



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Komisja Rozstrzygająca

KPK-KPO-443.030.2018

Warszawa, dnia 1 marca 2018 r.

UCHWAŁA

Zespół Orzekający

Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli

w składzie:

Przewodniczący:	Janusz Maj	–	doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
Członkowie:	Barbara Komar	–	doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
	Andrzej Górny	–	doradca prawny w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,
przy udziale protokolanta:	Magdaleny Krukowskiej	–	specjalisty w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego,

po rozpatrzeniu na posiedzeniu jawnym w dniu 1 marca 2018 r., w trybie art. 61a ust. 5 i 6 oraz 61 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2017 r. poz. 524), zastrzeżeń zgłoszonych przez Burmistrza Gminy Kozienice do wystąpienia pokontrolnego z dnia 22 grudnia 2017 r. (Nr KSI.410.005.01.2017), skierowanego w związku z przeprowadzoną w Urzędzie Miejskim w Kozienicach kontrolą „Finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej przez powiaty i gminy”:

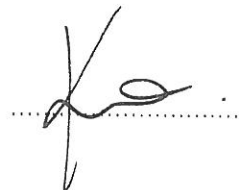
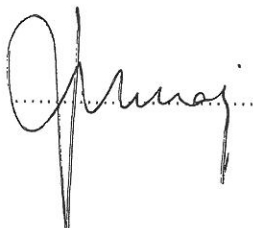
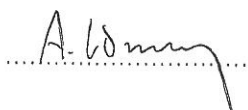
- 1) uwzględnia zastrzeżenie nr 3 dotyczące nieprawidłowości polegającej na braku wstępnej kontroli kompletności dowodów księgowych przez Skarbnika – i w związku z tym w treści wystąpienia pokontrolnego – na str. 27-28 skreśla treść pkt. 4. w sekcji „Ustalone nieprawidłowości”;
- 2) uwzględnia w części zastrzeżenie nr 1 dotyczące nieprawidłowości polegającej na tym, że w Zakładowym Planie Kont Urzędu nie ustalono kont analitycznych umożliwiających zidentyfikowanie źródeł finansowania wydatków na ochronę środowiska i gospodarkę wodną,

a w szczególności wydatków ponoszonych w tym zakresie ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska – i w związku z tym w treści wystąpienia pokontrolnego:

- a) na str. 3 w wierszach 14-16 od góry – skreśla treść trzeciego tiret,
- b) na str. 7:
 - w wierszach 1-2 od góry – oznaczenie sekcji „Ustalone nieprawidłowości” wraz ze zdaniem rozpoczynającym się wyrazami: „W działalności” i kończącym się wyrazami: „następujące nieprawidłowości:” przenosi na str. 9 za wierszem 14 od góry, po wyrazach: „(dowód: akta kontroli str.2251)” oraz zmienia odpowiednio numerację punktów 2-4 w tej sekcji na pkt. 1-3,
 - w wierszu 3 od góry skreśla oznaczenie punktu „1.”,
 - w wierszach 8-12 od dołu – skreśla fragment rozpoczynający się wyrazami: „Kontrola wykazała” i kończący się wyrazami: „korzystanie ze środowiska.”,
 - w wierszu 7 od dołu – wyraz: „Kwoty” zastępuje wyrazami: „Kontrola wykazała, że kwoty”.
- c) na str. 10:
 - na początku sekcji „Uwagi dotyczące badanej działalności” dodaje fragment o treści: „1. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że przyjęta w Urzędzie metodyka identyfikacji wydatków finansowanych ze środków pochodzących z opłat i kar środowiskowych obarczona jest ryzykiem nierzetelnego sporządzenia sprawozdania OŚ-4g, a w szczególności ryzykiem popełnienia błędu polegającego na nieuwzględnieniu w tym dokumencie części wydatków finansowanych z powyższych środków. Dodatkowo utrudnia ona sprawowanie kontroli zarządczej w zakresie weryfikacji sprawozdania OŚ-4g pod kątem rzetelności. Z tego powodu, zdaniem Izby, należałoby rozważyć wyróżnienie w ewidencji księgowej wydatków finansowanych z opłat i kar środowiskowych np. poprzez utworzenie na poziomie analitycznym stosownych kont.”,
 - dotychczasowej treści sekcji „Uwagi dotyczące badanej działalności” nadaje numer „2.”,
- d) na str. 23:
 - w wierszach 7-8 od góry – skreśla zdanie rozpoczynające się wyrazami: „W działalności” i kończące się wyrazami „następujące nieprawidłowości:”,
 - skreśla treść pkt. 1 w sekcji „Ustalone nieprawidłowości”,
 - w wierszu 10 od dołu – skreśla oznaczenie punktu „2.”,
- e) na str. 29:
 - w wierszu 4 od góry skreśla dwukropek,

