



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach

LKA – 4101-027-02/2014
P/14/077

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Katowicach
ul. Powstańców 29, 40-039 Katowice
T +48 32 784 42 00, F +48 32 784 42 30
lka@nik.gov.pl

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 w Katowicach
Kontrolerzy	1. Magdalena Buchwald,, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 91683 z dnia 2 września 2014 (dowód: akta kontroli str. 1-2) 2. Marta Florczykiewicz-Cymara, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 91689 z dnia 8 września 2014 (dowód: akta kontroli str. 3-4)
Jednostka kontrolowana	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej w Gliwicach ul. Sienkiewicza 2, 44-100 Gliwice
Kierownik jednostki kontrolowanej	Tomasz Cywiński, p.o. Dyrektora (dowód: akta kontroli str. 5)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie¹ działalność kontrolowanej jednostki w zakresie sporządzenia sprawozdania finansowego za 2013 r. oraz prowadzenia ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę jego sporządzenia².

Z uwagi na skalę i charakter stwierdzonych nieprawidłowości w ewidencji księgowej Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej w Gliwicach³, skutkujących nierzetelnością obrazu aktywów i pasywów kontrolowanej jednostki, Izba odstępuje od oceny wykorzystania sprawozdania finansowego.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Sprawozdanie finansowe RZGW za 2013 r. nie przedstawia prawdziwego obrazu aktywów i pasywów jednostki. Stwierdzone nieprawidłowości w ewidencji księgowej RZGW w łącznej kwocie 510 916,50 tys. zł, polegające m.in. na błędnym, niezgodnym z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁴, ujmowaniu

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

² Przeprowadzona kontrola dotyczyła operacji gospodarczych, które miały miejsce w 2013 r. Ponadto, badaniem objęto również niektóre operacje gospodarcze (głównie dotyczące majątku trwałego), które wystąpiły w latach poprzednich (2003-2012), ze względu na fakt, że miały wpływ na prawidłowość sporządzenia bilansu na dzień 31.12.2013 r.

³ Zwanego dalej „RZGW”.

⁴ Dz.U. z 2013 r., poz. 330 ze zm., zwana dalej „ustawą o rachunkowości”.

operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, stanowiły podstawę do uznania ksiąg rachunkowych za nierzetelne i spowodowały istotne zniekształcenie danych zawartych w tym sprawozdaniu. Stwierdzone nieprawidłowości, w tym przede wszystkim dotyczące środków trwałych oraz środków trwałych w budowie, skutkowały zniekształceniem sprawozdania finansowego na dzień 31.12.2013 r. o kwotę co najmniej 55 910,30 tys. zł⁵, co stanowiło 6,5% sumy bilansowej wykazanej w tym sprawozdaniu.

Stwierdzone nieprawidłowości niewpływające bezpośrednio na sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 31.12.2013 r., jednak mające istotny wpływ na rzetelność ksiąg będących podstawą jego sporządzenia oraz wiarygodność przedstawianych w nim danych, polegały m.in. na:

- nieprowadzeniu ewidencji szczegółowej dla dwóch pozycji wprowadzonych do rejestru środków trwałych jako zlewnia rzeki Wisły i zlewnia rzeki Odry o łącznej wartości netto na dzień 31.12.2013 r. wynoszącej 366 222,5 tys. zł (tj. 80,4% wartości netto wszystkich środków trwałych wykazywanych w bilansie na dzień 31.12.2013 r., w kwocie 455 724,7 tys. zł), pomimo że w ich skład wchodziło kilkanaście obiektów budowlanych m.in.: jazy, śluzy, zbiorniki wodne i wały,
- nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji ww. zlewni.

Skala, charakter i istotność stwierdzonych nieprawidłowości spowodowały, że na negatywną ocenę ogólną nie ma wpływu spełnienie przez sprawozdanie finansowe RZGW za 2013 r. wymogów formalnych (zakresu oraz terminu sporządzenia i przekazania jednostce wyższego szczebla).

Biorąc pod uwagę zakres i wartość stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości i błędów popełnionych przez Główną Księgową RZGW, a także uwzględniając jej wyjaśnienia udzielone podczas kontroli, na podstawie art. 53 ust. 2 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, Izba stwierdza niezasadność zajmowania stanowiska Głównej Księgowej RZGW w Gliwicach przez p. Elżbietę Paczkowską.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawdliwość i rzetelność sprawozdań finansowych

Opis stanu
faktycznego

RZGW jest państwową jednostką budżetową powołaną w celu zarządzania zlewniami rzek Odry i Wisły na terenie Górnego Śląska i Opolszczyzny. RZGW sporządziło na dzień 31.12.2013 r., zgodnie z ustawą o rachunkowości, sprawozdanie finansowe, na które składały się bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu własnym. Zostało ono sporządzone i przekazane jednostce wyższego szczebla w formie i terminie, wymaganych przepisami⁶. Sprawozdanie finansowe RZGW, oprócz ww. elementów, zawierało dodatkowo

⁵ Kwota podana jest w wartościach bezwzględnych

⁶ Wzór bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu jednostki stanowi odpowiednio załącznik nr 5, 7 i 8 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r. poz.289 ze zm.), dalej zwane „rozporządzeniem ws szczególnych zasad rachunkowości”. Terminem przekazania sprawozdania dysponentom środków budżetu wyższego stopnia jest dzień 31 marca roku następnego.

szczegółowe informacje dotyczące poszczególnych pozycji sprawozdania, przedstawione w formie opisowej oraz tabel.

(dowód: akta kontroli str: 12-99)

Sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 31.12.2013 r., przedstawione do kontroli, wykazywało sumę bilansową w kwocie 864 341,7 tys. zł. Na aktywa składały się następujące pozycje: wartości niematerialne i prawne – 108,1 tys. zł, środki trwałe – 455 728,9 tys. zł, środki trwałe w budowie (inwestycje) – 263 315,0 tys. zł, zaliczki na inwestycje – 142 057,2 tys. zł, zapasy (materiały) – 153,6 tys. zł, należności – 1 870,9 tys. zł oraz środki pieniężne – 1 107,9 tys. zł. Dominującą pozycją po stronie aktywów były środki trwałe, a wśród nich obiekty hydrotechniczne zlewni Wisły i Odry. Wśród realizowanych inwestycji składających się na kwotę wykazaną w bilansie największą wartość posiadały zadania pn. „Budowa zbiornika przeciwpowodziowego Racibórz Dolny” – 224 953,6 tys. zł (85%) oraz „Modernizacja śluz odrzańskich” – 37 948,6 tys. zł (14%).

(dowód: akta kontroli str: 12-99)

Pasywa bilansu sporządzonego na dzień 31.12.2013 r. składały się z funduszu jednostki – 861 897,3 tys. zł, zobowiązań krótkoterminowych – 2 261,6 tys. zł oraz środków Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych – 182,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str: 12-99)

Rachunek zysków i strat za okres 1.01.-31.12.2013 r. wykazywał przychody w kwocie 3 023,3 tys. zł oraz koszty w kwocie 68 651,1 tys. zł. Źródłami przychodów były głównie kary pieniężne nakładane na kontrahentów w związku z realizacją zawartych umów – 1 453,2 tys. zł (48%), dochody z najmu i dzierżawy – 817,3 tys. zł (27%) oraz partycypacje stron trzecich w kosztach utrzymania zbiorników wodnych – 608,2 tys. zł (20%). Na koszty składały się przede wszystkim amortyzacja – 32 039,4 tys. zł (47%), usługi obce – 20 943,1 tys. zł (31%) oraz wynagrodzenia wraz z narzutami – 13 041,9 tys. zł (19%).

