



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Lublinie

LLU.410.1.4.2025

Pan
płk Andrzej Ziara
Komendant
32 Zamojskiego Wojskowego Oddziału
Gospodarczego im. Hetmana Wielkiego
Koronnego Jana Zamoyskiego

ul. Wojska Polskiego 2f
22-400 Zamość

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Kontrola P/25/001 - Wykonanie budżetu państwa w 2024 r. – wykonanie planu
finansowego 32 Zamojskiego Wojskowego Oddziału Gospodarczego im.
Hetmana Wielkiego Koronnego Jana Zamoyskiego

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Lublinie
ul. Okopowa 7, 20-022 Lublin
+48 81 46 13 120, llu@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	32 Zamojski Wojskowy Oddział Gospodarczy im. Hetmana Wielkiego Koronnego Jana Zamoyskiego, ul. Wojska Polskiego 2f, 22-400 Zamość (dalej: 32 WOG).
Kierownik jednostki kontrolowanej	Płk Andrzej Ziara Komendant 32 WOG ¹ od 11 grudnia 2023 r.
Okres objęty kontrolą	Rok 2024 oraz okres wcześniejszy i późniejszy, w którym miały miejsce działania lub zaniechania związane z planowaniem i wykonaniem ustawy budżetowej na rok 2024. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za lata 2015-2023 okres kontroli obejmuje również te lata.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ² .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Lublinie
Kontrolerzy	1. Iwona Pacwa, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/7/2025 z 9 stycznia 2025 r. 2. Ewelina Baran-Chomiuk, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LLU/26/2025 z 29 stycznia 2025 r.

(akta kontroli tom I str. 1-2)

II. Cel i zakres kontroli

Cel kontroli	Celem kontroli było dokonanie oceny wykonania przez 32 WOG planu finansowego na 2024 r. pod względem legalności, celowości, rzetelności i gospodarności. Ocenie podlegały w szczególności: - realizacja wydatków budżetu państwa, - sporządzenie rocznych sprawozdań budżetowych oraz wybranego sprawozdania za IV kwartał 2024 r. w zakresie operacji finansowych, - system kontroli zarządczej w zakresie prawidłowości sporządzania sprawozdań. Ponadto przeprowadzono analizę porównawczą danych ujętych w rocznym sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych z wynikami roku ubiegłego.
Zakres kontroli	Podstawą sformułowania oceny wymienionych wyżej obszarów były ustalenia dokonane w wyniku następujących działań kontrolnych: - analizy realizacji wydatków budżetu państwa, - szczegółowej analizy wybranej próby wydatków dysponenta III stopnia, - kontroli prawidłowości udzielania i realizacji wybranych zamówień publicznych, - analizy stanu zobowiązań, - analizy prawidłowości sporządzenia wybranych sprawozdań, - analizy stosowanych procedur kontroli zarządczej dotyczących sporządzania sprawozdań. Opis ustaleń kontrolnych przedstawiono w części IV. <i>Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej kontrolowanej działalności.</i>

¹ Dalej: Komendant lub Komendant 32 WOG.

² Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

III. Ocena ogólna³ kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia w formie opisowej wykonanie planu finansowego na 2024 r. przez 32 Wojskowy Oddział Gospodarczy w Zamościu.

Przyjęte do próby wydatki, stanowiące 3,2% wydatków ogółem, były celowe dla realizacji zadań 32 WOG, zostały poniesione do wysokości planu finansowego i zgodnie z przepisami o zamówieniach publicznych. Stwierdzone nieprawidłowości polegały na: ujęciu w niewłaściwej klasyfikacji budżetowej wydatków dokonanych na podstawie trzech dowodów księgowych (w kwocie 193,4 tys. zł), dokonaniu kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej czterech faktur (na kwotę 15,6 tys. zł) za obsługę prawną przez tą samą osobę (Głównego księgowego – Szefa Finansów 32 WOG), wypłacie wynagrodzenia (w łącznej kwocie 12,6 tys. zł) z tytułu obsługi prawnej pomimo braku potwierdzenia realizacji tej czynności przez Dowódców jednostek, w których ta obsługa była świadczona, niespójności w postanowieniach umów zlecenia na realizację obsługi finansowo-księgowej Koleżeńskiej Kasy Oszczędnościowo-Pożyczkowej⁴ zawartych z pracownikami (na kwotę 33,6 tys. zł) oraz nieuregulowaniu w tych umowach zasad realizacji wynikających z nich czynności w godzinach pracy 32 WOG.

Ustalono ponadto, że niektóre dowody księgowe nie zawierały daty ich wpływu do 32 WOG, co uniemożliwiało jednoznaczne określenie prawidłowego terminu zapłaty oraz zakwalifikowanie do ujęcia w księgach rachunkowych we właściwym okresie sprawozdawczym.

NIK zaopiniowała pozytywnie sprawozdania kwartalne i roczne sporządzone przez 32 WOG. Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości, a mające wpływ na dane w sprawozdaniach: z wykonania planu wydatków budżetu państwa Rb-28 i z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym Rb-BZ1, dotyczące nieujęcia w księgach rachunkowych wszystkich dotyczących 2024 r. kosztów i zobowiązań oraz wykazania w nieprawidłowej klasyfikacji wydatków w sprawozdaniu Rb-28, ze względu na przyjęte kryteria oceny, nie miały wpływu na opinię o sprawozdaniach 32 WOG.

IV. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR

Opis stanu faktycznego

1. Dochody budżetowe

Zrealizowane przez 32 WOG dochody budżetowe w 2024 r. wynosiły 1889,4 tys. zł, stanowiły 51,5% dochodów wykonanych w 2023 r. (3665,3 tys. zł) oraz 163,4% zaplanowanych w ustawie budżetowej. Najwyższy, wynoszący 89,1% (1684,4 tys. zł), udział w dochodach miały dochody wykonane w rozdziale 75220 *Zabezpieczenie wojsk*, w szczególności w §: 0830 *Wpływy z usług* (738,9 tys. zł) i 0940 *Wpływy z tytułu rozliczeń/zwrotów z lat ubiegłych* (697,5 tys. zł), przy czym dochody w § 0940 stanowiły 27,8% dochodów wykonanych

³ W kontroli wykonania budżetu państwa w 2024 r. Najwyższa Izba Kontroli stosuje następujące oceny: pozytywna i negatywna. W przypadku gdy nie zostały spełnione kryteria ani dla oceny pozytywnej, ani dla negatywnej stosuje się ocenę w formie opisowej.

⁴ Dalej: KKO-P.

⁵ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

w 2023 r. Komendant 32 WOG wyjaśnił, że dochody w § 0940 wynikały ze zwrotu przez szpital środków zapłaconych za usługi medyczne w latach ubiegłych (w 2023 r. wpływy z tego tytułu wynosiły 2512,1 tys. zł, a w 2024 r. 697,5 tys. zł). W dwóch paragrafach, tj. § 0630 *Wpływy z tytułu opłat i kosztów sądowych oraz innych opłat uiszczanych na rzecz Skarbu Państwa z tytułu postępowania sądowego i prokuratorskiego* i 0920 *Wpływy z pozostałych odsetek*, wykazano ujemne wykonanie dochodów odpowiednio w kwocie 7,9 tys. zł i 34,6 tys. zł, wynikające ze zwrotu, na mocy wyroku sądowego, kosztów procesu oraz potrąconej w 2018 r. kary umownej wraz z odsetkami. W rozdziale tym ponad dwukrotnie zwiększyły się dochody w § 0970 *Wpływy z różnych dochodów* wynikające z tytułu wyrządzonych na rzecz 32 WOG szkód powstałych na skutek nienależytego wykonania obowiązków służbowych, a także szkód w mieniu spowodowanych przez pełniących służbę żołnierzy RP (w 2024 r. wynosiły 142,9 tys. zł, podczas gdy w 2023 r. było to 53,9 tys. zł).