- w wierszach 5-7 od góry – skreśla wniosek pokontrolny oznaczony numerem „1”;
- w wierszu 8 od góry – skreśla oznaczenie punktu „2”;

3) oddała zastrzeżenia w pozostałym zakresie.



UZASADNIENIE

Najwyższa Izba Kontroli – Departament Środowiska przeprowadziła w Urzędzie Miejskim w Kozienicach (dalej: Urząd) kontrolę „Finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej przez powiaty i gminy”.

Ustalony w toku kontroli stan faktyczny i ocena kontrolowanej działalności, a także wnioski w sprawie stwierdzonych nieprawidłowości zostały zawarte w wystąpieniu pokontrolnym z dnia 22 grudnia 2017 r. (Nr.KSI.410.005.01.2017), do którego w piśmie z dnia 24 stycznia 2018 r. Burmistrz Gminy Kozienice (dalej: Burmistrz) zgłosił trzy zastrzeżenia.

Zastrzeżenie nr 1 dotyczyło nieprawidłowości polegającej na tym, że w Zakładowym Planie Kont (dalej ZPK) Urzędu nie ustalono kont analitycznych umożliwiających zidentyfikowanie źródeł finansowania wydatków na ochronę środowiska i gospodarkę wodną, a w szczególności wydatków ponoszonych w tym zakresie ze środków pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska. W konsekwencji ewidencja księgową nie umożliwiała identyfikacji wydatków dokonywanych z tych środków (pkt 1. w sekcji „Ustalone nieprawidłowości na str. 7-9 oraz pkt 1 w sekcji „Ustalone nieprawidłowości” na str. 23 wystąpienia pokontrolnego).

W **zastrzeżeniu** Burmistrz zakwestionował powyższą nieprawidłowość, podnosząc m.in., że stanowisko zajęte w tej sprawie przez NIK nie znajduje podstaw we wskazanych w wystąpieniu przepisach prawa. Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit a ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości¹ dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości, w tym zakładowy plan kont ma ustalać zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (analitycznych) a nie ustalać konta analityczne. Przywołana ustawa ustaliła jedynie obowiązek określenia w zakładowym planie kont wykazu kont księgi głównej. Prowadzona w Urzędzie ewidencja księgową (przy użyciu programu finansowo-księgowego) umożliwia sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań, w tym sprawozdania OŚ-4g, m.in. przy użyciu odpowiedniego filtrowania zapisów księgowych. Obowiązująca polityka rachunkowości Urzędu, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, zawiera wykaz kont księgi głównej (kont syntetycznych) i zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej). Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 2342, ze zm.

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 Polskiej² (obowiązującego do dnia 31 grudnia 2017 r., zwanego dalej rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości) zakładowy plan kont powinien zapewnić możliwość sporządzania sprawozdań, toteż ZPK Urzędu taką możliwość zapewnia. Zgodnie z polityką rachunkowości i załącznikiem nr 3 do przywołanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów do ewidencji dochodów i wydatków służy konto 130. Zgodnie z zasadami prowadzenia ewidencji analitycznej do tego konta (określonymi w ww. załączniku nr 3) jest to ewidencja prowadzona według podziałek klasyfikacji budżetowej dochodów i wydatków, co umożliwia sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań.

