobieństwo ich zapłaty. W Urzędzie nie oszacowano jednak skutków postępowań sądowych, a liczba toczących się spraw nie pozwoliła na ich oszacowanie w trakcie kontroli.

(dowód: akta kontroli str. 2247-2249, 2254-2270)

Główna księgową WUW wyjaśniła, że „postępowania sądowe wytoczone zostały przeciwko Skarbowi Państwa, w których Wojewoda Wielkopolski jest jedynie jednym ze statio fisci. Powództwa te nie zostały wniesione przeciwko Wojewodzie Wielkopolskiemu, (ponieważ nie posiada on zdolności sądowej w postępowaniu cywilnym) ani przeciwko WUW, który również w tych sprawach nie posiada zdolności sądowej. W konsekwencji roszczenia te nie są skierowane przeciwko jednostce budżetowej (WUW). Źródłem finansowania prawomocnych wyroków sądowych z tytułu zobowiązań Skarbu Państwa jest rezerwa budżetowa utworzona w budżecie państwa na dany rok budżetowy. Utworzenie rezerwy na tego typu roszczenia ewidentnie zniekształciłoby obraz sytuacji finansowej WUW. Wskazała ponadto, że „nie jest możliwe opracowanie procedury w zakresie dokonywania oceny prawdopodobieństwa przegranej sprawy sądowej w sytuacji, gdy postępowanie sądowe jest dwuinstancyjne oraz dodatkowo wyroki mogą być zmienione w postępowaniu kasacyjnym. Ponadto część spraw prowadzona jest przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa, której pełnomocnicy bezpośrednio uczestniczą w rozprawach sądowych”.

(dowód: akta kontroli str. 3133, 3138)

Zdaniem NIK, chybione jest stanowisko, zgodnie z którym skierowanie roszczeń finansowych przeciwko Skarbowi Państwa, reprezentowanemu przez Wojewodę, a nie przeciwko jednostce budżetowej (WUW) wyklucza możliwość ujmowania rezerw z tego tytułu w księgach rachunkowych jednostki budżetowej.

2. W WUW na dzień bilansowy nie zaktualizowano wartości należności z tytułu dochodów budżetowych w kwocie 1.112.562,46 zł (z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty), poprzez dokonanie odpisu aktualizującego. Dotyczyło to: należności kwestionowanych przez zobowiązanych z tytułu opłat legalizacyjnych i kar administracyjnych nałożonych przez powiatowe inspektoraty nadzoru budowlanego lub Wojewodę (w kwocie 1.094.508,80 zł); należności przeterminowanych z tytułu kosztów wydalenia cudzoziemca z terytorium RP (w kwocie 5.228,57 zł), określonych w decyzji Wojewody Wielkopolskiego; należności z tytułu kary administracyjnej w kwocie 10.008,80 zł, nałożonej postanowieniem PINB w Gnieźnie z 4 lutego 2010 r. (z uwagi na to, że dotychczasowe postępowanie egzekucyjne nie było skuteczne) oraz należności przeterminowanych (od 985 do 1.110 dni) z tytułu dostaw i usług w kwocie 2.816,29 zł przypadających od trzech dłużników, których należności z innych tytułów objęte zostały odpisem aktualizacyjnym, (co świadczy także o braku konsekwencji przy ocenie stopnia prawdopodobieństwa zapłaty takich należności). Nieaktualizowanie wartości należności, poprzez dokonanie odpisu aktualizującego naruszało art. 35b ust. 1 pkt 3 i 5 ustawy o rachunkowości oraz § 8 ust.1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i skutkowało zawyżeniem stanu należności i wyniku finansowego o kwotę 1.112.562,46 zł.

(dowód: akta kontroli str. 1402-1411, 1415-1432, 1441-1445, 1702-1712)

Główna księgową WUW wyjaśniła, że „sprawa odpisów aktualizacyjnych jest sprawą uznaniową i każdorazowo osoba dokonująca odpisów musi ocenić stopień

prawdopodobieństwa zapłaty należności. Z długoletniego doświadczenia w egzekwowaniu należności w Oddziale Należności Budżetowych wiadomo, że prawie wszystkie należności, w tym głównie z tytułu nie stosowania prawa budowlanego oraz nie stosowania ustawy o cudzoziemcach, są kwestionowane przez dłużników. Praktyka jednak pokazuje, że zdecydowana większość należności, po wyczerpaniu postępowania administracyjnego, jest regulowana. Dokonano odpisów aktualizacyjnych jedynie tych należności, które po bezskutecznej egzekucji zostały umorzone przez urzędy skarbowe oraz koszty wydalenia cudzoziemców, których brak zapłaty był dłuższy niż rok”.

(dowód: akta kontroli str. 3132, 3136)

Zdaniem NIK, nie można zgodzić z tym stanowiskiem, gdyż zasada ostrożnej wyceny wyraża się właśnie w pesymistycznym podejściu, wymagającym ujmowania aktywów w wielkościach urealnionych możliwych do uzyskania.

3. Należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności przypadał na następny rok budżetowy i lata następne (w związku z ich rozłożeniem na raty) zaliczono do należności krótkoterminowych i ujmowano w księgach rachunkowych na koncie 221, zamiast na koncie 226. W efekcie należności płatne w okresie dłuższym niż rok od dnia bilansowego w kwocie 966.892,00 zł nie zaliczono do należności długoterminowych. Taki sposób ujmowania należności był sprzeczny z zasadami funkcjonowania konta 226, określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz przyjętą polityką rachunkowości¹⁵.

(dowód: akta kontroli str. 1356-1358, 1364-1372)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „sposób ujmowania należności z tytułu dochodów budżetowych rozkładanych na raty określiło Ministerstwo Finansów w piśmie z 9 stycznia 2012 r. polecając, aby wszystkie należności rozkładane na raty ujmować w sprawozdaniach, jako należności krótkoterminowe (biorąc pod uwagę wyłącznie pierwotny termin ich zapłaty). W związku z powyższym, wszystkie należności rozkładane na raty zostały ujęte zarówno w sprawozdaniach jak i w ewidencji księgowej, jako należności krótkoterminowe na koncie 221. Ponownie Ministerstwo Finansów odniosło się w piśmie z 16 lipca 2014 r. gdzie wskazało, że należności o okresie spłaty powyżej 12 miesięcy od dnia bilansowego traktuje się, jako należności długoterminowe i ujmuje na koncie 226. W związku z powyższym ewidencja księgowa została skorygowana w 2014 r., gdzie odpowiednio przeniesiono należności rozkładane na raty na konto 226”.

(dowód: akta kontroli str. 3131, 3135)

4. W księgach rachunkowych Urzędu, wg stanu na 31 grudnia.2013 r., ujęte były należności w kwocie 400.000 zł z tytułu nieuregulowanej w części opłaty legalizacyjnej, naliczonej w decyzji z 2010 r. Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego dla powiatu poznańskiego (PINB). W związku z wydaniem przez PINB decyzji nakazującej rozbiórkę obiektu budowlanego wybudowanego w warunkach samowoli budowlanej i wykonaniem tej decyzji w październiku 2010 r., nie było podstaw prawnych do egzekwowania opłaty legalizacyjnej oraz ewidencjonowania związanych z tym należności w księgach rachunkowych Urzędu. W opisanych wyżej okolicznościach, wykazywanie w ewidencji księgowej Urzędu należności w kwocie 400.000 zł naruszało zasadę rzetelnego przedstawienia sytuacji majątkowej określonej w art. 4 ust. 1 oraz w art. 24 ust. 2 uor i skutkowało nieprawdziwym obrazem należności (zawyżonych o 400.000 zł). W wyjaśnieniu Główna Księgowa nie ustosunkowała się do przyczyn ewidencjonowania tych należności.

(dowód: akta kontroli str. 1402-1411, 1667-1682)

5. W księgach rachunkowych 2013 roku (na koncie 221) nie ujęto należności w kwocie 1.516,00 zł z tytułu należnej kary umownej (wynikającej z oświadczenia kontrahenta o potrąceniu tej kary z faktury za wykonaną usługę remontową). Należność tę ujęto

¹⁵ Pkt. 1.24 i 1.25 załącznik nr 3 do polityki rachunkowości.

w księgach rachunkowych 2014 roku w dacie przelewu środków (21 stycznia 2014 r.), czym naruszono zasadę memoriałową określoną w art. 6 ust. 1 uor. Skutkowało to wykazaniem w ewidencji księgowej, na dzień bilansowy, zobowiązania z tytułu wykonanej usługi remontowej w pełnej wysokości bez jednoczesnego wskazania należności wobec Urzędu z tego tytułu, co nie odzwierciedlało rzeczywistego obrazu stanu rozliczeń z tym kontrahentem.

(dowód: akta kontroli str. 1402-1411, 1643-1658)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „*należności z tytułu należnej kary umownej wskutek złożonego oświadczenia z 10.01.2014 r. o potrąceniu kary ujęto 21.01.2014 r. zgodnie z datą wpływu potrąconej należności na konto dochodów budżetowych (wg metody kasowej)*”.

(dowód: akta kontroli str. 3132, 3136-3137)

NIK zwraca uwagę, iż należności i przychody ujmuje się zgodnie z zasadą memoriału, zaś faktycznie zrealizowane dochody – z zasadą kasową.

6. Do przychodów finansowych 2013 roku (ujętych na koncie 750) zakwalifikowano przypisane należne odsetki od przeterminowanych należności, a niezapłaconych do dnia bilansowego, naliczone za cały okres przeterminowania, zamiast zakwalifikowania do nich wartości odsetek naliczonych i przypadających na 2013 rok. Wynikało to z faktu kwartalnego przypisywania odsetek za cały okres przeterminowania oraz ich wyksięgowywania następnego dnia po zakończeniu kwartału, przy czym wyksięgowane odsetki po IV kwartale odnoszono na fundusz jednostki (konto 800). Postępowanie to naruszało zasady: memoriału określoną w art. 6 uor oraz rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 uor.