Dochody wykonane w pozostałych rozdziałach klasyfikacji budżetowej wynosiły:

- w rozdziale 75201 *Wojska Lądowe* 136,1 tys. zł, stanowiły 136,1% dochodów wykonanych w tym rozdziale w 2023 r. i 618,6% planu z ustawy budżetowej oraz dotyczyły w szczególności wpływów z kar pieniężnych za naruszenie dyscypliny wojskowej przez żołnierzy Wojska Polskiego;
- w rozdziale 75295 *Pozostała działalność* 0,5 tys. zł, stanowiły 17,2% dochodów wykonanych w tym rozdziale w 2023 r. i 50% zaplanowanych w ustawie budżetowej i wynikały ze zwrotu nadpłaty dodatku stażowego za wysługę lat rozłożonej na raty (wpływ ostatniej raty nastąpił w maju 2024 r.);
- w rozdziale 75503 *Sądy wojskowe* 67,4 tys. zł, stanowiły 24,7% dochodów wykonanych w tym rozdziale w 2023 r. i 33,9% planu z ustawy budżetowej i wynikały z grzywien i opłat sądowych.

(akta kontroli tom I str. 8-36, 39-45, tom II str. 12-16, 20-22)

Należności budżetowe na koniec 2024 r. wynosiły 558,5 tys. zł (w tym zaległości 491,2 tys. zł) i stanowiły odpowiednio 65% i 67,4% należności (859,9 tys. zł) i zaległości (728,4 tys. zł) wykazanych w sprawozdaniu Rb-27 z *wykonania planu dochodów budżetowych* na 31 grudnia 2023 r., z tego 47,1% (231,2 tys. zł), stanowiły zaległości od osób fizycznych dotyczące likwidacji szkód w mieniu. Zmniejszenie zaległości w porównaniu do roku ubiegłego wynikało z ich skutecznej egzekucji.

(akta kontroli tom I str. 37-38, 401-402)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności 32 WOG w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

OBSZAR

2. Wydatki

Opis stanu
faktycznego

Wydatki 32 WOG w 2024 r. wynosiły 1 081 602,6 tys. zł i były wyższe od wykonanych w 2023 r.⁶ i planowanych w ustawie budżetowej na 2024 r. odpowiednio o 42,7% (323 573,6 tys. zł) i 52,1% (370 559,6 tys. zł).

Ustalony w ustawie budżetowej plan wydatków 32 WOG wynosił 711 043 tys. zł i był przeznaczony na wypłaty świadczeń na rzecz osób fizycznych 127 896 tys. zł (18%) i wydatki bieżące jednostek budżetowych⁷ 583 147 tys. zł (82%), w trakcie roku został zwiększony o 370 559,6 tys. zł, w tym na świadczenia na rzecz osób fizycznych o kwotę 60 759,1 tys. zł, wydatki bieżące j.b. o 308 733,6 tys. zł i na inwestycje o 1066,9 tys. zł. Na 31 grudnia 2024 r. plan wykonano w 100%.

⁶ W kwocie 758 029 tys. zł.

⁷ Dalej: wydatki bieżące j.b.

W stosunku do 2023 r. wydatki na świadczenia na rzecz osób fizycznych były wyższe o 51,9% (wynosiły 188 655,1 tys. zł), wydatki bieżące j.b. o 40,8% (wynosiły 891 880,6 tys. zł), a wydatki majątkowe o 273,4% (wynosiły 1066,9 tys. zł).

Wydatki poniesione w 2024 r. przez 32 WOG na zaopatrzenie finansowo-logistyczne obsługiwanych jednostek⁸ wyniosły ogółem 1 081 602,6 tys. zł (dotyczyły działów 752 *Obrona narodowa* 1 077 969,9 tys. zł⁹ i 755 *Wymiar sprawiedliwości* 3632,7 tys. zł¹⁰). Największy udział w strukturze wydatków stanowiły wydatki bezpośrednio związane z zatrudnieniem pracowników i żołnierzy¹¹ 667 342,4 tys. zł, których udział w wydatkach bieżących wynosił 74,8%, a w wydatkach ogółem 61,7%. Świadczenia na rzecz osób fizycznych stanowiły 17,4% wydatków ogółem, wydatki bieżące pozapłacowe 20,8%, a wydatki inwestycyjne 0,1%.

(akta kontroli tom I str. 10-26, 56-70, tom II str. 272)

Na wyższe w porównaniu do 2023 r. wykonanie wydatków przez 32 WOG wpływ miała sytuacja geopolityczna powodująca konieczność zwiększenia liczebnego jednostek wojskowych będących w jego zaopatrzeniu (w celu zbudowania silnej obrony militarnej na granicy wschodniej RP), a w konsekwencji zwiększenia wydatków na szkolenia, wyposażenie żołnierzy, remonty i budowę niezbędnej i adekwatnej do zwiększonych stanów osobowych infrastruktury.

Największe różnice w wykonaniu wydatków w 2024 r. w porównaniu z rokiem ubiegłym (oprócz wydatków związanych bezpośrednio ze wzrostem liczebności żołnierzy), dotyczyły m.in.:

- wydatków na krajowe i zagraniczne podróże służbowe ujętych w § 4410 (były o 212,3% wyższe w rozdziale 75201, a w rozdziale 75206 o 153%) i w § 4420 (w rozdziale 75206 o 443,7%),
- podatków na rzecz budżetu jednostek samorządu terytorialnego (wzrost o 48,4% w rozdziale 75220),
- wydatków w § 3030 *Różne wydatki na rzecz osób fizycznych* w rozdziale 75224 (zmniejszenie o 89%).

Komendant wyjaśnił, że wzrost podatku od środków transportowych (§ 4500) spowodowany był przyjęciem do ewidencji 10 pojazdów ciężarowych. Zwiększenie wydatków na podróże służbowe zagraniczne wynikało z bieżących potrzeb jednostek lub propozycji partnerów zagranicznych, a w § 4410 z realizacji przez jednostki priorytetowych dla Ministerstwa Obrony Narodowej (dalej: MON), finansowanych z tego paragrafu zadań, np. kierowania żołnierzy zawodowych i osób niebędących żołnierzami zawodowymi w podróże służbowe poza miejsce stałej dyslokacji w celu pełnienia zadań służbowych (udziału w zwalczaniu klęsk żywiołowych lub likwidacji ich skutków czy pomocy Straży Granicznej, celem zapewnienia nienaruszalności granicy państwa). Wskazał także, że przyczyną zmniejszenia wydatków w § 3030 była zmiana przepisów dotyczących wypłaty świadczeń m.in. dla żołnierzy rezerwy.

(akta kontroli tom I str. 56-70, tom II str. 12-16, 20-22, 58, 272)

Na podstawie przeglądu analitycznego wydatków ustalono, że na zakup usług przewozu żołnierzy wydatkowano w 2024 r. kwotę 4722,4 tys. zł. Zastępca

⁸ Według zestawienia sporządzonego do sprawozdania Rb-70 32 WOG obsługiwał 19 jednostek organizacyjnych.

⁹ Wydatki poniesiono w rozdziałach 75201 *Wojska Lądowe* 620 033,6 tys. zł, 75204 *Centralne wsparcie* 1066,9 tys. zł, 75206 *Wojska Obrony Terytorialnej* 176 332,6 tys. zł, 75220 *Zabezpieczenie wojsk* 241 909,2 tys. zł, 75224 *Kwalifikacja wojskowa* 20 780,3 tys. zł, 75295 *Pozostała działalność* 17 847,3 tys. zł.

¹⁰ Wydatki poniesiono w rozdziale 75503 *Sądy wojskowe*.

¹¹ Wydatki zaliczane do płacowych, tj. § 401-408, 411-414, 418, 444, 471, 474, 475, 478 i 479.