Zgłaszający zastrzeżenia stwierdził ponadto, że mając na uwadze wymóg aby sprawozdania sporządzać na podstawie ewidencji księgowej (a nie tylko na podstawie ksiąg rachunkowych określonych w art. 13 ustawy o rachunkowości, które nie obejmują kont pozabilansowych), w polityce rachunkowości Urzędu wprowadzono konto pozabilansowe 950, które służy do ewidencji wydatków związanych z ochroną środowiska. Ewidencja analityczna do tego konta jest prowadzona następująco: 950-rozdział-paragraf. Pozwala to na grupowanie wydatków zgodnie z klasyfikacją budżetową, dzięki czemu można zaliczyć wydatki do odpowiedniej grupy wydatków w sprawozdaniu OŚ-4g. Konto wydatków 950 oraz dochody z rozdziału 90019 pozwalają na wyodrębnienie źródła finansowania wydatków na ochronę środowiska. W pierwszej kolejności wydatki te są finansowane z opłat i kar za korzystanie środowiska, a pozostałe wydatki w tym zakresie finansowane są ze środków własnych gminy. Analityka kont wyodrębnionych dla dochodów i wydatków związanych z ochroną środowiska pozwala na odczytanie danych do ujęcia w sprawozdaniu. Zdaniem Burmistrza prowadzona ewidencja księgowa - konta księgi głównej wraz z kontami ksiąg pomocniczych (ewidencja analityczna) oraz konto pozabilansowe 950, które są prowadzone zgodnie z przyjętymi zasadami rachunkowości, jak również odpowiednia identyfikacja zapisów księgowych, pozwalają na sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań i wykazanie w tych sprawozdaniach danych zgodnych z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, w tym również sprawozdania OŚ-4g.

Zespół Orzekający uwzględnił zastrzeżenie w części.

Z opisu nieprawidłowości na str. 7-9 i 23 wystąpienia pokontrolnego wynika, że ZPK Urzędu powinien umożliwić pozyskiwanie danych o wydatkach finansowanych ze środków pochodzących z opłat i kar środowiskowych na potrzeby sporządzenia sprawozdania OŚ-4g bezpośrednio z ewidencji księgowej. Prowadzona w Urzędzie ewidencja nie pozwalała bowiem na poziomie analitycznym zidentyfikowania powyższych wydatków. Zatem kwoty ujmowane w badanych w trakcie kontroli sprawozdaniach OŚ-4g w przypadku części omawianych wydatków wynikały z odręcznie sporządzanych na potrzeby wypełnienia formularza tego sprawozdania zapisów/zestawień Skarbnika. W wystąpieniu pokontrolnym stwierdzono jednocześnie, że wydatki ogółem na zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną, które stanowiły podstawę wyliczenia kwot ujętych w sprawozdaniach OŚ-4g wynikały z prowadzonej w Urzędzie ewidencji księgowej.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 760.

Biorąc pod uwagę te ustalenia oraz argumenty przedstawione w zastrzeżeniu Zespół Orzekający zauważa przede wszystkim, że przywołany w opisie nieprawidłowości § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości nie zawiera wymogu prowadzenia przez jednostkę szczegółowej ewidencji analitycznej na potrzeby sporządzania każdego sprawozdania; nie wynika też z niego, że ewidencja księgową powinna zapewnić pozyskanie danych do sprawozdań bezpośrednio z utworzonych w ZPK kont pomocniczych (analitycznych). Zgodnie z tym przepisem jedynym warunkiem, jaki ma spełniać ZPK, jest zapewnienie możliwości sporządzenia wymienionych w nim sprawozdań. Natomiast nie ma zasadniczego znaczenia, czy dane pochodzące z ewidencji księgowej muszą być przed ich wprowadzeniem do sprawozdania przetworzone, czy też bezpośrednio „zaciągnięte” z odpowiednich kont analitycznych. W jednym i w drugim przypadku możliwość sporządzenia sprawozdania jest zachowana. Tak więc fakt, że prowadzona w jednostce ewidencja księgową może być usprawniona w celu zapewnienia pewniejszego i łatwiejszego pozyskania danych na potrzeby konkretnego sprawozdania nie dyskwalifikuje jej z punktu widzenia wymogu określonego w § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

