



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura we Wrocławiu

LWR-4101-021-01/2014

P/14/077

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/077 -- Stosowanie rachunkowości memoriałowej oraz wykorzystanie informacji sprawozdawczych w administracji publicznej.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura we Wrocławiu.
Kontrolerzy	Kontrolę na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹ przeprowadzili: 1) Marcin Kaliński, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89831 z dnia 3 września 2014 r. 2) Jeremi Śliwiński, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89851 z dnia 30 września 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej we Wrocławiu, ul. C.K. Norwida 34, 50-950 Wrocław (dalej: „RZGW” lub „Jednostka”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Edward Nawirski, p.o. Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej we Wrocławiu (dalej: „Dyrektor RZGW”) ² (dowód: akta kontroli str. 5, 1510)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie³ prawidłowość i rzetelność sporządzania przez RZGW sprawozdania finansowego za 2013 r. Jednocześnie NIK odstępuje od oceny sposobu wykorzystania przez RZGW informacji zawartych w tym sprawozdaniu.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Podstawą negatywnej oceny ogólnej była ocena cząstkowa sformułowana w odniesieniu do prawidłowości i rzetelności sporządzania sprawozdania finansowego za 2013 r. Stwierdzono bowiem istotne nieprawidłowości, w tym nieprawidłowości w wymiarze finansowym, mające wpływ na wartości wykazane w sprawozdaniu finansowym RZGW za 2013 r. łącznie na kwotę 88 103,8 tys. zł, tj. o wartości przekraczającej próg istotności ogólnej (31 467,5 tys. zł), przyjęty na poziomie 1,5% sumy bilansowej (2 097 833,9 tys. zł)⁴.

Uwagę zwracają także liczne nieprawidłowości o charakterze formalnym w zakresie organizacji i funkcjonowania systemu rachunkowości, polegające głównie na dowolności postępowania pracowników i nieprzestrzeganiu ustanowionych procedur

¹ Dz. U. z 2012 r. poz. 82 ze zm.

² Z dniem 1 marca 2013 r. Dyrektor RZGW Witold Sumiślawski powołany został przez Prezesa Rady Ministrów na stanowisko Prezesa Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej w Warszawie. Na czas pełnienia tej funkcji, na podstawie art. 174 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 2014 r., poz. 1502), przebywa on na urlopie bezpłatnym. W dniu 28 lutego 2013 r. Witold Sumiślawski – Dyrektor RZGW udzielił Edwardowi Nawirskiemu – Kierownikowi Wydziału Utrzymania Wód RZGW pełnomocnictwa do reprezentowania Dyrektora RZGW we wszystkich sprawach związanych z działalnością RZGW.

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

⁴ Pozostałe nieprawidłowości w wymiarze finansowym (pozostające bez wpływu na wartości wykazane w sprawozdaniu finansowym RZGW za 2013 r.) wyniosły łącznie 74 782,0 tys. zł.

wewnętrznych. Świadczy to negatywnie o poziomie ładu organizacyjnego RZGW w skontrolowanym zakresie, w tym również o niezapewnieniu właściwego nadzoru. Niezależnie od powyższego Najwyższa Izba Kontroli odstąpiła od oceny sposobu wykorzystania przez RZGW informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym⁵ ze względu na brak takiego obowiązku wynikającego z przepisów prawa oraz z uwagi na stwierdzone nieprawidłowości w zakresie rzetelności sporządzenia sprawozdania finansowego przez kontrolowaną Jednostkę.

Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości dotyczyły:

- organizacji systemu rachunkowości: [1] dezaktualizacji dokumentacji dotyczącej systemu finansowo-księgowego i dokumentacji technicznej oprogramowania, stanowiących załączniki do Polityki rachunkowości; [2] braku określenia w Polityce rachunkowości wersji oprogramowania systemu finansowo-księgowego, daty rozpoczęcia jego eksploatacji oraz braku informacji o rozróżnieniu czynności wykonywanych ręcznie i automatycznie; [3] niepełnego wykazu zakładowego planu kont i nieokreślenia zasad księgowania niektórych operacji gospodarczych; [4] dezaktualizacji Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, a także nie określenia w niej osób uprawnionych do przeprowadzania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów księgowych; [5] nieprawidłowego ustalenia w Polityce rachunkowości zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych; [6] braku zasad tworzenia odpisów aktualizujących należności;
- środków trwałych tj.: [7] nieprawidłowej klasyfikacji zadań inwestycyjnych (nakładów na środki trwałe w budowie) ujmowanych jako remonty i odnoszonych w koszty działalności o łącznej wartości 43 766,2 tys. zł; [8] nie ujmowania wartości wszystkich gruntów w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym; [9] nie prowadzenia ewidencji gruntów w sposób umożliwiający określenie wartości poszczególnych gruntów; [10] braku wszystkich wymaganych postanowieniami art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶ (dalej: *ustawa o rachunkowości*), danych w przypadku czterech dowodów księgowych dotyczących zmiany wartości środków trwałych – grunty (dowody o łącznej wartości 18 887,6 tys. zł); [11] nieterminowego dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wysokości odpowiednio 55 680,6 tys. zł i 140,8 tys. zł; [12] zastosowania niewłaściwych stawek amortyzacyjnych dla trzech środków trwałych o łącznej wartości 63,0 tys. zł;
- krótkoterminowych aktywów finansowych: [13] sporządzenia protokołu inwentaryzacyjnego kasy oraz arkuszy spisowych materiałów w magazynie głównym niezgodnie z wymogami Instrukcji Inwentaryzacyjnej;
- należności: [14] niezarejestrowania na przewidzianym do tego koncie „226” należności długoterminowej w wysokości 10,0 tys. zł; [15] nie utworzenia w prawidłowej wysokości odpisów aktualizujących należności i odsetek od należności (łącznie co najmniej 362,4 tys. zł); [16] inwentaryzacji tylko wybranych należności w drodze uzyskania potwierdzenia sald;
- zapasów: [17] zawyżenia wartości bilansowej zapasów o 209,0 tys. zł poprzez wykazanie nieistniejących aktywów (zlikwidowanego w IV kwartale 2012 r. magazynu wojskowego); [18] nieterminowego rozliczenia inwentaryzacji materiałów w magazynie głównym, a także częściowej dezaktualizacji Instrukcji Inwentaryzacyjnej;

⁵ RZGW nie prowadził analiz z wykorzystaniem informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za 2013 r.

⁶ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

- rozliczenia międzyokresowe: [19] nie dokonywania księgowania wybranych operacji gospodarczych na kontach „640” i „840”, oraz braku wyszczególnienia wskazanych kont w zakładowym planie kont.

Rezultatem przeprowadzonych badań kontrolnych były także uwagi dotyczące: [1] zasadności przeprowadzenia oceny i analizy zakresu merytorycznego zadań realizowanych przez RZGW, pod kątem ich właściwej klasyfikacji i ujmowania w sprawozdaniu finansowym (zadania inwestycyjne bądź remontowe); [2] podjęcia w trakcie kontroli NIK decyzji o zaniechaniu inwestycji w środek trwały w budowie pn. Zbiornik Wodny Słup; [3] wykazywania w sprawozdaniu finansowym środków pieniężnych w okresie przejściowym; [4] możliwości wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za 2013 r. przy dokonywaniu wewnętrznych analiz.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawidłowość i rzetelność sporządzania sprawozdań finansowych

Opis stanu
faktycznego

1.1. Sprawozdanie finansowe, składające się w świetle § 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 Polskiej⁷ (dalej: rozporządzenie ws. zasad rachunkowości) z bilansu, rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) oraz zestawienia zmian w funduszu, wg stanu na dzień 31 grudnia 2013 r., sporządzone zostało terminowo, tj. w dniu 25 marca 2014 r., zgodnie z § 24 ww. rozporządzenia. Nadto sprawozdanie zostało sporządzone w wymaganym zakresie, gdyż było zgodne ze wzorem, o którym mowa w § 17 ust. 3 pkt 1 i określonym w załączniku nr 5 do rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, a także zgodnie z § 23 tego rozporządzenia zostało ono sporządzone w języku polskim i w walucie polskiej, a dane liczbowe zostały wykazane w złotych i groszach. Sprawozdanie finansowe zostało złożone dysponentowi środków budżetu wyższego stopnia (Prezesowi Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej), w dniu 31 marca 2014 r., tj. w terminie o którym mowa w § 26 ust. 1 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości. Pismem z dnia 8 maja 2014 r. Prezes Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej potwierdził przyjęcie bilansu jednostkowego, sporządzonego na dzień 31 grudnia 2013 r., wykazującego po stronie aktywów i pasywów sumę bilansową 2 097 833,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 6-8, 1252-1308)

1.2. Sprawozdanie finansowe zostało podpisane przez uprawnione osoby, zgodnie z § 25 ust. 1 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, tj. przez Dyrektora RZGW i Głównego Księgowego RZGW (dalej: Główny Księgowy).

(dowód: akta kontroli str. 6-8)

1.3. W RZGW obowiązywało zarządzenie nr 0230/52/2012 Dyrektora RZGW z dnia 11 grudnia 2012 r. w sprawie wprowadzenia zasad (polityki) rachunkowości (dalej: Polityka rachunkowości). Dokumentacja określała: [1] ogólne zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych; [2] metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalenia wyniku finansowego; [3] sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych; [4] opis systemu ochrony danych i ich zbiorów. Ustalono: zakładowy plan kont ustalający wykaz kont księgi głównej (kont syntetycznych), zakładowy plan kont do środków

⁷ Dz. U. z 2013 r. poz. 289.

z POIiŚ, RPO i środków kredytowych (MBOiR, BRRE) – Modernizacja WWW⁸, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady ewidencji operacji gospodarczych na kontach ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej. Księgi rachunkowe prowadzone z wykorzystaniem programu komputerowego BUCHALTER. W załączniku nr 2 do Polityki rachunkowości - „Dokumentacja” zawarto: wykaz funkcji realizowanych przez program wraz z ich opisem, wykaz wydruków generowanych przez program wraz z ich opisem, opis algorytmów i parametrów zleceń. Z kolei w załączniku nr 3 - „Dokumentacja techniczna oprogramowania” określono: rodzaje baz danych, wymagania sprzętowe, sieci komputerowe, składowanie danych i zabezpieczenie fizyczne danych. Natomiast załącznik nr 4 stanowiła procedura windykacji należności do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa.

Obowiązywało także zarządzenie nr 0230/12/2006 Dyrektora RZGW z dnia 22 maja 2006 r. w sprawie wprowadzenia do stosowania Instrukcji Obiegu i Kontroli Dokumentów Księgowych na terenie RZGW (dalej: Instrukcja obiegu i kontroli dokumentów księgowych) ustalająca: rodzaje dowodów księgowych, zasady kontroli dowodów księgowych, obieg dokumentów księgowych, ochronę danych, zabezpieczenie mienia, terminarz spływu dokumentów finansowych oraz wykaz obowiązujących dokumentów finansowo-księgowych.

Nadto obowiązywało zarządzenie nr 0230/29/2009 Dyrektora RZGW z dnia 29 października 2009 r. w sprawie wprowadzenia w życie Instrukcji Kontroli Finansowej zawierająca: zasady rachunkowości stosowane w RZGW, procedury kontroli finansowej, obowiązujące dokumenty księgowe stosowane w RZGW oraz ochronę wartości pieniężnych, przechowywanych i transportowanych przez Jednostkę.

Obowiązujące było także zarządzenie nr 0230/29/2002 Dyrektora RZGW z dnia 1 sierpnia 2002 r. w sprawie uaktualnienia instrukcji inwentaryzacyjnej na podstawie ustawy o rachunkowości (dalej: Instrukcja Inwentaryzacyjna), wprowadzające do stosowania Instrukcję inwentaryzacyjną.

(dowód: akta kontroli str. 98-350, 380-461, 811-832)

1.4. Badaniem objęto 10 pozycji bilansowych takich jak: [1] środki trwałe, [2] środki trwałe w budowie, [3] zaliczki na środki trwałe, [4] wartości niematerialne i prawne, [5] środki pieniężne, [6] należności, [7] zapasy, [8] rozliczenia międzyokresowe kosztów, [9] zobowiązania i rezerwy na zobowiązania, [10] rozliczenia międzyokresowe przychodów. Nadto badaniem objęto 2 pozycje z rachunku zysków i strat takie jak: [1] przychody i [2] koszty. Opis stanu faktycznego ustalonego w wyniku badań przedstawiono w pkt 1.4.1 do 1.4.12 niniejszego wystąpienia pokontrolnego. W wyniku powyższego ustalono, że sprawozdanie finansowe nie przedstawiało rzetelnego i prawdziwego obrazu sytuacji finansowej i majątkowej RZGW, a także nie było wolne od błędów i zniekształceń, o czym świadczyły ujawnione nieprawidłowości⁹.

Na podstawie art. 53 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o *finansach publicznych*¹⁰ (dalej: *ustawa o finansach publicznych*), kierownik jednostki sektora finansów publicznych jest odpowiedzialny za całość gospodarki finansowej tej jednostki. Z kolei art. 4 ust. 5 *ustawy o rachunkowości* przewiduje, że kierownik jednostki obowiązanej do stosowania przepisów ustawy o rachunkowości ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone

⁸ POIiŚ – Program Operacyjny Infrastruktura i Środowisko; RPO – Regionalny Program Operacyjny dla Województwa Dolnośląskiego; MBOiR – Międzynarodowy Bank Odbudowy i Rozwoju; BRRE – Bank Rozwoju Rady Europy; Modernizacja WWW – Modernizacja Wrocławskiego Węzła Wodnego.

⁹ Wskazane w dalszej treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁰ Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

obowiązki w zakresie rachunkowości – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury – zostaną powierzone innej osobie za jej zgodą. Do zakresu działania Dyrektora RZGW, zgodnie z § 14 pkt 9 Regulaminu organizacyjnego¹¹ (dalej: Regulamin Organizacyjny RZGW) należy składanie sprawozdań i analiz jednostce nadrzędnej oraz innym uprawnionym podmiotom.

Zgodnie z § 17 Regulaminu Organizacyjnego RZGW, Główny Księgowy kieruje Pionem Ekonomicznym, a także realizuje zadania związane z prowadzeniem gospodarki finansowo-księgowej na zasadach określonych w obowiązujących przepisach prawa, w szczególności w *ustawie o rachunkowości* i *ustawie o finansach publicznych*. W szczególności do zadań Głównego Księgowego należy m.in.: prowadzenie gospodarki finansowej zgodnie z obowiązującymi przepisami, zapewnienie prawidłowości stosowania dokumentacji (polityki) rachunkowości, nadzór nad obsługą finansowo-księgową, nadzór nad całością spraw związanych z obiegiem dokumentów księgowych, nadzór nad planowaniem i analizą finansową.