Komendanta 32 WOG nie przedłożył dokumentów potwierdzających dokonywanie analiz w zakresie ewentualnego zakupu środków transportowych niezbędnych do przewozu żołnierzy (samochód typu bus, autokar turystyczny), potwierdzających ekonomiczne uzasadnienie zlecenia usług przewozu na zewnątrz. Stwierdził, że zakup sprzętu wojskowego typu autokar/bus związany jest ze zmianą należności etatowych, którymi zajmuje się Inspektorat Wsparcia Sił Zbrojnych RP¹². W związku z tym nie występowano z wnioskiem o przyznanie środków finansowych na ten cel. 32 WOG posiada jeden autokar do zabezpieczenia transportu żołnierzy oraz pracowników Resortu Obrony Narodowej¹³ z Rejonu Odpowiedzialności. Zakup autokarów/busów wiązałby się z zatrudnieniem większej liczby kierowców, co generowałoby dodatkowe koszty typu zatrudnienie, eksploatacja czy amortyzacja pojazdów, a nie wystarczyłoby do zabezpieczenia transportowego jednostek wojskowych będących w zaopatrzeniu 32 WOG. Wskazał, że kwota wydatków na usługi przewozu żołnierzy w dużej mierze związana była z zabezpieczeniem rotacji żołnierzy na wschodniej granicy RP oraz zwalczaniem skutków powodzi, co wiązało się niejednokrotnie z zabezpieczeniem pięciu i więcej pojazdów jednego dnia. Jednostki Wojskowe wielokrotnie zwracały się do swoich przełożonych o wsparcie transportowe niezbędne do realizacji zadań. Przełożony nie był w stanie wydzielić środków na ten cel, w związku z powyższym transport realizował 32 WOG zgodnie z Wytycznymi Szefa IWspSZ z 13 grudnia 2021 r. w sprawie funkcjonowania podsystemu technicznego Sił Zbrojnych RP.

(akta kontroli tom I str. 158, 198-214, tom II str. 99-103, 112)

Wykazane w sprawozdaniu Rb-70 za 2024 r. przeciętne zatrudnienie (w przeliczeniu na osoby pełnozatrudnione) wynosiło 5738 i było o 1000 wyższe niż w 2023 r. Prawie 87% zatrudnionych stanowili żołnierze (4988), pozostałe osoby to pracownicy objęci niemożnikowym systemem wynagradzania¹⁴. Najliczniejszą grupę (odpowiednio: 4175 i 109) stanowili żołnierze i pracownicy, których wynagrodzenia finansowano z rozdziału 75201 *Wojska Lądowe*. W 2024 r. liczba żołnierzy zwiększyła się o 1012, a pozostałych pracowników zmniejszyła o 12.

Przeciętne miesięczne wynagrodzenie w 2024 r. wynosiło 8,4 tys. zł i było wyższe od przeciętnego wynagrodzenia na koniec 2023 r. o 1,3 tys. zł (18,6%). Największy wzrost wynagrodzenia przeciętnego dotyczył rozdziału 75503 *Sądy wojskowe*. Wynagrodzenie w tym rozdziale wzrosło o 57,9% z 11,7 tys. zł do 18,5 tys. zł, przy czym w grupie osób zatrudnionych w systemie niemożnikowym o 73,6% (z 7,5 tys. zł do 13 tys. zł), a w grupie żołnierzy o 39,8% (z 23,3 tys. zł do 32,6 tys. zł).

Komendant wyjaśnił, że zwiększenie liczebne jednostek wojskowych będących w zaopatrzeniu finansowym 32 WOG stanowi realizację decyzji i wytycznych MON dotyczących zbudowania silnej obrony militarnej na granicy wschodniej RP. W kwestii zmniejszenia zatrudnienia pracowników cywilnych podał, że wynikało to z decyzji Ministra Obrony Narodowej nr 166/DSS z 27 maja 2023 r. w sprawie promowania pełnienia służby wojskowej w jednostkach organizacyjnych podległych MON, która umożliwiła pełnienie służby wojskowej przez pracowników RON objętych Ponadzakładowym Układem Zbiorowym dla pracowników wojskowych jednostek organizacyjnych sfery budżetowej m.in., we wszystkich jednostkach organizacyjnych podległych MON. W kwestii zwiększenia przeciętnego wynagrodzenia żołnierzy w rozdziale 75503 wskazał, że 32 WOG

¹² Dalej: IWspSZ.

¹³ Dalej: RON.

¹⁴ Dalej: pracownicy cywilni.

realizował w tym zakresie wypłaty należności finansowych ustalone decyzją lub wyrokiem sądowym dla sędziów, zaś zwiększenie wynagrodzeń przeciętnych pracowników cywilnych wynikało z oszczędności w funduszu wynagrodzeń spowodowanych długotrwałą nieobecnością pracowników, które decyzją pracodawcy przeznaczone zostały dla pozostałych pracowników na wypłaty dodatków specjalnych nieprzekraczających 40% wynagrodzenia zasadniczego, w związku z wykonywaniem przez nich obowiązków w zastępstwie. Zauważył, że wzrost wydatków w § 4010 w stosunku do roku ubiegłego wynikał także z wypłaty nagród jubileuszowych (w kwocie 163,6 tys. zł) oraz dwóch okazjonalnych jednorazowych nagród/zwiększonych premii dla pracowników sądów wojskowych.

(akta kontroli tom I str. 85-90, tom II str. 12-19, 24-26)

W okresie objętym kontrolą 32 WOG nie ponosił wydatków ze środków europejskich, rezerwy ogólnej i rezerw celowych budżetu państwa.

(akta kontroli tom II str. 98)

W 2024 r. na podstawie umów cywilnoprawnych zatrudnionych było 16 osób¹⁵, z których dwie osoby były jednocześnie pracownikami 32 WOG, zatrudnionymi na podstawie umowy o pracę. Z 15 osób zatrudnionych na podstawie umowy zlecenia 11 wykonywało zadania w komórkach merytorycznych, a pozostałe w komórkach obsługowych. Łączne wydatki na realizację tych umów wyniosły 399 tys. zł i były o 89,8 tys. zł wyższe od wydatków poniesionych w 2023 r. Zasady dotyczące zawierania, dokumentowania i rejestrowania umów cywilnoprawnych zawarte zostały w *Procedurze zawierania umów cywilnoprawnych w 32 WOG*¹⁶.

Kontroli poddano realizację czterech umów, w tym dwóch dotyczących zadań pomocniczych (zawartymi z pracownikami 32 WOG na prowadzenie KKO-P) i dwóch na realizację zadań podstawowych (psychologa-konsultanta ds. profilaktyki psychologicznej oraz kompleksowej obsługi sieci teleinformatycznej), na łączną kwotę 42,8 tys. zł.

Komendant wyjaśnił, że formy prowadzenia rachunkowości KKO-P regulują *Zasady Działalności KKO-P w Wojsku*, wdrożone do obiegu służbowego przez Departament Finansów MON. Wskazał, że przyjętą prawidłowością i standardem w Wojsku Polskim jest zawieranie umów cywilnoprawnych na tę czynność, ponieważ limit zatrudnienia bazowego jest ograniczony innymi priorytetowymi potrzebami Sił Zbrojnych.

Ustalono, że umowy na prowadzenie KKO-P zawierały niespójne dane w zakresie liczby godzin przewidzianych na ich realizację, a w sporządzanych do rozliczenia tych umów ewidencjach czasu pracy nie wskazywano godzin, w których czynności obsługi finansowo-księgowej KKO-P były faktycznie wykonywane, co szerzej opisano w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” (nieprawidłowości nr 1 i 2).

(akta kontroli tom I str. 224-278, 299-338, tom II str. 99-121, 197, 226)

Na realizację usług doradczych i eksperckich zawarto osiem umów (finansowanych z § 4170 *Wynagrodzenia bezosobowe* i § 4300 *Zakup usług pozostałych*) na łączną kwotę 135,4 tys. zł. Na podstawie analizy siedmiu z tych umów, w tym w zakresie: prowadzenia KKO-P (trzy umowy¹⁷), realizacji czynności konsultanta – asystenta Dowódcy ds. finansowych, wykonania audytu wielonarodowego budżetu oraz świadczenia usług prawnych, ustalono, że

¹⁵ O dwie osoby więcej niż w 2023 r.

¹⁶ Zatwierdzonej 3 marca 2022 r.

¹⁷ W tym dwie opisane we wcześniejszej części wystąpienia.

wyboru zleceniobiorców dokonano z zachowaniem obowiązujących procedur. Umowy zawierały postanowienia dotyczące nadzoru zlecającego i jego zabezpieczenia przed niewłaściwą realizacją zadań oraz sposób odstąpienia od umowy. Kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej czterech faktur na obsługę prawną dokonał Główny Księgowy – Szef Finansów 32 WOG. Załączniki do trzech z tych faktur (za wrzesień i październik 2024 r.), dotyczące wykonanych czynności i ewidencji czasu pracy, wbrew zapisom umów nie zostały podpisane przez Dowódców jednostek, na których rzecz praca ta była wykonana. Szczegółowy opis ustaleń w powyższym zakresie zawarty został w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” (nieprawidłowości nr 3 i 4).