W wystąpieniu pokontrolnym nie jest kwestionowana merytoryczna rzetelność prowadzenia przez Urząd ksiąg rachunkowych, w oparciu o które były sporządzane sprawozdania OŚ-4g. Nie jest także kwestionowane to, że dane do sprawozdania OŚ-4g pozyskiwane były z ewidencji księgowej. Zatem zdaniem Zespołu Orzekającego nieuprawnione byłoby stwierdzenie, że ewidencja prowadzona na podstawie obowiązującego w Urzędzie ZPK uniemożliwiła sporządzenie obowiązujących jednostkę sprawozdań w tym sprawozdania OŚ-4g m.in. przy użyciu odpowiedniego filtrowania zapisów księgowych.

Reasumując Zespół stwierdził, że ustalenia w kwestii będącej przedmiotem zastrzeżenia nie dają wystarczających podstaw do stwierdzenia w tym przypadku nieprawidłowości. W konsekwencji wykreśleniu podlega wniosek pokontrolny o ustalenie w polityce rachunkowości zasad prowadzenia ewidencji księgowej wydatków ze środków opłat i kar za korzystanie ze środowiska w sposób umożliwiający ich identyfikację w księgach rachunkowych, gdyż zgodnie z art. 53 ust.1 pkt 5 ustawy o NIK przedmiotem wniosków pokontrolnych może być usunięcie stwierdzonych nieprawidłowości. Wykreśleniu podlega także nieprawidłowość opisana w pkt. 1 sekcji „Ustalone nieprawidłowości” na str. 23 wystąpienia pokontrolnego ponieważ stanowi ona powtórzenie nieprawidłowości opisanej w pkt. 1 sekcji „Ustalone nieprawidłowości na str. 7-9 tego dokumentu.

Niemniej jednak należy zauważyć, że takie niekwestionowane ustalenia kontroli jak to, że część kwot wydatków ujmowanych w badanych sprawozdaniach OŚ-4g wynikała z odręcznie sporządzanych, na potrzeby wypełnienia formularza OŚ-4g, zapisów/zestawień Skarbnika, czy to że niektóre wydatki wskazane w powyższych sprawozdaniach zostały ustalone przez Skarbnika przez różnicę odpowiednich wielkości, niejako „dopasowując” do poziomu puli środków jakimi dysponowała Gmina Kozienice na zadania związane z ochroną środowiska i gospodarką wodną w poszczególnych latach objętych kontrolą, a także błędy popełnione w sprawozdaniach OŚ-4g – świadczą, że stosowana w Urzędzie metodyka pozyskiwania danych źródłowych do tych sprawozdań nie w pełni zapewnia ich wiarygodność. W szczególności za niewystarczające należy uznać działanie polegające na wyodrębnieniu w ZPK Urzędu konta pozabilansowego 950 służącego do ewidencji wydatków związanych