(dowód: akta kontroli str: 12-99)

Ustalone
nieprawidłowości

Opisane wyżej sprawozdanie finansowe RZGW sporządzone na dzień 31.12.2013 r. nie przedstawiało prawdziwego (udokumentowanego i zweryfikowanego) obrazu sytuacji majątkowej jednostki i jej wyniku finansowego, ze względu na stwierdzone, opisane poniżej, nieprawidłowości:

1. W grupie środków trwałych stwierdzono nieprawidłowości mające wpływ na zniekształcenie sprawozdania finansowego na dzień 31.12.2013 r. wyrażone w wartościach bezwzględnych (tj. zawyżające lub zaniżające wartości wskazane w tym sprawozdaniu) wynoszące co najmniej 29 930,40 tys. zł, na które składało się:
 - 1.1. Zawyżenie wartości środków trwałych o kwotę co najmniej 16 701,5 tys. zł⁸ (tj. 3,7%) spowodowane niezasadnym ujęciem w tej pozycji bilansu kosztów zakończonych prac remontowych, pomimo iż kwota ta została pierwotnie prawidłowo ujęta w kosztach bieżącego okresu (zaewidencjonowana po stronie Wn na koncie „420” usługi remontowe i sfinansowana z § 427- usługi remontowe).

Kontrola wykazała, że sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 31.12.2013 r. zostało materialnie zniekształcone poprzez podwójne ujmowanie

⁷ Dodatkowo należy wskazać, że na dzień 31.12.2003 r. wprowadzono do ewidencji księgowej dwie pozycje: zlewnia rzeki Odry i zlewnia rzeki Wisły, które wycenione zostały na podstawie szacunków pracowników merytorycznych na łączną kwotę 510 429 060 zł. Ze względu na upływ czasu niemożliwa była weryfikacja prawidłowości tej wyceny.

⁸ Kwota brutto ujęta w księgach wynosi 17 333,5 tys. zł, a naliczona amortyzacja za lata 2012-2013 wynosi 632 tys. zł.

w okresie 2004-2013 (tj. jako środek trwały i jednocześnie jako koszt bieżącego roku obrachunkowego) łącznej kwoty 92 361,7 tys. zł (w tym 13 582,7 tys. zł w 2013 r.), na którą składała się wartość zakończonych w tym okresie robót budowlanych przeprowadzonych w obiektach wchodzących w skład zlewni rzeki Odry i zlewni rzeki Wisły. Przyczyną podwójnej ewidencji operacji gospodarczych w księgach rachunkowych była stosowana przez jednostkę praktyka polegająca na nieprawidłowym wystawianiu dokumentów OT za zakończone roboty remontowe (np. za wycinkę zakrzaczeń w korytach rzek i remonty awaryjne oraz naprawy) oraz dokonywaniu księgowania zwiększeń środków trwałych na podstawie pisma z działu merytorycznego⁹ zawierającego kalkulację opartą o wystawione dokumenty OT, pomimo iż faktury będące podstawą wskazania wartości w dokumentach OT były już wprowadzone do ksiąg jako koszty bieżącego okresu.

Szczegółowym badaniem objęto kwotę 62 057,8 tys. zł (67% z kwoty ww. zwiększeń środków trwałych ogółem), na którą składały się faktury wystawione za roboty budowlane wchodzące w skład zwiększeń środków trwałych dokonanych w latach 2011-2013. Pozostała kwota, tj. 30 303,90 tys. zł dotycząca zwiększeń dokonanych w okresie 2004-2006, nie została objęta badaniem ze względu na okres czasu, jaki upłynął od daty zakończenia zadania do daty kontroli.¹⁰

Na podstawie informacji o rodzaju przeprowadzonych robót otrzymanych od kierowników Zarządów poszczególnych zlewni¹¹ odpowiedzialnych za przeprowadzenie robót stwierdzono, że:

- Łączne koszty prac remontowych wyniosły co najmniej 17 333,5 tys. zł, tak więc kwota ta poza prawidłowym ujęciem na koncie „420” - usługi remontowe nieprawidłowo została ujęta na koncie „011” - środki trwałe, co spowodowało zawyżenie aktywów i pasywów bilansu o kwotę co najmniej 16 701,5 tys. zł (tj. 17 333,5 tys. zł brutto po odjęciu naliczonej w okresie 2012-2013 amortyzacji w wysokości 632 tys. zł).
- Łączne koszty prac modernizacyjnych zwiększające wartość środków trwałych wyniosły co najmniej 14 813,5 tys. zł, tak więc kwota ta, poza prawidłowym ujęciem na koncie „011” - środki trwałe, nieprawidłowo została ujęta w kosztach bieżącego okresu (lata 2011-2012)¹² (nieprawidłowość nie miała wpływu na sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 31.12.2013 r., jednakże charakter przeprowadzonych robót stał w sprzeczności z klasyfikacją budżetową wydatku, tj. §427 roboty remontowe).
- W przypadku pozycji składających się na pozostałą kwotę wynoszącą 29 910,8 tys. zł nie uzyskano jednoznacznych wyjaśnień co do charakteru wykonanych prac. Kierownicy Zarządów Zlewni wskazywali, że były to remonty z elementami modernizacji. Wydatki z ww. tytułów sfinansowane były jednakże z § 427 „usługi remontowe”. Nie odnosząc się w tym przypadku do prawidłowości ujęcia wydatku jako kosztu bieżącego okresu lub zwiększenia wartości środka trwałego NIK wskazuje, że ujęcie wydatku jednocześnie w obu ww. pozycjach jest niezgodne z art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości,

⁹ Wydział Utrzymania Wód i Obiektów Hydrotechnicznych.

¹⁰ Zgodnie z art. 74 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości dowody księgowe dotyczące środków trwałych w budowie (...) przechodzą przez 5 lat od początku roku następującego po roku obrotowym, w którym operacje, transakcje i postępowanie zostały ostatecznie zakończone, spłacone, rozliczone lub przedawnione.

¹¹ W strukturze organizacyjnej RZGW w Gliwicach działają cztery Zarządy Zlewni: Zarząd Zlewni Małej Wisły w Pszczynie, Zarząd Zlewni Kłodnicy i Kanału Gliwickiego, Zarząd Zlewni Przemyszy w Przeczycach, Zarząd Zlewni Górnej Odry w Raciborzu.

¹² Według wskazań kierowników Zarządów Zlewni, z badanych pozycji wchodzących w skład zwiększenia dokonanego w 2013 r. żadna nie polegała na przeprowadzeniu prac wyłącznie modernizacyjnych.

nakazującego rzetelne prowadzenie ksiąg poprzez dokonywanie w nich zapisów odzwierciedlających stan rzeczywisty.

Ponadto, przeprowadzenie prac modernizacyjnych, w przypadku realizacji zadania polegającego na wykonywaniu prac remontowych może być podstawą do zakwalifikowania całości kwoty wydatkowanej na te prace jako zwiększenia wartości środka trwałego. W takich przypadkach powinien zostać dokonany rozdział wydatkowanej kwoty na:

- część, która dotyczy modernizacji i zwiększa wartość środków trwałych (kwalifikowana do § 605 lub § 606),
- część dotyczącą prac remontowych, która powinna zostać ujęta w kosztach bieżącego okresu (kwalifikowana do § 427).

Zdaniem NIK, rzetelne działanie RZGW w tym zakresie powinno opierać się na wcześniejszym rozpoznaniu charakteru planowanego zadania (prace remontowe i/lub modernizacyjne) i dostosowania do niego struktury finansowania (odpowiednio §427 i §605/606).