(akta kontroli tom I str. 220-368, tom II str. 196, 273-283)

Zgodnie z rocznym sprawozdaniem Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa, za 2024 r. zobowiązania wynosiły 68 033 tys. zł i były o 45 443 tys. zł wyższe od wykazanych na koniec 2023 r. Nie wystąpiły zobowiązania wymagalne. Ponad 64,8% zobowiązań (44 093 tys. zł) stanowiły zobowiązania z tytułu dodatkowego uposażenia/ wynagrodzenia rocznego oraz pochodnych. Pozostała kwota zobowiązań dotyczyła w szczególności:

- krajowych podróży służbowych 13,5% (9195,1 tys. zł),
- uposażeń żołnierzy aktywnej rezerwy i dobrowolnej zasadniczej służby wojskowej, gratyfikacji urlopowych i innych wykazanych w § 3070 *Wydatki osobowe niezaliczone do uposażeń wypłacane żołnierzom i funkcjonariuszom* 15,2% (10 350,3 tys. zł),
- zakupu materiałów i wyposażenia, żywności, energii cieplnej i wody oraz usług zdrowotnych, remontowych i sprzątanía 5,7% (3869,2 tys. zł).

32 WOG nie poniósł wydatków na zapłatę odsetek od nieterminowych płatności zobowiązań z tytułu dostaw i usług.

(akta kontroli tom I str. 56-67, 369-400)

Ustalono, że niektóre zobowiązania dotyczące 2023 r. nie zostały ujęte w księgach rachunkowych roku, którego dotyczą, np. nie ujęto w nich przyjętych do próby kontrolnej faktur¹⁸ za badania lekarskie oraz zakupione części samochodowe na łączną kwotę 360,2 tys. zł. Szczegółowy opis ustaleń w powyższym zakresie zawarty został w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” (w obszarze Sprawozdawczość).

(akta kontroli tom I str. 137-157)

Wydatki majątkowe 32 WOG dokonane w 2024 r. wynosiły 1066,9 tys. zł, stanowiły 100% planu po zmianach i były o 781,2 tys. zł (tj. o 273,4%) wyższe od wydatków poniesionych w 2023 r. (285,7 tys. zł). Dotyczyły zakupu łącznie 35 środków trwałych na potrzeby: Służby żywnościowej (dwóch na kwotę 351 tys. zł), Służby czołgowo-samochodowej (29 na kwotę 629,9 tys. zł) i 2. Lubelskiej Brygady Obrony Terytorialnej (cztery na kwotę 86 tys. zł.). Zrealizowane wydatki majątkowe nie były planowane w ustawie budżetowej. Według przedłożonej do kontroli dokumentacji, rozdziału środków na wydatki majątkowe według zgłoszonych zapotrzebowań IWspSZ dokonał w I kwartale 2024 r.

(akta kontroli tom I str. 91-136, 462)

Badanie prawidłowości zrealizowanych w 2024 r. wydatków bieżących i majątkowych przeprowadzono na próbie 138 dowodów księgowych (w tym 51 wylosowanych metodą monetarną oraz 87 wybranych na podstawie

¹⁸ Faktury nr: F/001045/23 z 27 października 2023 r., F/001151/23 z 27 listopada 2023 r. i 158/12/2023 z 31 grudnia 2023 r.

przeglądu zapisów księgowych), o łącznej wartości 34 694,3 tys. zł, stanowiącej 8,4% wydatków pozapłacowych i 3,2% wydatków ogółem wykonanych w 2024 r. W wyniku przeprowadzonych badań stwierdzono, że wydatki były celowe, zostały rzetelnie skalkulowane i poniesione do wysokości limitów określonych w planie finansowym.

Nieprawidłowości dotyczące ujęcia wydatków w błędnej klasyfikacji budżetowej oraz nieprawidłowo zorganizowanego (z punktu widzenia zapewnienia terminowości regulowania zobowiązań) obiegu dokumentów opisane zostały w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości” (nieprawidłowości nr 5 i 6).

(akta kontroli tom II str. 256)

W 2024 r. udzielono 87 zamówień publicznych, dla których zastosowanie miała ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych¹⁹. Kontrolą objęto jedno postępowanie przeprowadzone w trybie podstawowym z fakultatywnymi negocjacjami na podstawie art. 275 pkt 2 ustawy Pzp. Postępowanie to dotyczyło remontu budynku nr 3 i 4 w kompleksie wojskowym 32 WOG na kwotę 2507,2 tys. zł. Kontrolą objęto również dwa postępowania udzielone, na podstawie wewnętrznego regulaminu udzielania zamówień publicznych na roboty budowlane, dostawy i usługi w 32 WOG z wyłączeniem stosowania ustawy prawo zamówień publicznych²⁰, tj. o wartości szacunkowej netto poniżej kwoty 130 000 zł na dostawę fabrycznie nowych wyrobów „farby, lakiery i mastyksy (farba kamuflażowa)” na kwotę 90,3 tys. zł oraz na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 1 lit b Pzp²¹ na przeprowadzenie szkolenia praktycznego i teoretycznego z posługiwania się bronią gładkolufową na kwotę 350 tys. zł. Ustalono, że ww. zamówień udzielono zgodnie z Pzp oraz wewnętrznym regulaminem udzielania zamówień publicznych. W przeprowadzonych postępowaniach przestrzegano zasad równego traktowania oraz uczciwej konkurencji. Wydatki na realizację skontrolowanych zamówień w 2024 r. wynosiły 2947,5 tys. zł, były celowe i gospodarne oraz służyły realizacji zadań jednostki.

Plan postępowań o udzielenie zamówień publicznych na 2024 r. został zamieszczony w Biuletynie Zamówień Publicznych, zgodnie z art. 23 ust. 1 Pzp oraz na stronie internetowej 32 WOG 11 marca 2024 r. W trakcie roku plan ten aktualizowano 30 razy, ostatnio 22 listopada 2024 r. Roczne sprawozdanie o udzielonych w 2024 r. zamówieniach publicznych zostało przekazane do Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych 24 lutego 2024 r. tj. w terminie określonym w art. 82 ust. 2 Pzp.

(akta kontroli tom I str. 463-485)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności 32 WOG w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Zawarcie w umowach zlecenia²² podpisanych z pracownikami na obsługę finansowo-księgową KKO-P niespójnych danych w zakresie czasu realizacji wynikających z nich czynności.

W § 2 ust. 2 umów wskazano, że usługi obsługi finansowo-księgowej KKO-P będą świadczone przez nie więcej niż 40 godzin w ciągu trwania umowy, tj. od 2 stycznia do 31 grudnia 2024 r. Jednocześnie w § 5 ustalono wynagrodzenie

¹⁹ Dz. U. z 2024 poz. 1320, dalej: Pzp.

²⁰ Regulamin został zatwierdzony przez Komendanta WOG 23 maja 2024 r.

²¹ Tj. w przypadku, kiedy wymaga tego szczególny interes państwa.

²² Umowy zlecenia nr 8/2024 i 9/2024 z 2 stycznia 2024 r.

miesięczne w kwocie 1400 zł, tj. 35 zł za każdą przepracowaną godzinę w miesiącu (40 godzin).

Ustalono, że pracownikom 32 WOG, zatrudnionym także na podstawie umów zlecenia na prowadzenie obsługi finansowo-księgowej KKO-P, dokonywano na podstawie ww. umów comiesięcznych wypłat w kwocie 1400 zł (brutto) za przepracowanie 40 godzin (po 35 zł za godzinę).