(dowód: akta kontroli str. 37-97, 471-482, 493-516)

1.4.1. Środki trwale (aktywa A.II.1)

Wartość środków trwałych prezentowana w bilansie była zgodna z ewidencją syntetyczną i analityczną i na koniec roku wynosiła 909 708,4 tys. zł, z czego: [1] grunty: 351 233,8 tys. zł; [2] budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej: 548 193,2 tys. zł; [3] urządzenia techniczne i maszyny: 4 326,2 tys. zł; [4] środki transportu: 5 869,4 tys. zł; inne środki trwale: 85,8 tys. zł. Wartość początkowa wszystkich środków trwałych wynosiła 2 560 799,3 tys. zł, dokonano zwiększeń na łączną kwotę 49 320,2 tys. zł, dokonano zmniejszeń na łączną kwotę 29 593,8 tys. zł, a wartość końcowa wyniosła 2 580 525,7 tys. zł. Nadto umorzenie środków trwałych wyniosło łącznie 1 670 818,0 tys. zł (wartość początkowa - 1 634 189,4 tys. zł, zwiększenia - 55 680,6 tys. zł, zmniejszenia - 19 052,0 tys. zł).

Zweryfikowano rejestr (ewidencję) środków trwałych (100% wartości netto środków trwałych wykazywanych w bilansie) i stwierdzono, że środki trwale zostały zakwalifikowane do właściwych grup i prawidłowo zaprezentowane. Ujęte w bilansie środki trwale spełniały wymogi ustawy o rachunkowości.

Na podstawie zestawienia środków trwałych otrzymanych na podstawie decyzji właściwego organu, liczącego 7 pozycji o łącznej wartości 155,4 tys. zł ustalono, że: [1] wartość środka trwałego wykazana w rejestrze odpowiadała kwocie z decyzji, [2] kwota wskazana w decyzji znacząco nie odbiegała od wartości rynkowej.

RZGW nie posiadał zawartych umów leasingu / najmu / dzierżawy, które nosiłyby znamiona leasingu finansowego i które powinny być prezentowane jako środki trwale.

Inwentaryzacja środków trwałych została przeprowadzona w terminach określonych w art. 26 ust. 3 *ustawy o rachunkowości*, tj. w 2010 r. oraz była w toku w trakcie kontroli NIK (w IV kwartale 2014 r.).

(dowód: akta kontroli str. 484, 1285, 1296-1297, 1309-1441, 1443-1480)

Z listy zwiększeń środków trwałych (na łączną kwotę 50 594,3 tys. zł) badaniu szczegółowemu poddano próbę dowodów/zapisów księgowych z zastosowaniem metody MUS (*Monetary Unit Sampling*). Na wylosowaną próbę złożyło się 16 dowodów/zapisów księgowych o łącznej wartości 49 505,8 tys. zł. W wyniku badania wylosowanych dowodów oraz powiązanej dokumentacji źródłowej stwierdzono, że:

[1] Wartość środków trwałych wskazana w dokumentach OT była zgodna z danymi ujętymi w księgach rachunkowych.

¹¹ Zarządzenie Nr 0230/8/2013 Dyrektora RZGW z dnia 25 lutego 2013 r. w sprawie wprowadzenia w życie Regulaminu Organizacyjnego RZGW ze zm.

[2] Wartości wskazane w dokumentach OT wynikały z załączonych do tych dokumentów dowodów źródłowych.

[3] W przypadku 12 zapisów dowody OT wystawione zostały zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości i posiadały wszystkie elementy wymagane postanowieniami art. 21 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 1148-1150)

[4] Wg stanu na 31 grudnia 2013 r. w zarządzie RZGW pozostawało 8 577 działek o łącznej powierzchni 26 174,93 ha¹², w tym 5 004 działek pod wodami płynącymi (13 216,87 ha) oraz 3 573 działek stanowiących nieruchomości różne od gruntów pokrytych wodami (12 958,06 ha). Z powyższego ujęte w ewidencji księgowej¹³ było tylko 1 974 działek (wartość 334 137,2 tys. zł), z czego 518 działek pod wodami płynącymi - wycenionych przez RZGW w sposób szacunkowy (wartość 61 523,6 tys. zł)¹⁴ oraz 1 456 działek stanowiących nieruchomości różne od gruntów pokrytych wodami - wycenionych w wartości określonej w decyzjach o ustanowieniu trwałego zarządu na rzecz RZGW przez właściwego starostę lub w aktach notarialnych (wartość 272 613,6 tys. zł).

Wartość pozostałych 6 603 działek, wskutek braku wyceny nie została ujęta w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym RZGW za 2013 r., co opisano w pkt 8 niniejszego wystąpienia pokontrolnego (nieprawidłowości).

[5] W ewidencji księgowej RZGW grunty wykazywane były w 2 zbiorczych pozycjach, tj.: „Grunty pod wodami płynącymi” (nr inwentarzowy 26-070) oraz „Nieruchomości różne od gruntów pokrytych wodami” (nr inwentarzowy 27-050).

Zmiany w zakresie stanu posiadania/administrowania (przyjęcie nowych gruntów, przekazanie innym jednostkom) odnoszone były również zbiorczo (pozycją zagregowaną) odpowiednio na rzecz lub w ciężar ww. pozycji.

Nieruchomości pozostające w administracji RZGW ewidencjonowane były w RZGW także w programie SKARB, w którym raportując informacje o działce można było uzyskać następujące dane: numer działki, określenie położenia, numer arkusza mapy, powierzchnię, rodzaje użytków bonitacyjnych występujących na działce, podstawę prawną posiadania nieruchomości. Program ten nie zawierał informacji o wartości poszczególnych działek i nie współpracował z programem finansowo-księgowym Buchalter.

(dowód: akta kontroli str. 912-919, 1496-1509, 1148-1158)

[6] Analiza wybranych zapisów księgowych na kontach środków trwałych (011-00, 011-01, 011-02, 011-03 i 011-04) wykazała, iż w 2013 r. RZGW odnotował m.in. zwiększenia stanu środków trwałych na kwotę 20 369,7 tys. zł. Nakłady na wskazane zwiększenia RZGW rozliczał wcześniej (w roku 2011 – 155,0 tys. zł, 2012 r. – 18 821,9 tys. zł oraz 2013 r. – 1 392,8 tys. zł¹⁵), jako koszty zadań remontowych - wydatki kwalifikowane były jako wydatki bieżące „zakup usług remontowych” z paragrafów klasyfikacji budżetowej o numerach: 4270, 4277, 4279. Powyższe dotyczyło następujących zadań: „Modernizacja śluz odrzańskich na odcinku będącym w zarządzie RZGW Wrocław – przystosowanie do III klasy drogi wodnej” – przeksięgowano 13 812,1 tys. zł; „Przebudowa ściany skarpowej śluzy pociągowej „Januszkowice” oraz remont ubezpieczeń na górnym języku rozdzielczym, rz. Odra km 105,6” – przeksięgowano 2 005,9 tys. zł; „Regulacja rzeki Nysy Kłodzkiej w km 164-550 (ujście pot. Różanka) – 166+000 w m. Długopole Górne” – przeksięgowano 1 842,7 tys. zł oraz „Popowodziowy remont zniszczonych

¹² Z powyższego nieuregulowany stan prawny posiadały grunty o łącznej powierzchni 2 320,69 ha.

¹³ W 2 zbiorczych pozycjach – opis w dalszej treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁴ RZGW oszacował wartość tych gruntów na podstawie aktualnej na dzień przejmowania środka trwałego średniej ceny sprzedaży metra kwadratowego ogłoszonej przez Główny Urząd Statystyczny w publikacji „Obrót nieruchomościami”.

¹⁵ W 2013 r. RZGW dokonała korekty kosztów o 1 392,8 tys. zł.

fragmentów dolnego i górnego języka rozdzielczego rz. Odra, stopień wodny „Groszowice”, m. Chrzowice i Boguszyce, gm. Prószków pow. Opole, woj. opolskie. Etap I” – przeksięgowano 2 709,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 6, 484, 1159-1251)

1.4.2. Środki trwałe w budowie (aktywa A.II.2)

Wartość środków trwałych w budowie (inwestycje) na początek roku wynosiła 847 118,9 tys. zł, a na koniec roku 1 091 820,8 tys. zł. W ciągu roku dokonano zwiększeń na łączną kwotę 244 210,9 tys. zł i zmniejszeń z tytułu przekazania na środki trwałe na łączną kwotę 2 641,8 tys. zł. Nie dokonywano odpisów aktualizujących.

Wartość środków trwałych prezentowana w bilansie była zgodna z ewidencją syntetyczną i analityczną konta 080 „Środki trwałe w budowie (inwestycje)”. Nie była jednak ona zgodna ze stanem faktycznym, gdyż realizowane przez RZGW zadania: [1] „Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku w zarządzie RZGW Wrocław – województwo dolnośląskie” oraz [2] „Stopień Brzeg Dolny – roboty remontowo-modernizacyjne na stopniu”, nie były ujmowane w księgach rachunkowych i wykazywane w sprawozdaniu finansowym jako nakłady na środki trwałe w budowie (w trakcie realizacji zadań)¹⁶.

Z zestawienia środków trwałych w budowie (wg stanu na dzień 31 grudnia 2013 r.) wybrano 2 pozycje, które pokrywały 51,4% salda zwiększeń, tj. na kwotę 125 585,0 tys. zł i które dotyczyły: modernizacji WWW – POiŚ (71 315,9 tys. zł) oraz stopnia wodnego Malczyce (54 269,1 tys. zł), celem porównania z dokumentami źródłowymi (fakturami). W wyniku tego stwierdzono zasadność ujmowania w tych pozycjach.

Ustalono, że w 2013 r. na 12 obiektach nie było ruchów (brak zwiększeń i brak zmniejszeń)¹⁷. W związku z tym ustalono, że dyrekcja RZGW nie ma planów wstrzymania / zaniechania inwestycji w stosunku do 11 obiektów, które są przewidziane do realizacji w okresie programowania środków europejskich – perspektywa 2014-2020. W odniesieniu do obiektu Zbiornik Wodny Słup ustalono, że zadanie to było ujęte w planach RZGW na lata 2009-2010, ale nie uzyskano na nie środków finansowych. Realizacja zadania była planowana z zysków byłego już Gospodarstwa Pomocniczego przy RZGW, ale w 2011 r. po jego likwidacji i nieodpłatnym przekazaniu na rzecz RZGW do 2013 r. poszukiwano źródeł finansowania.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW poinformowali, że w trakcie kontroli NIK Dział Konserwacyjno-Remontowy dokonał analizy przedmiotowej inwestycji i wystąpi do Działu Finansowo-Księgowego o jej wstrzymanie, a w konsekwencji w 2014 r. przedmiotowa inwestycja zostanie wyksięgowana ze środków trwałych w budowie. Inwentaryzację środków trwałych w budowie przeprowadzono w formie i terminie zgodnym z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Środki trwałe w budowie były analizowane pod kątem utworzenia potencjalnych odpisów aktualizujących.

(dowód: akta kontroli str. 6, 485-486, 706-728, 1287-1288, 1488-1493)

1.4.3. Zaliczki na środki trwałe (aktywa A.II.3)

Zgodnie z § 15 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. *w sprawie gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych*

¹⁶ Opis nieprawidłowości zamieszczono w pkt. 23 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

¹⁷ 1) Przyszłość – Kamieniec Ząbkowicki, 2) Przyszłość – Kostrzyca, 3) Przyszłość – Skorogoszcz, 4) Ujście Nysy, 5) ZW Słup, 6) Ochrona Ziemi Kłodzkiej, 7) Zbiornik Wodny Turawa, 8) Wykup wsi Pilce, wyburzenia, podatki, 9) Kamieniec Ząbkowicki, 10) Suchy Zbiornik p/powodziowy na pot. Goworówka m. Roztoki Bystrzyckie, 11) Suchy Zbiornik p/powodziowy na pot. Duna m. Krosnowice, 12) Remont modern. Zbiornika Świerzawa, etap II.

zakładów budżetowych¹⁸, zaliczki mogą być udzielane wyłącznie w zakresie określonym w odrębnych przepisach. O udzieleniu zaliczek na poczet wykonania zamówienia stanowi art. 151a ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. *Prawo zamówień publicznych*¹⁹. Nadto RZGW realizuje „Projekt Ochrony Przeciwpowodziowej w dorzeczu rzeki Odry przy wykorzystaniu pożyczki Banku Światowego” (m.in. podkomponent B-2²⁰), w ramach którego stosowane są procedury zamówieniowe Banku Światowego²¹. Zgodnie z tymi procedurami wykonawcom poszczególnych prac wypłacana jest zaliczka (na mobilizację i wsparcie przepływów pieniężnych dla realizacji kontraktu) w wysokości do 15% wartości kontraktu. Zgodnie z warunkami kontraktów, płatność zaliczkowa była dokonywana na podstawie gwarancji zwrotu zaliczki.

Wartość zaliczek na środki trwale w budowie (inwestycje) prezentowana w bilansie na dzień 31 grudnia 2013 r. wynosiła 91 691,6 tys. zł i była zgodna z ewidencją księgową. Przedmiotowe zaliczki były ewidencjonowane na kontach: od 240-12.1 do 240-12.4 „Rozliczenie zaliczki na poczet kontraktu Komponent B-2 WWW” z rozbiem na źródła finansowania, gdzie: 1 – MBOiR, 2 – BRRE, 3 – FS (POLiŚ-7), 4 – BP (POLiŚ – 9). W 2013 r. zaksięgowano 2 płatności zaliczkowe dla jednego kontrahenta na łączną kwotę 5 439,6 tys. zł. Pozostała kwota w wysokości 86 252,0 tys. zł stanowiła bilans otwarcia roku 2013 (kwoty zaliczek wypłaconych w 2012 r. dla 3 kontrahentów).

Na podstawie próby obejmującej 100% sald czterech kont (6 faktur VAT i 15 księgowych transakcji, w tym 13 z 2012 r. i 2 z 2013 r.) oraz porównania ich do dokumentacji źródłowej ustalono, że: [1] zasadnie kwalifikowano je do pozycji zaliczki na środki trwale; [2] wszystkie zapisy dotyczące zaliczek zostały zaprezentowane w bilansie w tej pozycji.

(dowód: akta kontroli str. 6, 862-867, 1289)

1.4.4. Wartości niematerialne i prawne (aktywa A.I)

Wartość netto pozycji bilansowej „wartości niematerialne i prawne” (dalej: WNiP) na początek roku wynosiła 304,0 tys. zł, a na koniec roku 281,3 tys. zł.

Wartość brutto WNiP na początek roku wynosiła 1 771,5 tys. zł i była zgodna z bilansem otwarcia na koncie 020 „WNiP”. W 2013 r. dokonano zwiększenia wartości brutto WNiP o kwotę 118,1 tys. zł z tytułu zakupu 8 pozycji oprogramowania. Nie dokonywano natomiast zmniejszeń wartości brutto WNiP. Wartość brutto na koniec roku wynosiła zatem 1 889,6 tys. zł i była zgodna z saldem konta 020.

Wartość umorzenia na początek okresu (01.01.2013 r.) wynosiła 1 467,5 tys. zł i była zgodna z saldem konta 071-05 „Umorzenie WNiP (grupa IX)” na ten dzień. Zwiększenia w wysokości 140,8 tys. zł odpowiadały naliczonym odpisom amortyzacyjnym, które były zgodne z saldem konta 400-05 „Amortyzacja WNiP”. Nie dokonywano zmniejszenia umorzenia. Wartość umorzenia na koniec okresu (31.12.2013 r.) wynosiła zatem 1 608,3 tys. zł i odpowiadała saldu analitycznemu do konta 071-05.