(dowód: akta kontroli str. 2434-2437, 2455-2474)

Główna Księgowa Urzędu wyjaśniła, że „*operacje gospodarcze związane z przychodami finansowymi z tytułu naliczania odsetek należnych od przeterminowanych należności a niezapłaconych do dnia bilansowego ujęto za cały okres przeterminowania, ponieważ przyjęta została zasada, że poprzednie naliczenia odsetek zostaną wyksięgowane w całości i na nowo przypisano naliczone odsetki do dnia bilansowego*”.

(dowód: akta kontroli str. 3132, 3136-3137)

NIK nie podziela przywołanego wyżej stanowiska. Stosowany w WUW nieprawidłowy sposób ewidencjonowania odsetek od przeterminowanych należności zniekształcił obraz przychodów i bezpośrednio wpłynął na wynik finansowy.

7. Odpisy należności przedawnionych i umorzonych w kwocie 75.000,00 zł, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego zaksięgowano w ciężar funduszu (konto 800), zamiast zaliczyć do pozostałych kosztów operacyjnych, poprzez zaewidencjonowanie na koncie 761. Było to sprzeczne z art. 35b ust. 4 ustawy o rachunkowości oraz naruszało zasady funkcjonowania konta 800, określone w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i przyjętej polityce rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 1826-1873, 2929-2933)

W wyjaśnieniu główna księgowa podała, że „*odpis należności umorzonych zapisano w ciężar funduszu jednostki na skutek interpretacji zapisów konta. W 2014 r. po dokonaniu analizy treści kont, tego typu należności zaliczono do pozostałych kosztów operacyjnych*”.

(dowód: akta kontroli str. 3134, 3140)

8. W księgach rachunkowych 2013 roku (na koncie 851) ujęto koszty w kwocie 700,00 zł związane z działalnością socjalną za 2012 rok¹⁶, zamiast zaewidencjonowania tych kosztów w księgach rachunkowych 2012 roku, czym naruszono zasadę memoriału określoną w art. 6 ust. 1 uor.

¹⁶ Dot. wykonania kolęd podczas imprezy integracyjnej – świątecznej zorganizowanej w dniu 20 grudnia 2012 r. Rachunek za wykonanie tej usługi wystawiono 7.02.2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 2279-2283, 2331-2336)

Główna Księgowa wyjaśniła, że „rachunek dotyczący działalności kulturalnej dotarł do Oddziału Płac w dniu 5 lutego 2013 r. Dołączone do rachunku oświadczenie dla celów podatkowych zleceniodawca wypełnił nieprawidłowo i w związku z powyższym cała dokumentacja została zwrócona do pracownika merytorycznego. Pracownik Oddziału Obsługi Finansowo – Księgowej otrzymał listę płac dotyczącą tego wydatku, z której nie wynikało, że wydatek dotyczy 2012r. i zaksięgował wydatek w księdze roku 2013. Pomijając ten fakt, operacja została zaksięgowana prawidłowo, bowiem zgodnie z zasadą istotności, kwoty o niskiej wartości, nieistotne dla danego roku obrachunkowego, mogą zostać pominięte w danym roku obrachunkowym i zostać przypisane do roku bieżącego”.

(dowód: akta kontroli str. 3131, 3135-3136)

NIK nie podziela ww. stanowiska.

9. Roczny odpis podstawowy na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych („ZFŚS”) za 2013 rok, wynoszący 919.530,34 zł, został zawyżony o kwotę 3.910,94 zł wskutek nieprawidłowo dokonanej korekty. Ustalona w Urzędzie wartość ostatecznego odpisu podstawowego na ZFŚS wynikała z różnicy pomiędzy wartością planowanych wydatków z tego tytułu (wynoszących 925.000 zł), a faktyczną przeciętną liczbą zatrudnionych przy zastosowaniu stosownego wskaźnika¹⁷ (w wysokości 915.619,41 zł) powiększonej o dotychczasowy odpis (910.149,76 zł). Taki sposób skorygowania odpisu na koniec roku był sprzeczny z zasadami naliczania odpisu, określonymi w § 1 rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Społecznej z 9 marca 2009 r. w sprawie sposobu ustalania przeciętnej liczby zatrudnionych w celu naliczania odpisu na zakładowy fundusz świadczeń socjalnych¹⁸ i skutkowało zawyżeniem przychodów tego funduszu o 3.910,94 zł.

(dowód: akta kontroli str. 2279-2283, 2304-2330, 2349-2350)

Kierownik Oddziału Kadr WUW wyjaśniła, że „całoroczny odpis na ZFŚS został zwiększony na podstawie art. 5 ust. 5 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych w związku ze sprawowaniem opieki socjalnej nad emerytami i rencistami”.

(dowód: akta kontroli str. 2351-2352)

Wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż nie odpowiada stanowi faktycznemu wynikającemu z dokumentacji stanowiącej podstawę wyliczenia odpisu na ZFŚS.

10. Na stan wartości niematerialnych i prawnych, ujętych w księgach rachunkowych 2013 r. przyjęto nabyte prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności nie przekraczającym jednego roku (stanowiące roczne aktualizacje oprogramowania) na łączną kwotę 18.850,98 zł, przy czym na stan wartości niematerialnych i prawnych amortyzowanych stopniowo¹⁹ przyjęto zakupione licencje komputerowe na kwotę 15.990,00 zł, a na stan wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo²⁰ przyjęto zakupione licencje komputerowe na kwotę 2.860,98 zł. Przypisanie ww. zakupionych licencji, jako wartości niematerialnych i prawnych było sprzeczne z zasadami kwalifikacji wartości niematerialnych i prawnych zdefiniowanymi w art. 3 ust.1 pkt 14 uor.

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 673-683)

Kierownik Oddziału Administracyjnego i Zamówień Publicznych WUW wyjaśnił, że „podstawą wprowadzenia do systemu ewidencji ww. licencji ujętych na koncie 021 było źródło finansowania (§ 6060). W przypadku licencji na usługę fortigate została ona zakupiona łącznie ze sprzętem (nie ma możliwości zakupu usługi bez sprzętu). Zakup

¹⁷ 37,5% przeciętnego wynagrodzenia

¹⁸ Dz. U. nr 43, poz. 349

¹⁹ Ewidencjonowanych na koncie 021

²⁰ Ewidencjonowanych na koncie 022

sprzętu umożliwia kontynuację usługi. Wskazał również, iż „wymienione oprogramowania zostały zlikwidowane poprzez zdjęcie z systemu ewidencji z uwagi na ich dezaktualizację”.

(dowód: akta kontroli str. 1288, 1291)

W ocenie NIK, wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż o kryterium kwalifikacji do wartości niematerialnych i prawnych nie decyduje źródło finansowania, lecz w tym przypadku okres ekonomicznej użyteczności dłuższy niż rok.

11. Na stan wartości niematerialnych i prawnych, ujętych w księgach rachunkowych 2013 r. przyjęto licencje na oprogramowanie systemowe (tj. operacyjne), niezbędne do uruchamiania i realizacji podstawowych zadań komputera, na łączną kwotę 166.281,33 zł, przy czym na stan wartości niematerialnych i prawnych amortyzowanych stopniowo przyjęto zakupione oprogramowanie systemowe na kwotę 91.904,35 zł, a na stan wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo przyjęto zakupione oprogramowanie systemowe na kwotę 74.376,98 zł. Przypisanie ww. zakupionych licencji, jako wartości niematerialnych i prawnych, zamiast zwiększenia wartości początkowej środka trwałego (zespołu komputerowego) było sprzeczne z zasadami kwalifikacji wartości niematerialnych i prawnych i środków trwałych zdefiniowanymi w art. 3 ust.1 pkt 14 i 15 uor. Programy operacyjne, które są niezbędne do uruchomienia komputera i realizacji podstawowych jego zadań oraz koszty zakupu oprogramowania powinny zwiększyć wartość komputera, czyli obiektu, na którym jest zainstalowane oprogramowanie i który nie jest zdalny do użytku bez tego oprogramowania. Tym samym koszty związane z nabyciem środka trwałego (w tym przypadku wydatki na zakup systemowego oprogramowania) wpływają na wartość tego środka wtedy, gdy bez tych kosztów nie będzie on funkcjonował.

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 749-916, 918-957)

Kierownik Oddziału Administracyjnego i Zamówień Publicznych WUW wyjaśnił, że *„spośród tych licencji 61 to wersje niepowiązane ze sprzętem tj. bezterminowo zakupione w ramach umowy SELECT oraz wersje BOX. Licencje te nie są powiązane trwale z żadnym sprzętem, mogą być dowolnie instalowane w zależności od potrzeb użytkownika i jako oddzielny składnik majątkowy zostały wpisane do ewidencji. Licencje tego typu są likwidowane w przypadku niekompatybilności z innymi aplikacjami. Wyjaśnił także, że „mając na uwadze wersję, termin oraz źródła pozyskania licencji (nie zostały nabyte z określonym komputerem), aktywa te nie wypełniały przesłanek art. 3 ust. 1 pkt 14 i 15 uor”.*

(dowód: akta kontroli str. 1287, 1290)

Wyjaśnienie to nie zasługuje na uwzględnienie, gdyż licencja na system operacyjny zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, traktowana jest, jako część składowa komputera, bez którego nie byłby on zdalny do użytku, a zatem nie spełniałby cech środka trwałego określonych w ustawie o rachunkowości.

12. Na stan wartości niematerialnych i prawnych umarzanych jednorazowo przyjęto 94 licencje o ograniczonych prawach (licencje w wersji OEM) na łączną kwotę 23.735,23 zł. Przypisanie ww. zakupionego oprogramowania OEM, jako wartości niematerialnych i prawnych zamiast dokonanie zwiększenia wartości początkowej środka trwałego (zespołu komputerowego) było sprzeczne z zasadami kwalifikacji wartości niematerialnych i prawnych i środków trwałych zdefiniowanymi w art. 3 ust.1 pkt 14 i 15 uor, gdyż oprogramowanie w wersji OEM jest nierozdzielnie połączone z komputerem (lub jego częścią), na którym jest ono zainstalowane. Oprogramowanie OEM uniemożliwia ponowną jego instalację na nowszym sprzęcie zakupionym przez tego samego użytkownika oprogramowania..