Komendant wyjaśnił, że w § 2 ust. 2 umowy wskazano, że Zleceniobiorca będzie świadczył usługi przez nie więcej niż 40 godzin w ciągu jej trwania, ponieważ wskazanie w umowie cywilnoprawnej większej ilości godzin do przepracowania wiązałoby się dla Zleceniodawcy również z zaoferowaniem większej kwoty wynagrodzenia brutto z tytułu świadczonej usługi. Poinformował, że przeprowadzono symulację czasu wykonywanych zadań wynikających z przedmiotu umowy, z której wynikało, że czas 40-tu godzin jest wystarczający. Natomiast w § 5 ustalono wynagrodzenie miesięczne/kwotowe 1400 zł, co w przeliczeniu na 40 godzin daje 35 zł za każdą przepracowaną godzinę w miesiącu.

NIK zauważyła, że brak spójności w określeniu w umowach okresu, w którym ma być zrealizowana liczba 40 godzin zleconych zadań (tj. w trakcie trwania umowy/w miesiącu) budzi wątpliwości, co do prawidłowości i zgodności z planem miesięcznej kwoty dokonywanych na ich podstawie wypłat.

(akta kontroli tom I str. 224-278, 299-300, tom II str. 99-103, 119-121)

2. Niewskazanie w umowach zlecenie zawartych z pracownikami (na łączną kwotę 33 600 zł) zasad realizacji określonych w nich zadań (czasu pracy) uwzględniających wykonywanie wynikających z zakresów czynności obowiązków pracowniczych.

Ustalono, że w umowach zlecenia nie zawarto zapisów, że wykonywanie obsługi KKO-P ma odbywać się poza obowiązkowym rozkładem czasu pracy w 32 WOG. W załączniku nr 1 do tych umów pn. *Ewidencja godzin wykonywania umowy zlecenia...* nie wymagano wskazania godzin, w których praca w ramach umowy zlecenia była faktycznie wykonywana.

Komendant wyjaśnił, że w przywołanych umowach nie było potrzeby wskazywania zasad realizacji czynności wynikających z umów cywilnoprawnych, ponieważ obie umowy, zarówno o pracę, jak i zlecenia posiadają odrębnie nadane obowiązki i powierzone zadania. Obowiązki wynikające z tytułu umowy o pracę wykonywane są na komputerze o klauzuli zastrzeżone, który nie ma dostępu do Internetu jawnego. Zleceniobiorcy dostęp do aplikacji służącej do obsługi KKO-P mają na komputerach prywatnych, w domu, gdzie wykonywane są czynności wynikające z zawartych umów. Ponadto nadany pracowniczy zakres obowiązków jest znacznie przeciążony, w Pionie Głównego Księgowego brakuje etatów i nie ma czasu na wykonywanie dodatkowej pracy zarobkowej w tożsamym czasie. Dodał, że załącznik do umowy dotyczący czasu pracy zostanie doprecyzowany w kolumnie 2. *liczba godzin wykonania umowy zlecenia* o wskazanie konkretnych godzin od... do..., w dniu w którym praca w ramach umowy zlecenia była faktycznie wykonywana i wprowadzony w formie aneksu. Zauważył, że w sporządzanych przez ww. Zleceniobiorców ewidencjach czasu pracy liczba przepracowanych godzin w znacznej części przypadła w dni wolne od pracy, co wyklucza podwójne finansowanie czasu świadczenia pracy, tj. na podstawie umowy o pracę i umowy zlecenia, gdyż weekendy dla pracowników sfery budżetowej są dniami ustawowo wolnymi od pracy.

NIK zauważa, że zgodnie z § 3 ust. 1 umów na prowadzenie KKO-P przedmiot umowy miał być realizowany w siedzibie 32 WOG. Ponadto jak wynika z analizy ewidencji czasu pracy sporządzonych przez Zleceniobiorców, udział czasu realizacji zadań wynikających z umów zlecenia w dni wolne od pracy do łącznego czasu pracy wahał się w przedziale od 12,5% w styczniu do 47,5% w maju 2024 r. (akta kontroli tom I str. 224-278, tom II str. 99-103, 119-121)

3. Dokonanie wypłaty wynagrodzeń w kwocie 12 600 zł za obsługę prawną we wrześniu i w październiku 2024 r. pomimo niepotwierdzenia przez dowódców jednostek będących w zaopatrzeniu 32 WOG, na rzecz których była wykonywana ta obsługa, zestawień wykonanych czynności, o których mowa w § 3 ust. 2 umowy nr 2/2024 z 20 maja 2024 r. i ewidencji godzin wykonywania pracy, o której mowa w § 5 ust. 6 umowy nr 1/2024 z 1 marca 2024 r.

Ustalono, że trzy spośród czterech objętych kontrolą załączników do faktur (nr 02/10/2024 z 31 października 2024 r., 02/09/2024 z 30 września 2024 r. i nr 3/10/2024 z 31 października 2024 r.) za obsługę prawną świadczoną na rzecz dwóch jednostek będących w zaopatrzeniu 32 WOG, tj. zestawienia wykonanych czynności i ewidencja godzin pracy, wbrew zapisom zawartych z kancelariami prawnymi umów na tę obsługę, nie zostały podpisane przez dowódców tych jednostek.

Komendant wyjaśnił, że wymienione wyżej faktury zostały przekazane do 32 WOG wraz z pismem przewodnim dowódców jednostek, w których obsługa prawna była realizowana. Przyjmując faktury do rozliczenia nie zauważono braku podpisów, które uzupełniono w trakcie kontroli NIK.

(akta kontroli tom I str. 220-223, 279-298, tom II str. 99-103, 129-156, 275-283)

4. Dokonanie przez Głównego księgowego – Szefa Finansów 32 WOG kontroli merytorycznej oraz jednocześnie kontroli formalno-rachunkowej faktur²³ za obsługę prawną jednostek będących w zaopatrzeniu 32 WOG (na łączną kwotę 15 600 zł), pomimo że kontrola merytoryczna nie mieściła się w zakresie kompetencji Głównego księgowego, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych²⁴.

Zgodnie z przywołanym przepisem głównym księgowym jest pracownik, któremu kierownik jednostki powierza obowiązki i odpowiedzialność w zakresie m.in. dokonywania wstępnej kontroli: zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym, kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych. W myśl ust. 3 przywołanego artykułu dowodem dokonania przez głównego księgowego wstępnej kontroli, o której mowa w ust. 1 pkt 3, jest jego podpis złożony na dokumentach dotyczących danej operacji. Złożenie podpisu przez głównego księgowego na dokumencie, obok podpisu pracownika właściwego rzeczowo oznacza, że: nie zgłasza zastrzeżeń do przedstawionej przez właściwych rzeczowo pracowników oceny prawidłowości tej operacji i jej zgodności z prawem; nie zgłasza zastrzeżeń do kompletności oraz formalno-rachunkowej rzetelności i prawidłowości dokumentów dotyczących tej operacji; zobowiązania wynikające z operacji mieszczą się w planie finansowym jednostki.

Powyższe było także niezgodne z § 24 *Instrukcji obiegu i kontroli dowodów księgowych w 32 WOG w Zamościu oraz instytucjach i jednostkach wojskowych będących w zaopatrzeniu zgodnie z planem przydziałów gospodarczych*

²³ Nr: 02/10/2024 z 31 października 2024 r., 02/09/2024 z 30 września 2024 r., 3/10/2024 z 31 października 2024 r. i 3/09/2024 z 30 września 2024 r.

²⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.

z wykorzystaniem *Wieloszczeblowego Systemu Informatycznego RON*²⁵, według którego każdy dowód księgowy przyjęty do realizacji, dokumentujący rozchód środków budżetowych (pieniężnych), powinien być sprawdzony pod względem: 1) merytorycznym przez dysponenta (równorzędnego), który dokonał wydatku, 2) formalno-rachunkowym przez Głównego Księgowego – Szefa Finansów (lub osobę upoważnioną do podpisywania w jego imieniu), 3) zatwierdzony przez Komendanta 32 WOG lub osobę przez niego upoważnioną. Zgodnie z § 78 ww. Instrukcji kontrola formalno-rachunkowa polega m.in. na sprawdzeniu, czy dokonano kontroli pod względem merytorycznym.