(dowód: akta kontroli str.: 358, 361, 389-480, 801, 1056-1060)

Tomasz Cywiński p.o. Dyrektora wyjaśnił, że charakter prowadzonych przez jednostkę robót wpisywał się w definicję robót kwalifikowanych do § 4270 i w związku z powyższym nie było potrzeby zmiany kwalifikacji na wydatki inwestycyjne. Jednocześnie dodał, że z uwagi na dużą wartość przeprowadzonych robót w Zlewni rzeki Odry i Zlewni rzeki Wisły uznano, że konieczne jest podnoszenie wartości środków trwałych będących z zarządzie jednostki. Wyjaśnił również, że taki tryb postępowania prowadzony był od wielu lat, co najmniej od lat osiemdziesiątych i do tej pory nie budziło to zastrzeżeń ze strony zwierzchników ani organów kontrolujących.

(dowód: akta kontroli str.: 522)

Główna Księgowa wyjaśniła, że zaewidencjonowane koszty nie zostały skorygowane przez niedopatrzenie (sytuacja dotyczy wszystkich zwiększeń składających się na kwotę 92 361,7 tys. zł).

(dowód: akta kontroli str.: 411-414)

- 1.2.** Zaniżenie wartości środków trwałych o kwotę co najmniej 11 894,3 tys. zł, na którą składa się naliczona według nieprawidłowej, tj. prawie dwukrotnie zawyżonej stawki amortyzacja pięciu¹³ środków trwałych. Dla ww. środków o łącznej wartości początkowej 59 937,2 tys. zł zastosowano stawkę 4,5%, pomimo iż środki te, zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych¹⁴, powinny zostać zakwalifikowane do grupy 224 „budowle wodne z wyłączeniem melioracji wodnych” objętej stawką 2,5%. W wyniku nieprawidłowego ustalenia stawki naliczona amortyzacja za 2013 r. została zawyżona o kwotę 1 105,6 tys. zł, a amortyzacja z lat poprzednich (wpływająca na zmniejszenie wartości środków trwałych i funduszu jednostki) została zawyżona o kwotę 10 788,7 tys. zł¹⁵.

¹³ Jaz kłapowy Koźle o wartości początkowej 4 656 557,69 zł (nr inwentarzowy 2-24-224-04), Jaz kłapowy o wartości początkowej 20 739 720,15 zł (nr inwentarzowy 2-24-224-05), Śluza Mała Koźle wraz z awanportami o wartości początkowej 2 168 417,73 zł (nr inwentarzowy 2-24-224-06), Przebudowa i poszerzenie koryta Starej Odry o wartości początkowej 16 598 674,36 zł (nr inwentarzowy 2-24-224-07), Regulacja rzeki Odry o wartości początkowej 15 773 845,97 zł (nr inwentarzowy 2-24-224-08).

¹⁴ Dz. U. Nr 242, poz. 1622 ze zm., zwane dalej „rozporządzeniem w sprawie KŚT” lub „KŚT”.

¹⁵ Kwota wyliczona według wartości początkowej środków na dzień 31.12.2013 r., tj. 59 937,2 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str.: 433-439)

Zgodnie z wyjaśnieniami Głównej Księgowej, ww. obiekty zostały zakwalifikowane do grupy nr 2 „obiekty inżynierii wodnej i lądowej” dla której stawka amortyzacyjna wynosi 4,5%.

Zdaniem NIK z ww. Rozporządzenia KŚT wprost wynika, że środki te powinny zostać objęte stawką 2,5%.

(dowód: akta kontroli str.: 433-439)

- 1.3.** Zaniżenie wartości środków trwałych wchodzących w skład zlewni rzeki Wisły i zlewni rzeki Odry poprzez naliczanie amortyzacji według stawki prawie dwukrotnie wyższej (tj. 4,5%) niż obowiązująca stawka dla tej grupy obiektów (tj. 2,5%). Stwierdzono nieprowadzenie ewidencji szczegółowej dotyczącej zlewni rzeki Odry o wartości netto 246 354,7 tys. zł oraz zlewni rzeki Wisły o wartości netto 119 867,9 tys. zł, wskutek czego nie można określić wartości poszczególnych środków trwałych, a tym samym kwoty zawyżonej amortyzacji. Ww. pozycje zostały ujęte w rejestrze jako dwa środki trwałe, pomimo że składało się na nie kilkanaście obiektów budowlanych m.in. śluzy, jazy, zbiorniki wodne i wały. Pozycje te łącznie stanowiły 80,4% wartości netto wszystkich środków trwałych wykazywanych w bilansie na dzień 31.12.2013 r., w kwocie 455 724,7 tys. zł.

Powyższe stanowi naruszenie zasad prowadzenia ewidencji szczegółowej do konta „011”, określonych w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Zgodnie z ww. rozporządzeniem ewidencja szczegółowa prowadzona do konta „011” powinna umożliwić:

- ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów środków trwałych;
- ustalenie osób lub komórek organizacyjnych, którym powierzono środki trwałe;
- należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji.

(dowód: akta kontroli str.: 415-420, 422-423, 500-505)

Wskutek powyższego niektóre obiekty wchodzące w skład ww. zlewni, tj. m.in. jazy i śluzy zostały objęte stawką amortyzacyjną w wysokości 4,5%, pomimo że zgodnie z rozporządzeniem KŚT powinny zostać zakwalifikowane do grupy 224 „budowle wodne z wyłączeniem melioracji wodnych” objętej stawką 2,5%. Ze względu na brak danych dotyczących wartości poszczególnych obiektów wchodzących w skład zlewni nie można oszacować wartości zawyżenia amortyzacji, co stanowi potwierdzenie niespełnienia wymogu wskazanego w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, w którym wskazano, że ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 011 „środki trwałe” powinna umożliwić m.in. należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji.

Główna Księgowa wyjaśniła, że w celu uporządkowania i wprowadzania do ewidencji księgowej posiadanych obiektów zostały one, na podstawie dostępnych dokumentów, określone szacunkowo przez pracowników w komórkach merytorycznych. Zapewniła również, że środki trwałe o nazwie zlewnia rzeki Wisły i zlewnia rzeki Odry zostaną zaewidencjonowane na poszczególne obiekty, które obecnie wchodzą w skład przedmiotowych środków trwałych - obecnie trwają przygotowania merytoryczne do określenia wartości jednostkowych pozycji wchodzących w skład poszczególnych zlewni. Dodała ponadto, że ze względu na to,

że zlewnia rzeki Wisły i zlewnia rzeki Odry są traktowane jako dwa środki trwałe bez podziału na obiekty, zakwalifikowano całość do grupy nr 2 „obiekty inżynierii wodnej i lądowej”, dla której stawka amortyzacyjna wynosi 4,5%.

(dowód: akta kontroli str.: 415-420; 440-441)

1.4. Zaniżono wartość środków trwałych (grunty) i zawyżono wartość środków trwałych w budowie dotyczące inwestycji „Modernizacja śluz odrzańskich – etap I” o wartość gruntu zakupionego w związku z tą inwestycją, tj. o kwotę 64,7 tys. zł. Grunty jako samodzielne obiekty zalicza się do środków trwałych, gdyż nie stanowią one środka trwałego w budowie w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości, także wtedy gdy jeszcze trwa wznoszenie na tym gruncie budowli. Ponadto, zaniżono wartość środków trwałych i zawyżono wartość środków trwałych w budowie w zakresie ww. inwestycji o wartość mebli biurowych stanowiących wyposażenie pomieszczeń zajmowanych przez Jednostkę Realizacji Projektu w budynku siedziby RZGW w Gliwicach, tj. o kwotę 5,9 tys. zł. W wyjaśnieniach dotyczących takiego ujęcia Kierownik Jednostki Realizacji Projektu powołał się na Wytyczne w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko¹⁶ i wskazał, że wydatki na meble są ujęte w rozdziale 6.5.3 sekcja 3 pkt 1 tych wytycznych. Zdaniem NIK wytyczne te pozwalają na zaliczanie do nakładów inwestycyjnych kosztów mebli, ale w formie amortyzacji za okres ich wykorzystywania w danej inwestycji. Takie podejście jest zgodne z art. 32 ustawy o rachunkowości, który nakazuje ujęcie przyjętych do użytkowania mebli jako środków trwałych i ich amortyzację.