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 702-748, 918-957)

Kierownik Oddziału Administracyjnego i Zamówień Publicznych WUW wyjaśnił, że *„13 licencji to wersje OEM, zakupione oddzielnie tj. bez sprzętu komputerowego lub z częściami zamiennymi np. dyskiem celem wymiany starszych wersji systemów operacyjnych. Ze względu na taką formę zakupu zostały ujęte w ewidencji. Część*

komputerów, dla których zakupiono ww. oprogramowania nadal jest użytkowana. 81 licencji OEM to oprogramowania przejęte przez WUW po zlikwidowanych jednostkach. U podstaw decyzji o wprowadzeniu ww. oprogramowania do ewidencji był sposób ich ewidencjonowania w likwidowanych jednostkach". Wyjaśnił także, że „mając na uwadze wersję, termin oraz źródła pozyskania licencji (nie zostały nabyte z określonym komputerem), aktywa te nie wypełniały przesłanek art. 3 ust. 1 pkt 14 i 15 uor”.

(dowód: akta kontroli str. 1287, 1290)

W ocenie NIK stanowisko zaprezentowane w wyjaśnieniu jest chybione.

13. W ewidencji wartości niematerialnych i prawnych amortyzowanych stopniowo ujęto wykupioną usługę serwisową IBM Service Pack na okres 3 lat na kwotę 2.304,74 zł. Przypisanie ww. zakupionej usługi serwisowej, jako wartości niematerialnych i prawnych było sprzeczne z zasadami kwalifikacji wartości niematerialnych i prawnych zdefiniowanymi w art. 3 ust.1 pkt 14 uor. Spowodowane to było, jak wyjaśnił Kierownik Oddziału Administracyjnego i Zamówień Publicznych, wskazaniem dokonany na fakturze zakupu przez Kierownika Oddziału Obsługi Bezpośredniej WUW i Wdrażania Usług Elektronicznych”.

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 701, 918-957, 1288, 1290-1291)

14. Spośród zbadanych stawek amortyzacyjnych dla 241 środków trwałych przyjętych do używania w 2013 r. bądź w latach ubiegłych stwierdzono, iż w odniesieniu do 32 środków trwałych amortyzacji stopniowej dokonano z zastosowaniem stawek niezgodnych z wykazem określonym w załączniku nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co skutkowało zaniżeniem o 38.993,74 zł²¹ odpisów amortyzacyjnych (zastosowano niższe stawki) odpowiednio i oraz zawyżeniem o 27.488,00 zł²² odpisów amortyzacyjnych (zastosowano wyższe stawki) a w odniesieniu do 22 środków trwałych umorzenia ich wartości dokonano jednorazowo, podczas gdy należało zastosować amortyzację stopniową (z zastosowaniem odpowiednich stawek), co skutkowało zawyżeniem odpisów amortyzacyjnych o kwotę 32.724,31 zł²³. Dokonywanie amortyzacji z zastosowaniem niewłaściwych stawek amortyzacyjnych było sprzeczne z § 6 ust. 2 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości w związku z przyjętą w WUW polityką rachunkowości w zakresie wyceny aktywów i pasywów²⁴.

(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1031-1108, 1141-1155, 1159-1203)

Kierownik Oddziału Administracyjnego i Zamówień Publicznych wyjaśnił, że „odnośnie określenia niewłaściwych stawek amortyzacji, mimo właściwego sklasyfikowania środka trwałego wg. rodzaju KŚT były one wynikiem omyłki pracowników”. W toku kontroli ww. środkiem trwałym skorygowano stawki amortyzacji na właściwe. Odnośnie błędnego sklasyfikowania i w konsekwencji amortyzowania środków trwałych podał, że „było to wynikiem niejednoznaczności kategorii środków trwałych, co przełożyło się na problemy interpretacyjne pracownika we właściwym ich sklasyfikowaniu do właściwych KŚT”. W toku kontroli ww. środkiem trwałym skorygowano klasyfikację wg KŚT jak i stawkę amortyzacji (wskazane przez kontrolę NIK). Odnośnie umorzenia w całości środków trwałych, mimo iż ustalono dla nich stawki amortyzacyjne wskazał, że „było to wynikiem błędu programu do ewidencji środków trwałych a aktualna wersja tego programu zapewnia naliczanie prawidłowych stawek amortyzacyjnych”.

(dowód: akta kontroli str. 1285-1352)

15. Przy amortyzacji w WUW licencji i programów komputerowych stosowano niejednolite stawki. Przykładowo: dla oprogramowania „Kadry – Płace” i „Modernizacja oprogramowania Kadry – Płace” (wprowadzonych, jako odrębne wartości niematerialne i prawne), a także dla

²¹ W tym w grupie 3-6 o kwotę 38.501,88 zł, grupie 7 o kwotę 320,00 zł i grupie 8 o kwotę 171,86 zł)

²² W grupie 3-6.

²³ W tym w grupie 3-6 o kwotę 27.212,20 zł, grupie 2 o kwotę 4 628,14 zł i grupie 8 o kwotę 883,97 zł.

²⁴ Pkt. 1.4 załącznika nr 3 do polityki rachunkowości

oprogramowania TBD-FK „Finanse i Księgowość” oraz licencji na użytkowanie systemu TBD – FK (wprowadzonych, jako odrębne wartości niematerialne i prawne) stosowano 3 stawki amortyzacyjne (20%, 30% i 50%). Z wyjaśnień Kierownika Oddziału Administracyjnego i Zamówień Publicznych wynikało, że *poszczególne stawki amortyzacyjne dla wartości niematerialnych i prawnych proponowane były przez system ewidencji.*

W ocenie NIK, zastosowanie niejednorodnych stawek amortyzacyjnych dla ww. licencji i programów komputerowych spowodowane było nieokreśleniem odpowiednich stawek amortyzacyjnych w polityce rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 693-700, 1287, 1290)

16. Na dzień bilansowy dwa konta analityczne 080 wykazywały saldo Ma w wysokości 715.500,00 zł i 10.114,17 zł, co z treści ekonomicznej tego konta wskazuje na ujemną wartość inwestycji poprzez rozliczenie nakładów inwestycyjnych w kwotach wyższych niż poniesione. Faktycznie zaś spowodowane to było dokonywaniem nieprawidłowych księgowania związanych z rozliczeniem nakładów inwestycyjnych wspólnym inwestorów (Urzędu Marszałkowskiego Województwa Wielkopolskiego i Skarbu Państwa reprezentowanego przez Prezydenta Miasta Poznania) w ramach prowadzonych przez WUW zadań inwestycyjnych w nieruchomościach wspólnych. Wykazanie sald Ma konta 080 na dzień bilansowy było sprzeczne z zasadami funkcjonowania tego konta określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz z przyjętą polityką rachunkowości²⁵.

(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1109-1134)

Główna księgowa Urzędu wyjaśniła, że *„poniesione nakłady odnoszące się do udziału własnego WUW w nieruchomości zostały rozliczone na stronie Ma konta 080, natomiast nakłady poniesione przez UMWW i SP (odpowiadające kwocie partycypacji) zostały wykazane, jako saldo Ma – do chwili wyksięgowania ich na podstawie dokumentów PT”.*

(dowód: akta kontroli str. 3133, 3137-3138)

W ocenie NIK, zaprezentowany w wyjaśnieniu sposób rozliczania nakładów inwestycyjnych wspólnym inwestora był nieprawidłowy.

17. Koszty związane z zasądzonymi rentami i nagrodami o charakterze szczególnym niezaliczonymi do wynagrodzeń w kwocie 69.026,00 zł, a także koszty związane ze świadczeniami społecznymi wypłaconymi na rzecz osób, które obecnie znajdują się w trudnej sytuacji materialnej, w wyniku wydarzeń, które miały miejsce w Poznaniu w czerwcu 1956 r., w kwocie 500.000,00 zł, ujęte zostały na kontach odpowiednio: 404 i 405, podczas gdy powinny zostać zaewidencjonowane na koncie 409. Taki sposób ujmowania operacji gospodarczych był sprzeczny z zasadami funkcjonowania konta 404 i 405 określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz z zasadą rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 2929-2933, 2955-2957)

Główna księgowa WUW w wyjaśnieniu podała, że *„na koncie 404 ujęto renty i nagrody o charakterze szczególnym na skutek interpretacji opisu konta, która zakłada także „inne umowy zgodnie z odrębnymi przepisami”. Renty wypłacane są na podstawie zawartej z osobą fizyczną ugody i ten rodzaj umowy został zakwalifikowany do konta 404. Przyjęty sposób ewidencjonowania świadczeń wypłaconych na rzecz osób, które obecnie znajdują się w trudnej sytuacji materialnej na koncie 405 wynikał z uzasadnienia w wykładni językowej. Obecnie dokonywana jest w Urzędzie dokładna analiza rodzajów kosztów w celu weryfikacji wypracowanych schematów księgowania”.*

(dowód: akta kontroli str. 3133-3134, 3139)

²⁵ Załącznik nr 2 do polityki rachunkowości – opis konta 080

Zdaniem NIK, zastosowana do kwalifikacji ww. zdarzeń wykładnia językowa nie może być stosowana w oderwaniu od treści zdarzeń gospodarczych w celu ich właściwego prezentowania w sprawozdaniu finansowym.