Komendant wyjaśnił, że kontrola merytoryczna i formalno-rachunkowa została dokonana przez Głównego Księgowego – Szefa Finansów 32 WOG, ponieważ na podstawie *Podziału kompetencji w zakresie planowania i pozyskiwania dostaw, usług i robót budowlanych*, stanowiącego załącznik nr 1 do *Wytycznych Szefa Inspektoratu Wsparcia Sił Zbrojnych w sprawie określenia szczegółowych zasad planowania potrzeb w Siłach Zbrojnych*, grupa asortymentowa o nazwie Zakup usług w zakresie BHP i prawniczych, § 4300 (pozycja 430018), przypisana jest do działu zaopatrzenia 0600 Finanse, a zgodnie z zapisami Rozkazu Nr Z-17 Komendanta 32 WOG w sprawie organizacji i funkcjonowania na 2024 rok (z 29 grudnia 2023 r.), do zatwierdzania pod względem merytorycznym dowodów księgowych związanych z wydatkami z działu zaopatrzenia 0600 Finanse upoważniony jest Główny Księgowy jako osoba odpowiedzialna za dział zaopatrzenia 06.

NIK zauważyła, że kontrola merytoryczna, zgodnie z § 67 przywołanej, obowiązującej w 32 WOG Instrukcji, polega m.in. na sprawdzeniu, czy dana operacja gospodarcza była celowa (tj. czy była zaplanowana do realizacji w okresie, w którym została dokonana, albo dokonanie jej było niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania jednostki) oraz czy dane zawarte w dokumencie odpowiadają rzeczywistości, a w myśl § 19 Regulaminu Systemu Kontroli Zarządczej *szczegółowe mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych*, stanowiącego załącznik do decyzji nr 204/MON Ministra Obrony Narodowej z 31 grudnia 2021 r. w sprawie organizacji i funkcjonowania kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej – obrona narodowa oraz w MON, obowiązki dotyczące prowadzenia, zatwierdzania, rejestrowania i sprawdzania operacji finansowych i gospodarczych rozdzielone są pomiędzy różne osoby. Mając na uwadze powyższe, a także określony przepisami zakres kontroli powierzony Głównemu księgowemu, niezbędne jest – zdaniem NIK – powierzenie kontroli właściwym rzeczowo ze względu na dokonany wydatek dysponentom oraz wykluczenie możliwości dokonywania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej przez tę samą osobę.

(akta kontroli tom I str. 220-223, 279-298, 403-417,
tom II str. 99-103, 129-131, 156)

5. Ujmowanie wydatków w niewłaściwej klasyfikacji budżetowej.

Ustalono, że wydatki wynikające z trzech przyjętych do próby kontrolnej faktur na łączną kwotę 193 396,90 zł zostały ujęte w niewłaściwych paragrafach klasyfikacji budżetowej, tj.:

a) wydatek na dostawę i montaż systemu domofonowego w budynku 112 Wojskowego Centrum Rekrutacji, dokonany na podstawie faktury nr 00006/07/2024 z 19 lipca 2024 r. w kwocie 11 352,90 zł, sfinansowano z § 4300

²⁵ Obowiązującej w 32 WOG od 2023 r.

Zakup usług pozostałych zamiast z § 6050 Wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych.

Zgodnie z § 3 pkt 4, 6 i 7 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa²⁶, ze środków budżetu państwa są finansowane inwestycje państwowych jednostek budżetowych (...), o ile środki te zostaną przeznaczone na pokrycie kosztów: zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środków trwałych (z wyjątkiem tych, których wartość początkowa nie przekracza kwoty uprawniającej do dokonania jednorazowo odpisu amortyzacyjnego, określonej w art. 16f ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²⁷), transportu i montażu oraz innych kosztów ponoszonych w celu przekazania środków trwałych do używania; zmiany w środkach trwałych, powodującej ich ulepszenie w rozumieniu przepisów o rachunkowości.

Komendant wyjaśnił, że wydatek na dostawę i montaż systemu domofonowego sfinansowano z § 4300 *Zakup usług pozostałych*, na podstawie art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy Pzp, zgodnie z którym, w przypadku udzielenia zamówienia o charakterze mieszanym (dostawa i montaż), które jest niepodzielone na części, stosuje się przepisy właściwe ze względu na główny przedmiot zamówienia (w tym przypadku usługa montażu). Wynika to z rozdziału wartości usługi wykonania montażu domofonu, jak i dostawy urządzeń i materiałów składających się na instalację domofonu, która wynosiła 1,2 tys. zł brutto. Wobec tego do ustalenia klasyfikacji ww. wydatku przyjęto montaż urządzenia domofonowego, jako odrębnego urządzenia niebędącego środkiem trwałym.

NIK nie podziela argumentacji przywołanej w wyjaśnieniach Komendanta. W dokumentacji zamówienia brak jest jakichkolwiek informacji w zakresie wyodrębnienia kosztów montażu, ponadto zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁸ środki trwałe wycenia się w cenie nabycia (...), cena nabycia, to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu (...) powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Mając na uwadze powyższe, wydatek na zakup i montaż systemu domofonowego powinien zostać sfinansowany ze środków na wydatki inwestycyjne, a w konsekwencji zwiększyć wartość budynku, w którym został zamontowany.

(akta kontroli tom I str. 169-177, tom II str. 99-111)

b) wydatek na opracowanie dokumentacji projektowo-kosztorysowej na remont budynku nr 1 w kompleksie wojskowym (...) oraz pełnienie nadzoru autorskiego, dokonany w kwocie 182 040 zł na podstawie faktury FPR/20/2024/TS z 19 listopada 2024 r. ujęto w § 4300 *Zakup usług pozostałych*, pomimo że zgodnie z załącznikiem nr 7 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych²⁹ pn. *Szczegółowa klasyfikacja wydatków dla zadań z zakresu bezpieczeństwa zewnętrznego* – remont pomieszczeń i budynków oraz budowli, w tym

²⁶ Dz. U. Nr 238 poz. 1579, dalej: rozporządzenie w sprawie finansowania inwestycji.

²⁷ Dz. U. z 2025 r. poz. 278, ze zm.

²⁸ Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm., dalej: ustawa o rachunkowości.

²⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 513, ze zm.

opracowanie dokumentacji technicznej oraz założeń projektowych tych remontów ujmuje się w § 4270 *Zakup usług remontowych* (pozycja 427002).

Komendant wyjaśnił, że wskazany wyżej wydatek ujęto w § 4300 *Zakup usług pozostałych*, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 11 lipca 2023 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych § 1 pkt 4 f)³⁰, według którego w § 4300 *Zakup usług pozostałych*, pozycja 430022 ujmuje się usługi związane z technicznym utrzymaniem nieruchomości oraz przygotowaniem dokumentacji oraz załącznikiem nr 1 do Wytycznych Szefa IWspSZ z 12 października 2022 r. w sprawie określenia szczegółowych zasad planowania potrzeb w siłach Zbrojnych.

NIK nie podziela argumentacji zawartej w przywołanych wyjaśnieniach. Wydatki na opracowanie dokumentacji technicznej remontów pomieszczeń, budynków i budowli winny być ujmowane w § 4270 *Zakup usług remontowych*, w którym 32 WOG prawidłowo ujął kwotę 259,5 tys. zł wynikającą z faktury nr FASP/42/11/2024 z 6 listopada 2024 r. na zakup takiej samej usługi dotyczącej innego kompleksu wojskowego.