(dowód: akta kontroli str.: 802-808, 815-833)

1.5. Nie przeprowadzono inwentaryzacji¹⁷ środków trwałych o łącznej wartości 366 222,5 tys. zł (wymienionych w pkt. 1.3 wystąpienia), co stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którymi jednostki przeprowadzają na ostatni dzień roku obrotowego inwentaryzację środków trwałych drogą spisu z natury, natomiast jeżeli środki trwałe znajdują się na terenie strzeżonym, termin i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeśli inwentaryzację przeprowadzono raz w ciągu 4 lat.

(dowód: akta kontroli str.: 389-394, 410-414, 500-505)

Tomasz Cywiński, p.o. Dyrektora RZGW w Gliwicach wyjaśnił, że składniki majątkowe pod nazwą „Zlewnia rzeki Odry” i „Zlewnia rzeki Wisły” są środkami trwałymi, do których dostęp jest znacznie utrudniony i z tego względu nie przeprowadzono inwentaryzacji metodą spisu z natury lecz zastosowano art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości i przedmiotowe składniki zostały zinwentaryzowane na dzień 31.12.2013 r. metodą porównania danych i weryfikacji wartości tych składników. Nadmienił również, iż dokumentem stwierdzającym przeprowadzenie inwentaryzacji, tj. potwierdzenie stanu posiadania tego majątku w zarządzie jednostki oraz faktu istnienia tych środków jest dokument wydziału merytorycznego wskazujący zmianę wartości środka na dzień 31.12.2013 r. w stosunku do 01.01.2013¹⁸ r.

¹⁶ http://www.pois.gov.pl/Dokumenty/wso/Documents/20110621_Wytyczne_kwalif_POIS_po_akceptacji.pdf.

¹⁷ W okresie 01.01.2010-31.12.2013, a także w latach wcześniejszych.

¹⁸ Dokument będący podstawą księgowania zwiększeń środków trwałych opisany w pkt. 1.1.

(dowód: akta kontroli str.: 510-515)

NIK nie podziela stanowiska Dyrektora. Na nieobjęte inwentaryzacją pozycje, tj. zlewnię rzeki Odry i zlewnię rzeki Wisły, składały się, oprócz trudnodostępnych opasek brzegowych i stopni, które znajdują się pod wodą, m.in. obiekty budowlane takie jak¹⁹: zbiorniki wodne²⁰, śluzy²¹ i 29 jazów, które podlegają obowiązkowej kontroli na podstawie art. 62 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane²². Z protokołów z przeprowadzonych przez pracowników RZGW kontroli wynika, że dokonywano oględzin i oceny m.in. stanu technicznego ww. obiektów. Wobec powyższego nie są spełnione w tym przypadku przesłanki wskazane przez Dyrektora, tj. utrudniony dostęp do tych obiektów uniemożliwiający przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury.

Ponadto, przywołany przez Dyrektora dokument mający stanowić potwierdzenie przeprowadzenia inwentaryzacji na dzień 31.12.2013 r. drogą porównania danych i weryfikacji wartości, zawierał jedynie informacje dotyczące przyrostu wartości poszczególnych zlewni w danym roku. Nie wskazano w nim natomiast wartości ww. składników na początek i na koniec roku, co uniemożliwiało przeprowadzenie porównania danych. Nie potwierdzano również liczby obiektów wchodzących w skład zlewni.

(dowód: akta kontroli str.: 512-513, 552-624)

Pracownicy merytoryczni²³ RZGW sporządzający ww. dokumenty w latach 2009-2014 zaprzeczyli, że dokonywali równocześnie inwentaryzacji majątku zlewni.

(dowód: akta kontroli str.: 506-509)

- 1.6. Dokumenty²⁴ będące podstawą księgowania zwiększeń wartości środków trwałych w latach 2009-2012 nie posiadały niektórych wymaganych art. 21 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości elementów formalnych, tj. m.in. stwierdzenia sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu (dekretacja) oraz podpisu osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

(dowód: akta kontroli str.:449-452)

Główna Księgowa wyjaśniła, że dokumenty otrzymane z Wydziału Utrzymania Wód były wprowadzane do modułu ESTRA, w którym ewidencjonowane są środki trwałe, a następnie były przekazywane automatycznie do systemu finansowo-księgowego. W tym momencie tworzony był dokument PK z możliwością jego wydrukowania. Ze względu na powyższe nie nanoszono dekretacji na dokumenty otrzymywane z UW.

W ocenie NIK, zgodność numerów w systemie księgowym z numerami naniesionymi na ww. pismach potwierdza, że to ww. pisma stanowiły podstawę księgowania, a nie dowody PK.

(dowód: akta kontroli str.: 444)

2. W grupie środków trwałych w budowie stwierdzono nieprawidłowości mające wpływ na zniekształcenie sprawozdania finansowego na dzień 31.12.2013 r.,

¹⁹ Dane uzyskane z Wydziału Utrzymania Wód i Obiektów Hydrotechnicznych.

²⁰ Wisła Czarne, Łąka, Przeczyce, Pogoria III, Kuźnica Warężyńska, Dzierżno Duże, Dzierżno Małe, Pławniowice oraz Polder Buków.

²¹ Śluza Kłodnica, Nowa Wieś, Sławięcice, Rudziniec, Dzierżno oraz Łabędy.

²² Dz.U. z 2013 r., poz.1409 ze zm.

²³ Kierownicy Wydziału UW sporządzający kalkulację przyrostu majątku na podstawie otrzymanych z Zarządów Zlewni dokumentów OT.

²⁴ Dokumenty przekazywane z UW do Wydziału Finansowo-Księgowego, które zostały opisane w pkt. 1.1.

wyrażone w wartościach bezwzględnych, wynoszące 23 514,7 tys. zł, na które składało się²⁵:

2.1.Zanizenie wartości środków trwałych w budowie o 23 203,3 tys. zł. Stwierdzono zaliczanie do kosztów bieżących okresów (konto zespołu „4” i §427 klasyfikacji budżetowej) wydatków ponoszonych w związku z realizacją inwestycji „Modernizacja śluz odrzańskich”, które powinny zostać zaliczone do środków trwałych w budowie (konto „080” i finansowane z §605 klasyfikacji budżetowej). Wskutek ww. nieprawidłowości dotyczących lat 2009-2012 nie wykazano w bilansie (w pozycji środki trwałe w budowie) wg stanu na dzień 31.12.2013 r. majątku trwałego o wartości 23 203,3 tys. zł²⁶. Według wyjaśnień Głównej Księgowej, Kierownika Jednostki Realizacji Projektu oraz Kierownika Wydziału Przygotowania i Realizacji Inwestycji, środki na realizację tego zadania przyznano w § 427 i z tej przyczyny ujmowano je w księgach jako koszty bieżącego okresu. RZGW zauważyło niezasadność takiego ujęcia, jednakże z wnioskiem do jednostki nadrzędnej o zmianę kwalifikacji wystąpiono dopiero w 2012 r. W ocenie NIK, ww. działania były prawidłowe, jednakże spóźnione, co doprowadziło do zaniżenia wartości środków trwałych w budowie o 23 203,3 tys. zł na dzień 31.12.2013 r. Stanowiło to naruszenie art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości nakazującego rzetelne prowadzenie ksiąg poprzez dokonywanie w nich zapisów odzwierciedlających stan rzeczywisty.
(dowód: akta kontroli str.: 802-812, 816-833)

2.2.Zawyżenie wartości środków trwałych w budowie o kwotę 152,8 tys. zł w wyniku nieprawidłowego, tj. podwójnego ujęcia w księgach rachunkowych przyjęcia do użytkowania środków trwałych, na które składały się m.in.: trzy samochody, notebooki oraz zestawy komputerowe. Ww. środki, poza prawidłowym ujęciem jako środki trwałe (konto „011” po stronie Wn), były ujęte w ewidencji księgowej środków trwałych w budowie (konto „080”). W momencie przyjmowania środka trwałego do używania dokonywano błędnego księgowania bezpodstawnie zwiększając fundusz jednostki (konto „800” strona Ma), natomiast nie wyksięgowywano wcześniej wprowadzonego środka trwałego w budowie (konto „080” strona Ma). W rezultacie tej operacji aktywa i pasywa bilansu zostały zawyżone o 152,8 tys. zł.