18. W ewidencji księgowej nie ujęto operacji gospodarczej związanej z korektą deklaracji na podatek od nieruchomości za 2013 rok. Urząd na dzień bilansowy posiadał nadpłatę w kwocie 40,00 zł, co wynikało z korekty deklaracji na podatek od nieruchomości za 2013 rok przesłanej 8 stycznia 2014 r. do Urzędu Miasta Poznania. Skutkowało to, rozliczeniem w księgach rachunkowych, na dzień bilansowy, salda zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości, mimo tego, że faktycznie powstała nadpłata. Stan nadpłaty potwierdzało postanowienie organu podatkowego z 31 stycznia 2014 r. o zaliczeniu powstałej nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2013 rok na poczet przyszłych zobowiązań z tego tytułu. Nie ujęcie tej operacji gospodarczej w księgach rachunkowych naruszało art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 1923-1931, 2032-2123)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „zobowiązania z tytułu podatku od nieruchomości regulowano zgodnie z dyspozycjami Biura Obsługi i Informatyki. Ewidencja księgowa w 2013 r. jest zgodna z wszystkimi otrzymanymi dyspozycjami. Oddział Obsługi Finansowo – Księgowej nie otrzymał informacji o nadpłacie podatku i w związku z powyższym nie została ona ujęta”.

(dowód: akta kontroli str. 3133, 3137)

19. Zmiany w stanie funduszu jednostki (wyrażającego równowartość aktywów netto jednostki), powodujące zwiększenia i zmniejszenia funduszu, zostały zawyżone odpowiednio o 333.970,55 zł i 129.637,37 zł. Było to wynikiem niezasadnego ewidencjonowania na koncie 800 operacji gospodarczych, które nie miały bezpośredniego wpływu na stan funduszu²⁶. Ujmowanie tych operacji podyktowane było względami technicznymi wynikającymi z odrębnie prowadzonych ksiąg dla dochodów i wydatków. Taka technika księgowania naruszała zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości, gdyż zdarzenia ujmowane na koncie nie wpływały na stan funduszu.

(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 1826-1880)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „system finansowo – księgowy jest systemem typowo budżetowym, tzn. nastawionym na dochody i wydatki budżetowe. W momencie refakturowania wydatków system odwołuje się do faktury zakupu i tym samym dekretuje, jako zmniejszenie poniesionych kosztów. Wpłacona należność za refakturę zostaje przekierowana z wydatków budżetowych na konto dochodów budżetowych. Tym samym w systemie księgowym następuje zmniejszenie kosztów a w dochodach zwiększenie przychodów. W związku z tym, schemat księgowania wynikający z systemu jest prawidłowy”.

(dowód: akta kontroli str. 3142, 3144-3145)

W ocenie NIK, technika księgowania wynikająca z odrębnie prowadzonych ksiąg dla dochodów i wydatków, nie uprawnia jednak do dokonywania księgowania w sposób zniekształcający stan funduszu.

20. Na koncie 800, dokonywano również ewidencjonowania operacji gospodarczych będących korektą należności (przypisanych w latach wcześniejszych a uchylonych w 2013 r. - zapis księgowy ujemny Wn 221 Ma 800) oraz korektą odsetek przypisanych za 2012 r. a wyksięgowanych następnego dnia po zakończeniu IV kwartału 2012 r., (zapis księgowy ujemny Wn 221 Ma 800 oraz równoległe ujemny zapis Wn 800 Ma 800). Ujmowanie takich operacji poprzez storno czerwone wpłynęło na zniekształcenie obrotów stanu funduszu,

²⁶ Dotyczyły one zdarzeń związanych z wpływem zwróconych zaliczek na koszty egzekucyjne poniesione w latach ubiegłych na rachunek dochodów w wysokości 12.805,00 zł (zapis Wn 130-01 Ma 800), przekazanie zwróconych zaliczek na koszty egzekucyjne poniesione w latach ubiegłych na rachunek dochodów – zapis Wn 800 Ma 130-01, przekazaniem na rachunek dochodów otrzymanych środków powstałych w wyniku uregulowania przez kontrahentów należności wynikających z wystawionych refaktur z tytułu refundacji kosztów poniesionych przez Urząd w roku poprzednim (zapis księgowy Wn 800 Ma 240 i Wn 240 Ma 130-02).

powodując ich zaniżenie (stanu zmniejszeń i zwiększeń funduszu odpowiednio o 1.633.323,08 zł i 2.179.104,00 zł). Taki sposób ewidencjonowania narusza zasadą rzetelnego i wiernego obrazu, określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 1826-1880)

Główna księgową WUW wyjaśniła, że „*wyksięgowania uchylonych należności w ramach bieżącego roku księguje się na koncie 720, którego saldo na koniec roku przenosi się na konto 860. W następnym roku saldo konta 860 przenosi się na konto 800. Tym samym w następnym roku uchylenie należności znajduje się na koncie 800. W następnym roku wszelkie korekty należności zgodnie z ich treścią ekonomiczną księgowane są na koncie 800 stosując storno czerwone w celu uzyskania czystości obrotów*”.

(dowód: akta kontroli str. 3142, 3144-3145)

NIK nie podziela tego stanowiska.

21. W WUW nie prowadzono magazynu własnego w celu ewidencjonowania własnych zapasów materiałów, gdyż zrezygnowano z ewidencji bilansowej materiałów podczas ich składowania i stosowano zasadę odpisywania ich wartości w koszty w momencie zakupu. Pomimo wprowadzenia tej zasady, nie dokonano na dzień bilansowy korekty zapisów na koncie 402 „Zużycie materiałów i energii” o wartość części nieużytych materiałów. Spowodowane to było nie ustaleniem stanu materiałów, (których wartość została odpisana w momencie zakupu bezpośrednio w koszty), nieużytych w trakcie roku obrotowego poprzez przeprowadzenie spisu z natury tych składników i ich ewentualnej wyceny według cen nabycia lub zakupu. Takie działanie było sprzeczne z zasadami wyceny składników rzeczowych określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 1392-1393, 1395, 3032-3041)

Główna księgową WUW wyjaśniła, że „*Urząd nie gromadzi zapasów materiałów, gdyż zakupu materiałów dokonuje się bardzo małymi partiami, w oparciu o składane na bieżąco zapotrzebowania poszczególnych komórek organizacyjnych. Zakupy te trafiają bezpośrednio do składających zapotrzebowania w celu bieżącego zużycia, są księgowane bezpośrednio w koszty i w związku z tym nie podlegają inwentaryzacji*”.

(dowód: akta kontroli str. 3133, 3138-3139)

W ocenie NIK ww. wyjaśnienie nie zasługuje na uwzględnienie.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

NIK zwraca uwagę, że ewidencję analityczną do konta 800 (dysponent III stopnia) prowadzono z wyodrębnieniem analitycznym na równowartość majątku trwałego i obrotowego i ich zmian oraz równowartość inwestycji sfinansowanych z własnych środków, bez dostosowanie jej do pozycji sprawozdania (zestawienia zmian w funduszu jednostki), co wpłynęło bezpośrednio na niewłaściwe prezentowanie zwiększeń i zmniejszeń w zestawieniu zmian funduszu.

(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 1826-1880)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie prowadzenia w 2013 r. ksiąg rachunkowych i sporządzone na ich podstawie „częstkowe” sprawozdania finansowe, a pozytywnie, mimo stwierdzonych nieprawidłowości ocenia prowadzenie ksiąg rachunkowych za okres od 1 stycznia 2014 r. do 31 sierpnia 2014 r.

5. Sprawozdania finansowe

Opis stanu
faktycznego

Badaniem objęto „częstkowe” sprawozdania finansowe WUW sporządzone za 2013 rok. Kontrolowana jednostka sporządziła następujące sprawozdania „częstkowe”:

- a) sprawozdanie zbiorcze (będące agregacją pięciu sprawozdań częściowych sporządzonych odrębnie dla dochodów i wydatków budżetowych, dochodów i wydatków budżetu środków europejskich i środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi)

właściwych dla dysponenta części obejmujące: bilans o sumie aktywów i pasywów w kwocie 55.919.165,94 zł; rachunek zysków i strat wykazujący zysk netto w kwocie 276.640.730,73 zł; zestawienie zmian funduszu jednostki wykazujące stan funduszu w kwocie 47.430.608,32 zł,

b) sprawozdanie cząstkowe właściwe dla dysponenta III stopnia obejmujące: bilans o sumie aktywów i pasywów w kwocie 106.385.216,08 zł; rachunek zysków i strat wykazujący stratę netto w kwocie 59.633.263,43 zł; zestawienie zmian funduszu jednostki wykazujące stan funduszu w kwocie 100.282.778,61 zł.

(dowód: akta kontroli str. 3110-3130)

Sprawozdanie finansowe obejmujące operacje właściwe dla dysponenta części.

Bilans na dzień 31 grudnia 2013 r.

Należności długoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. nie wykazano w bilansie należności długoterminowych. Stan tych należności został zaniżony o 4.405,00 zł ze względu na nieprawidłową kwalifikację tych należności do krótkoterminowych. Kwota należności długoterminowych wynikała z rozłożenia należności z tytułu mandatów karnych na raty o terminie wymagalności dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

(dowód: akta kontroli str. 1353-1355, 1363, 3110)

Należności krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. należności wyniosły 48.335.440,34 zł i dotyczyły pozostałych należności z tytułu dochodów budżetowych. Należności wyceniono w kwocie wymaganej zapłaty. Z łącznej kwoty należności na dzień bilansowy kwota 48.335.440,34 zł stanowiła należności przeterminowane, w tym należności, o co najmniej dwuletnim okresie przeterminowania wyniosły 11.731.535,91 zł. W stosunku do zbadanej próby należności przeterminowanych podjęto działania egzekucyjne poprzez wystawienie tytułów wykonawczych. Należności wykazane w bilansie zostały zawyżone o kwotę 2.504.590,87 zł w związku z nieutworzeniem odpisów aktualizujących, a nadto zostały zawyżone o kwotę 4.405,00 zł ze względu na błędną kwalifikację do krótkoterminowych zamiast do długoterminowych oraz zaniżone o 3.280.360,21 zł poprzez wykazanie w sprawozdaniu persalda konta 221 (należności pomniejszone o nadpłaty). W aktywach bilansu nie wykazano należności przedawnionych lub umorzonych.