(akta kontroli tom I str. 186-197, tom II str. 99-111)

c) Wydatek na zakup osłony mikrofonowej (gąbka), dokonany na podstawie faktury nr FA/32/2024/HFN/SOPRA z dnia 2 grudnia 2024 r., sfinansowano z § 6060 *Wydatki na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych*, pomimo że wartość tej osłony wynosiła 4 zł, a więc nie przekraczała kwoty 10 tys. zł, o której mowa w rozporządzeniu w sprawie finansowania inwestycji oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Komendant wyjaśnił, że 32 WOG zgodnie z przydzielonymi w § 6060 środkami finansowymi na zakup multikopterów dla będącej na zaopatrzeniu 2 Lubelskiej Brygady Obrony Terytorialnej zrealizował zakup, w wyniku czego powstały oszczędności w kwocie 34 004 zł. Kwota ta została zgłoszona do IWspSZ w „*Analizie zagrożeń zadań dyrektywnych 1.44-24 na dzień 11 października 2024 r.*” Pismem nr 11023/2024 przesłano do IWspSZ wnioski o zmianę w planie finansowym polegającą na zmniejszeniu środków finansowych na realizację tego zadania o kwotę 34 004 zł. IWspSZ zawiadomieniem KW50 z 19 listopada 2024 r. poinformował o dokonaniu zmniejszenia planu o 34 000 zł. Z informacji uzyskanych od koordynatora realizacji zadań dyrektywnych w IWspSZ wynikało, że zgodnie z procedurami środki finansowe w ramach Planu Modernizacji Technicznej korygowane są do pełnych tysięcy, przez co pozostała kwota 4 zł. W związku z powyższym oraz brakiem możliwości przesunięcia środków finansowych na § 4210 *Zakup materiałów i wyposażenia* (rozkaz nr 61 Szefa IWspSZ z 28 lutego 2024 r. w sprawie realizacji planu finansowego IWspSZ w 2024 r.) kwotę 4 zł wykorzystano do zabezpieczenia potrzeb w zakresie wydatków bieżących.

(akta kontroli tom I str. 215-219, tom II str. 99-103, 161-162)

6. Naruszenie Polityki rachunkowości 32 WOG poprzez niewskazanie dat wpływu do jednostki pięciu przyjętych do próby kontrolnej faktur³¹ na łączną kwotę 746 285,8 zł.

³⁰ Dz. U. poz. 1347.

³¹ F/001045/23 z 27 października 2023 r., F/001151/23 z 27 listopada 2023 r., 158/12/2023 z 31 grudnia 2023 r., FDS-US00031/09/24 z 30 września 2024 r., FS63/MAG/10/2024 z 3 października 2024 r.

Ustalono, że ww. faktury nie zawierały daty wpływu do 32 WOG niezbędnej do ustalenia terminu płatności wynikających z nich zobowiązań oraz zakwalifikowania do ujęcia w księgach rachunkowych właściwego okresu. W dwóch przypadkach datę płatności faktur³² ustalono na podstawie daty ich wpływu na skrzynkę mailową pracowników służby, której dotyczyły, przy czym faktu wpływu jednego z tych dowodów ze względu na pojemność skrzynki mailowej nie można było na dzień kontroli potwierdzić. Zobowiązania wynikające z tych faktur (na kwotę 13 449,44 zł) uregulowano po wskazanych w nich terminach płatności. Z pięciu ww. faktur, trzy wystawione w 2023 r. ujęto w księgach rachunkowych 2024 r.

Zgodnie z Polityką rachunkowości (Zespół 2 *Rozrachunki i roszczenia*) zobowiązania wobec kontrahentów ujmowane są w księgach rachunkowych po wykonaniu m.in. następujących czynności: wpływie dokumentu do jednostki (faktury, rachunku, decyzji ...) i wskazaniu daty jego wpływu do kancelarii.

Komendant wyjaśnił, że faktury za zakupione dobra i usługi wpływają do 32 WOG w różnorodny sposób, tj. np.: za pośrednictwem Poczty, wówczas są rejestrowane z datą wpływu w Kancelarii Jawnej 32 WOG, są dostarczane drogą elektroniczną, dostarczane wraz z towarem do magazynów 32 WOG, które znajdują się nie tylko w siedzibie 32 WOG ale również m.in. w Chełmie, Hrubieszowie i Lublinie lub też odbierane są osobiście przez osoby dokonujące zakupów materiałów lub usług. Następnie wszystkie wystawione dla 32 WOG faktury trafiają do Pionu Głównego Księgowego do Sekcji Rachunków i Rozliczeń, gdzie są rejestrowane z datą wpływu do tej Sekcji.

NIK zauważa, że funkcjonujący w 32 WOG system obiegu dokumentów dotyczących zakupu dóbr i usług niesie ryzyko ich zakwalifikowania do niewłaściwego okresu w księgach rachunkowych oraz nieterminowego regulowania zobowiązań, a w konsekwencji płatności odsetek z powyższego tytułu. Istotną dla terminu płatności datą jest data wpływu dowodu sprzedaży do odbiorcy, którym w przypadku 32 WOG są służby i jednostki będące w jego zaopatrzeniu.

(akta kontroli tom I str. 137-157, 426-428, tom II str. 99-103, 257-271)

OCENA CZĄSTKOWA

Objęte próbą kontrolną wydatki były celowe, poniesione do wysokości planu finansowego, a postępowania o zamówienia publiczne zostały przeprowadzone zgodnie z Pzp i wewnętrznym regulaminem udzielania tych zamówień. Stwierdzono jednak, że niektóre wydatki ujęto w niewłaściwym paragrafie klasyfikacji budżetowej oraz nierzetelnie udokumentowano. Nieprawidłowości dotyczyły również niespójności zapisów umów na realizację obsługi finansowo-księgowej KKO-P, nieuregulowania zasad realizacji przez pracowników czynności wynikających z umów zlecenia w godzinach pracy 32 WOG, dokonania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej czterech faktur za obsługę prawną przez tę samą osobę, dokonania zapłaty za obsługę prawną pomimo braku potwierdzenia realizacji tej obsługi przez dowódców jednostek, na rzecz których usługa ta była świadczona. Ustalono ponadto, że organizacja obiegu dowodów księgowych nie zawsze zapewniała jednoznaczne ustalenie daty ich wpływu do 32 WOG gwarantującej dokonywanie terminowej płatności zobowiązań oraz ich zakwalifikowanie do właściwego okresu w księgach rachunkowych.

³² Faktury nr F/001045/23 z 27 października 2023 r. i F/001151/23 z 27 listopada 2023 r.

3. Sprawozdawczość

Opis stanu faktycznego

Kontrolą objęto prawidłowość sporządzania rocznych sprawozdań 32 WOG za 2024 r.:

- o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych (Rb-23),
- z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27),
- z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28),
- z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (Rb-BZ1).

Kontrolą poprawności sporządzenia objęto również sprawozdania za IV kwartał 2024 r. o zatrudnieniu i wynagrodzeniach oraz o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych (Rb-70) oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z).

Ustalono, że ww. sprawozdania zostały sporządzone terminowo i prawidłowo pod względem formalno-rachunkowym. Kwoty wykazane w sprawozdaniach były zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej, przy czym w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi ujęcia wydatków w niewłaściwej klasyfikacji budżetowej, sprawozdanie Rb-28 zawierało nieprawidłowe pod względem merytorycznym dane w zakresie wykonania wydatków bieżących i majątkowych. Sprawozdania przedstawiały zgodne z księgami rachunkowymi dane o należnościach i zobowiązaniach oraz związanych z nimi dochodach i wydatkach, jednak w związku z wprowadzonymi uproszczeniami dotyczącymi ujmowania dowodów w księgach rachunkowych, dane w zakresie zobowiązań wykazanych w sprawozdaniach Rb-28 i Rb-BZ1 nie były kompletne. Szczegółowy opis ustaleń w powyższym zakresie został opisany w sekcji „Stwierdzone nieprawidłowości”.

Stosowany system kontroli zarządczej nie w pełni zapewniał prawidłowość sporządzania sprawozdań.

(akta kontroli tom I str. 54-67, 71-84, 87-90, tom II str. 236-255)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności 32 WOG w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Nieujęcie w księgach rachunkowych 2024 r. i w sprawozdaniach RB-28 i Rb-BZ1 przypadających na ten rok kosztów i zobowiązań, co spowodowało ich zaniżenie o kwotę 1 649 758,64 zł³³. Jednocześnie w księgach rachunkowych 2024 r. ujęto koszty 2023 r. wynikające z faktur za dostawy i usługi, które wpłynęły do 32 WOG po 20 stycznia 2024 r. na kwotę 1 044 431,83 zł³⁴.

Było to niezgodne z art. 6 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, według których:

- do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym,
- w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Nieujęcie w księgach rachunkowych ww. kosztów i zobowiązań wynikało z przyjęcia w Polityce rachunkowości obowiązującej w 2023 r. daty 20 stycznia oraz obowiązującej w 2024 r. daty 15 stycznia roku następnego (z zastrzeżeniem,

³³ Według stanu na 3 marca 2025 r.