Wartość WNiP prezentowana w bilansie była zgodna z ewidencją analityczną i syntetyczną. W rejestrze WNiP znajdowały się pozycje prawidłowo przyporządkowane do WNiP, a suma tego rejestru była zgodna z saldem konta 020. Ujęte w bilansie WNiP spełniały zatem wymogi art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości.

¹⁸ Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm.

¹⁹ Dz. U. z 2013 r. poz. 907 ze zm.

²⁰ Modernizacja Wrocławskiego Węzła Wodnego (w zakresie obiektów ochrony przed powodzią zarządzanych przez RZGW) – modernizacja murów oporowych, kanałów i budowli hydrotechnicznych.

²¹ Międzynarodowego Banku Odbudowy i Rozwoju.

Na podstawie próby obejmującej 100% zwiększeń WNIp w 2013 r. porównano wybrane pozycje do dokumentacji źródłowej, tj. dowodów oddania/przyjęcia do użytkowania, faktur zakupu oraz protokołów zdawczo-odbiorczych nieodpłatnego przekazania majątku ruchomego i ustalono, że: [1] wartości WNIp wskazane na dokumentacji przyjęcia były zgodne z zapisami księgowymi, [2] wartości wskazane na dokumentach przyjęcia do użytkowania wynikały z faktur zakupu, [3] prawidłowo przypisano kwoty wynikające z faktur do pozycji bilansowej.

Odpisów amortyzacyjnych dokonywano w RZGW niezgodnie z zasadami określonymi w pkt II.1.1 Polityki rachunkowości, co zostało opisane w pkt 13 niniejszego wystąpienia pokontrolnego (nieprawidłowości). Amortyzacji dokonywano metodą liniową, stawka wynosiła 30%, a okres dokonywania odpisów nie był krótszy niż 24 miesiące, co było zgodne z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Kwota naliczonej amortyzacji (od momentu przyjęcia do końca roku) dla badanej próby WNIp wyniosła łącznie 46,0 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 487-492, 517-534, 1286, 1442)

1.4.5. Środki pieniężne (aktywa B.III.)

Pozycja bilansowa „Krótkoterminowe aktywa finansowe” na koniec roku wynosiła 2 727,3 tys. zł i w 100% dotyczyła środków pieniężnych na rachunkach bankowych RZGW. Na kwotę tę składały się środki rachunku pomocniczego w BGK w wysokości 2 715,4 tys. zł i środki wyodrębnionego rachunku ZFŚS w wysokości 11,9 tys. zł.

W uzgodnionych saldach rachunków bankowych na dzień 31 grudnia 2013 r. widniały następujące stany: BGK – 2 715,4 tys. zł i NBP – 25,9 tys. zł (z tego: 11,9 tys. zł – środki ZFŚS i 14,0 tys. zł – środki dochodów budżetowych). W bilansie nie wykazano środków na rachunku bankowym dochodów budżetowych, które na dzień 31 grudnia 2013 r. wynosiły 14,0 tys. zł.

W bilansie nie wystąpiła pozycja „Środki pieniężne w kasie”. RZGW na dzień 31 grudnia 2013 r. dokonał inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie, zgodnie z terminem określonym w art. 26 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Nie stwierdzono niedoborów i nadwyżek. Wg protokołu sporządzonego na dzień 31 grudnia 2013 r. saldo gotówki w kasie (wg ostatniego raportu nr 40 za okres od 20 do 31 grudnia 2013 r.) wynosiło „0”, co było zgodne z saldem konta 101 „Kasa”.

W bilansie nie wystąpiła pozycja „Środki pieniężne państwowego funduszu celowego”. Na dzień 31 grudnia 2013 r. RZGW nie posiadał środków pieniężnych państwowego funduszu celowego.

(dowód: akta kontroli str. 6, 9, 868-899, 1293-1295)

1.4.6. Należności (aktywa A.III i B.II)

Pozycja bilansowa „Należności długoterminowe” na koniec roku wynosiła 10,0 tys. zł. Z kolei pozycja bilansowa „Należności krótkoterminowe” wynosiła 984,2 tys. zł i w 100% dotyczyła pozostałych należności. Nie wystąpiły należności: z tytułu dostaw i usług, od budżetów, z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń oraz z tytułu rozliczenia środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych.

Tytuły wskazanych wyżej należności były następujące: czynsze mieszkaniowe, dzierżawa gruntów, dzierżawa obiektów wodnych, sprzedaż drewna opałowego, grzywny i inne kary pieniężne od ludności, należności za śluzowania, pożyczki mieszkaniowe dla pracowników z ZFŚS.

Należności długoterminowe zostały zewidencjonowane na koncie 240-12.6 „Kaucja gwarancyjna / zaliczka dot. JRP – Lewin Brzeski” (kaucja gwarancyjna wypłacona na rzecz PKP PLK S.A., tj. właściciela terenu kolejowego, przez RZGW - inwestora w ramach uzgodnienia dokumentacji projektowej dot. połączenia projektowanej zabudowy przeciwpowodziowej z istniejącymi elementami infrastruktury kolejowej

w rejonie mostów kolejowych linii kolejowej, w związku z realizacją inwestycji celu publicznego pn.: „Poprawa ochrony przeciwpowodziowej Lewina Brzeskiego na rzece Nysie Kłodzkiej” przez wykonawcę Hydroprojekt Wrocław Sp. z o.o.). Zwrot ww. kaucji gwarancyjnej nastąpić ma po upływie 12 miesięcy od daty jej wpłaty.

Pozostałe należności (krótkoterminowe) zostały zewidencjonowane na kontach: 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych”, 240 „Pozostałe rozrachunki” i 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Wartość poszczególnych pozycji należności prezentowana w bilansie była zgodna z ewidencją analityczną i syntetyczną sald kont z zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia”.

W bilansie dokonano prawidłowego podziału na należności długoterminowe i krótkoterminowe. RZGW nie posiadał w Zakładowym Planie Kont konta 226 „Długoterminowe należności budżetowe”.

Nie wszystkie należności zostały wycenione zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 7 *ustawy o rachunkowości* i zapisami pkt II.1.3 Polityki rachunkowości, tj. w kwocie wymaganej zapłaty (łącznie z należnymi odsetkami), z zachowaniem zasady ostrożności (ocena należności pod kątem spełnienia wymogu zdolności do wygenerowania w przyszłości korzyści ekonomicznych), gdyż dokonano tylko częściowo odpisów aktualizujących należności.

Polityka rachunkowości obejmowała załącznik nr 4 „Procedura windykacji należności do których nie stosuje się przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa w RZGW”. Nie zawierała ona natomiast zasad tworzenia odpisów aktualizujących należności.

Analiza konta 290-02 „Odpis aktualizujący trudno ściągalnych należności” wykazała, że utworzono jeden odpis w odniesieniu do należności kontrahenta 08229 w wysokości 24,6 tys. zł.

Na podstawie listy spraw od radcy prawnego RZGW, związanych z dochodzeniem należności na drodze sądowej - ustalono, że na koniec 2013 r. takie należności wyniosły 499,4 tys. zł, w tym 101,8 tys. zł stanowiły należności odzyskiwane na podstawie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (wystawione i przekazane do realizacji tytuły wykonawcze).

Wiekowanie należności wykazało, że na kwotę 499,4 tys. zł składały się należności pochodzące z: [1] lat 2004-2007 w wysokości 70,3 tys. zł, [2] lat 2008-2009 w wysokości 28,7 tys. zł, [3] 2010 r. w wysokości 27,7 tys. zł, [4] 2011 r. w wysokości 30,1 tys. zł, [5] 2012 r. w wysokości 171,1 tys. zł i [6] 2013 r. w wysokości 171,5 tys. zł. Opis nieprawidłowości w zakresie zaniechania dokonywania odpisów aktualizujących zamieszczono w pkt. 17 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

Analiza konta 221-17 „Odsetki od nieterminowych płatności § 0920” wykazała saldo 72,0 tys. zł. Na podstawie ewidencji analitycznej należności ustalono, że terminowo, w prawidłowej wysokości naliczono odsetki od należności (zgodnie z § 8 ust. 5 *rozporządzenia ws. zasad rachunkowości*), a następnie w prawidłowej wysokości wykazano w bilansie.

Analiza konta 290-01 „Aktualizacja odsetek od należności” wykazała, że dokonano odpisu aktualizującego odsetek od należności w wysokości 35,1 tys. zł. W przypadku należności skierowanych na drogę sądową wartość naliczonych odsetek od nich wyniosła 69,5 tys. zł.

RZGW dokonał potwierdzenia salda należności długoterminowej. Nadto RZGW, pismami z dnia 7 i 8 stycznia 2014 r., wystosował prośby o potwierdzenia sald należności krótkoterminowych na łączną kwotę 70,6 tys. zł (z tytułu dochodów budżetowych) do ośmiu spośród 21 dłużników. RZGW uzyskało pisemne potwierdzenie salda od jednego dłużnika w kwocie 0,8 tys. zł. Kwoty wystanych potwierdzeń sald były zgodne z dokumentacją źródłową (księgową). Tak samo,

pismami z dnia 7 i 8 stycznia 2014 r., RZGW wystąpił o potwierdzenia sald należności (pozostałe rozrachunki) do wszystkich 25 dłużników. Pisemne potwierdzenie uzyskano od 13 dłużników. Kwoty wysłanych potwierdzeń sald były zgodne z dokumentacją źródłową (księgową).

(dowód: akta kontroli str. 6, 10, 12-13, 351-379, 602-688, 1290, 1292)

1.4.7. Zapasy (aktywa B.I)

Wartość zapasów (materiałów) przedstawiona w bilansie na koniec roku, tj. 610,3 tys. zł, była zgodna z ewidencją syntetyczną i analityczną kont zespołu 3* „Materiały i towary” (saldo konta 310 „Materiały” 401,3 tys. zł oraz konta 312 „Magazyn Wojskowy – depozyt” 209,0 tys. zł). Nie była natomiast zgodna ze stanem faktycznym, bowiem według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r. RZGW nie posiadał ww. zapasów (w IV kwartale 2012 r. zasoby Magazynu Wojskowego zostały przekazane do Agencji Rezerw Materiałowych, dalej: ARM)²².

Salda konta 300 „Rozliczenie zakupu materiałów” oraz konta 310 „Materiały” były zgodne z ewidencją ilościowo-wartościową.

Na próbie 6 istotnych wartościowo pozycji magazynowych (wszystkie powyżej 10,0 tys. zł) o łącznej wartości 84,7 tys. zł (21,1% wartości pozycji „Zapasy”) ustalono, że nie wystąpiły pozycje, które należałoby objąć odpisem aktualizującym. Ustalono, że trzy spośród sześciu pozycji dotyczyły materiałów, które znajdowały się w magazynie do roku, jedna materiałów pochodzących z 2010 r., a dwie następne materiałów, które zostały przyjęte na magazyn odpowiednio w 1998 i 1999 r. Jak wyjaśnił Kierownik Zespołu ds. Administracyjno-Gospodarczych – zapasy, które zalegały powyżej roku były potrzebne RZGW (części do nie produkowanych już pomp pracujących nadal na Zbiorniku Wodnym w Turawie), pomimo długiego okresu przechowywania nie utraciły swoich właściwości, cech i wartości, ich stan nie uległ żadnemu pogorszeniu (wykonane ze stopów metali – mosiądz), zatem nie były objęte odpisem aktualizującym (obecnie pracujące pompy ze względu na wiek mogą ulec awarii, a dorobienie części zapasowych mogłoby być kosztowne, dlatego są magazynowane).

Wg obowiązujących w RZGW (określonych w Polityce rachunkowości) zasad wyceny zapasy przyjmowane były do ewidencji w rzeczywistych cenach nabycia, natomiast na dzień bilansowy dokonywano ich wyceny w cenach nie wyższych niż ceny sprzedaży netto. Zapasy zostały wycenione zgodnie z zapisami art. 34 *ustawy o rachunkowości* i prawidłowo zaprezentowane w bilansie.

RZGW nie przeprowadził inwentaryzacji zapasów w 2013 r., gdyż inwentaryzacja w tym zakresie przeprowadzona została w październiku 2012 r. (magazyn główny Wrocław i magazyn Opole), tj. w terminie wymaganym postanowieniami art. 26 ust. 3 pkt 2 *ustawy o rachunkowości* oraz w § 4 ust. 3 tiret 2 Instrukcji Inwentaryzacyjnej. Stany magazynowe dotyczyły przede wszystkim: odzieży ochronnej i roboczej, materiałów eksploatacyjnych i części. Inwentaryzacja magazynu głównego Wrocław wykazała różnice inwentaryzacyjne: niedobory – 171,78 zł, nadwyżki – 116,40 zł, różnice uznano za niezawinione i dokonano kompensaty, a różnicę w wysokości 55,38 zł spisano w koszty.

W trakcie kontroli NIK trwała kolejna inwentaryzacja zapasów RZGW.

(dowód: akta kontroli str. 6, 739-810, 833-855, 1291)

1.4.8. Rozliczenia międzyokresowe kosztów (aktywa B.IV)

W bilansie RZGW nie wystąpiła pozycja „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

W zakładowym planie kont nie uwzględniono konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, które zostało określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia ws. zasad rachunkowości - plan kont dla jednostek budżetowych

²² Opis nieprawidłowości zamieszczono w pkt. 19 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

i samorządowych zakładów budżetowych. Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia, konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce.

W RZGW w 2013 r. wystąpiły zdarzenia gospodarcze o treści ekonomicznej uzasadniającej księgowanie na koncie 640²³.

(dowód: akta kontroli str. 6, 351-379, 729-730)

1.4.9. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania (pasywa C)

Pozycja bilansowa „Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania” na koniec roku wynosiła 11 775,5 tys. zł, z tego: zobowiązania długoterminowe: 6 829,7 tys. zł i zobowiązania krótkoterminowe: 4 945,8 tys. zł.

Na zobowiązania długoterminowe składały się następujące tytuły:

- zatrzymane kaucje gwarancyjne: 4 271,5 tys. zł,
- zabezpieczenia robót i odsetki należne wykonawcom od tych zabezpieczeń: 2 558,2 tys. zł.

Z kolei na zobowiązania krótkoterminowe składały się:

- zobowiązania z tytułu ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń: 1 016,5 tys. zł,
- zobowiązania z tytułu wynagrodzeń: 3 506,3 tys. zł,
- pozostałe zobowiązania: 127,3 tys. zł,
- sumy obce: 295,7 tys. zł.

Wartość poszczególnych pozycji zobowiązań prezentowana w bilansie była zgodna z ewidencją analityczną i syntetyczną sald kont z zespołu 2 „Rozrachunki i rozliczenia”, w tym konta 240 „Pozostałe rozrachunki”, konta 225 „Rozrachunki z budżetami”, konta 229 „Pozostałe rozrachunki publiczno-prawne” i konta 231 „Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń”.

RZGW dokonał prawidłowego podziału na zobowiązania długoterminowe i krótkoterminowe.

Zobowiązania zostały wycenione zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 8 ustawy o rachunkowości i zapisów pkt II.1.6 Polityki rachunkowości.

Na podstawie zapisów na koncie 201 „Rozrachunki z dostawcami i odbiorcami – budżet, środki europejskie” z saldem „0” na koniec roku ustalono, że nie wystąpiły przesłanki, by naliczać odsetki od zobowiązań.

W bilansie RZGW nie wystąpiła pozycja rezerwy na zobowiązania²⁴.