(dowód: akta kontroli str. 1353-1355, 1363, 1396-1401, 1452, 1566-1568, 2987-3000, 3110)

Krótkoterminowe aktywa finansowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. jednostka wykazała krótkoterminowe aktywa finansowe w kwocie 7.583.725,70 zł i obejmowały one środki pieniężne na rachunkach bankowych. Stan środków pieniężnych zaniżony został w bilansie na ten dzień o kwotę 2.076.453,74 zł w związku z zaksięgowaniem w księgach rachunkowych 2013 r. operacji dokonanych w 2014 r. w okresie przejściowym, na rachunkach bankowych dochodów i wydatków jednostki i ujęciem różnic kursowych.

(dowód: akta kontroli str. 1729-1736, 1744-1768, 3110)

Fundusz

Na dzień 31 grudnia 2013 r. w bilansie wykazano fundusz w wysokości 47.430.608,32 zł, w tym fundusz jednostki 229.210.122,41 (-) zł a wynik finansowy netto (zysk) 276.640.730,73 zł. Stan funduszu wyceniono w wartości nominalnej i prawidłowo wykazano w bilansie.

(dowód: akta kontroli str. 1804-1809, 1817-1821, 3032-3041, 3110)

Zobowiązania krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. zobowiązania wyniosły 8.488.557,62 zł i dotyczyły zobowiązań pozostałych, z czego zobowiązania w kwocie 904.832,02 zł wynikały z niewyjaśnionych wpłat dochodów budżetowych, w kwocie 7.583.657,94 zł dotyczące nieodprowadzonych na centralny rachunek wydatków budżetu państwa z tytułu niewykorzystanych dotacji bądź środków z dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, przekazanych na rachunek pomocniczy WUW przez podmioty dotowane. Zobowiązania wyceniono w kwocie wymagającej zapłaty, bez odsetek

należnych na dzień bilansowy, gdyż stanowiły zobowiązanie niewymagalne. Stan zobowiązań został zaniżony o kwotę 3.280.360,21 zł ze względu na wykazanie w sprawozdaniu persalda konta 221 (nadpłat z tytułu mandatów karnych nie wykazano, pomniejszając o nie należności).

(dowód: akta kontroli str. 2987-3000, 3110)

Rachunek zysków i strat za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r.

W rachunku zysków i strat wykazano przychody i zyski w kwocie 276.640.730,73 zł, koszty i straty 0,00 zł, oraz wynik finansowy (zysk) w kwocie 276.640.730,73 zł. Pozycje rachunku zysków i strat, z wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości, ujęto w sposób kompletny, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności, z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny. Wynik finansowy został zaniżony o 304.870,00 zł wskutek ewidencjonowania przychodów z naruszeniem zasady memoriałowej.

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2519-2598, 2616-2925, 3111)

Zestawienie zmian w funduszu jednostki za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r.

W sprawozdaniu prawidłowo wykazano dane dotyczące stanu początkowego. Ewidencja analityczna funduszu dostosowana była do tytułów zwiększeń i zmniejszeń. Pozycje zwiększeń i zmniejszeń funduszu, za wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości, wykazano prawidłowo. Stan funduszu na dzień 31 grudnia 2013 r. oraz wynik finansowy za 2013 rok, wykazane w zestawieniu zmian w funduszu, zgodne są z odpowiednimi danymi wykazanymi w bilansie oraz rachunku zysków i strat.

(dowód: akta kontroli str. 1804-1809, 1817-1821, 2997-2998, 3112, 3124)

Sprawozdanie finansowe obejmujące operacje właściwe dla dysponenta III stopnia

Bilans na dzień 31 grudnia 2013 r.

Wartości niematerialne i prawne

Na dzień 31 grudnia 2013 r. w bilansie wykazano wartości niematerialne i prawne w łącznej kwocie 544.134,17 zł (wartość początkowa 6.440.688,10 zł, umorzenie 5.896.553,93 zł) i obejmowały one wyłącznie licencje komputerowe.

Do wartości niematerialnych i prawnych nieprawidłowo zakwalifikowano nabyte licencje na oprogramowanie użytkowe o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności nie dłuższym niż rok (licencje komputerowe stanowiące roczne aktualizacje oprogramowania). Stwierdzono również przypadki kwalifikowania do wartości niematerialnych i prawnych licencji na oprogramowanie systemowe oraz oprogramowanie w wersji OEM. Skutkowało to zawyżeniem stanu wartości niematerialnych i prawnych o 18.294,74 zł (po uwzględnieniu odpisów amortyzacyjnych). Wartości niematerialne i prawne wyceniono w cenie nabycia pomniejszonej o odpisy umorzeniowe. Urząd nie tworzył odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły okoliczności uzasadniające ich utworzenie w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych.

Stawki amortyzacyjne stosowano zgodnie z ogólną zasadą określoną w przyjętych przez jednostkę zasadach (polityce) rachunkowości, lecz wobec braku ustalonych konkretnych stawek amortyzacyjnych stosowano niejednolite stawki amortyzacyjne dla licencji i programów komputerowych. W 2013 r. naliczono amortyzację w kwocie 352.543,80 zł, prawidłowo odniesiono ją w ciężar kosztów i wykazano w rachunku zysków i strat.

Ewidencja analityczna dla wartości niematerialnych i prawnych prowadzona w postaci tabel amortyzacyjnych i ksiąg inwentarzowych zgodna była z ewidencją syntetyczną.

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 673-683, 693-700, 702-916, 918-957, 3128)

Środki trwałe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. w bilansie wykazano wartość środków trwałych w łącznej kwocie 99.319.976,39 zł (wartość początkowa 142.073.059,75 zł, umorzenie 42.753.083,36 zł).

Przyjęcie środków trwałych do używania prawidłowo udokumentowano, określając między innymi grupę rodzajową środków trwałych i stawkę amortyzacyjną, zgodną z określonymi w przyjętych

zasadach (polityce) rachunkowości aczkolwiek wystąpiły przypadki amortyzacji środków trwałych z zastosowaniem niewłaściwych stawek amortyzacyjnych, co wpłynęło na zawyżenie stanu środków trwałych o 21.218,57 zł. W 2013 r. naliczono amortyzację w kwocie 2.548.983,46 zł, prawidłowo odniesiono ją w ciężar kosztów i wykazano w rachunku zysków i strat.

Do środków trwałych prawidłowo zakwalifikowano rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Środki trwale wyceniono w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonym o odpisy umorzeniowe. Urząd nie tworzył odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły okoliczności uzasadniające ich utworzenie w odniesieniu do tych składników majątku. Wartość początkową środków trwałych zwiększano o nakłady poniesione na ich ulepszenie.

Ewidencja analityczna dla środków trwałych prowadzona w postaci tabel amortyzacyjnych i ksiąg inwentarzowych, zgodna była z ewidencją syntetyczną.

(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1031-1108, 1141-1155, 1159-1203, 3128)

Środki trwałe w budowie

Środki trwałe w budowie na dzień 31 grudnia 2013 r. wykazano w kwocie 1.585.426,98 zł. Wyceniono je w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem. Urząd nie tworzył odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły okoliczności uzasadniające ich utworzenie w odniesieniu do tych składników majątku. W kontrolowanym okresie realizację inwestycji wieloletnich kontynuowano, nie wystąpiły inwestycje zaniechane. Stan środków trwałych w budowie zaniżono o 725.614,17 zł ze względu na nieprawidłowe ujmowanie operacji gospodarczych związanych z rozliczeniem nakładów inwestycyjnych współinwestorów.

(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1109-1134, 3128)

Należności długoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. nie wykazano w bilansie należności długoterminowych. Stan tych należności został zaniżony o 966.892,00 zł ze względu na nieprawidłową kwalifikację tych należności do krótkoterminowych. Kwota należności długoterminowych wynikała z rozłożenia należności z tytułu mandatów karnych na raty o terminie wymagalności dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego.

(dowód: akta kontroli str. 1356-1358, 1364-1372, 3128)

Należności krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. należności netto wyniosły 4.324.553,98 zł, z czego należności z tytułu dostaw i usług 46.738,71 zł, należności od budżetów 9.102,76 zł, a pozostałe należności 4.268.712,51 zł (w tym 3.086.286,32 zł stanowiły należności z tytułu dochodów budżetowych). Należności wyceniono w kwocie wymaganej zapłaty tj. łącznie z odsetkami należnymi na dzień bilansowy. Z łącznej kwoty należności na dzień bilansowy kwota 418.155,05 zł stanowiła należności przeterminowane z tytułu dochodów budżetowych, z czego należności w kwocie 133.272,44 zł dotyczyły grzywien i kar administracyjnych a w kwocie 87.471,86 zł najmu składników majątkowych. W stosunku do zbadanej próby należności przeterminowanych podjęto działania egzekucyjne.

W 2013 r. utworzono odpisy aktualizujące wartość należności na kwotę 283.292,18 zł oraz zmniejszono odpis aktualizacyjny o 1.586.476,78 zł, łączny odpis aktualizujący na dzień 31 grudnia 2013 r. wyniósł 542.066,09 zł. Należności wykazane w bilansie zostały zawyżone o kwotę 2.077.306,46 zł w związku z nieutworzeniem odpisów aktualizujących, o których mowa w art. 35b uor o kwotę 1.112.562,46 zł, nieodpisaniem należności na kwotę 400.000 zł ze względu na brak podstaw prawnych do ich egzekwowania oraz o kwotę 966.892,00 zł, ze względu na nieprawidłową kwalifikację do krótkoterminowych zamiast do długoterminowych, a nadto zostały zaniżone o kwotę 14.177 zł z uwagi na ujmowanie należności z naruszeniem zasady memoriałowej. W aktywach bilansu nie wykazano należności przedawnionych lub umorzonych.