z ochroną środowiska. Trzeba bowiem zauważyć, że budowa tego konta nie zapewniała na poziomie analitycznym identyfikacji wydatków finansowanych wyłącznie z opłat i kar za korzystanie ze środowiska, będących jedynie częścią wydatków związanych z ochroną środowiska. Wyodrębnienie takie (zarówno po stronie dochodów jak i po stronie wydatków) należy natomiast uznać za niezbędne dla udokumentowania realizacji obowiązku określonego w art. 403 ust. 2 ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska³ (dalej: Poś), zgodnie z którym do zadań własnych gmin należy finansowanie ochrony środowiska w wysokości nie mniejszej niż kwota wpływów z tytułu opłat i kar, o których mowa w art. 402 ust. 4, 5 i 6 tej ustawy, stanowiących dochody budżetów gmin, pomniejszona o nadwyżkę z tytułu tych dochodów przekazywaną do wojewódzkich funduszy. Ponadto przepis art. 403 ust. 2 Poś określa precyzyjnie jakie zadania z zakresu ochrony środowiska powinny być finansowane przez gminy z wpływów pochodzących z opłat i kar za korzystanie ze środowiska.

Zatem uwzględniając zastrzeżenie co do nieprawidłowości i wniosku będących jego przedmiotem Zespół Orzekający uznał za niezbędne zwrócenie kontrolowanej jednostce uwagi na ryzyko związane z przyjętą metodyką identyfikacji wydatków finansowanych ze środków pochodzących z opłat i kar środowiskowych. Zdaniem Zespołu metodyka ta nie eliminuje bowiem ryzyka popełnienia błędu polegającego na nieuwzględnieniu w sprawozdaniu OS-4g części wydatków finansowanych z środków pochodzących z opłat i kar środowiskowych. Poza tym utrudnia ona sprawowanie kontroli zarządczej w zakresie weryfikacji pod tym kątem rzetelności sporządzonego sprawozdania. Wyróżnienie w ewidencji księgowej wspomnianych wydatków, np. poprzez utworzenie na poziomie analitycznym stosownych kont, może pomóc w ograniczeniu tego ryzyka i ułatwić sprawowanie w tym zakresie kontroli zarządczej. Z tego względu Zespół Orzekający, uwzględniając zastrzeżenie w części, sformułował w wystąpieniu pokontrolnym stosowną uwagę dotyczącą badanej działalności.

Zastrzeżenie nr 2. dotyczyło nieprawidłowości polegającej na tym, że dekretacje na 15 badanych w trakcie kontroli wyciągach bankowych były opatrzone jedynie parafą, a nie podpisem osoby odpowiedzialnej za prawidłowość tych dekretacji, a więc nie spełniały wymogów określonych w art. 21 ust 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości (pkt 3 w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” na str. 25-27 wystąpienia pokontrolnego).

W zastrzeżeniu Burmistrz zakwestionował zawarte w opisie powyższej nieprawidłowości stwierdzenie, że na podstawie parafy składanej na dowodach księgowych „nie można zidentyfikować osoby odpowiedzialnej za dekretację”. Stwierdził, że pracownicy Wydziału Finansowego realizują swoje obowiązki na podstawie zakresów czynności, a więc znany jest podział i organizacja ich pracy. Dla kierownictwa tego Wydziału, jak też Urzędu, osoba podpisująca się pod dekretacją, czyli odpowiedzialna za tę dekretację, jest identyfikowalna. Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia dowody księgowe ujmowane w księgach rachunkowych były kompletne i prawidłowo zadekretowane. W jego ocenie przy sporządzaniu wystąpienia pokontrolnego nie wzięto pod uwagę treści złożonych w czasie kontroli wyjaśnień, że na dowodach księgowych (wyciągach bankowych) podpis osoby odpowiedzialnej za dekretację oraz wstępną kontrolę kompletności dowodu znajduje się na ostatniej stronie dokumentu. Jest to własnoręczny podpis pracownika, który zgodnie z powierzonym zakresem czynności

³ Dz. U. z 2017 r. poz. 519, ze zm.

sprawdza kompletność dokumentów oraz wskazuje sposób ujęcia poszczególnych operacji gospodarczych w księgach rachunkowych. Podpis ten jest charakterystyczny, powtarzalny, zawiera pierwszą literę imienia a także litery nazwiska, co pozwala na jednoznaczną identyfikację posługującej się nim osoby.