Na koncie 240-14.04 „Roszczenia sporne” w 2013 nie wystąpiły księgowania.

RZGW zwracał się pismami z dnia 2 i 3 stycznia 2014 r. o potwierdzenie sald (zobowiązań) na dzień 31 grudnia 2013 r. z tytułu zabezpieczeń robót i wadów przetargowych do wszystkich kontrahentów. Na próbie 5 największych pozycji o łącznej wartości 1 540,4 tys. zł ustalono, że: kwoty sald były zgodne z dokumentacją źródłową (księgową), kontrahenci potwierdzili salda jako zgodne. Jednocześnie RZGW otrzymał 2 pisma o potwierdzenie sald na dzień 31 grudnia 2013 r. o łącznej wartości 58,8 tys. zł z tytułu wadów i zabezpieczenia, które były zgodne z dokumentacją źródłową (księgową).

(dowód: akta kontroli str. 6, 14-16, 535-601, 1299-1300)

1.4.10. Rozliczenia międzyokresowe przychodów (pasywa E.I)

W bilansie nie wystąpiła pozycja „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”.

²³ Opis w dalszej treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

²⁴ W wykazie spraw przekazanych na potrzeby kontroli NIK przez radcę prawnego RZGW nie wyszczególniono spraw spornych.

W zkładowym planie kont nie było konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”, które jest określone w załączniku nr 3 do rozporządzenia ws. zasad rachunkowości - plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych. Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia, konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce. W RZGW w 2013 r. wystąpiły zdarzenia gospodarcze o treści ekonomicznej uzasadniającej księgowanie na koncie 840²⁵.

(dowód: akta kontroli str. 6, 351-379, 730-731)

1.4.11. Przychody (część A)

W rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) RZGW wykazał wg stanu na dzień 31 grudnia 2013 r. przychody netto z podstawowej działalności operacyjnej w wysokości 8 077,8 tys. zł. Kwota ta w całości pochodziła z przychodów z tytułu dochodów budżetowych. Wartość tej pozycji w rachunku zysków i strat była zgodna z ewidencją syntetyczną i analityczną. RZGW prawidłowo prezentował zatem wartość przychodów na koniec roku 2013.

Na przychody z tytułu dochodów budżetowych, księgowane na koncie 720, składały się przede wszystkim następujące tytuły: sprzedaż energii wytworzonej, sprzedaży praw majątkowych wynikających ze świadectw pochodzenia potwierdzających wytworzenie energii, dzierżawa gruntów, dzierżawa obiektów wodnych, partycypacja w kosztach utrzymania zbiorników, czynsze mieszkaniowe, wynajem powierzchni użytkowych, wynajem pokoi gościnnych. Przychody z wymienionych wyżej dwóch pierwszych tytułów stanowiły 62,6% wszystkich przychodów RZGW.

Na podstawie doboru próby dowodów / zapisów księgowych dotyczących dochodów dokonanej z zastosowaniem metody PPS (z prawdopodobieństwem proporcjonalnym do wielkości), przy założeniu interwału losowania na poziomie 2%²⁶ i dokumentacji źródłowej ustalono, że przychody zaewidencjonowano we właściwym okresie sprawozdawczym.

(dowód: akta kontroli str. 7, 697-705)

1.4.12. Koszty (część B)

W rachunku zysków i strat (wariant porównawczy) RZGW wykazał - wg stanu na 31 grudnia 2013 r. - koszty działalności operacyjnej w wysokości 208 001,8 tys. zł. Na koszty te składały się następujące pozycje: amortyzacja – 54 428,5 tys. zł; zużycie materiałów i energii – 7 176,7 tys. zł; usługi obce – 105 498,1 tys. zł; podatki i opłaty – 1 127,6 tys. zł; wynagrodzenia – 31 334,8 tys. zł; ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia dla pracowników – 7 930,7 tys. zł oraz pozostałe koszty rodzajowe – 505,4 tys. zł.

Wartość tej pozycji w rachunku zysków i strat była zgodna z ewidencją syntetyczną i analityczną.

Badaniem szczegółowym kosztów - dobór próby dowodów / zapisów księgowych (konta zespołu „4”) z zastosowaniem metody MUS (*Monetary Unit Sampling*), czyli z prawdopodobieństwem wyboru proporcjonalnym do wartości - objęto 169

²⁵ Opis w dalszej treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

²⁶ Dobór próby do badań wiarygodności przy wykorzystaniu narzędzia informatycznego „Pomocnik Kontrolera” ver. PK-5.4 Do losowania przyjęto populację o liczebności 3 341 i wartości 8 045,1 tys. zł. Zbadano przychody o wartości 5 169,8 tys. zł (64,3%).

dowodów/zapisów księgowych o łącznej wartości 125 597,7 tys. zł²⁷. W wyniku badania wylosowanych dowodów oraz powiązanej z nimi dokumentacji źródłowej stwierdzono, że:

[1] Realizację robót dotyczących zadania „Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku w zarządzie RZGW Wrocław – województwo dolnośląskie” (dotyczy obiektów Jaz Janowice oraz Jaz Opatowice) RZGW ewidencjonowało w 2013 r. na kontach kosztów roku bieżącego, tj. na koncie 402-04.032, traktując je jako zadanie remontowe. Powyższe stwierdzono na podstawie 13 zbadanych zapisów księgowych na łączną kwotę 10 449,1 tys. zł.

Łączna wartość ww. zadania (projektu) określona została na 58 125,2 tys. zł, z czego do dnia 31 października 2014 r. wykonano 50 479,4 tys. zł. Wskazana wartość zrealizowanych robót odnoszona była w pełni w koszty działalności RZGW (konta zespołu „4” – jako zadanie remontowe) w czasie realizacji zadania²⁸.

Zadanie „Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku w zarządzie RZGW Wrocław - województwo dolnośląskie”, w przypadku Jazu Janowice, polegało głównie na: wykonaniu narzutu kamiennego w niecce wypadowej, wykonaniu nowej konstrukcji żelbetowej przęsła pod zamianę zamknięć sektorowych na klapowe, wykonaniu nadbudówek na filarach i przyczółkach jazu, wykonaniu i montażu nieistniejącej uprzednio kładki komunikacyjnej nad jazem wraz z podporami, wykonaniu nowej przepławki dla ryb dwuśrodowiskowych na lewym brzegu, modernizacji istniejącej przepławki w lewym przyczółku, przebudowie filarów i przyczółków wraz z reprofilacją ścian zewnętrznych, modernizacji drogi dojazdowej do jazu, wykonaniu i montażu klap wraz z ułożyskowaniem po demontażu starych zamknięć sektorowych, wykonaniu nowych napędów hydraulicznych zamknięć jazowych, wykonaniu nowych zamknięć remontowych dla przęsła jazu od wody górnej i wody dolnej, wymianie instalacji elektrycznej zasilającej, sterującej i automatyki, oświetleniowej wewnętrznej i zewnętrznej, wymianie systemu pomiarów poziomów wody.

Zadanie „Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku w zarządzie RZGW Wrocław – województwo dolnośląskie”, w przypadku Jazu Opatowice, polegało głównie na: wykonaniu narzutu kamiennego w niecce wypadowej jazu, wykonaniu nowej konstrukcji żelbetowej przęsła pod zamianę zamknięć sektorowych na klapowe, wykonaniu nadbudówek na filarach i przyczółkach jazu, modernizacji istniejącej kładki komunikacyjnej nad jazem wraz z podporami, wykonaniu nowej przepławki dla ryb dwuśrodowiskowych na lewym brzegu, przebudowie filarów i przyczółków wraz z reprofilacją ścian zewnętrznych, modernizacji dojazdów do jazu, modernizacji ubezpieczeń brzegowych po lewej i prawej stronie na dolnym stanowisku jazu, uzupełnieniu oraz reprofilacji ubezpieczeń brzegowych z płyt betonowych i narzutu kamiennego, modernizacji nabrzeża na prawym brzegu na wodzie dolnej, wykonaniu i montażu klap wraz z ułożyskowaniem po uprzednim demontażu starych zamknięć sektorowych, wykonaniu nowych napędów hydraulicznych zamknięć jazowych, wykonaniu nowych zamknięć remontowych od wody górnej i wody dolnej, wymianie instalacji elektrycznej zasilającej, sterującej i automatyki, oświetleniowej wewnętrznej i zewnętrznej, wymianie systemu pomiarów poziomów wody.

(dowód: akta kontroli str. 912-924, 1496-1509, 925-997, 1068-1109, 1119-1130, 1131-1147)

[2] Realizację robót dotyczących zadania „Stopień Brzeg Dolny – roboty remontowo-modernizacyjne na stopniu” RZGW ewidencjonował w 2013 r. na kontach kosztów roku bieżącego, tj. na koncie 402-04.042, traktując zadanie jako zadanie

²⁷ Dobór próby do badań wiarygodności przy wykorzystaniu narzędzia informatycznego „Pomocnik Kontrolera” ver. PK-5.4. Do badania przyjęto populację o liczebności 9 714 i wartości 209 356,3 tys. zł. Zbadano koszty o wartości 125 597,7 tys. zł (60,4%).

²⁸ Opis nieprawidłowości zamieszczono w pkt. 23 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

remontowe. Powyższe stwierdzono na podstawie zbadanych 18 zapisów księgowych na łączną kwotę 23 476,6 tys. zł.

Łączna wartość ww. zadania (projektu) określona została na 76 649,2 tys. zł, z czego do dnia 31 października 2014 r. wykonano 64 278,0 tys. zł. Wskazana wartość zrealizowanych robót odnoszona była w pełni w koszty działalności RZGW (konta zespołu „4” – jako zadanie remontowe) w czasie realizacji zadania²⁹.

Zadanie „Stopień Brzeg Dolny – roboty remontowo-modernizacyjne na stopniu” polegało głównie na: wykonaniu narzutu kamiennego w niecce wypadowej jazu, wykonaniu nowych wnęk na jazie pod zamknięcia główne i remontowe (dostosowanie konstrukcji i wymiarów nowych wnęk do nowych zamknięć głównych i remontowych), wykonaniu nadbudówek na filarach i przyczółkach jazu, wykonaniu i montażu nowych stalowych belek podsuwnicowych (w miejsce żelbetowych) reprofiliacji zewnętrznych ścian filarów i przyczółków, przebudowie filarów i przyczółków, wykonaniu drogi dojazdowej do stopnia od strony lewego brzegu, modernizacji ubezpieczeń brzegowych po lewej i prawej stronie na dolnym stanowisku jazu, wykonaniu i montażu nowych zamknięć głównych wraz z osprzętem (zmodernizowano konstrukcję zasuwę z klapą - poprzednio klapa nie posiadała oddzielnego napędu po modernizacji zasuwę i klapa mają niezależne napędy), wykonaniu nowych napędów hydraulicznych zamknięć jazowych (w miejsce napędów mechanicznych łańcuchowych), wykonaniu nowych zamknięć remontowych od wody górnej i wody dolnej, dostawie nowej suwnicy bramowej do montażu zamknięć remontowych, wymianie instalacji elektrycznej zasilającej, sterującej i automatyki, oświetleniowej wewnętrznej i zewnętrznej, wymianie systemu pomiarów poziomów wody.

(dowód: akta kontroli str. 912-924, 1496-1509, 998-1065, 1068-1098, 1110-1118, 1131-1147)

[3] W trakcie kontroli NIK, tj. w dniu 3 listopada 2014 r., Marian Pełka - Kierownik Zespołu Jednostki Realizującej Projekt Poprawy Śródlądowych Dróg Wodnych RZGW zwrócił się pisemnie do Moniki Wolsztyniak - Głównego Księgowego RZGW z prośbą o przeksięgowanie m.in. ww. zadań z remontowych na inwestycyjne³⁰.

(dowód: akta kontroli str. 1066-1067)

[4] Łączna wartość nakładów poniesionych w 2013 r. na opisane wyżej zadania wyniosła:

- Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku będącym w zarządzie RZGW Wrocław - województwo dolnośląskie – 17 000,0 tys. zł,
- Modernizacja stopnia Brzeg Dolny – przystosowanie do III klasy drogi wodnej – 26 766,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 1496-1509)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności RZGW w zakresie prawidłowości i rzetelności sporządzania sprawozdania finansowego za 2013 r. stwierdzono nieprawidłowości dotyczące:

➤ organizacji systemu rachunkowości:

1) Dokumentacja dotycząca systemu finansowo-księgowego BUCHALTER z 1995 r. oraz dokumentacja techniczna oprogramowania, stanowiąca załącznik nr 2 i 3 do Polityki rachunkowości RZGW, były częściowo zdezaktualizowane, gdyż użytkowany system zawierał nowe procedury i funkcje (możliwości), a także wymagania sprzętowe nie przewidziane w rzeczonyj dokumentacji³¹. Nieaktualne

²⁹ Opis nieprawidłowości zamieszczono w pkt. 23 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

³⁰ „JRP Wrocław zwraca się z prośbą o przeksięgowanie zadań realizowanych w ramach POiŚ (...) z paragrafów remontowych na paragrafy inwestycyjne. (...)”.

³¹ I tak na przykład: [1] w oknie „System FK” dodano: przeksięgowywanie dokumentów, Kasa Kp, Raport kasowy; [2] w „Księgowaniu” dodano: księgowanie z dyskietki i innych systemów, księgowanie z pliku, wydruk z dokumentu wewnętrznego; [3] w „Korekcie danych” dodano: korektę opisu; [4] w „Zestawieniu księgowości” dodano: zestawienie wg kont przeciwstawnych, zestawienie wg kont Księgi Głównej, zestawienie rozrachunków

były wymagania sprzętowe w zakresie terminali (procesor, pamięć, karta sieciowa, system operacyjny) i serwera (pamięć operacyjna, procesor, podsystem dyskowy)³². Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c *ustawy o rachunkowości*, Polityka rachunkowości winna zawierać opis systemu przetwarzania danych, a przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera - opis systemu informatycznego, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania, wraz z opisem algorytmów i parametrów. Pomimo, że jednostka posiadała opisany system informatyczny, pozostawał nieaktualny (sporządzony był przed 19 laty). Zgodnie z art. 10 ust. 2 *ustawy o rachunkowości*, kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację – Politykę rachunkowości.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że wraz z zakupem programu BUCHALTER RZGW otrzymało dokumentację techniczną od kontrahenta a w trakcie kontroli NIK (w 2014 r.) wystapiono o jej aktualizację. Aktualizacja dokumentu została przekazana przez firmę BUCHALTER w dniu 29 października 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 27-36, 463, 468)

2) Pomimo, że RZGW prowadził księgi rachunkowe przy użyciu komputera, Polityka rachunkowości nie określała wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji. Tymczasem było to wymagane postanowieniami art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. c *ustawy o rachunkowości*. Zgodnie natomiast z art. 10 ust. 2 ww. ustawy, kierownik jednostki ustala w formie pisemnej dokumentację – Politykę rachunkowości, która winna zawierać co najmniej elementy wymienione w art. 10 ust. 1 tej ustawy.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że obecnie trwają prace nad opracowaniem nowej Polityki rachunkowości, która będzie obejmowała wszystkie zmiany wprowadzone w planie kont oraz aktualną wersję oprogramowania, a planowany termin jej opracowania to 30 listopada 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 27-34, 463-464, 468)

3) W przyjętych w RZGW zasadach rachunkowości, niezgodnie z wymogami art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b *ustawy o rachunkowości*, nie określono, czy użytkowany system finansowo-księgowy zawiera rozróżnienia czynności wykonywanych ręcznie i automatycznie, pomimo iż system zawierał takie rozróżnienia (np. dla płac ALP, a dla tzw. materiałówki APM). Nadto zasady rachunkowości nie zawierały wykazu osób upoważnionych do korzystania z programu (poszczególnych modułów) wraz z wyszczególnieniem ich uprawnień.