Główna Księgowa wyjaśniła, że nie wyksięgowano ww. kwoty z konta „080” - środki trwałe w budowie (inwestycje) przez niedopatrzanie.

(dowód: akta kontroli str.: 389-432)

2.3.Zawyżenie wartości środków trwałych w budowie o kwotę 112,9 tys. zł poprzez nie dokonanie odpisu aktualizującego wartości inwestycji pn. „Budowa zbiornika przeciwpowodziowego Kotłarnia na rzece Bierawce”. Na realizację tej inwestycji poniesiono w 2010 r. koszty prac przygotowawczych w kwocie 112,9 tys. zł i od tego momentu nie prowadzono żadnych prac. Z informacji uzyskanej z Wydziału Przygotowania Inwestycji wynika, że od 2010 r. było wiadomo, że inwestycja ta nie będzie realizowana. Jak wyjaśnił Kierownik Wydziału Przygotowania i Realizacji Inwestycji, nie została ona objęta odpisem

²⁵ Dodatkowo należy zauważyć, że na dzień 31.12.2003 r. wprowadzono do ewidencji księgowej dwie pozycje: zlewnia rzeki Odry i zlewnia rzeki Wisły, które wycenione zostały na podstawie szacunków pracowników merytorycznych na łączną kwotę 510 429 060 zł. Ze względu na upływ czasu niemożliwa była weryfikacja prawidłowości tej wyceny.

²⁶ W latach 2009-2012 zaksięgowano w opisany sposób koszty związane z realizacją I etapu tej inwestycji w kwocie 18 948,4 tys. zł. W przypadku etapu II nieprawidłowo ujęto środki wydatkowane w latach 2009-2011 w kwocie 4 254,9 tys. zł. Dopiero od 2013 r. w przypadku etapu I i od 2012 r. w przypadku etapu II ponoszone nakłady ujmowano jako koszty inwestycji.

aktualizującym, gdyż jednostka liczy na to, że zadanie to uzyska w przyszłości zapewnienie finansowania i zostanie zrealizowane. W opinii NIK, inwestycja powinna zostać objęta odpisem, zgodnie z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, ze względu na upływ czasu i brak działań zmierzających do realizacji inwestycji. Wskutek niedokonania odpisu zawyżono wartość środków trwałych budowie o 112,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str.:813-833)

- 2.4.** Zawyżenie wartości środków trwałych w budowie o kwotę 39,0 tys. zł stanowiącą wartość nabytego oprogramowania AutoCad. Było to wynikiem nieprawidłowego, tj. podwójnego ujęcia w księgach rachunkowych ww. oprogramowania. Poza prawidłowym ujęciem jako wartości niematerialne i prawne (konto „020” po stronie Wn), było ono jednocześnie ujęte w ewidencji księgowej środków trwałych w budowie (konto „080”). Po stronie pasywów ujęto ww. operację na koncie „800” – fundusz jednostki, co spowodowało zawyżenie o podaną kwotę wartości funduszu.

Główna Księgowa wyjaśniła, że ww. oprogramowanie zostało zaksięgowane po stronie Ma konta 800 fundusz jednostki i nie zostało wyksięgowane ze środków trwałych w budowie przez niedopatrzenie i błąd powielany przez osobę dokonującą wcześniejszych zapisów w ewidencji.

(dowód: akta kontroli str: 323-327, 336-357)

- 2.5.** Zawyżenie wartości środków trwałych w budowie o kwotę 6,7 tys. zł stanowiącą wartość nabytych 14 programów o niskiej²⁷ wartości jednostkowej. Było to wynikiem nieprawidłowego, tj. podwójnego ujęcia w księgach rachunkowych ww. oprogramowania. Operacja ta została zaksięgowana po stronie Wn konta „020” w korespondencji ze stroną Ma konta „072” – umorzenie wartości niematerialnych i prawnych. Ww. oprogramowanie było również ujęte w ewidencji środków trwałych w budowie (konto „080”) i nie zostało z niej usunięte w związku z ujęciem jako wartości niematerialne i prawne. Natomiast umorzenie nie zostało ujęte w korespondencji z kontem zespołu „4”. Główna księgowa wyjaśniła, że ww. wartości niematerialne i prawne nie zostały wyksięgowane z konta 080 i nie ujęto ich amortyzacji/zużycia na kontach zespołu 4 w wyniku niedopatrzenia pracownika zajmującego się prowadzeniem tego zakresu. Dodała również, że stosowne przeksięgowania zostaną dokonane w bieżącym roku.

(dowód: akta kontroli str: 323-327, 336-357)

- 3.** Wartości niematerialne i prawne zostały zaniżone o 0,4 tys. zł.²⁸ Wynikało to z nieprawidłowego ujmowania w księgach umorzenia i amortyzacji tej grupy aktywów. Umorzenie i amortyzację ujmowano za okres obejmujący cały rok (12 miesięcy) zamiast za liczbę miesięcy faktycznego użytkowania danego składnika majątku. Stanowiło to naruszenie art. 32 ust. 1 w zw. z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Przyczyną ww. nieprawidłowości, jak wyjaśniła Główna Księgowa był błąd popełniany przez pracownika. Dodała również, iż czasookres i wartość amortyzacji zostaną skorygowane w bieżącym roku.

(dowód: akta kontroli str: 303-327, 343-357)

²⁷ Poniżej 3 500 zł, zgodnie z polityką rachunkowości.

²⁸ Na podstawie próby obejmującej aktywa o wartości 119,5 tys. zł – 94% salda zwiększeń w 2013 r., wartość bezwzględna zniekształcenia wynosi 8428,09 zł

Ponadto nieprawidłowo, gdyż z wartością początkową równą 0 zł, ujęto w rejestrze wartości niematerialnych i prawnych 53 składniki, z tego:

- 48 stanowiących oprogramowanie systemowe. Ujęto je jako wartości niematerialne i prawne zamiast jako element środków trwałych – komputerów, na których zostało zainstalowane. Takie ujęcie nie wpłynęło na zniekształcenie sprawozdania finansowego,
- 1 składnik został ujęty pomyłkowo, gdyż było to oprogramowanie użytkowane na podstawie umowy użyczenia, które ujmuje się w ewidencji pozabilansowej. Takie ujęcie nie wpłynęło na zniekształcenie sprawozdania finansowego,
- 4 stanowiło oprogramowanie zasadnie ujęte jako wartości niematerialne i prawne, jednakże nie ustalono i nie ujęto w księgach ich wartości godziwej, co stanowiło naruszenie art. 28 ustawy o rachunkowości i uniemożliwiło naliczanie amortyzacji zgodnie z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Wskutek nieprawidłowości doszło do zaniżenia, na dzień przyjęcia do użytkowania poszczególnych programów, wartości aktywów – wartości niematerialnych i prawnych oraz pasywów – funduszu jednostki o kwotę stanowiącą wartość godziwą niewycenionego majątku, pomniejszoną o umorzenie za okres od miesiąca następującego po miesiącu przyjęcia do użytkowania do dnia 31.12.2013 r.