Burmistrz stwierdził ponadto, że brak jest legalnej definicji określenia „podpis”, dlatego źródłem prawa w tej kwestii jest orzecznictwo sądowe. Wiodąca linia tego orzecznictwa pozwala na przyjęcie wniosku, że w omawianym przypadku spełnione zostały wszystkie przesłanki jakie powinien spełnić podpis, co w konsekwencji powoduje, iż zarzut naruszenia tym samym przepisów art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości jest bezzasadny.

Zgłaszający zastrzeżenia podniósł również, że sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych to m.in. technika prowadzenia ksiąg (komputerowo, ręcznie) oraz zasady prowadzenia dziennika/ów. Zgodnie z ustawą o rachunkowości podstawą zapisu w księgach rachunkowych są dowody księgowe, a zatem należy rozróżnić księgi od dowodów księgowych. Dowody księgowe nie są elementem ksiąg rachunkowych. Zatem, jego zdaniem, nie ma podstaw prawnych aby sposób dekretowania dowodów był ustalony w polityce rachunkowości.

Zespół Orzekający oddalił zastrzeżenie.

Z przepisu art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości wynika, że dowód księgowy powinien obligatoryjnie zawierać m.in. stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania tego dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w tych księgach (dekretacja) oraz podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania. Złożenie podpisu na dekretowanym dowodzie księgowym powinno pozostawiać tzw. ślad rewizyjny, a więc podpis powinien bezspornie identyfikować osobę, która ten dowód sprawdziła i zakwalifikowała do ujęcia w księgach rachunkowych.

W wyniku kontroli ustalono natomiast, że w badanej próbie 15 dowodów księgowych (wyciągów bankowych) ich dekretacje zostały opatrzone przez osobę odpowiedzialną za tę czynność nieczytelnymi znakami graficznymi, prawdopodobnie stanowiącymi daleko idący skrót podpisu (tzw. parafami). Ustalenia te potwierdzają znajdujące się w aktach kontroli kopie powyższych dokumentów. Tymczasem, zgodnie z przyjętym w doktrynie stanowiskiem, wyrażonym przez Sąd Najwyższy w uchwale z 30 grudnia 1993 r. (IIICZP 146/93)⁴, podpis składany w stosunkach urzędowych, ze względu na funkcję nazwiska polegającą na ustaleniu tożsamości osoby fizycznej, powinien wyrażać co najmniej nazwisko osoby podpisującej. Ponadto Sąd Najwyższy w przywołanym orzeczeniu podkreślił, że parafę odróżnia od podpisu przede wszystkim funkcja, stanowi bowiem ona sposób sygnowania dokumentu mający świadczyć o tym, że jest on przygotowany do złożenia na nim podpisu.

Z powyższych względów Zespół Orzekający podzielił zawarte w opisie kwestionowanej nieprawidłowości stwierdzenie, że dekretacje na badanych dowodach księgowych nie spełniały wymogów określonych w art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości, gdyż nie zawierały podpisu osoby odpowiedzialnej za wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia tych dowodów w księgach rachunkowych.

Odnosząc się do argumentacji podniesionej w uzasadnieniu zastrzeżenia Zespół Orzekający zauważa, że z uwagi na to, iż złożenie podpisu na dokumencie księgowym ma na celu pozostawienie na nim śladu

⁴ OSNC 1994 nr 5 poz. 94.

rewizyjnego, nie można zgodzić się ze stanowiskiem Burmistrza zakładającym, że wystarczającym wymogiem w tym zakresie jest to aby osoba podpisująca się pod dekretacją była identyfikowalna dla kierownictwa Wydziału Finansowego oraz dla kierownictwa Urzędu. Ponadto należy zauważyć, że wbrew temu co podnosi składający zastrzeżenia, w wystąpieniu pokontrolnym NIK nie sugeruje aby kwestia zapewnienia kompletności dowodów została uregulowana w ZPO Urzędu. We wniosku pokontrolnym sformułowanym w pkt 1 czwarte tiret na str. 29 wystąpienia Izba postuluje jedynie ustalenie skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej w zakresie kompletności dowodów księgowych.