Zgodnie z art. 10 ust. 2 ww. ustawy, kierownik jednostki ustala w formie pisemnej dokumentację – Politykę rachunkowości, która winna zawierać co najmniej elementy wymienione w art. 10 ust. 1 tej ustawy.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że obecnie trwają prace nad opracowaniem nowej Polityki rachunkowości, która będzie obejmowała wszystkie zmiany, w tym księgowanie automatyczne, nadto zostanie dołączony wykaz osób korzystających z programu FK firmy BUCHALTER z podziałem na poszczególne moduły. Składający wyjaśnienia wskazali, że planowany termin opracowania nowej Polityki rachunkowości to 30 listopada 2014 r. Nadmienili, że dotychczasowe uprawnienia do korzystania z programu wynikały z zadań określonych w zakresie czynności danego pracownika.

(dowód: akta kontroli str. 27-34, 465-466, 470)

4) W wykazie zakładowego planu kont księgi głównej (kont syntetycznych) – konta bilansowe - zamieszczonym w pkt III Polityki rachunkowości, nie było kont 241, 242,

przeterminowanych, zestawienie należności i zobowiązań, zestawienie kont według podziału klasyfikacji budżetowej i zadań, obrotówkę; [5] w „Sprawozdaniach” dodano: dochody i wydatki.

³² Aktualne dostępne są na stronie internetowej: <http://www.buchalter.com.pl/> [dostęp: 25.09.2014 r.].

243, 244, 247 i 352, które natomiast widniały w przyjętych zasadach klasyfikacji zdarzeń, czyli szczegółowym opisie zasad księgowania poszczególnych operacji gospodarczych. Nadto nie sporządzono szczegółowego opisu zasad księgowania na kontach 141 i 752, które znajdowały się w wykazie zakładowego planu kont. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o rachunkowości, jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym co najmniej zakładowego planu kont, ustalającego wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej. RZGW posiadał opracowany zakładowy plan kont, niemniej plan ten nie zawierał wszystkich kont wykorzystywanych w 2013 r., albo zawierał konta niewykorzystywane, a także nie zawierał pełnego opisu zasad księgowania. Zgodnie z art. 10 ust. 2 ww. ustawy, kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację – Politykę rachunkowości.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że konta 241-244, 247 i 352 nie były stosowane w roku 2013, a stało się tak dlatego, że z wyniku przeoczenia nie zaktualizowano wykazu kont i zasad księgowania poszczególnych operacji. Jednocześnie poinformowali, że obecnie trwają prace nad opracowaniem nowej Polityki rachunkowości, która będzie obejmowała wszystkie zmiany wprowadzone w planie kont, a planowany termin opracowania nowej Polityki rachunkowości to 30 listopada 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 27-33, 462, 467)

5) Pomimo, że RZGW posiadał Instrukcję obiegu i kontroli dokumentów księgowych (pochodziła z 2006 r.), była ona częściowo zdezaktualizowana. Przykładowo, dokument wymieniał: [1] nieobowiązujące akty wewnętrzne³³; [2] nieobowiązujące akty prawa zewnętrznego³⁴; [3] nazwy nieistniejących komórek organizacyjnych³⁵; [4] nieistniejące stanowisko kierownika Inspektoratu w kontekście dowodów obrotu materiałowego; [5] nieistniejące stanowiska służbowe w kartach obiegu dokumentów; [6] dowody rozliczenia rachunku akredytywy, który nie był już prowadzony; [7] nieaktualne wzory pieczęci umieszczanych na dowodach księgowych.

Nadto, Instrukcja obiegu i kontroli dokumentów księgowych nie zawierała: [1] opisu sposobu postępowania w razie wykrycia w toku kontroli nieprawidłowości w dowodach księgowych lub ujętych w nich operacjach gospodarczych; [2] sposobu korygowania zapisów na dowodach księgowych; [3] zapisów dotyczących

³³ Zarządzenie nr 0230/14/2004 z dnia 22.03.2004 r. ws. wprowadzenia w życie Regulaminu Organizacyjnego RZGW – Instrukcję opracowaną w oparciu o ten akt, zarządzenie nr 0230/26/03 z dnia 31.10.2003 r. ws. wprowadzenia w życie instrukcji kontroli finansowej, zasad rachunkowości, zakładowego planu kont, procedur kontroli, obiegu dowodów finansowych, instrukcji kontroli i ochrony wartości pieniężnych przechowywanych i transportowanych przez jednostkę – stanowiła, że zasady kontroli dowodów księgowych muszą być zgodne z tym aktem, zarządzenie nr 0203/22/2004 z dnia 19.04.2004 r. ws. systemu księgowania wydatków na rozwój i utrzymanie śródlądowych dróg wodnych – była mowa o dodatkowych procedurach księgowania w ewidencji pozabilansowej w oparciu o ten akt, zarządzenie nr 0230/17/2003 z dnia 01.07.2003 r. ws. ewidencji środków trwałych, środków trwałych w użytkowaniu, wartości niematerialnych i prawnych oraz niskocennych składników majątkowych – szczegółowe zasady ewidencji zakupionych materiałów do użycia przez jednostki i komórki organizacyjne są stosowane w oparciu o ten akt, zarządzenie nr 0230/21/2005 z dnia 12 maja 2005 r. ws. powołania Komisji ds. oceny przydatności składników majątku ruchomego i likwidacji zużytych składników majątku ruchomego – procedura dot. likwidacji ST w oparciu o ten akt.

³⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. ws. sposobu i trybu gospodarowania składnikami majątku ruchomego powierzonego jednostkom budżetowym, zakładom budżetowym i gospodarstwom pomocniczym – w kontekście likwidacji środków trwałych.

³⁵ Np. Wydział Administracyjno-Gospodarczy, Dział Księgowości, Dział Planowania i Realizacji Budżetu, Dział Księgowości, Dział Służby Pracowniczej, Dział Rachuby i Płac, Dział Urządzeń i Rozrządu Wód, Sekcja Transportu, Dział Inwestycji.

księgowania zaangażowania; [4] szczególnych unormowań w zakresie obiegu dokumentów w związku ze współfinansowaniem ze środków UE i BŚ.

Zgodnie z § 17 Regulaminu Organizacyjnego RZGW, do zadań Głównego Księgowego należy w szczególności nadzór nad całością spraw związanych z obiegiem dokumentów księgowych.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że obecnie trwają prace nad opracowaniem nowej Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, która będzie obejmowała wszystkie zmiany. Projekt tej Instrukcji został przesłany do działów merytorycznych w celu analizy i naniesienia ewentualnych uwag, a planowany termin jej opracowania to 30 listopada 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 27-33, 464-465, 468-469)

6) Instrukcja obiegu i kontroli dokumentów księgowych nie określała osób uprawnionych do przeprowadzania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej dowodów księgowych. Zapisano jedynie, że „sprawdzenie dowodów pod względem merytorycznym należy do czynności kontroli organizacyjnej odpowiedniej merytorycznie za dany odcinek działalności ustalony w Regulaminie Organizacyjnym RZGW, a potwierdzenie dokonanej kontroli pod względem merytorycznym potwierdza swoim podpisem kierownik komórki organizacyjnej lub osoba pisemnie przez niego upoważniona oraz pracownicy na samodzielnych stanowiskach. Sprawdzenie dowodu pod względem formalnym i rachunkowym należy do zakresu czynności Działu Finansowego i Działu Księgowości”. Zgodnie z § 17 Regulaminu Organizacyjnego RZGW, do zadań Głównego Księgowego należy w szczególności nadzór nad całością spraw związanych z obiegiem dokumentów księgowych.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że obecnie trwają prace nad opracowaniem nowej Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, która będzie obejmowała wszystkie zmiany oraz zostanie dodany wykaz stanowisk dokonujących kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej, a planowany termin opracowania to 30 listopada 2014 r. Składający wyjaśnienia wskazali, że dotychczasowa kontrola dokonywana była na podstawie uprawnień wynikających z zajmowanego stanowiska lub indywidualnych uprawnień.

(dowód: akta kontroli str. 27-33, 465, 469)

7) W Polityce rachunkowości RZGW nie ustalono w sposób prawidłowy zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych. W pkt II.1.1 ww. Polityki zapisano, że środki trwałe umarżane są zgodnie z zasadami ustalonymi w rozporządzeniu Ministra Finansów, wydanym na podstawie art. 17 ustawy o finansach publicznych. Jednakże wypełnieniem dyspozycji art. 17 ust. 1 ustawy o finansach publicznych jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych³⁶, w którym nie określono zasad amortyzowania (umarżania) środków trwałych. Tymczasem zgodnie z § 6 ust. 2 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, a ustalając zasady umarżania lub amortyzacji, jednostka może przyjąć stawki określone w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych albo stawki określone przez dysponenta części budżetowej. Zapisy art. 32 ustawy o rachunkowości stanowią o ustalaniu odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 32 ust. 2 i 3 tej ustawy: [1] przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności środka trwałego; [2] na dzień przyjęcia środka trwałego do używania należy ustalić okres lub stawkę i metodę jego amortyzacji; [3] poprawność

³⁶ Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm.

stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych³⁷.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że przy sporządzaniu Polityki rachunkowości w 2012 r. faktycznie został błędnie przywołany przepis prawny i błąd zostanie skorygowany w nowej wersji, która aktualnie jest opracowywana.

(dowód: akta kontroli str. 1482-1483, 1485-1486)

➤ środków trwałych (wycena):

8) RZGW nie ujmowało wartości wszystkich gruntów w księgach rachunkowych oraz sprawozdaniu finansowym za 2013 r. Wg stanu na 31 grudnia 2013 r. w zarządzie RZGW pozostawało 8 577 działek o łącznej powierzchni 26 174,93 ha³⁸. Z powyższego ujęte w ewidencji księgowej³⁹ były 1 974 działki (wartość 334 137,2 tys. zł). Wartość pozostałych 6 603 działek, wskutek braku wyceny, nie została ujęta w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym RZGW za 2013 r. W konsekwencji księgi rachunkowe oraz sprawozdanie finansowe RZGW za 2013 r. nie przedstawiało w sposób rzetelny i jasny sytuacji majątkowej, stosownie do wymogów art. 4 ust. 1 *ustawy o rachunkowości* (nie ujęto / nie wykazano pełnej wartości aktywów)⁴⁰. Niepełne wykazanie stanu aktywów w sprawozdaniu finansowym stanowi również naruszenie art. 46 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*.

Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili: „(...) Działki niewycenione stanowiące nieruchomości różne od gruntów pokrytych wodami – powodem braku wyceny jest brak podania wartości nieruchomości w decyzjach starostów przekazujących działki w trwałe zarząd, brak decyzji ustanawiających trwałe zarząd. Ponadto informujemy, że jednostka nasza nie dysponuje wystarczającymi środkami finansowymi pozwalającymi sfinansować wycenę nieruchomości RZGW we Wrocławiu przez biegłego rzeczoznawcę. Grunty są wprowadzane na stan jeżeli posiadają wartość księgową. (...) Ten sposób wyceny majątku powoduje, że wiele jego składników może mieć wartość równą zero. Zgodnie z *ustawą o rachunkowości*, gruntów się nie amortyzuje więc grunty które posiadają wartość zero nie zmieniają nam wartości majątku RZGW. Jednakże zostanie dokonana analiza gruntów, które w chwili obecnej posiadają wartość zero. Pod uwagę będzie brane wprowadzenie wewnętrznej procedury wprowadzonej zarządzeniem Dyrektora co do szacunkowej wyceny wartości tych gruntów na podstawie informacji ogłaszanych przez GUS. (...)”.

(dowód: akta kontroli str. 912-919, 1496-1509, 1148-1158)

9) Ewidencja księgowa gruntów RZGW nie była prowadzona w sposób umożliwiający określenie wartości poszczególnych gruntów. W ewidencji tej grunty wykazywane były bowiem w 2 zagregowanych pozycjach, natomiast zmiany w zakresie stanu posiadania/administrowania odnoszone były również zbiorczo (pozycją zagregowaną) odpowiednio na rzecz lub w ciężar ww. pozycji. Powyższe było niezgodne z postanowieniami art. 20 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*, który stanowi, iż do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Dodatkowo, w myśl postanowień ust. 2 przywołanego wyżej przepisu podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej, zwane „dowodami źródłowymi”. Podstawą zapisów mogą być wprawdzie również sporządzone przez jednostkę dowody księgowe zbiorcze -

³⁷ Nieprawidłowości w zakresie nieterminowego dokonywania księgowania odpisów amortyzacyjnych opisano w pkt. 11 i 13 niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

³⁸ Z powyższego nieuregulowany stan prawny posiadały grunty o łącznej powierzchni 2 320,69 ha.

³⁹ W 2 zbiorczych pozycjach – opis w dalszej treści niniejszego wystąpienia pokontrolnego.

⁴⁰ Jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

służące do dokonania łącznych zapisów zbioru dowodów źródłowych (art. 21 ust. 3 *ustawy o rachunkowości*) – niemniej muszą w swej treści wymieniać poszczególne dokumenty źródłowe, co w przypadku dokumentów sporządzanych przez RZGW nie miało miejsca.

Do prowadzenia ksiąg pomocniczych w zakresie ewidencji środków trwałych (w tym gruntów) RZGW zobowiązana była na podstawie art. 17 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*. Zgodnie natomiast z postanowieniami art. 16 ust. 1 tej ustawy konta ksiąg pomocniczych zawierają zapisy (w tym wartości) będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej. Prowadzi się je w ujęciu systematycznym jako wyodrębniony system ksiąg, kartotek (zbiorów kont), komputerowych zbiorów danych, uzgodniony z saldami i zapisami na kontach księgi głównej.

Ponadto, *ustawa o rachunkowości* jako akt normatywny o charakterze generalnym, w rozdziale 3 „Inwentaryzacja”, określa zasady inwentaryzacji poszczególnych składników aktywów i pasywów jednostki, której celem jest ustalenie rzeczywistego stanu składników majątku (aktywów) i źródeł ich pochodzenia (pasywów). I tak, przepisy art. 26 ust. 1 pkt 3 *ustawy o rachunkowości* zobowiązują jednostki, w tym jednostki budżetowe, do inwentaryzacji gruntów w drodze porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, wg stanu na dzień bilansowy nie rzadziej niż raz na cztery lata. Zgodnie natomiast z postanowieniami § 6 ust. 6 *rozporządzenia ws. zasad rachunkowości* inwentaryzacja nieruchomości powinna zapewnić porównanie danych wynikających z ewidencji księgowej z ewidencją odpowiednio gminnego, powiatowego i wojewódzkiego zasobu nieruchomości.

W konsekwencji, również ewidencja gruntów prowadzona przez RZGW w programie SKARB nie spełniała przywołanych wyżej wymogów *ustawy o rachunkowości* (w tym w szczególności wymagań określonych w art. 16 ust. 1 tej ustawy), gdyż nie zawierała informacji o wartości poszczególnych działek.