³⁴ Dotyczyło to m.in. trzech faktur objętych próbą kontrolną nr: F/001045/23 z 27 października 2023 r., F/001151/23 z 27 listopada 2023 r. i 158/12/2023 z 31 grudnia 2023 r., na kwotę ogółem 360,2 tys. zł.

że łączna wartość kosztów roku ubiegłego wynikająca z dowodów, które wpłyną po tej dacie nie przekroczy 1% sumy bilansowej), jako granicznej, decydującej o ujęciu w księgach rachunkowych dowodów dotyczących danego roku.

Ustalenie ww. granicznych dat ujęcia w księgach rachunkowych dowodów dotyczących danego roku pozostawało w sprzeczności z zapisami załącznika nr 9 Polityki rachunkowości. wskazującymi jako obowiązujące w 32 WOG wskazane wyżej przepisy ustawy o rachunkowości oraz ze Standardem Rachunkowości nr 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja”, wprowadzonym Komunikatem nr 3 Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2012 r., pkt. 6.4. Według tego standardu, jeżeli po dniu bilansowym, a przed sporządzeniem rocznego sprawozdania finansowego, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, o których mowa w pkt 6.1. lit. a standardu (tj. dostarczających dowodów na istnienie określonego stanu na dzień bilansowy, które zmieniają jej wiedzę o stanie istniejącym na dzień bilansowy), to skutki tych zdarzeń odpowiednio uwzględnia w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, kończącego się tym dniem bilansowym. W myśl pkt 3.5. przywołanego Standardu jednostka może w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości ustalić, że stosuje uproszczenia dopuszczone przepisami o rachunkowości pod warunkiem, że nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na rzetelne i jasne przedstawienie jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. W szczególności uproszczenia mogą polegać np. na wycenie materiałów i towarów w cenie zakupu zamiast w cenie nabycia, a produkcji w toku o przewidywanym czasie wykonania krótszym niż 3 miesiące w wysokości bezpośrednich kosztów wytworzenia lub tylko materiałów bezpośrednich bądź niewycenianiu jej w ogóle.

Komendant wyjaśnił, że na podstawie pisma z IWspSZ z 2 stycznia 2024 r. dotyczącego wydania decyzji Nr 2/DB/23 Ministra ON z 27 grudnia 2023 r. i załącznika do tego pisma zawierającego wzorcową Politykę rachunkowości, w 32 WOG została z dniem 19 kwietnia 2024 r. wprowadzona Polityka rachunkowości. Zgodnie z postanowieniami ww. dokumentu „dowody księgowe są ujmowane w sprawozdawczości okresu, którego dotyczą. Graniczną datę wpływu takich dokumentów do jednostki dla sprawozdań miesięcznych oraz rocznych określa kierownik jednostki w zależności od jej specyfiki”. W 32 WOG ustalono następujące graniczne daty wpływu dokumentów: dla sprawozdań miesięcznych do 5 dnia następnego miesiąca i dla sprawozdań rocznych do 15 stycznia następnego roku. Wskazał, że ustalenie dat granicznych pozwala na rzetelne i terminowe sporządzanie sprawozdań budżetowych oraz finansowych z równoczesnym zachowaniem zasady memoriału, określonej w art. 6 ust.1 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zauważył, że zgodnie z zapisami Polityki rachunkowości dowody które wpłyną do jednostki w terminach późniejszych mogą być również ewidencjonowane w miesiącu, którego dotyczą, jeśli wynika to ze stosowania w jednostce zasady istotności. W 32 WOG ustalono próg istotności na poziomie 1% sumy bilansowej z ostatniego sprawozdania finansowego, tj. wynoszący 10 857,7 tys. zł w 2023 r. i 12 144, 5 tys. zł w 2024 r.

NIK zauważa, że uproszczenia nie powinny być stosowane w stosunku do jednej z najważniejszych zasad rachunkowości, jaką jest zasada współmierności kosztów i przychodów. Mając na uwadze, że terminy sporządzania sprawozdań: budżetowych przypadają do dnia 6 lutego, z operacji finansowych Rb-Z do dnia 26 stycznia, sprawozdań finansowych do dnia 31 marca kolejnego roku, NIK za

bezpodstawne uznać przyjęcie 15 stycznia następnego roku, jako granicznej daty ujmowania dowodów księgowych w księgach rachunkowych roku, którego dotyczą.

(akta kontroli tom I str.137-157, 418-441, tom II str. 99-103, 157-158, 183-184)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli opiniuje pozytywnie sporządzone przez 32 WOG sprawozdania budżetowe i w zakresie operacji finansowych. W sprawozdaniach Rb-28 i Rb-BZ1 nie ujęto jednak niektórych zobowiązań dotyczących 2024 r., a w sprawozdaniu Rb-28 wykazano ponadto w niewłaściwej klasyfikacji wydatki: na inwestycje, opracowanie dokumentacji projektowo-kosztorysowej remontów i zakup materiałów. Objęte kontrolą sprawozdania zostały sporządzone terminowo, na podstawie ewidencji księgowej oraz prawidłowo pod względem formalno-rachunkowym. Stwierdzone nieprawidłowości ze względu na przyjęte kryteria oceny obszaru sprawozdawczości nie spowodowały obniżenia jego oceny.

OBSZAR

V. Uwagi i wnioski

Wnioski

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski i uwagę:

1. Zawieranie w umowach cywilnoprawnych jednoznacznych postanowień dotyczących wymiaru czasu pracy, w którym czynności z nich wynikające mają być realizowane.
2. Zawieranie w umowach cywilnoprawnych z pracownikami jednoznacznych postanowień wykluczających ich realizację w czasie pracy przewidzianym na realizację zadań wynikających z umów o pracę.
3. Rzetelne weryfikowanie kompletności dokumentacji dotyczącej realizacji umów cywilnoprawnych.
4. Zapewnienie dokonywania kontroli merytorycznej i formalno-rachunkowej przez różne upoważnione do tych czynności osoby.
5. Ujmowanie wydatków w prawidłowej klasyfikacji budżetowej.
6. Oznaczanie na dokumentach księgowych daty wpływu do 32 WOG lub jednostek będących w zaopatrzeniu 32 WOG.
7. Dokonanie zmian w Polityce rachunkowości zapewniających ujmowanie dowodów księgowych w księgach rachunkowych okresu, którego dotyczą.

Uwaga

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości świadczą o nieskuteczności systemu kontroli zarządczej w 32 WOG w analizowanych obszarach, co wskazuje na konieczność weryfikacji adekwatności jej mechanizmów i wprowadzenia stosownych zmian. Zgodnie z art. 69 ustawy o finansach publicznych zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej należy do obowiązków kierownika jednostki.

VI. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne sporządzono w postaci elektronicznej z użyciem kwalifikowanych podpisów elektronicznych.

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń	Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie ³⁵ umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Lublinie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń. Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków
Obowiązek poinformowania NIK o sposobie wykorzystania uwagi i wykonania wniosków	Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego o sposobie wykorzystania uwagi 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. Lublin, dnia 24 marca 2025 r.

Kontrolerzy
Iwona Pacwa
Główny specjalista kontroli
państwowej
/podpisano elektronicznie/

Ewelina Baran-Chomiuk
Starszy inspektor kontroli
państwowej
/podpisano elektronicznie/

Dyrektor
Delegatury Najwyższej Izby Kontroli
w Lublinie
Edward Szempruch
/podpisano elektronicznie/

³⁵ Najwyższa Izba Kontroli zwraca się z prośbą o zgłaszanie, w miarę możliwości, zastrzeżeń opatrzonych kwalifikowanym podpisem elektronicznym, na adres elektronicznej skrzynki podawczej (ePUAP) NIK lub na adres mailowy NIK wskazany w stopce na pierwszej stronie niniejszego wystąpienia. W przypadku zaś nadania pisma z zastrzeżeniami (pisma opatrzonego własnoręcznym podpisem) w placówce pocztowej operatora wyznaczonego, NIK zwraca się z prośbą o dodatkowe przekazanie skanu tych zastrzeżeń na ww. adres mailowy.