(dowód: akta kontroli str: 303-327, 343-357)

4. Zawyżono pozycję należności²⁹ o 260,4 tys. zł w wyniku niedokonania odpisów aktualizujących wartość należności. Zgodnie z § 8 rozporządzenia ws szczególnych zasad rachunkowości, wartość należności aktualizuje się zgodnie z ustawą o rachunkowości. Ta z kolei w art. 35b nakazuje aktualizowanie wartości należności z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty. W ocenie NIK, na dzień 31.12.2013 r. występowały należności, które należało objąć odpisem aktualizacyjnym. Należały do nich odsetki naliczone od nieterminowych spłat należności w kwocie 28,6 tys. zł oraz należność od kontrahenta – spółki w upadłości likwidacyjnej w kwocie 231,8 tys. zł. Główna Księgowa wyjaśniła, że RZGW podejmuje wszystkie możliwe kroki w celu wyegzekwowania należności, a odpis jest dokonywany, gdy egzekucja staje się bezskuteczna i bezzasadna. W ocenie NIK, takie podejście było niewystarczające w świetle art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości i naruszało zasadę ostrożnej wyceny określoną w art. 7 tej ustawy.

(dowód: akta kontroli str.: 841-875)

Ponadto, jednostka przeprowadziła inwentaryzację na dzień 31.12.2013 r. całości salda należności w drodze porównania danych w księgach z danymi wynikającymi z dokumentów, w sytuacji gdy w przypadku jednego kontrahenta (nr 04499) metoda ta była nieprawidłowa. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości, należności niesporne/niewątpliwe od kontrahentów prowadzących księgi rachunkowe inwentaryzuje się drogą uzyskania potwierdzenia salda, a jednostka nie uzyskała takiego potwierdzenia. Tym samym dane przedstawione w sprawozdaniu finansowym na dzień 31.12.2013 r. nie zostały prawidłowo zweryfikowane i potwierdzone. Jak wyjaśniła Główna Księgowa przeprowadzenie kompletnej inwentaryzacji należności drogą potwierdzenia sald zostanie dokonane na dzień 31.12.2014r.

(dowód: akta kontroli str.: 841-875)

²⁹ Na podstawie 100% salda należności, tj. 1 870,9 tys. zł.

5. Fundusz jednostki (konto 800) został zawyżony o kwotę co najmniej 13 683 tys. zł³⁰ (za 2013 r.) poprzez księgowanie po stronie Ma tego konta przyjęcia wszystkich środków trwałych, pomimo że nie zostały spełnione warunki wskazane w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, tj. nie nastąpiło ich nieodpłatne przekazanie.

(dowód: akta kontroli str.:415-420, 801)

Główna Księgowa wyjaśniła, że przez ostatni okres na stanowisku ds. gospodarki materiałowej była duża rotacja pracowników. Fundusz jednostki zwiększono wskutek powielanego błędu przez osobę dokonującą wcześniejszych zapisów w ewidencji środków. W sprawozdaniach finansowych wykazywane były wartości i nazwy środków trwałych zwiększających fundusz jednostki, co nie spotkało się z zastrzeżeniami jednostki nadrzędnej.

(dowód: akta kontroli str.: 418-420)

6. Nieprawidłowo prezentowano w bilansie zobowiązania krótkoterminowe z tyt. sum obcych – zawyżono je o kwotę 544,9 tys. zł. Cała kwota zobowiązań z tego tytułu na dzień 31.12.2013 r., tj. 1 060,5 tys. zł, została wykazana jako zobowiązanie krótkoterminowe, czyli takie, którego termin wymagalności przypadał w 2014 r. (zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 22 ustawy o rachunkowości). Natomiast termin wymagalności zobowiązań o łącznej wartości 544,9 tys. zł przypadał w roku 2015 i później, w związku z tym należało wykazać te zobowiązania w grupie zobowiązań długoterminowych.

(dowód: akta kontroli str.: 893-897, 906-907)

7. Zawyżono ujęte w rachunku zysków i strat za rok 2013 przychody z tytułu dochodów budżetowych o kwotę 1 488,5 tys. zł, która powinna zostać ujęta jako pozostałe przychody operacyjne.

W wyniku badania próby 30 dokumentów księgowych dot. przychodów o łącznej wartości 2 192,5 tys. zł (73% salda), stwierdzono iż nieprawidłowo, tj. na koncie „750” – Przychody i koszty finansowe ujęto przychody jednostki w łącznej kwocie 2 192,5 tys. zł, z tego:

- 704 tys. zł stanowiły przychody budżetowe, które winny być ujęte na koncie „720” – przychody z tytułu dochodów budżetowych (dot. dzierżawy gruntów i partycypacji stron trzecich w utrzymaniu zbiorników wodnych),
- 1 488,5 tys. zł stanowiły pozostałe przychody operacyjne, które powinny być ujęte na koncie „760” (dot. m.in. kar umownych i sprzedaży złomu).

Powyższe stanowiło naruszenie zasad księgowania określonych w załączniku nr 3 do rozporządzenia ws szczególnych zasad rachunkowości oraz w art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości definiującego pozostałe koszty i przychody operacyjne.

W ślad za ujęciem wszystkich przychodów na jednym koncie księgowym, zaprezentowano je również w jednej pozycji w rachunku zysków i strat – jako przychody z tytułu dochodów budżetowych, bez wyodrębnienia pozostałych przychodów operacyjnych w kwocie 1 488,5 tys. zł, co stanowiło naruszenie art. 42 ustawy o rachunkowości.

Jak wyjaśniła Główna Księgowa, takie ujmowanie dochodów było wynikiem pomyłki przy wprowadzaniu podczas księgowania numerów kont księgowych.

(dowód: akta kontroli str.: 912-983)

³⁰ W tym m.in. księgowanie kwoty 13 582 656,60 opisane w pkt. 2.2, księgowanie kwoty 76 437,49 zł opisane w pkt. 2.5 oraz księgowanie kwoty 23 873,09 zł opisane w pt. 2.7.