W powyższych sprawach Dyrektor RZGW oraz Główny Księgowy wyjaśnili: „(...) każde zdarzenie przekazane do Działu Finansowo – Księgowego dot. gruntów było ujmowane w księgach jeżeli posiadało wartość. Grunty zostały podzielone na: - grunty pod wodami płynącymi, - nieruchomości różne od gruntów pokrytych wodami. (...) Odnośnie programu SKARB to księgowość nie traktuje tego programu jako księgi pomocniczej, gdyż (...) wszystko jest ujmowane w księgach rachunkowych tylko jako część pomocniczą do dokumentów przekazywanych z Działu Nieruchomości, gdzie są dodatkowe informacje, tj. numer działki, określenie położenia, numer arkusza mapy, powierzchnię, rodzaje użytków bonitacyjnych występujących na działce, podstawę prawną posiadania nieruchomości”.

(dowód: akta kontroli str. 912-919, 1496-1509, 1148-1158)

10) W czterech przypadkach (zmiany wartości środków trwałych - gruntów) dowody na podstawie których dokonano zapisów księgowych nie zawierały wszystkich wymaganych postanowieniami art. 21 ust. 1 *ustawy o rachunkowości* danych, tj.: [1] określenia rodzaju dowodu księgowego i jego numeru identyfikacyjnego, [2] określenia stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej, [3] dat dokonania operacji gospodarczych, [4] dat sporządzenia dowodu księgowego. W konsekwencji dokumenty te nie były kompletne w rozumieniu art. 22 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*. Powyższe nieprawidłowości dotyczyły czterech dokumentów na podstawie których w księgach rachunkowych RZGW ujęto:

- zwiększenia stanu posiadania gruntów w 2013 r. na kwotę 18 785,7 tys. zł,
- zmniejszenia stanu posiadania gruntów w 2013 r. na łączną kwotę 101,9 tys. zł.

W sprawie przyczyn, dla jakich ww. cztery dowody księgowe nie zawierały wszystkich wymaganych postanowieniami art. 21 ust. 1 *ustawy o rachunkowości* danych Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili: „(...) zwiększenia /

zmniejszenia ewidencji gruntów RZGW przyjmował na stan na podstawie zestawienia przekazywanego przez Dział Nieruchomości. Dokument ten nie posiada wszystkich znamion dowodu księgowego, jednakże posiada zgodnie z ustawą o rachunkowości; 3) opis operacji oraz jej wartość, (...); 4) datę dokonania operacji, a gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu; 5) podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów. (...) Należy nadmienić, że na dzień dzisiejszy trwają prace nad aktualizacją Polityki rachunkowości i Instrukcji i kontroli dokumentów księgowych, gdzie jest wskazana podstawa prawna oraz jakie cechy powinien zawierać dokument księgowy. Po wprowadzeniu wspomnianych instrukcji pracownicy Działu Finansowo Księgowego będą się ściśle do nich stosowali”.

(dowód: akta kontroli str. 912-919, 1496-1509, 1148-1158)

11) Odpisy amortyzacyjne środków trwałych nie były dokonywane terminowo (miesięcznie), co było niezgodne z zapisami przyjętymi w pkt II.1.1 Polityki rachunkowości RZGW. Analiza kont: 071-01 „Umorzenie budynków i budowli (I, II grupa)”, 071-02 „Umorzenie urządzeń technicznych, maszyn (III, IV, V, VI grupa)”, 071-03 „Umorzenie środków transportu (VII grupa) i 071-04 „Umorzenie pozostałych ŚT (VIII grupa), wykazała bowiem, że odpisu amortyzacyjnego za: [1] miesiąc styczeń 2013 r. dokonano w kwietniu 2013 r.; [2] za miesiąc luty 2013 r. dokonano w maju 2013 r.; [3] za miesiąc marzec 2013 r. dokonano w lipcu 2013 r.; [4] za miesiące od kwietnia do grudnia 2013 r. dokonano w lutym 2014 r. (pod datą 31 grudnia 2013 r.). Nieterminowość w dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych (w łącznej wysokości 55 680,6 tys. zł) środków trwałych sięgała zatem od 2 do 9 miesięcy. Powyższe nie miało wpływu na sprawozdanie finansowe RZGW sporządzone za 2013 r.

Zgodnie z § 6 ust. 2 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych środków trwałych dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Nadto, zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że nienaliczanie amortyzacji co miesiąc związane było z nieterminowym przekazywaniem przez komórki merytoryczne dokumentów księgowych OT, OT+, PT, LT pomimo, że Dział Finansowo-Księgowy niejednokrotnie przypominał o tym fakcie osobom sporządzającym dokumenty i monitował ich dostarczenie. Składający wyjaśnienia podkreślili, że nieterminowe naliczenie amortyzacji nie wpłynęło na rozliczenie podatkowe, gdyż jednostki budżetowe nie rozliczają się z podatku dochodowego. Poinformowali nadto, że w celu zwiększenia kontroli nad przekazywaniem dokumentów księgowych obecnie trwają prace nad aktualizacją Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, której planowany termin wydania to koniec miesiąca listopada 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 1496-1497)

12) Analiza rejestru (ewidencji) środków trwałych wykazała, że w przypadku trzech pozycji, przyjętych na stan w dniu 20 grudnia 2013 r., zastosowano niewłaściwą roczną stawkę amortyzacji, tj.: [1] nr inwentarzowy 389-629 (szafa teletechniczna sterowana PLC z wyposażeniem), grupa: 6, wartość: 34,8 tys. zł – stawka 100%; [2] nr inwentarzowy 390-629 (szafa teletechniczna panel HMI z wyposażeniem), grupa: 6, wartość: 18,1 tys. zł – stawka 100%; [3] nr inwentarzowy 106-800 (sonda pomiaru poziomu wody), grupa: 8, wartość: 10,1 tys. zł – stawka 200%. Wyżej

Je. Ef

wymienione środki trwałe o łącznej wartości 63,0 tys. zł zostały zamortyzowane *de facto* jednorazowo w miesiącu styczniu 2014 r.⁴¹.

Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych, który zawarty jest w załączniku nr 1 do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁴², nie przewiduje ww. stawek. Dla grupy 6 stawka wynosi 10%, a dla grupy 8 stawka wynosi 20%.

Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili, że zakupione środki trwałe w miesiącu grudniu 2013 r. zostały wprowadzone przez pracownika zajmującego się gospodarką materiałową omyłkowo, przyjmując stawkę 100% zamiast 10% oraz 200% zamiast 20%. Poinformowali, że błędy zostaną skorygowane w 2014 r. a powstała pomyłka w 2013 r. nie wpłynęła na wartość amortyzacji i roczne sprawozdanie finansowe za 2013 r.

(dowód: akta kontroli str. 1481-1482, 1484)

➤ WNIP (wycena):

13) Odpisy amortyzacyjne WNIP nie były dokonywane co miesiąc, tj. zgodnie z zapisami przyjętymi w pkt II.1.1 Polityki rachunkowości RZGW. Analiza konta 071-05 „Umorzenie WNIP (IX grupa)” wykazała bowiem, że odpisu amortyzacyjnego za: [1] miesiąc styczeń 2013 r. dokonano w kwietniu 2013 r.; [2] za miesiąc luty 2013 r. dokonano w maju 2013 r.; [3] za miesiąc marzec 2013 r. dokonano w lipcu 2013 r.; [4] za miesiące od kwietnia do grudnia 2013 r. dokonano w lutym 2014 r. (pod datą 31 grudnia 2013 r.). Nieterminowość w dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych WNIP w łącznej wysokości 140,8 tys. zł sięgała zatem od 2 do 9 miesięcy⁴³.

Zgodnie z § 6 ust. 2 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, odpisów umorzeniowych lub amortyzacyjnych WNIP dokonuje się według zasad przyjętych przez jednostkę zgodnie z przepisami *ustawy o rachunkowości*. Nadto, zgodnie z art. 4 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*, jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości.

W powyższej sprawie Dyrektor i Główny Księgowy RZGW złożyli wyjaśnienia identyczne jak wskazane w pkt 12 nieprawidłowości (powyżej).

(dowód: akta kontroli str. 1496-1497)

➤ należności (prezentacja / klasyfikacja, istnienie, wycena):

14) Mimo, że RZGW prawidłowo - jako należność długoterminową - ujął w bilansie za 2013 r. kaucję gwarancyjną (niestanowiącą dochodów budżetowych) wypłaconą na rzecz PKP PLK S.A. w wysokości 10,0 tys. zł, nie została ona jednak zaewidencjonowana na właściwym koncie. Należność tę zaewidencjonowano na koncie 240-12.6 „Kaucja gwarancyjna / zaliczka dot. JRP – Lewin Brzeski”. Natomiast załącznik nr 3 do rozporządzenia ws. zasad rachunkowości - plan kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, przewiduje konto 226 „Długoterminowe należności budżetowe”. Zgodnie z opisem zawartym w ww. rozporządzeniu konto 226 służy do ewidencji długoterminowych należności lub długoterminowych rozliczeń z budżetem. Dodatkowo ustalono, iż RZGW w Zakładowym Planie Kont, stanowiącym załącznik do Polityki rachunkowości, nie przewidział konta 226.

Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, konta wskazane w planach kont należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej, w tym również przy wykorzystaniu

⁴¹ Powyższe skutkowało nieprawidłowym naliczeniem amortyzacji w styczniu 2014 r. i nie miało wpływu na sprawozdanie finansowe za 2013 r.

⁴² Dz. U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.

⁴³ Powyższe nie miało wpływu na sprawozdanie finansowe za 2013 r.

symboli kont, które nie mają zastosowania w jednostce. Nadto zgodnie z art. 4 ust. 2 *ustawy o rachunkowości* – zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że w momencie księgowania dokumentu dotyczącego tej kaucji gwarancyjnej – ważnej przez okres 3 lat od daty jej wydania – potraktowano go jako rozrachunek z tytułu sum depozytowych. Nadto kaucja nie mogła być potraktowana jako należność z tytułu dochodów budżetowych.

(dowód: akta kontroli str. 689-690, 694-695)

15) W 2013 r. RZGW nie utworzył odpisu aktualizującego należności w prawidłowej wysokości. Analiza konta 290-02 „Odpis aktualizujący trudno ściąganych należności” wykazała bowiem że utworzono tylko jeden odpis w wysokości 24,6 tys. zł, podczas gdy należności dochodzone na drodze sądowej i w trybie egzekucji administracyjnej wynosiły na koniec 2013 r. łącznie aż 499,4 tys. zł, z czego 328,0 tys. zł stanowiły należności z przed 2013 r.⁴⁴.

Zgodnie z § 8 ust. 1 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości, wartość należności aktualizuje się zgodnie z *ustawą o rachunkowości*, z zastrzeżeniem ust. 2-4. Z kolei § 8 ust. 4 ww. rozporządzenia stanowi, że odpisy aktualizujące wartość należności są dokonywane nie później niż na dzień bilansowy. Natomiast zgodnie z art. 35b *ustawy o rachunkowości*, wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu m.in. do: [1] należności od dłużników postawionych w stan likwidacji lub w stan upadłości – do wysokości należności nieobjętej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności, zgłoszonej likwidatorowi lub sędziemu komisarzowi w postępowaniu upadłościowym; [2] należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności; [3] należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców – w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności. Wszystkie ww. należności skierowane zostały na drogę sądową lub na drogę egzekucji administracyjnej (499,4 tys. zł), co oznacza że są obarczone ryzykiem nieściągalności.

Z zachowaniem zasady ostrożności (ocena pod kątem spełnienia wymogu zdolności do wygenerowania w przyszłości korzyści ekonomicznych, tj. wpływu środków pieniężnych do RZGW), przyjmując tylko niezyskane należności powstałe przed 2013 r. odpis powinien wynosić co najmniej 328,0 tys. zł.

Podobnie w przypadku należności z tytułu odsetek od nieterminowych płatności odpisem aktualizującym należało objąć 69,5 tys. zł (odsetki od należności skierowanych na drogę sądową) podczas, gdy objęto zaledwie 35,1 tys. zł.

Wskutek braku określenia zasad tworzenia odpisów aktualizujących należności w Polityce rachunkowości RZGW, nie wszystkie należności zostały wycenione zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 7 *ustawy o rachunkowości*, tj. w kwocie wymaganej zapłaty (łącznie z należnymi odsetkami), z zachowaniem zasady ostrożności (ocena należności pod kątem spełnienia wymogu zdolności do wygenerowania w przyszłości korzyści ekonomicznych).

⁴⁴ Wiekowanie należności wykazało, że na kwotę 499,4 tys. zł składały się należności pochodzące z: [1] lat 2004-2007 - 70,3 tys. zł, [2] lat 2008-2009 - 28,7 tys. zł, [3] 2010 r. - 27,7 tys. zł, [4] 2011 r. - 30,1 tys. zł, [5] 2012 r. - 171,1 tys. zł i [6] 2013 r. - 171,5 tys. zł.

W konsekwencji wartość pozycji bilansowej „Pozostałe należności” została zawyżona o kwotę 362,4 tys. zł (328,0 tys. zł + 34,4 tys. zł) przy równoczesnym zaniżeniu w rachunku zysków i strat pozycji pozostałych kosztów operacyjnych oraz pozostałych kosztów finansowych (odpowiednio o 328,0 tys. zł i 34,4 tys. zł)⁴⁵.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że tworząc odpisy aktualizujące należności brano pod uwagę, czy dany dłużnik jest w stanie upadłości lub likwidacji. Poinformowali nadto, że RZGW dokona powtórnej analizy należności i utworzy w 2014 r. odpisy aktualizujące należności. Wskazali też, że w załączniku do Polityki rachunkowości pn. „Procedura windykacji należności” zostaną dodane zasady tworzenia ww. odpisów.

(dowód: akta kontroli str. 690-692, 695-696)

16) Potwierdzenia sald należności (z tytułu dochodów budżetowych) wysłano wg stanu na koniec roku tylko do 8 dłużników podczas, gdy art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości wymagał inwentaryzacji wszystkich należności w drodze uzyskania potwierdzenia sald. Analiza konta 221 „Należności z tytułu dochodów budżetowych” (syntetyczna i analityczna) wskazała przy tym na występowanie sald należności łącznie 106 dłużników, w tym 21 firm.

Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili m.in., że: [1] większa część kontrahentów RZGW to osoby fizyczne, z którymi nie ma możliwości porównania salda i wobec tych osób porównano dane z ksiąg rachunkowych z fakturami, których dotyczyły należności; [2] brak pozostałych potwierdzeń sald wynikał z nawału pracy związanej ze szczegółową sprawozdawczością oraz obowiązkiem wystawiania terminowych wezwań do zapłaty, a osoba wykonująca ww. zadanie miała szeroki zakres czynności i obarczona była dużą odpowiedzialnością i ryzykiem; [3] planuje się rozłożenie części powierzonych jej zadań na inną osobę; [4] pouczono osobę odpowiedzialną o bezwzględnej konieczności przestrzegania przepisów w zakresie potwierdzeń sald.