Zastrzeżenie nr 3. dotyczyło nieprawidłowości polegającej na braku wstępnej kontroli kompletności wszystkich dowodów księgowych przez Skarbnika (pkt 4 w sekcji „Ustalone nieprawidłowości” na str.27-28 wystąpienia pokontrolnego).

W **zastrzeżeniu** Burmistrz zakwestionował zarzut, że Skarbnik (Główny Księgowy) nie dokonywał kontroli i nie składał podpisu na wszystkich dowodach księgowych ujmowanych w księgach rachunkowych Urzędu, w tym na objętych kontrolą wyciągach bankowych. Stwierdził, że zgodnie z art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵ Skarbnik dokonywał wstępnej kontroli kompletności dowodów księgowych, a jego podpis znajduje się na dokumentach cząstkowych tj. fakturach i innych dokumentach stanowiących podstawę wydatku ujętego w danym wyciągu bankowym. Zdaniem zgłaszającego zastrzeżenia nie jest natomiast możliwe by w takiej jednostce jak Urząd Miasta, czy w innych większych jednostkach, każdy dowód księgowy, w tym wyciąg bankowy, był dekretowany przez głównego księgowego. Burmistrz zauważył przy tym, że przywołany przepis art. 54 ustawy o finansach publicznych znajduje się w jej dziale I rozdziale 5 – Zasady gospodarowania środkami publicznymi. Zatem, w jego opinii, przepis ten wymaga od głównego księgowego wstępnej kontroli dokumentów dotyczących gospodarowania środkami publicznymi, a więc każda faktura stanowiąca podstawę wykonania dyspozycji środkami publicznymi powinna być przez Skarbnika kontrolowana. Nie można jednak wymagać, że taka kontrola będzie przeprowadzana również przy każdej operacji na wyciągu bankowym. Takie stanowisko potwierdzają również komentarze do ww. przepisu wskazując, że „Kontrola wstępna sprawowana przez głównego księgowego na podstawie art, 54 ust. 1 pkt 3, zwana również kontrolą uprzednią, kontrolą ex ante lub kontrolą a priori, ma charakter uprzedni, realizowana jest bowiem przed wykonaniem decyzji mającej za przedmiot dysponowanie środkami publicznymi. Kontrola ta obejmuje dokumenty inkorporujące treść przyszłych operacji gospodarczych, z których wynika projekt decyzji albo zamiar zapłaty za wstępnie parafowaną umowę, kontrolę bieżącą oraz kontrolę następczą”. Natomiast wyciąg bankowy to dokument potwierdzający wykonanie uprzednio sprawdzonych dyspozycji środkami publicznymi m.in. dokonania wydatków.

Burmistrz zauważył ponadto, że ustawa o finansach publicznych określa również, że podpis głównego księgowego powinien być składany obok podpisu pracownika właściwego merytorycznie, co jego zdaniem, również potwierdza, iż kontrola ta dotyczy dokumentów podlegających kontroli merytorycznej tj. faktur,

⁵ Dz. U. z 2017 r. poz. 2077.

rachunków itp. Na wyciągach bankowych figuruje podpis osoby odpowiedzialnej za dekretację, ale nie można wymagać, że ma tego osobiście dokonywać Skarbnik. Główny księgowy jest odpowiedzialny za prowadzenie rachunkowości, w tym za prawidłowość ujęcia danego dowodu księgowego w księgach rachunkowych, „ale kontrola nie kwestionuje prawidłowości ujęcia, a ponadto prawidłowość ujęcia, czyli zapewnienie obowiązku określonego w art. 4 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości – tj. ujmowania zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym nie może stanowić podstaw, że główny księgowy podpisuje dekretacje na wyciągach bankowych”. Zatem stosowany w Urzędzie sposób kontroli dokumentów księgowych, ich kompletności oraz dokonywania dekretacji i zapisów księgowych jest zgodny z ustawą o rachunkowości i ustawą o finansach publicznych.