(dowód: akta kontroli str. 1364-1372,3128,1402-1411,1415-1432,1441-1445,1632-1682,1702-1712, 3128)

Krótkoterminowe aktywa finansowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. jednostka wykazała krótkoterminowe aktywa finansowe w kwocie 611.124,56 zł i obejmowały one środki pieniężne na rachunkach bankowych. Stan środków pieniężnych zaniżony został w bilansie na dzień 31 grudnia 2013 r. o kwotę 134.859,75 zł w związku z zaksięgowaniem w księgach rachunkowych 2013 r. operacji dokonanych w 2014 r. w okresie przejściowym, na rachunkach bankowych dochodów i wydatków jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 1737-1743,1777-1790, 3128)

Fundusz

Na dzień 31 grudnia 2013 r. w bilansie wykazano fundusz w kwocie 100.282.778,61 zł, w tym fundusz jednostki w kwocie 159.916.042,04 zł, a wynik finansowy netto (strata) 59.633.263,43 zł. Stan funduszu wyceniono w wartości nominalnej i prawidłowo wykazano w bilansie. Zmiany w stanie funduszu jednostki zostały:

- zawyżone odpowiednio o 333.970,55 zł i 129.637,37 zł (zarówno zwiększenia i zmniejszenia funduszu) wskutek niezasadnego ewidencjonowania na koncie 800 operacji gospodarczych, które nie miały bezpośredniego wpływu na stan funduszu,
- zaniżone odpowiednio o 1.633.323,08 zł i 2.179.104,00 zł (zarówno zwiększenia i zmniejszenia funduszu) wskutek ujmowania operacji gospodarczych będących korektą należności (przypisanych w latach wcześniejszych a uchylonych w 2013 r.) oraz korektą odsetek przypisanych za 2012 r. a wyksięgowanych następnego dnia po zakończeniu IV kwartału 2012 r., z zastosowaniem storna czerwonego.

(dowód: akta kontroli str. 2279-2283, 2304-2336, 2349-2350, 3128)

Zobowiązania krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2013 r. zobowiązania wyniosły 4.703.315,95 zł, z czego zobowiązania z tytułu dostaw i usług – 584.215,72 zł, zobowiązania wobec budżetów – 9.793,30 zł, zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i świadczeń – 1.016.928,41 zł, zobowiązania z tytułu wynagrodzeń – 2.602.153,00 zł, pozostałe zobowiązania – 112.751,72 zł, a sumy depozytowe – 377.473,80 zł. Zobowiązania wyceniono w kwocie wymagającej zapłaty bez odsetek, gdyż stanowiły zobowiązania niewymagalne na dzień bilansowy. Pozycje zobowiązań, z wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości, ujęto w sposób kompletny, zgodnie z zasadą memoriału i z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny.

(dowód: akta kontroli str. 1923-1931, 2124-2157, 2189-2192, 3128)

Rezerwy na zobowiązania

Jednostka nie wykazała w bilansie na dzień 31 grudnia 2013 r. rezerw na zobowiązania, ze względu na nieujęcie w księgach rachunkowych pewnych lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłych zobowiązań, będących skutkiem toczących się postępowań sądowych. Stan rezerw na zobowiązania został zaniżony, co najmniej o 19.143.548,00 zł.

(dowód: akta kontroli str. 2247-2249, 2254-2270, 3128)

Fundusze specjalne

Wykazany w bilansie stan funduszy specjalnych na dzień 31 grudnia 2013 r. wynosił 1.399.121,52 zł i dotyczył Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych. Fundusze specjalne wyceniono w wartości nominalnej i prawidłowo wykazano w sprawozdaniu. Stan funduszy specjalnych zawyżono o 3.210,94 zł w związku z nieprawidłowym skorygowaniem odpisu do faktycznej przeciętnej liczby zatrudnionych i naruszeniem zasady memoriałowej przy ujmowaniu kosztów funduszu.

(dowód: akta kontroli str. 2279-2283, 2304-2336, 2349-2350, 3128)

Rachunek zysków i strat za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r.

W rachunku zysków i strat wykazano przychody i zyski w kwocie 13.848.098,14 zł, koszty i straty w kwocie 73.481.361,57 zł, oraz wynik finansowy (strata) w kwocie 59.633.263,43 zł. Pozycje rachunku zysków i strat, z wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości, ujęto w sposób kompletny, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności, z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny. Wynik finansowy został zaniżony o 36.345,50 zł wskutek ewidencjonowania przychodów

z naruszeniem zasady memoriałowej i niezaliczeniu do pozostałych kosztów operacyjnych dokonanych odpisów należności umorzonych, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 1643-1658, 1826-1873 2434-2437, 2455-2474, 2929-2933, 3129)

Zestawienie zmian w funduszu jednostki za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r.

W sprawozdaniu prawidłowo wykazano dane dotyczące stanu początkowego. Pozycje zwiększeń i zmniejszeń funduszu, za wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości, powodujących zniekształcenia obrotów funduszu skutkujące ich zawyżeniem bądź zaniżeniem, wykazano prawidłowo. Stan funduszu na dzień 31 grudnia 2013 r. oraz wynik finansowy za 2013 rok, wykazane w zestawieniu zmian w funduszu, zgodne są z odpowiednimi danymi wykazanymi w bilansie i rachunku zysków i strat.

(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 1826-1880, 3130)

Z wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości:

- „częstkowe” sprawozdania finansowe Wielkopolskiego Urzędu Wojewódzkiego za rok 2013 były kompletne,
- dane w nich wykazane wynikały z ksiąg rachunkowych, z odpowiednich obrotów sald kont analitycznych i syntetycznych,
- kwalifikacja danych do odpowiednich pozycji sprawozdania była zgodna z ich treścią ekonomiczną,
- w sprawozdaniu finansowym ujawniono wszystkie zdarzenia, jakie zaistniały od daty bilansu do dnia jego przyjęcia,
- pozycje aktywów i pasywów, kosztów i przychodów były kompletne tj. wszystkie składniki w sprawozdaniu zostały ujęte, były zgodne ze stanem faktycznym, zapisów w księgach dokonano we właściwym okresie i odpowiednio je udokumentowano. Składniki te zostały potwierdzone w toku inwentaryzacji, poprawnie je wyceniono, prawidłowo amortyzowano, uwzględniając zasadę ostrożności i prezentując zgodnie z ustawą o rachunkowości. WUW posiada prawa i obowiązki w odniesieniu do prezentowanych składników.

(dowód: akta kontroli str. 3086-3109)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. WUW nie sporządził sprawozdania finansowego jednostki budżetowej obejmującego zdarzenia dotyczące dysponenta części i III stopnia. Sporządził natomiast osobno sprawozdanie dysponenta III stopnia i zbiorcze sprawozdanie dysponenta części, obejmujące częściowe sprawozdania dysponenta części, dotyczące określonych obszarów jego działania. Urząd, jako jednostka budżetowa, o której mowa w § 1 pkt 3 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, nie sporządził własnego sprawozdania finansowego za 2013 r. WUW jest jednostką budżetową obsługującą dysponenta części budżetowej – Wojewodę Wielkopolskiego, będącego jednocześnie dysponentem trzeciego stopnia w zakresie pobierania dochodów i dokonywania wydatków ujętych w planie finansowym jednostki. Wszystkie częściowe sprawozdania Urząd włączył bezpośrednio do sprawozdania łącznego, o którym mowa w § 19 ww. rozporządzenia, nie sporządzając sprawozdania własnego jednostki obejmującego zdarzenia dotyczące obsługiwanego dysponenta części i dysponenta III stopnia. Stanowiło to naruszenie § 17 ust. 1 wymienionego rozporządzenia, zgodnie z którym na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki, o których mowa w § 1 pkt 3 rozporządzenia, sporządzają sprawozdania finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian funduszu.

(dowód: akta kontroli str. 3110-3130)

W wyjaśnieniu Wojewoda Wielkopolski, podał, że „zarządzeniem nr 779/11 z 23.12.2011 r. w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetowych, trybu uruchamiania środków

budżetowych oraz obsługi WUW ustanowił w Urzędzie dysponenta III stopnia - Dyrektora Generalnego podległego dysponentowi części, którego funkcję wykonuje Dyrektor WFiB. Wymienieni dysponenti prowadzą odrębne księgi rachunkowe i na ich podstawie sporządzają odrębne sprawozdania finansowe. Przyjęty sposób sporządzania sprawozdań finansowych pozostawał, zatem w zgodzie z uregulowaniem wynikającym z przepisów § 17 ust. 1 ww. rozporządzenia a poprawność działania w tym zakresie znajduje potwierdzenie także w zapisach § 26 ust. 1 ww. rozporządzenia, bowiem stosownie do tej normy Dyrektor Generalny, jako dysponent III stopnia składa sprawozdanie finansowe dysponentowi części w terminie do 31 marca roku następnego”.

(dowód: akta kontroli str. 3160-3162)

NIK, nie podziela zaprezentowanego stanowiska.

2. Wszystkie (5) sprawozdania finansowe „częstkowe” i zbiorcze będące agregacją sprawozdań częściowych sporządzonych przez dysponenta części, nie zostały podpisane przez Wojewodę Wielkopolskiego, będącego kierownikiem jednostki, lecz przez Dyrektora WFiB, a sprawozdanie dysponenta III stopnia podpisane zostało przez Dyrektora Generalnego. Ww. osoby nie otrzymały od Wojewody Wielkopolskiego upoważnienia do ich podpisywania. Stanowiło to - wobec nie sporządzenia przez jednostkę sprawozdania, o którym mowa w § 17 ust.1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości - naruszenie § 25 ust. 1 tego rozporządzenia, zgodnie z którym sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej podpisuje kierownik jednostki i główny księgowy.

(dowód: akta kontroli str. 3160-3162)

W wyjaśnieniu Wojewoda Wielkopolski, podał, że „ww. osoby zostały umocowane do podpisywania sprawozdań finansowych na podstawie zarządzenia nr 779/11 Wojewody Wielkopolskiego z 23 grudnia 2011 r. w sprawie ustanowienia dysponentów środków budżetowych, trybu uruchamiania środków budżetowych oraz obsługi WUW, a dodatkowo w odniesieniu do Dyrektora Generalnego umocowanie takie zawarto w art. 25 ust. 4 pkt 1 ustawy z 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej”²⁷.

(dowód: akta kontroli str. 3160, 3162-3163)

Zdaniem NIK, zaprezentowane stanowisko nie zasługuje na uwzględnienie.