(dowód: akta kontroli str. 692-693, 696)

➤ zapasów – materiałów (kompletność, prezentacja / klasyfikacja):

17) W pozycji bilansowej aktywów obrotowych I.1. „Zapasy (materiały)” ujęto m.in. saldo konta syntetycznego 312 „Magazyn Wojskowy – Depozyt” w wysokości 209,0 tys. zł mimo, iż w IV kwartale 2012 r. wszystkie zapasy z tego magazynu (magazynu państwowych rezerw mobilizacyjnych)⁴⁶ zostały przekazane z RZGW do ARM. W konsekwencji wartość zapasów (materiałów) przedstawiona w bilansie za 2013 r. (zarówno na początek jak i na koniec roku) nie była zgodna ze stanem faktycznym, lecz zawyżona o 209,0 tys. zł (dokonane w księgach rachunkowych RZGW za 2013 r. zapisy nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego).

Wobec postanowień art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należało bowiem wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w okresie sprawozdawczym (w tym, przekazanie zapasów magazynowych do innej jednostki organizacyjnej). Zgodnie natomiast z postanowieniami art. 24 ust. 2 ww. ustawy, księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

⁴⁵ Zgodnie z art. 35b ust. 2 ustawy o rachunkowości, odpisy aktualizujące wartość należności zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub do kosztów finansowych – zależnie od rodzaju należności, której dotyczy odpis aktualizujący.

⁴⁶ Cztery magazyny: [1] Janowice – Nadzór Wodny Wrocław, [2] Wróblin – Nadzór Wodny Opole, [3] Kąty Wrocławskie – Nadzór Wodny Krapkowice, [4] Zwanowice – Nadzór Wodny Brzeg. W wyniku przeprowadzonego przeglądu rezerw mobilizacyjnych rekomendowanych do rezerw strategicznych utworzonych przez Ministra Środowiska i zgodnie ze sprawozdaniem z przeglądu zatwierdzonego przez Ministra Gospodarki, doszło do przekazania zasobu ww. magazynu do ARM na podstawie stosownych protokołów zdawczo-odbiorczych.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że Dział Finansowo-Księgowy nie otrzymał w latach 2012-2013 od Pełnomocnika ds. Ochrony Informacji Niejawnych w RZGW dokumentów, ani informacji, o przekazaniu zapasów magazynu wojskowego do ARM. Wskazali dodatkowo, iż dokumentację w tym zakresie Dział ten otrzymał dopiero w trakcie kontroli NIK, tj. w dniu 31 października 2014 r. i na tej podstawie saldo konta 312 zostało wyksięgowane.

(dowód: akta kontroli str. 856-857, 859)

18) Rozliczenie przeprowadzonej przez RZGW inwentaryzacji za 2012 r. nastąpiło 82 dni po terminie, wyznaczonym na 9 listopada 2012 r.⁴⁷, tj. w dniu 30 stycznia 2013 r. W trakcie bowiem inwentaryzacji, pismem z dnia 7 listopada 2012 r., osoba materialnie odpowiedzialna za magazyn została poproszona o wyjaśnienie różnic inwentaryzacyjnych w terminie do dnia 22 listopada 2012 r.⁴⁸, a wyjaśnienia złożyła jeszcze później bo 24 stycznia 2013 r. W konsekwencji, końcowego rozliczenia inwentaryzacji RZGW dokonał dopiero poleceniem księgowania nr 190/2012 z dnia 30 stycznia 2013 r., zaksięgowanym prawidłowo pod datą 31 grudnia 2012 r.⁴⁹.

Niezależnie od powyższego, zgodnie z §.19 Instrukcji inwentaryzacyjnej, opracowanie protokołu weryfikacyjnego różnic inwentaryzacyjnych przez Zakładową Komisję Inwentaryzacyjną i przedłożenie Kierownikowi jednostki wraz z wnioskami do akceptacji, powinno nastąpić do 31 grudnia danego roku, tak aby ujęcie w księgach rachunkowych różnic inwentaryzacyjnych także nastąpiło do 31 grudnia roku, w którym przeprowadzona została inwentaryzacja.

W powyższej sprawie Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że nieterminowe rozliczenie inwentaryzacji nastąpiło w wyniku późnego przedłożenia wyjaśnienia różnic inwentaryzacyjnych przez osobę materialnie odpowiedzialną – magazyniera, który przez nawał pracy przeoczył termin złożenia pisemnego wyjaśnienia różnic inwentaryzacyjnych. Składający wyjaśnienia wskazali, iż rozliczenie inwentaryzacji nastąpiło w terminie umożliwiającym ujęcie w księgach rachunkowych za 2012 r. i sporządzenie sprawozdania finansowego. Nadmienili, że brak w obecnej strukturze stanowiska ds. inwentaryzacji powoduje, że nie ma w RZGW osoby, która koordynowałaby i pilnowała terminowości zagadnień dotyczących inwentaryzacji, co w tak dużej jednostce jest niezbędne.

(dowód: akta kontroli str. 857-858, 860-861)

➤ rozliczeń międzyokresowych kosztów (kompletność, prezentacja / klasyfikacja):

19) W zakładowym planie kont RZGW nie przewidziano konta 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”, które wymagane było postanowieniami § 15 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości w przypadku gdy w jednostce występowały operacje gospodarcze o treści ekonomicznej uzasadniającej księgowanie przy pomocy tego konta. Jak ujawniono, w RZGW w 2013 r. wystąpiły takie operacje. I tak, w przypadku: [1] opłaty za trwały zarząd (675,9 tys. zł), [2] rocznego abonamentu RTV (45,2 tys. zł), [3] opłaconej z góry prenumeraty czasopism (28,2 tys. zł), [4] ubezpieczeń majątkowych (10,4 tys. zł), pomimo że wydatki ponoszono „z góry”, w okresie sprawozdawczym (konkretnym miesiącu) ich rozliczanie przez RZGW nie następowało w trakcie roku proporcjonalnie do upływu czasu. Nadto w bilansie RZGW za 2013 r. nie wystąpiła pozycja „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

Zgodnie z opisem zawartym w rozporządzeniu ws. zasad rachunkowości, konto 640 służy do ewidencji kosztów przyszłych okresów (rozliczenia czynne) oraz rezerw na

⁴⁷ Polecenie służbowe nr 0231/27/2012 Dyrektora RZGW z dnia 18 października 2012 r w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji materiałów na składzie w magazynie głównym we Wrocławiu.

⁴⁸ Termin przekraczający ustalony przez Dyrektora RZGW na 9 listopada 2012 r. dzień rozliczenia inwentaryzacji.

⁴⁹ Brak wpływu na sprawozdanie finansowe RZGW za 2013 r.

wydatki przyszłych okresów (rozliczenia bierne) a ewidencja szczegółowa powinna umożliwić ustalenie: [1] wysokości tych kosztów zakupu, które podlegają rozliczeniu w czasie; [2] wysokości innych rozliczeń międzyokresowych kosztów z dalszym podziałem według ich tytułów. Zgodnie natomiast z art. 39 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*, jednostki dokonują czynnych rozliczeń międzyokresowych kosztów, jeżeli dotyczą one przyszłych okresów sprawozdawczych. Rozliczanie kosztów w czasie w szczególności polega na wyłączeniu z kosztów działalności i zapisywaniu na oddzielnym koncie kwot kosztów za więcej niż jeden miesiąc (okres sprawozdawczy), a następnie rozliczenie ich na odpowiednie miesiące (okresy sprawozdawcze), których koszty te dotyczą.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że trwają prace nad opracowaniem nowej Polityki rachunkowości, które będą obejmowały m.in. wprowadzenie w planie kont konta 640, oraz że opłaty za trwałe zarząd i abonament RTV są opłacane z góry na dany rok kalendarzowy - poniesione koszty księguje się na koncie zespołu 4, natomiast księgowanie przy użyciu konta 640 powoduje, że fakturę księguje się w koszty proporcjonalnie do upływu czasu, ale przy ww. kosztach efekt końcowy jest taki sam, tzn. księgowanie faktury w danym roku kończy się na koncie zespołu 4. Składający wyjaśnienia wskazali, że odnośnie księgowania faktur z tytułu prenumeraty i ubezpieczeń majątkowych widzą zasadność stosowania konta 640.

(dowód: akta kontroli str. 732-733, 736-737)

➤ rozliczeń międzyokresowych przychodów (kompletność, prezentacja / klasyfikacja):

20) W bilansie RZGW nie wystąpiła pozycja „Rozliczenia międzyokresowe przychodów”. W zakładowym planie kont nie przewidziano konta 840 „Rezerwy i rozliczenia międzyokresowe przychodów”, które wymagane było postanowieniami § 15 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia ws. zasad rachunkowości - w przypadku, gdy w jednostce występują operacje gospodarcze o treści ekonomicznej uzasadniającej księgowanie przy pomocy tego konta. Jak ujawniono, w RZGW w 2013 r. wystąpiły takie operacje. W przypadku bowiem umów dzierżawy gruntów RZGW wymagał od dzierżawców płatności „z góry” za dany rok dzierżawy (najczęściej do końca marca każdego roku). W ocenie NIK wskazany przychód winien być rozliczany przez RZGW w ujęciu memoriałowym, tj. proporcjonalnie do upływu czasu i niezależnie od faktycznie uzyskanych wpłat od kontrahentów. W 2013 r. z tytułu dzierżawy gruntów RZGW uzyskał łącznie 1 366,4 tys. zł.

Zgodnie z opisem kont, konto 840 służy do ewidencji przychodów zaliczanych do przyszłych okresów oraz innych rozliczeń międzyokresowych i rezerw. Dodatkowo, w myśl art. 41 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*, rozliczenia międzyokresowe przychodów, dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmują m.in. równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w następnych okresach sprawozdawczych.

Powyższe nieprawidłowości nie miały wprawdzie wpływu na sumę bilansową, niemniej istotą właściwych księgowania jest zachowanie przez jednostkę, także w trakcie roku, określonej w art. 6 ust. 2 *ustawy o rachunkowości* zasady współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów.

Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili, że trwają prace nad opracowaniem nowej Polityki rachunkowości, które będą obejmowały m.in. wprowadzenie w planie kont konta 840. Nadmienili, że faktury za dzierżawę gruntów obejmują należności za rok bieżący, czyli za dany rok w którym została wystawiona faktura, zgodnie z podpisaną umową, natomiast w przypadku, gdy kończy się umowa w trakcie roku, należność wyliczana jest proporcjonalnie do liczby dni użytkowania umownego gruntu i uzyskane przychody księguje się na koncie zespołu 7 – natomiast księgowanie przy użyciu konta 840 powoduje, że fakturę księguje się w przychody

proporcjonalnie, ale przy ww. przychodach efekt końcowy jest taki sam, tzn. księgowanie faktury w danym roku kończy się na koncie zespołu 7.

(dowód: akta kontroli str. 734-735, 737-738)

➤ kosztów (prezentacja / klasyfikacja, wycena):

21) Realizowane przez RZGW zadania: „Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku w zarządzie RZGW Wrocław – województwo dolnośląskie” oraz „Stopień Brzeg Dolny – roboty remontowo-modernizacyjne na stopniu”, w świetle postanowień art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane⁵⁰ (dalej: *Prawo budowlane*), nie stanowiły zadań remontowych, gdyż nie polegały na odtworzeniu stanu pierwotnego budowli, których dotyczyły (próba dowodów księgowych: 33 925,7 tys. zł, poniesione wydatki na wykonanie zadań od początku ich realizacji⁵¹: łącznie 114 757,4 tys. zł, w tym wydatki poniesione w 2013 r.: 43 766,2 tys. zł). Istotą realizowanych prac (robót budowlanych) była natomiast przebudowa⁵² istniejących budowli (w tym ich ulepszenie), na którą w każdym przypadku wymagane było uzyskanie pozwolenia na budowę (art. 28-30 *Prawa budowlanego*).

W odniesieniu do jazów, przebudowa, w tym ulepszenie, polegała głównie na zmianie technologii piętrzenia wody (jazy sektorowe przebudowywane są na jazy klapowe). Natomiast w przypadku Stopnia Brzeg Dolny, wykonane nowe zasuwki i klapy przystosowane będą do przepuszczania lodów w okresie zimowym, a sterowanie zamknięciami jazowymi będzie realizowane przy użyciu napędów hydraulicznych, a nie jak do tej pory mechanicznych.

W konsekwencji, wartość nakładów poniesionych na realizację ww. zadań nie powinna być odnoszona w koszty działalności RZGW, lecz ujmowana w księgach rachunkowych i wykazywana w sprawozdaniach finansowych jako nakłady na środki trwałe w budowie (w trakcie realizacji zadań), a następnie, po zakończeniu robót, odniesiona na zwiększenie aktywów (środków trwałych) będących w dyspozycji jednostki. Stąd też według stanu na 31 października 2014 r. aktywa RZGW zostały zaniżone łącznie o 114 757, 4 tys. zł, z czego w 2013 r. przynajmniej o 43 766,2 tys. zł.

Do ulepszenia bowiem środków trwałych⁵³ zalicza się m.in. wydatki na: przebudowę, czyli zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środków trwałych na inny, rozbudowę, tj. powiększenie (rozszerzenie) składników majątkowych, w szczególności zaś budynków i budowli, linii technologicznych itp., rekonstrukcję, tj. odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych, adaptację, tj. przystosowanie (przerobienie) składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu, niż wskazywało jego pierwotne przeznaczenie, albo nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych, modernizację, tj. unowocześnienie środków trwałych.

Zgodnie z postanowieniami art. 3 ust. 1 pkt 16 *ustawy o rachunkowości* poprzez środki trwałe w budowie rozumie się zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Podkreślić przy tym należy⁵⁴, że zawsze przy przebudowie, rozbudowie i rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji mogą występować prace uznawane za remontowe. Jednakże, jeżeli z zakresu prac wynika, że ich celem była faktycznie przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja, to występujące niejako „przy okazji” lub wymuszone zakresem prac – prace remontowe – stanowią

⁵⁰ Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 ze zm.

⁵¹ Do 31 października 2014 r.

⁵² Art. 3 pkt 7a *Prawa budowlanego*.

⁵³ Wyjaśnienia Ministerstwa Finansów, zawarte w piśmie z dnia 13 marca 1995 r., Nr PO 3/722-160/94.

⁵⁴ Za IPTPB1/415-31/12-4/AG z dnia 17 kwietnia 2012 r.

de facto jeden z elementów przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji.

W sprawie przyczyn dla jakich RZGW zadania inwestycyjne „Modernizacja Jazów Odrzańskich na odcinku w zarządzie RZGW Wrocław · województwo dolnośląskie” oraz „Stopień Brzeg Dolny – roboty remontowo – modernizacyjne na stopniu” rozliczał i ujmował w ewidencji księgowej oraz sprawozdaniu finansowym za 2013 r. jako zadania remontowe Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili: „(...) przy sporządzaniu projektu planów na lata przyszłe komórka merytoryczna kwalifikuje zgłaszane zadania jako zadania bieżące – remontowe lub jako przyszłą inwestycje do realizacji. Wspomniane dwa zadania zostały przez kierownika ówczesnego działu realizacji robót Pana Bartłomieja Pietruszewskiego zakwalifikowane do zadań remontowych. Projekty planów zostały przekazane do dysponenta wyższego stopnia, który nie wniósł zastrzeżeń w tym zakresie. Końcowym etapem planowania jest wydanie planu finansowego, gdzie przedmiotowe zadania były zakwalifikowane zgodnie ze wskazaniem komórki merytorycznej. Na podstawie opisanych faktur przez dział merytoryczny oraz zgodnie z planem finansowym Dział Finansowo – Księgowy ujmował koszty ponoszone na w/w zadania na koncie zespołu 4 jako zadanie remontowe. (...) W dniu 03.11.2014 r. Kierownik zespołu JRP zajmujący się przedmiotowymi zadaniami zwrócił się z prośbą do Głównej Księgowej o dokonanie zmiany klasyfikacji budżetowej tych zadań, tzn. z zadania remontowego na zadanie inwestycyjne. Jednocześnie informujemy, że w miesiącu listopadzie br. zostanie przesłany wniosek do dysponenta wyższego stopnia o zmianę klasyfikacji budżetowej”.