8. W grupie kosztów, z wyłączeniem amortyzacji badanej w ramach środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, na podstawie próby 283 zapisów księgowych o łącznej wartości 21 822,5 tys. zł – 60% salda:
- 8.1. W wylosowanej próbie znalazło się 39 faktur o łącznej wartości 12 167,8 tys. zł (56% badanego salda), które zostały jednocześnie ujęte jako koszt rodzajowy (usługi obce) w rachunku zysków i strat za rok 2013 i zwiększenie środków trwałych. Nieprawidłowość ta została opisana w grupie środków trwałych.
(dowód: akta kontroli str.: 984-1016)
- 8.2. Nieprawidłowo, tj. jako pozostały koszt rodzajowy ujęto w sprawozdaniu odsetki w kwocie 42,9 tys. zł za nieterminową zapłatę faktury. Zgodnie z zakładowym planem kont i załącznikiem nr 3 do rozporządzenia ws szczególnych zasad rachunkowości, odsetki powinny zostać ujęte jako koszty finansowe. Jak wynika z wyjaśnień Głównej Księgowej przyczyną nieprawidłowego ujęcia była pomyłka pracownika.
(dowód: akta kontroli str.: 984-1016, 1028-1031, 1041-1055)
- 8.3. Nieprawidłowo, tj. jako usługi obce ujęto w rachunku zysków i strat zakup prenumeraty na 2013 r. miesięcznika „Gospodarka Wodna” (w kwocie 8 tys. zł). Zakup prenumeraty powinien być zaklasyfikowany jako zużycie materiału i w następstwie tego ujęty i prezentowany w sprawozdaniu finansowym jako zużycie materiałów i energii. NIK nie podziela stanowiska Głównej Księgowej, że zakup tego specjalistycznego czasopisma stanowił zakup usługi jego drukowania i dostarczenia.
(dowód: akta kontroli str.: 984-1016, 1032-1033, 1041-1055)
- 8.4. Nieprawidłowo, tj. w księgach roku 2013 ujęto koszty m.in. energii elektrycznej dotyczące grudnia 2012 r. w kwocie 88,8 tys. zł³¹. Stanowiło to naruszenie art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, który nakazuje ujmowanie w księgach rachunkowych jednostki wszystkich osiągniętych, przypadających na jej rzecz przychodów i obciążających ją kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty (zasada memoriału). Główna Księgowa w wyjaśnieniach podała, że w sprawozdaniu Rb28 z wykonania budżetu wykazuje się wydatki faktycznie (kasowo) zrealizowane, a w kolumnie zobowiązania wykazuje się wszystkie uznane przez jednostkę zobowiązania nie spłacone do końca okresu sprawozdawczego.
(dowód: akta kontroli str.: 984-1016, 1036-1038, 1041-1055)
- 8.5. Zawyżono koszty rodzajowe, tj. zużycie materiałów o kwotę 23,8 tys. zł poprzez nieprawidłowe ujęcie w księgach umorzenia niskocennych środków trwałych - zestawów komputerowych. W momencie zakupu środki te były w całości umarzone, tj. ujmowane po stronie Wn konta „411” - zużycie materiałów. Natomiast od momentu przyjęcia do użytkowania dodatkowo naliczano od nich amortyzację wg stawki 30%, księgując koszt po stronie Wn konta „401” - amortyzacja. W momencie naliczenia amortyzacji nie dokonywano korekty kosztów ujętych na koncie „411”. Powyższe spowodowało zaniżenie wyniku finansowego za 2013 r. o 23,8 tys. zł. Ponadto ujęcie w identyczny sposób umorzenia niskocennych zestawów komputerowych w latach poprzednich skutkowało zaniżeniem funduszu na dzień 31.12.2013 r. o 61,6 tys. zł.

³¹ W badanej próbie kosztów roku 2013 znalazła się faktura za zakup energii - rozliczenie za grudzień 2012 r. w kwocie 0,8 tys. zł. Faktura wpłynęła do RZGW w dniu 08.01.2013 r.

Zgodnie z wyjaśnieniami Głównej Księgowej, osoba dokonująca księgowania nie skorygowała pierwotnie wprowadzonych kosztów przez niedopatrzanie.

(dowód: akta kontroli str.: 433-437, 444, 625-627)

9. Inne nieprawidłowości (formalne)

9.1. Wprowadzone do systemu księgowego daty operacji gospodarczych były niezgodne z datami wynikającymi z dokumentów źródłowych, co stanowiło naruszenie art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości, określającego obowiązek rzetelnego i bezbłędnego prowadzenia ksiąg. Nieprawidłowość ta dotyczy 129 ze 141 (91%) dokumentów wybranych do szczegółowego badania. Wprowadzenie niewłaściwych dat nie miało jednak wpływu na prawidłowość sporządzonych sprawozdań (dokumenty były ujmowane w miesiącu, którego dotyczyły).

Główna Księgowa wyjaśniła, że wprowadzenie daty operacji i daty zapisu wynika z interpretacji pracowników rejestrujących dokumenty źródłowe w ewidencji księgowej, którzy datę operacji i zapisu rozumieli jako datę dokonania wpisu do ksiąg i nie dokonywali ich zmian.

(dowód: akta kontroli str.: 444)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. Nieprawidłowo, tj. w niewłaściwym paragrafie klasyfikacji budżetowej, ujęto przychody z tytułu kar umownych³² obciążających kontrahentów RZGW za nieterminowe wykonanie umowy/odstąpienie od umowy. Przychody z tytułu ww. kar, o łącznej wartości 1 439,6 tys. zł, zostały ujęte w paragrafie klasyfikacji budżetowej 0570 – „Grzywny, mandaty i inne kary pieniężne od osób fizycznych”. W opinii Głównej Księgowej takie ujęcie było prawidłowe. NIK nie podziela tej opinii, gdyż zgodnie z załącznikiem nr 3 do rozporządzenia ws klasyfikacji budżetowej ujmowane w tym paragrafie przychody obejmują grzywny oraz kary od osób fizycznych, wymierzone i pobierane przez sądy oraz właściwe organy administracji publicznej, między innymi grzywny nakładane w formie mandatu karnego oraz grzywny i kary pieniężne wymierzone na podstawie ustawy - Kodeks karny skarbowy. Powyższe nie ma wpływu na sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 31.12.2013 r.
2. Nieprawidłowo, tj. w niewłaściwym paragrafie klasyfikacji budżetowej ujmowano koszty podatku leśnego, naruszając przepisy załącznika nr 4 do rozporządzenia ws klasyfikacji budżetowej. Jednostka ujmowała koszty tego podatku w § 4480 – podatek od nieruchomości, gdyż, jak wyjaśnił Kierownik Wydziału Zarządzania Majątkiem Skarbu Państwa i Gospodarki Nieruchomościami, podatek leśny „stanowi rodzaj podatku lokalnego, tj. od nieruchomości zajętych pod użytki leśne” i został ujęty zgodnie z planem finansowym. NIK stoi na stanowisku, iż podatek leśny jest odrębnym rodzajem podatku lokalnego, nakładanego na podstawie ustawy³³ i powinien być ujmowany w paragrafie 4500 - pozostałe podatki na rzecz jednostek samorządu terytorialnego. Kwota podatku leśnego w 2013 r. wynosiła 1,2 tys. zł. Powyższe nie ma wpływu na sprawozdanie finansowe sporządzone na dzień 31.12.2013 r.
3. Praktyką RZGW było ujmowanie kosztów działań promujących realizowane inwestycje, wymaganych przez instytucje zagraniczne współfinansujące zadania, na koncie „080” – środki trwałe w budowie (inwestycje)³⁴. Tym samym

³² Na podstawie 8 not księgowych wylosowanych do badanej próby.

³³ Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2013 r., poz. 465).

³⁴ Sytuacja ta dotyczy m.in. projektu „Modernizacja Służ Odrzańskich”.

koszty te zwiększą wartość początkową przyjmowanych do użytkowania środków trwałych, będącą podstawą naliczania amortyzacji. Podejście takie - w opinii NIK - jest nieprawidłowe. Zgodnie z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości, koszt wytworzenia środków trwałych i środków trwałych w budowie obejmuje ogół kosztów poniesionych za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia przyjęcia do użytkowania.³⁵ Choć katalog wydatków zaliczanych do kosztu wytworzenia nie jest precyzyjnie określony przez ustawodawcę, z interpretacji prawa dokonanej przez Izbę Skarbową w Łodzi³⁶ wynika, iż koszty promocji nie mają bezpośredniego wpływu na wytworzenie środka trwałego. Nawet jeśli działania promocyjne były konieczne w celu uzyskania dofinansowania, wydatki tego typu nie są standardowym elementem procesu inwestycyjnego, natomiast wynikają ze specyficznej formy finansowania, jaką jest dofinansowanie ze środków zagranicznych. Tym samym koszty te noszą znamiona pozostałych kosztów operacyjnych zbliżonych do kosztów operacji finansowych. Z kolei jednostka nie ujmuje w kosztach inwestycji niektórych tytułów kosztów, które mogłyby tu zostać zakwalifikowane, m.in. kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi. Tym samym wartość prowadzonych inwestycji prezentowana w sprawozdaniu finansowym mogła zostać istotnie zniekształcona.