3. W sprawozdaniu finansowym (w bilansie) – dysponenta części – zaniżono stan aktywów (należności krótkoterminowych) i pasywów (zobowiązań krótkoterminowych) o kwotę 3.280.360,21 zł wskutek wykazania w nim persalda konta 221 (należności pomniejszonych o nadpłaty). Taka prezentacja aktywów i pasywów w sprawozdaniu była sprzeczna z zasadą zakazu kompensat określoną w art. 7 ust. 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którą wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów, przychodów i związanych z nimi kosztów, jak też zysków i strat nadzwyczajnych ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wartości różnych, co do rodzaju aktywów i pasywów, przychodów i kosztów związanych z nimi oraz zysków i strat nadzwyczajnych.

(dowód: akta kontroli str. 2987-3000, 3110)

Główny księgowy budżetu Wojewody w wyjaśnieniu podał, iż „państwowa jednostka budżetowa nie ma obowiązku oddzielnego wykazywania należności i zobowiązań od tego samego dłużnika, gdyż zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów w sprawie prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, może ona zaliczać nadpłaty na inne wymagalne należności przypadające od tego samego dłużnika”.

(dowód: akta kontroli str. 3148, 3154-3155)

Zdaniem NIK, stanowisko to jest chybione, bo prezentuje zasady pobierania i rozliczania dochodów budżetowych w ramach prowadzonej gospodarki finansowej.

²⁷ Dz.U. z 2014 r. poz. 111 ze zm.

4. W sprawozdaniu finansowym (bilansie) – dysponenta III stopnia, w pozycji bilansowej „Urządzenia techniczne i maszyny” wykazano zaniżony stan wartości urządzeń technicznych (netto) o 1.745.049,06 zł poprzez niezaliczenie do tej pozycji wartości netto maszyn sklasyfikowanych w grupie 3, 4, 5 wg KŚT na dzień bilansowy, lecz w pozycji bilansowej „Inne środki trwałe”. Taki sposób prezentacji tych danych w sprawozdaniu był niezgodny z treścią ekonomiczną tych pozycji bilansowych i naruszał zasadę rzetelnego i wiernego obrazu, określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości. Spowodowane to było, jak wyjaśniła główna księgowa Urzędu, pomyłką wynikającą z wykładni językowej poszczególnych pozycji.
(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1031, 3128, 3133, 3137)

5. W sprawozdaniu finansowym (bilansie) – dysponenta III stopnia – wykazany stan zobowiązań z tytułu dostaw i usług został zawyżony o kwotę 16.955,43 zł wskutek zakwalifikowania do nich zobowiązań z tytułu wpłaconych wadium i zabezpieczenia należytego wykonania umów, podlegających zwrotowi, zamiast wykazania ich w pozycji bilansowej „Sumy obce (depozytowe, zabezpieczenie wykonania umów)”. Taki sposób prezentacji tych danych w sprawozdaniu finansowym był sprzeczny z zasadą rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.
(dowód: akta kontroli str. 1923-1931, 2124-2157, 2189-2192, 3128)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „pracownik błędnie sporządził zestawienie zobowiązań w odniesieniu do nazewnictwa trzech zobowiązań. Zamiast „wadium” wpisał „operaty szacunkowe”. W związku z tym zobowiązania zostały zaklasyfikowane do pozycji zobowiązań z tytułu dostaw i usług zamiast do pozycji sum depozytowych.
(dowód: akta kontroli str. 3141, 3144)

6. W sprawozdaniu finansowym (rachunku zysków i strat) – dysponenta III stopnia – do pozostałych kosztów rodzajowych zakwalifikowano koszty w wysokości 1.626.260,00 zł dotyczące odszkodowań dla osób fizycznych i prawnych, stanowiących realizację zobowiązań Skarbu Państwa sklasyfikowanych w § 4600, podczas gdy powinny one zostać zakwalifikowane do kosztów z tytułu innych obciążeń i świadczeń (w pozycji „Pozostałe obciążenia”). Taki sposób prezentacji tych danych w sprawozdaniu finansowym naruszał zasadę rzetelnego i wiernego obrazu, określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.
(dowód: akta kontroli str. 2929-2933, 2947-2954, 3129)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „zobowiązania Skarbu Państwa wykazano w pozycji „Pozostałe koszty rodzajowe” zgodnie z przyjętym planem kont, który na koncie 409 wykazuje wszystkie pozostałe koszty rodzajowe”.
(dowód: akta kontroli str. 3134, 3139)

Wyjaśnienie to, zdaniem NIK, nie zasługuje na uwzględnienie.

7. W sprawozdaniu finansowym (w zestawieniu zmian funduszu) – dysponenta III stopnia – wartości netto nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych na kwotę 2.119,02 zł wykazano w pozycji „Inne zwiększenia” zamiast w pozycji „Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne”, co było sprzeczne z treścią załącznika nr 7 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i naruszało zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 uor.
(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 1874-1880, 3130, 3164-3168)

Główna księgowa WUW wyjaśniła, że „ze względu na nieprecyzyjny opis operacji gospodarczej w ewidencji księgowej (nie zaznaczono, iż środki trwałe otrzymano nieodpłatnie) wykazano w pozycji inne zwiększenia”.
(dowód: akta kontroli str. 3142, 3144)

8. W sprawozdaniu finansowym (w zestawieniu zmian funduszu) – dysponenta III stopnia – równowartość zrealizowanych płatności ze środków europejskich na kwotę 490.195,98 zł wykazano w pozycji „Inne zwiększenia” zamiast w pozycji „Zrealizowane płatności ze środków europejskich, co było sprzeczne z treścią załącznika nr 8 do rozporządzenia

w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i naruszało zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 3032-3041, 3130)

Główna księgową WUW wyjaśniła, że *„Urząd nie realizował płatności ze środków europejskich, ponieważ takich środków nie posiadał. W ramach realizowanego projektu unijnego pn. „Budujemy miasteczka ruchu drogowego” WUW dokonywał tylko tzw. „zleceń płatności” w Banku Gospodarstwa Krajowego. Stąd w zestawieniu zmian funduszu nie wykazano pozycji „Zrealizowane płatności ze środków europejskich”.*

(dowód: akta kontroli str. 3142, 3144)

Zdaniem NIK ww. stanowisko jest chybione.

9. W sprawozdaniu finansowym (w zestawieniu zmian funduszu) – dysponenta części – równowartość zrealizowanych płatności ze środków europejskich na kwotę 24.958.541,60 zł wykazano w pozycji „Zrealizowane wydatki budżetowe” zamiast w pozycji „Zrealizowane płatności ze środków europejskich”, co było sprzeczne z treścią załącznika nr 8 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i naruszało zasadę rzetelnego i wiernego obrazu określoną w art. 4 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 2997-2998, 3112, 3124)

Główny księgowy budżetu Wojewody wyjaśnił, że *„zestawienie zmian w funduszu jednostki sporządzone zostało na podstawie zapisów operacji gospodarczych w wyodrębnionej księdze rachunkowej prowadzonej dla grupy zdarzeń z zakresu wydatków budżetu środków europejskich. Zdarzenia gospodarcze polegają na faktycznym wydatkowaniu na rzecz kontrahenta środków z rachunku bankowego należącego do dysponenta części, a nie na przygotowaniu zlecenia płatności, przesłaniu go do instytucji będącej właścicielem rachunku i dokonującym tej płatności. W ocenie dysponenta części, faktyczne wydatkowanie środków pieniężnych, w porównaniu do przygotowywania zleceń płatności, świadczy o odmiennym sposobie ujmowania tych zdarzeń w sprawozdaniach”.*

(dowód: akta kontroli str. 3156-3157)

Zdaniem NIK wyjaśnienie nie zasługuje na uwzględnienie.

10. W sprawozdaniu finansowym (bilansie) – dysponenta III stopnia – w zakresie informacji uzupełniających, istotnych dla rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej i majątkowej, nie wykazano informacji o należnościach warunkowych wobec WUW w wysokości 140.152.055,80 zł wynikających z decyzji odraczających termin uiszczenia opłaty za usunięcie drzew na okres 3 lat²⁸. Ewidencja tych należności prowadzona była na koncie pozabilansowym. W ocenie NIK, dane dotyczące powstałych należności warunkowych na rzecz WUW, jako istotne z punktu widzenia rzetelności i przejrzystości sytuacji finansowej należało ujawniać w sprawozdaniu finansowym.

(dowód: akta kontroli str. 1402-1411, 3032-3041, 3128)

Główna księgową WUW wyjaśniła, że *„w oparciu o posiadaną wiedzę o wykonaniu obowiązku posadzenia drzew, wykazywanie mało prawdopodobnej kwoty należności w informacjach uzupełniających nie znajdowało uzasadnienia, bowiem posadzone drzewa z pewnością się przyjmą i kwota nigdy nie będzie wpłacona. Zaprezentowanie tej kwoty doprowadziłoby do powstania nierzetelnego obrazu finansowego jednostki”.*

(dowód: akta kontroli str. 3134, 3139)

NIK, nie podziela tego stanowiska.