(dowód: akta kontroli str. 912-924, 1496-1509, 925-1067, 1068-1098, 1099-1147, 1496-1509)

Nadto stwierdzono naruszenia przepisów wewnętrznych RZGW o charakterze formalnym:

a) Protokół inwentaryzacji (kontroli) środków pieniężnych w kasie, sporządzony na dzień 31 grudnia 2013 r. nie był zgodny ze wzorem określonym w załączniku nr 6 Instrukcji inwentaryzacyjnej RZGW. Przedmiotowy protokół nie zawierał bowiem niezbędnych (wymaganych) elementów takich jak: [1] data sporządzenia i godzina przeprowadzenia inwentaryzacji gotówki w kasie, [2] podstawy powołania zespołu spisowego (nr i data zarządzenia Dyrektora RZGW), [3] informacji o stanie depozytów przechowywanych w kasie oraz ich zgodności z ewidencją, [4] informacji, że protokół sporządzono w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden pozostawiono w kasie, [5] adnotacji o wniesieniu przez osobę materialnie odpowiedzialną zastrzeżeń w związku z ustaleniami zawartymi w protokole bądź braku zastrzeżeń.

Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że przy sporządzaniu protokołu inwentaryzacji gotówki w kasie osoby uczestniczące w spisie stworzyły własny wzór dokumentu. Nadto poinformowali, że obecnie trwają prace nad aktualizacją Instrukcji Inwentaryzacyjnej i w bieżącym roku osoby uczestniczące w inwentaryzacji gotówki w kasie zostaną przeszkolone tak, aby w przyszłości stosowały się do zarządzenia Dyrektora RZGW.

(dowód: akta kontroli str. 1487, 1494)

b) Arkusze (karty) spisowe – magazynu we Wrocławiu i Opolu – nie posiadały elementów wymaganych zapisami § 13 Instrukcji inwentaryzacyjnej RZGW, tj.:

- danych na temat ogólnej liczby pozycji zapisów w danym arkuszu spisowym (informacje te podaje się na końcu arkusza, pisząc „Spis zakończono na pozycji numer ...”),
- klauzuli stwierdzającej, że osoba, której pieczy powierzono składniki majątkowe, nie wnosi zastrzeżeń do ustaleń spisu z natury.

O wyjaśnienie przyczyn różnic inwentaryzacyjnych pisemnie wносиła Starszy Specjalista ds. Księgowości Materiałowej, która nie była członkiem Komisji Spisowej / Inwentaryzacyjnej. Było to niezgodne z postanowieniami § 15 Instrukcji inwentaryzacyjnej RZGW, który stanowił, iż w razie ujawnienia niedoborów przekraczających normalne ubytki naturalne Komisja Inwentaryzacyjna żąda wyjaśnień na piśmie od osób odpowiedzialnych (współodpowiedzialnych) za stan składników majątku.

Instrukcja inwentaryzacyjna RZGW była w części zdezaktualizowana, gdyż wskazywała na nieistniejące stanowiska (Główny Specjalista ds. Inwentaryzacji), nieaktualne nazwy stanowisk (Dział Służby Pracowniczej), nieistniejące nazwy komórek organizacyjnych (Inspektorat Eksploatacyjny w Opolu) oraz zlikwidowane jednostki (Gospodarstwo Pomocnicze w Opolu).

Dyrektor RZGW i Główny Księgowy wyjaśnili, że czynności inwentaryzacyjne wykonywali pracownicy Działu Finansowo-Księgowego, który w IV kwartale roku ma zamrożone prace księgowe dotyczące rozliczenia roku budżetowego, co doprowadziło do powstania błędów. W odniesieniu do arkuszy spisowych wyjaśnili, że arkusz spisu z natury jest wydrukiem komputerowym i dopisanie pozycji byłoby widoczne, a klauzulę stwierdzającą, że osoba odpowiedzialna nie wnosi zastrzeżeń do ustaleń spisu z natury umieszczono na oświadczeniu poinwentaryzacyjnym.

(dowód: akta kontroli str. 857-858, 860-861)

c) W kartach obiegu dokumentów, będących częścią Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, znajdowały się nieaktualne nazwy stanowisk odpowiedzialnych za wykonanie poszczególnych czynności w ramach systemu rachunkowości, w tym kontroli funkcjonalnej. Oznaczało to w praktyce, że poszczególne czynności księgowe były wykonywane przez inne osoby (stanowiska), niż te wskazane w rzeczowej Instrukcji. Zgodnie z § 17 Regulaminu Organizacyjnego RZGW, do zadań Głównego Księgowego należy w szczególności nadzór nad całością spraw związanych z obiegiem dokumentów księgowych. Dyrektor i Główny Księgowy RZGW wyjaśnili, że obecnie trwają prace nad opracowaniem nowej Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych, która będzie obejmowała powyższe zmiany, a planowany termin opracowania to 30 listopada 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 27-33, 465, 469)

Uwagi dotyczące badanej działalności

1. Z uwagi na stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości, dotyczące kwalifikowania wybranych zadań o charakterze inwestycyjnym do zadań remontowych, oraz w oparciu o korekty kwalifikacji niektórych zadań dokonane przez RZGW w 2013 r., w ocenie NIK zasadnym jest przeprowadzenie przez RZGW analizy zakresu merytorycznego pozostałych zadań, w tym w szczególności remontowych, pod kątem właściwej ich kwalifikacji w obliczu wymogów *Prawa budowlanego* oraz (w konsekwencji) *ustawy o rachunkowości*.

2. Dopiero w trakcie kontroli NIK, RZGW dokonał analizy inwestycji – środka trwałego w budowie pn.: „Zbiornik Wodny Słup”, która ma zostać zaniechana. W związku z niepozyskaniem do końca 2013 r. środków finansowych na rozpoczęcie tej inwestycji, w bieżącym roku, zgodnie z decyzją Dyrektora RZGW ww. inwestycja ma zostać wyksięgowana. Powyższe będzie miało wpływ na pozycję bilansową środków trwałych w budowie za 2014 r.

3. Dyrektor RZGW w sprawozdaniu finansowym (bilansie) za 2013 r. w pozycji środki pieniężne wykazał, iż wg stanu na koniec roku stan środków na rachunku bankowym wynosił zero, w sytuacji gdy wg wyciągu bankowego NBP, kwota środków była inna (14,0 tys. zł).

Izba zauważa, iż art. 26 ust. 1 pkt 2 *ustawy o rachunkowości*, wynika obowiązek przeprowadzenia przez jednostki na ostatni dzień roku obrotowego inwentaryzacji

aktywów finansowych zgromadzonych na rachunkach bankowych drogą otrzymania od banków potwierdzeń prawidłowości wykazanego w księgach rachunkowych stanu tych aktywów. Równocześnie przepis § 4 ust. 1 *rozporządzenia ws. zasad rachunkowości*, nakazuje jednostkom budżetowym ujmowanie w księgach rachunkowych dochodów budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowanych na rachunkach bankowych dochodów budżetowych w danym roku budżetowym, z uwzględnieniem okresu przejściowego, a przepis § 22 ust. 2 *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonania budżetu państwa*⁵⁵, określa, że dochody pobrane w kasie do dnia 31 grudnia, przekazane do dnia 8 stycznia roku następnego, (a także dochody odprowadzane do dnia 15 stycznia), zalicza się na rachunki bankowe roku ubiegłego.

Z uwagi na powyższe, NIK przyjmuje rozwiązanie stosowane przez kontrolowaną jednostkę jako uproszczenie występujące w sposób ciągły na przełomie kolejnych okresów sprawozdawczych, które z uwagi również na skalę nie powoduje istotnego zniekształcenia obrazu sprawozdawczego.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie działalność RZGW w zakresie prawidłowości i rzetelności sporządzania sprawozdania finansowego za 2013 r. z uwagi na nieprawidłowości, których wartość przekroczyła próg istotności ogólnej dla sprawozdania finansowego, przyjęty na poziomie 1,5% sumy bilansowej (dopuszczalny tolerowany poziom nieprawidłowości).

2. Ocena sposobu wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych

Opis stanu faktycznego

2.1. Do zakresu działania Dyrektora RZGW, zgodnie z § 14 Regulaminu Organizacyjnego RZGW należy m.in. zapewnienie warunków dla sprawnego zarządzania oraz koordynacja działań w celu wykonywania zadań ustawowych w ramach przydzielonych środków finansowych oraz składanie sprawozdań i analiz jednostce nadrzędnej oraz innym uprawnionym podmiotom. Z kolei do zadań Głównego Księgowego, zgodnie z § 17 Regulaminu Organizacyjnego RZGW należy m.in. nadzór nad planowaniem i analizą finansową.

Polityka rachunkowości, Instrukcja obiegu i kontroli dokumentów księgowych oraz Regulamin kontroli zarządczej⁵⁶ nie stanowiły o możliwości wykorzystania sprawozdań finansowych przez RZGW. Przepisy prawa nie nakładały na RZGW obowiązku w powyższym zakresie.

2.2. RZGW nie prowadził analiz w oparciu o dane zawarte w sprawozdaniu finansowym za 2013 r.

Według wyjaśnień Dyrektora i Głównej Księgowej RZGW, sprawozdania finansowe jednostki były wykorzystywane wyłącznie przez firmy konsultingowe do sporządzania studium wykonalności dla nowych projektów realizowanych przez RZGW.

(dowód: akta kontroli str. 483, 488)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności RZGW w zakresie sposobu wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za 2013 rok nie stwierdzono nieprawidłowości.

Uwagi dotyczące badanej działalności

W *Założeniach koncepcyjnych sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych Komitetu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości* określa się, że celem sprawozdań finansowych jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz o zmianach sytuacji jednostki, które będą pomocne

⁵⁵ Dz. U. z 2014 r., poz. 82.

⁵⁶ Zarządzenie Nr 0230/18/2012 Dyrektora RZGW z dnia 15 maja 2012 r. w sprawie wprowadzenia Regulaminu kontroli zarządczej w RZGW.

szerokiemu kręgowi użytkowników (w tym także kierownictwu jednostki) przy podejmowaniu decyzji gospodarczych. Różny jest wprawdzie zakres i charakter wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym przez przedsiębiorstwo komercyjne czy państwową jednostkę budżetową – organ administracji rządowej niezespołonej, niemniej jednak wykorzystanie informacji płynących ze sprawozdań finansowych jest możliwe, w szczególności w procesach decyzyjnych lub inwestycyjnych.

Najwyższa Izba Kontroli odstąpiła od oceny sposobu wykorzystania przez RZGW informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym za 2013 r. z uwagi na brak takiego obowiązku wynikającego z przepisów prawa oraz z uwagi na stwierdzone nieprawidłowości w zakresie rzetelności sporządzenia sprawozdania finansowego przez kontrolowaną Jednostkę.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (dalej: *ustawa o NIK*), wnosi o:

1. Zaktualizowanie Polityki rachunkowości zgodnie z wymogami art. 10 *ustawy o rachunkowości* oraz dostosowanie zakładowego planu kont do operacji gospodarczych występujących w RZGW.
2. Ustalenie zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych i aktualizujących należności oraz zapewnienie nadzoru nad przestrzeganiem przez pracowników RZGW wprowadzonych regulacji.
3. Zaktualizowanie Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów księgowych oraz Instrukcji Inwentaryzacyjnej pod kątem zapewnienia zgodności tych instrukcji z obowiązującymi przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i strukturą organizacyjną RZGW.
4. Sporządzanie dokumentów inwentaryzacyjnych (protokoły kontroli kasy, arkusze spisowe) zgodnie z wymogami i wzorami określonymi w Instrukcji Inwentaryzacyjnej, a także terminowe rozliczanie inwentaryzacji materiałów.
5. Przeprowadzenie przeglądu (analizy) realizowanych przez RZGW zadań (inwestycyjnych, remontowych, modernizacyjnych) pod kątem ich właściwego rozliczania (poprawnej kwalifikacji) w świetle wymogów Prawa budowlanego, a w konsekwencji także *ustawy o rachunkowości*.
6. Podjęcie działań zamierzających do ustalenia wartości wszystkich gruntów zarządzanych/administrowanych przez RZGW oraz ujęcia wartości tych gruntów w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym.
7. Prowadzenie ewidencji księgowej gruntów w sposób umożliwiający określenie i identyfikację poszczególnych gruntów oraz ich wartości.
8. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i WNiP, w terminach przewidzianych w Polityce rachunkowości.
9. Sporządzanie dowodów księgowych w sposób uwzględniający wszystkie elementy wymagane postanowieniami art. 21 ust. 1 *ustawy o rachunkowości*.
10. Księgowanie należności długoterminowych na koncie „226”.
11. Tworzenie odpisów aktualizujących należności, zgodnie z wymogami art. 35b *ustawy o rachunkowości*.
12. Dokonywanie inwentaryzacji należności w drodze uzyskania potwierdzenia sald, zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 *ustawy o rachunkowości*.

13. Podjęcie działań organizacyjnych ukierunkowanych na zapewnienie terminowego przekazywania niezbędnych informacji i dokumentów między Działem Finansowo-Księgowym i właściwymi merytorycznie komórkami organizacyjnymi RZGW.
14. Dokonywanie księgowania na kontach „640” i „840” w przypadkach występowania operacji gospodarczych o treści ekonomicznej uzasadniającej takie zapisy.
15. Zapewnienie nadzoru nad pracą pracowników Działu Finansowo-Księgowego w celu wyeliminowania nieprawidłowości stwierdzonych w trakcie kontroli NIK.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

*Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń*

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

Zgodnie z art. 54 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 we Wrocławiu.

*Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków*

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

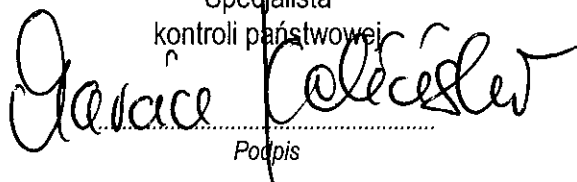
W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

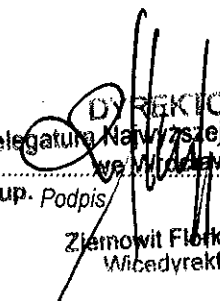
Wrocław, dnia 12 grudnia 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura we Wrocławiu

Kontroler:

Marcin Kaliński
Specjalista
kontroli państwowej


Podpis


DYREKTOR
Delegatura Najwyższej Izby Kontroli
we Wrocławiu
z up. Podpis
Ziemowit Florowski
Wicedyrektor