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie prawidłowość i rzetelność sprawozdań finansowych RZGW.

2. Ocena sposobu wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych

Opis stanu faktycznego

W toku kontroli nie stwierdzono, aby sprawozdanie finansowe za rok 2013 bądź wcześniejsze były wykorzystywane na wewnętrzne potrzeby jednostki. Opinię tę potwierdził Tomasz Cywiński, p.o. dyrektora RZGW w Gliwicach, zauważając trudność w wykorzystywaniu sprawozdań finansowych. Wynikała ona w jego opinii przede wszystkim z charakteru jednostki (jednostka budżetowa pokrywająca wydatki bezpośrednio z budżetu i odprowadzająca dochody na rachunek budżetu państwa) oraz rodzaju wydatków określonych w budżecie za dany rok, które w 99% są sztywne. Dyrektor wskazał, że jednostka miała ograniczone możliwości co do podejmowania decyzji dotyczących zakresu i rodzaju wykonywanych zadań czy realizowanych inwestycji. Nadrzędną zasadą było realizowanie zadań do wysokości przyznanego limitu kosztów, które można na nie ponieść. Ponadto, informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym mają charakter historyczny, co zmniejsza ich przydatność w podejmowaniu decyzji dotyczących przyszłych działań.

(dowód: akta kontroli str.: 511-513)

Również w przypadku jednostki nadrzędnej³⁷, sprawozdanie finansowe RZGW było analizowane i wykorzystane w ograniczonym stopniu. Prezes Krajowego

³⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.) w art. 16g ust.4 dodajeokreśla, że do kosztu wytworzenia nie zalicza się m.in. kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych.

³⁶ Indywidualna interpretacja podatkowa z dnia 7 grudnia 2011 r. dokonana w analogicznej sprawie przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, sygn. IPTPB3/423-227/11-2/KJ.

³⁷ Krajowy Zarząd Gospodarki Wodnej jest jednostką nadrzędną w stosunku do RZGW na podstawie art. 4 ustawy z dnia 18 lipca 2001 r. - Prawo wodne (Dz.U. z 2012 r., poz. 145 ze zm.).

Zarządu Gospodarki Wodnej (KZGW) Witold Sumiślawski wskazał, że dane zawarte w sprawozdaniu finansowym RZGW sporządzonym na dzień 31.12.2013 r. analizowane były głównie pod kątem porównania informacji o wynagrodzeniach w poszczególnych jednostkach oraz wykorzystywane do oceny polityki kadrowej realizowanej przez poszczególne jednostki budżetowe. Jednakże dane te nie miały wpływu na proces decyzyjny w tym zakresie. W KZGW analizowano także informacje dotyczące pozyskanych w 2013 r. środków trwałych. Dane te miały znaczenie dla decyzji o akceptacji wniosków RZGW o limity wydatków majątkowych na kolejne lata. Dane zawarte w sprawozdaniu finansowym zostały ponadto wykorzystane na potrzeby szacowania skutków reformy gospodarki wodnej.

(dowód: akta kontroli str.: 516-518)

NIK zwraca uwagę na fakt, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym dotyczące środków trwałych były, zgodnie z wyjaśnieniami uzyskanymi z KZGW, podstawą podejmowania decyzji w zakresie wydatków majątkowych. Niniejsza kontrola ujawniła istotne nieprawidłowości dotyczące księgowania zwiększeń środków trwałych. Duże dysproporcje pomiędzy wzrostem wartości brutto środków trwałych a wartością wydatków majątkowych (§6050 lub §6060) wykazanych w sprawozdaniach budżetowych, zdaniem NIK, powinny być sygnałem (w tym dla jednostki nadrzędnej) wskazującym na potencjalne nieprawidłowości w tym zakresie.

Ocena cząstkowa

Z uwagi na stwierdzone nieprawidłowości dotyczące sporządzania sprawozdania finansowego, skutkujące nierzetelnością obrazu aktywów i pasywów kontrolowanej jednostki, odstąpiono od oceny wykorzystania sprawozdania finansowego przez kontrolowaną jednostkę do celów zarządczych.

IV. Uwagi i wnioski

Dyrektor RZGW w Gliwicach w sprawozdaniu finansowym (bilansie) w pozycji środki pieniężne wykazał, iż wg stanu na koniec 2013 roku stan środków na rachunku bankowym wynosił zero, w sytuacji gdy wg wyciągu bankowego NBP, kwota środków była inna. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, iż z art. 26 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości wynika obowiązek przeprowadzania 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 Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r., w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, 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 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonania budżetu państwa³⁸ określa, że dochody pobrane w kasie do dnia

³⁸ Dz.U. z 2014 r., poz 82

31 grudnia, przekazane do dnia 8 stycznia roku następnego (a także dochody odprowadzone 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 również, z uwagi na skalę, nie powoduje istotnego zniekształcenia obrazu sprawozdawczego.

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³⁹, wnosi o:

- 1. Weryfikację wartości początkowej środków trwałych pod kątem zasadności ujęcia w niej kosztów prac budowlanych.**
- 2. Weryfikację stosowanych stawek amortyzacji oraz korektę stawek stosowanych niezgodnie z klasyfikacją.**
- 3. Prowadzenie rejestru środków trwałych ze szczegółowością, która umożliwi ustalenie wartości początkowej poszczególnych obiektów oraz należyte obliczenie umorzenia i amortyzacji.**
- 4. Wyksięgowanie z konta „080” wszystkich aktywów ujętych równocześnie na kontach środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.**
- 5. Usunięcie z rejestru wartości niematerialnych i prawnych tych składników, które dla celów ewidencyjnych należy traktować jako część składową komputerów (np. system operacyjny). Dokonanie wyceny wartości niematerialnych i prawnych ujętych w rejestrze w wartości 0 zł do wartości godziwej, określonej zgodnie z art. 28 ust. 6 ustawy o rachunkowości na moment nabycia/otrzymania, w korespondencji z funduszem jednostki oraz ujęcie umorzenia za okres od momentu przyjęcia do użytkowania.**
- 6. Przeprowadzenie inwentaryzacji metodą spisu z natury środków trwałych składających się na zlewnię rzeki Odry i zlewnię rzeki Wisły.**
- 7. Weryfikację wartości funduszu jednostki i jego korektę o ujęte na nim niezasadne zwiększenia dotyczące aktywów nabytych odpłatnie.**
- 8. Ujęcie w księgach rachunkowych całości wydatków związanych z realizacją zadania „Modernizacja śluz odrzańskich” jako wartość początkową w momencie przyjęcia do użytkowania. Ujęcie wartości gruntu oraz mebli zakupionych w ramach tego zadania w ewidencji środków trwałych.**
- 9. Dokonanie odpisu aktualizującego wartość nakładów poniesionych na inwestycję „Budowa zbiornika przeciwpowodziowego Kotłarnia na rzece Bierawce” oraz odpisów aktualizujących wartość należności uwzględniających stopień prawdopodobieństwa zapłaty tych należności.**

³⁹ Dz.U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

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 w Katowicach.

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 21 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.

Katowice, dnia 12 grudnia 2014 r.

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

Kontroler nadzorujący

**Izabela Pilarek
gł. specjalista kontroli państwowej**

.....

Kontrolerzy

**Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Katowicach**

**Magdalena Buchwald
Specjalista kontroli państwowej**

.....

**Marta Florczykiewicz-Cymara
St. inspektor kontroli państwowej**

.....