11. W związku z nieprawidłowościami w prowadzeniu ksiąg rachunkowych dysponenta części:
- stan środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych wykazany w sprawozdaniu (bilansie) został zawyżony o kwotę 67,66 zł wskutek

²⁸ Tj. do czasu zastąpienia usuniętych drzew innymi drzewami

niewyksięgowania różnic kursowych dodatnich ujętych na dzień bilansowy na koncie służącym do ewidencji stanu środków pieniężnych,

(dowód: akta kontroli str. 3013-3022, 3110)

- stan należności krótkoterminowych wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie) został zawyżony o kwotę 4.405 zł (w pozycji sprawozdania B. Aktywa obrotowe. II Należności krótkoterminowe) przy równoczesnym zaniżeniu stanu należności długoterminowych o tę kwotę (w pozycji A. Aktywa trwale. III Należności długoterminowe) wskutek nieprawidłowej kwalifikacji należności o terminie wymagalnym dłuższym niż rok od dnia bilansowego do należności krótkoterminowych. Stanowiło to naruszenie art. 46 ust.2 w zw. z art. 3 ust.1 pkt 18 lit. c ustawy o rachunkowości. Zgodnie z przywołanymi przepisami wykazana w aktywach bilansu wartość poszczególnych grup składników aktywów wynika z ich wartości księgowej, a należności krótkoterminowe obejmują należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,

(dowód: akta kontroli str. 1353-1355, 1363, 3110)

- stan należności krótkoterminowych wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie) zostały zawyżony o kwotę 2.504.590,87 zł w związku z nieutworzeniem odpisów aktualizujących, o których mowa w art. 35 b uor,

(dowód: akta kontroli str. 1396-1401, 1452, 1566-1568, 3110)

- stan pozostałych kosztów operacyjnych wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Pozostałe koszty operacyjne”) został zaniżony o 9.434.206,17 zł, wskutek nie zaliczenia do pozostałych kosztów operacyjnych dokonanych odpisów należności przedawnionych i umorzonych, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego i poniesionych kosztów egzekucyjnych i prowizji bankowych, które ewidencjonowano, jako umniejszenie przychodów z tytułu dochodów budżetowych,

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2616-2644, 3111)

- stan przychodów z tytułu dochodów budżetowych wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”) został zaniżony o 8.806.365,59 zł, wskutek umniejszenia przychodów o odpisy należności przedawnionych i umorzonych, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego oraz umniejszenia o poniesione koszty egzekucyjne, opłaty komornicze i koszty prowizji bankowych, jak również wskutek kwalifikowania przychodów z naruszeniem zasady memoriałowej i zaliczania do nich przychodów finansowych z tytułu odsetek,

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2616-2925, 3111)

- stan przychodów finansowych wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Odsetki”) został zaniżony o 932.710,58 zł wskutek zakwalifikowania w ewidencji księgowej osiągniętych przychodów finansowych z tytułu odsetek od dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem i odsetek z tytułu nieterminowego odprowadzenia dochodów Skarbu Państwa przez jst do przychodów z tytułu dochodów budżetowych,

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2519-2598, 3111)

- wynik finansowy wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie, rachunku zysków i strat, zestawieniu zmian funduszu) został zaniżony o 304.870,00 zł wskutek ewidencjonowania przychodów z naruszeniem zasady memoriałowej.

(dowód: akta kontroli str. 2429-2433, 2645-2925, 3110-3112)

12. W związku z nieprawidłowościami w prowadzeniu ksiąg rachunkowych dysponenta III stopnia:

- stan rezerw na zobowiązania wykazany w sprawozdaniu (bilansie) został zaniżony, co najmniej o kwotę 19.143.548,00 zł,

(dowód: akta kontroli str. 2254-2270, 3128)

- stan należności krótkoterminowych wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie) został zawyżony o kwotę 966.892,00 zł (w pozycji „Należności krótkoterminowe”) przy równoczesnym zaniżeniu stanu należności długoterminowych o tę kwotę (w pozycji „Należności długoterminowe”) wskutek nieprawidłowej kwalifikacji należności o terminie wymagalnym przypadającym w okresie dłuższym niż rok od dnia bilansowego. Stanowiło to naruszenie art. 46 ust.2 w zw. z art. 3 ust.1 pkt 18 lit. c ustawy o rachunkowości. Zgodnie z przywołanymi przepisami wykazana w aktywach bilansu wartość poszczególnych grup składników aktywów wynika z ich wartości księgowej, a należności krótkoterminowe obejmują należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego,

(dowód: akta kontroli str. 1364-1372, 3128)

- stan należności krótkoterminowych wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie) został zawyżony o kwotę 1.512.562,46 zł w związku z nieutworzeniem odpisów aktualizujących, o których mowa w art. 35 b uor oraz wskutek nie odpisania należności ze względu na brak podstaw prawnych do jej egzekwowania, oraz zaniżony o kwotę 14.177 zł przez naruszenie zasady memoriałowej przy ewidencjonowaniu należności,

(dowód: akta kontroli str. 1402--1432,1441-1445,1632-1682,1702-1712,3128)

- stan wartości niematerialnych i prawnych wykazany w sprawozdaniu (bilansie) został zawyżony o kwotę 18.294,74 zł wskutek kwalifikowania licencji komputerowych niespełniających kryteriów wartości niematerialnych i prawnych,

(dowód: akta kontroli str. 647-653, 673-683, 693-700, 702-916, 918-957, 3128)

- stan środków trwałych wykazany w sprawozdaniu (bilansie) został zawyżony o kwotę 21.218,57 zł wskutek dokonywanie odpisów amortyzacyjnych środków trwałych z zastosowaniem niewłaściwych stawek amortyzacyjnych,

(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1031-1108, 1141-1155, 1159-203, 3128)

- stan środków trwałych w budowie wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie) został zaniżony o kwotę 725.614,17 zł wskutek błędnych księgowañ w zakresie rozliczeń nakładów inwestycyjnych wspólnwestora,

(dowód: akta kontroli str. 998-996, 1109-1134, 3128)

- stan funduszu specjalnego wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie) został zawyżony o kwotę 3.210,94 zł, wskutek nieprawidłowo naliczonego rocznego odpisu na ZFŚS za 2013 rok oraz zaewidencjonowania kosztów funduszu z naruszeniem zasady memoriałowej,

(dowód: akta kontroli str. 2279-2283, 2304-2336, 2349-2350, 3128)

- stan przychodów finansowych wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Odsetki”) został zawyżony o kwotę 112.861,50 zł wskutek kwalifikowania przychodów z naruszeniem zasady memoriałowej,

(dowód: akta kontroli str. 2434-2437, 2455-2474, 3129)

- stan pozostałych przychodów operacyjnych wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Inne przychody operacyjne”) został zaniżony o 1.516,00 zł wskutek kwalifikowania przychodów z naruszeniem zasady memoriałowej,

(dowód: akta kontroli str. 1402-1411, 1643-1658, 3129)

- stan kosztów z tytułu wynagrodzeń wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Wynagrodzenia”) został zawyżony o kwotę 69.026,00 zł i równocześnie stan kosztów z tytułu innych świadczeń (w pozycji „Inne świadczenia finansowane z budżetu”) został zaniżony o tę kwotę, wskutek kwalifikowania do wynagrodzeń kosztów sklasyfikowanych w § 3040 i 3050,

(dowód: akta kontroli str. 2929-2933, 2955-2957, 3129)

- stan kosztów z tytułu ubezpieczeń społecznych i świadczeń dla pracowników, wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników”) został zawyżony o kwotę 500.000,00 zł i równocześnie stan kosztów z tytułu innych świadczeń (w pozycji „Inne świadczenia finansowane z budżetu”) został zaniżony o tę kwotę, wskutek kwalifikowania do ubezpieczeń społecznych i świadczeń dla pracowników, kosztów sklasyfikowanych w § 3110,

(dowód: akta kontroli str. 2929-2933, 2955-2957, 3129)

- stan pozostałych kosztów operacyjnych wykazany w rachunku zysków i strat (w pozycji „Pozostałe koszty operacyjne”) został zaniżony o 75.000,00 zł, wskutek nie zaliczenia do pozostałych kosztów operacyjnych dokonanych odpisów należności umorzonych, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego,

(dowód: akta kontroli str. 1826-1873, 2929-2933, 3129)

- stan innych zwiększeń i innych zmniejszeń funduszu wykazany w zestawieniu zmian funduszu (w pozycji „Inne zwiększenia” i „Inne zmniejszenia”) został zawyżony odpowiednio o 333.970,55 zł i 129.637,37 zł wskutek niezasadnego ewidencjonowania na koncie 800 operacji gospodarczych, które nie miały bezpośredniego wpływu na stan funduszu,

(dowód: akta kontroli str. 1810-1816, 1826-1880, 3130)

- wynik finansowy wykazany w sprawozdaniu finansowym (bilansie, rachunku zysku i strat, zestawieniu zmian funduszu) został zaniżony o 36.345,50 zł wskutek ewidencjonowania przychodów z naruszeniem zasady memoriałowej i nie zaliczeniu do pozostałych kosztów operacyjnych odpisów należności umorzonych, od których nie utworzono odpisu aktualizacyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 1643-1658, 1826-1873, 2434-2437, 2455-2474, 2929-2933, 3128-3130)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność kontrolowanej jednostki w zbadanym obszarze.

IV. 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 Kontroli²⁹, wnosi o:

- 1) uzupełnienie dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości (dysponenta III stopnia) o określenia metody wyceny materiałów i stawek amortyzacyjnych przyjętych dla wartości niematerialnych i prawnych oraz progu istotności przy stosowanych uproszczeniach ewidencjonowania kosztów,
- 2) dokonanie zwrotu na rachunek dochodów kwoty 3.910,00 zł, wynikającej z zawyżonego skorygowanego odpisu na ZFŚS za 2013 r.,
- 3) okresowe weryfikowanie poprawności stosowanych stawek amortyzacyjnych przy dokonywaniu amortyzacji środków trwałych celem wyeliminowania przypadków amortyzacji środków trwałych skutkujących ewidencjonowaniem przyspieszonego bądź spowolnionego stopnia zużywania się posiadanego majątku nieadekwatnie do okresu ich ekonomicznej użyteczności,
- 4) opracowanie i wdrożenie procedury oszacowania rezerw na przyszłe wiarygodne zobowiązania będące skutkiem toczących się postępowań sądowych,

²⁹ Dz. U. z 2012 r., poz.82 ze zm.

- 5) zweryfikowanie ryzyka w obszarze sprawozdawczości finansowej oraz zaplanowanie niezbędnych mechanizmów kontrolnych, zapewniających prawidłowe dane w tej sprawozdawczości.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń	<p>Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.</p> <p>Zgodnie z art. 54 ustawy 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 Poznaniu.</p>
Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków	<p>Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.</p> <p>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.</p>

Poznań, dnia 7 stycznia 2015 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Dyrektor
z up. Grzegorz Malesiński
wicedyrektor

.....