W konsekwencji zgłaszający zastrzeżenia wniósł o wykreślenie z treści wystąpienia wniosku pokontrolnego oznaczonego nr 2 czwarte tiret, w którym NIK postuluje ustalenie skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej w zakresie kompletności dowodów księgowych.

Zespół Orzekający uwzględnił zastrzeżenie.

Z treści przepisu art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁶ wynika, że do obowiązków głównego księgowego jednostki sektora finansów publicznych należy dokonywanie wstępnej kontroli:

- a) zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym,
- b) kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Użycie przez ustawodawcę w powyższym przepisie określenia „kontrola wstępna” oznacza, że kontrola ta realizowana być powinna przed wykonaniem decyzji mającej za przedmiot dysponowanie środkami publicznymi. Zatem jej przedmiotem powinny być dokumenty (w tym także dokumenty stanowiące dowody księgowe) wytworzone przed wydaniem powyższej decyzji, a więc dokumenty inkorporujące treść przyszłych operacji gospodarczych, z których wynika projekt decyzji albo zamiar zapłaty za wstępnie parafowaną umowę.⁷

Zgodnie z przepisem art. 54 ust. 3 ustawy o finansach publicznych dowodem dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli, o której mowa w ust. 1 pkt 3 tego artykułu, jest jego podpis (kontrasygnata) złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie tego podpisu, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, oznacza m. in., że nie zgłasza on zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących zamierzonej operacji.

Z ustaleń kontroli wynika natomiast, że brak podpisu głównego księgowego stwierdzono na 15 wyciągach bankowych, a więc na dokumentach potwierdzających wcześniej dokonaną operację finansową, co miałyby oznaczać niedokonanie w tych przypadkach wstępnej kontroli tych dokumentów przez głównego księgowego, a w konsekwencji naruszenie przepisu art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zdaniem Zespołu Orzekającego stanowisko takie jest niezasadne, gdyż zostało oparte na rozszerzającej wykładni tego przepisu,

⁶ Dz. U. z 2017 r. poz.2077.

⁷ Por. komentarz do art. 54 ustawy o finansach publicznych w: Lipiec-Warzecha L. Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, SIP Lex 2012 r.

rozszerzającej ustawową instytucję kontrasygnaty głównego księgowego na dokumenty wytworzone po dokonaniu zadysponowania środkami publicznymi.

Ponadto należy uznać za zasadny, podniesiony przez zgłaszającego zastrzeżenia argument, że ustawa o finansach publicznych stanowi, iż podpis głównego księgowego – w ramach sprawowanej przez niego kontroli wstępnej – powinien być złożony obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo, a więc pracownika komórki merytorycznej. Oznacza to, że instytucja kontroli wstępnej, o której mowa w art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, dotyczy dokumentów podlegających kontroli merytorycznej, tj. faktur, rachunków itp. Natomiast na wyciągach bankowych swój podpis składa osoba odpowiedzialna za prawidłowość dekretacji, a więc za prawidłowość ujęcia danego dowodu księgowego w księgach rachunkowych jednostki. Przy czym obowiązki głównego księgowego wynikające z art. 4 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości – tj. w zakresie zapewnienia ujmowania zdarzeń gospodarczo-finansowych w porządku chronologicznym i systematycznym nie obejmują obowiązku podpisywania przez niego dekretacji na wyciągach bankowych.

Z powyższych powodów Zespół Orzekający postanowił uwzględnić zastrzeżenie.

Mając powyższe na uwadze orzeczono jak w sentencji uchwały.

Od niniejszej uchwały odwołanie nie przysługuje.

A. Górn...

Opus...

Ko...