



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Opolu

LOP – 4100-001-03/2014

P/14/001

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/14/001 – Wykonanie budżetu państwa w 2013 r.
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu
Kontrolerzy	1. Agnieszka Roszczak-Fedorowicz, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89221 z dnia 16 stycznia 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 3-3a) 2. Andrzej Borowski, doradca techniczny, upoważnienie do kontroli nr 89209 z dnia 9 stycznia 2013 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2) 3. Krzysztof Rajczyk, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89224 z dnia 7 lutego 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 3b-3c) 4. Wojciech Graca, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89233 z dnia 18 lutego 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 698-699) 5. Grażyna Stalska, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 89238 z dnia 27 lutego 2014 r. (dowód: akta kontroli str. 696-697)
Jednostka kontrolowana	Zakład Karny w Kluczborku ¹ , ul. Katowicka 4, 46-200 Kluczbork
Kierownik jednostki kontrolowanej	mjr Marek Kłoczaniuk, Dyrektor Zakładu Karnego ² do dnia 28 lutego 2014 r., a od dnia 1 marca 2014 r. ppłk Andrzej Frydel (dowód: akta kontroli str. 3-6, 700, 1079-1080)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości³, wykonanie przez Zakład Karny planu finansowego, w ramach wykonania budżetu państwa w 2013 r. w części 37 *Sprawiedliwość*.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Powyższa ocena została sformułowana na podstawie wyników kontroli wydatków w kwocie 1 398,4 tys. zł (13% zrealizowanych przez dysponenta wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich)⁴ oraz badania analitycznego ksiąg rachunkowych.

Ustalone w planie finansowym Zakładu Karnego na 2013 r. dochody zostały zrealizowane w kwocie 13,7 tys. zł, tj. ponad czterokrotnie wyższej niż zaplanowano (3,2 tys. zł). Rzetelnie zaplanowano oraz w sposób celowy i gospodarny

¹ Dalej: Zakład Karny.

² Dalej: Dyrektor.

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

⁴ Z łącznej kwoty 10 785,5 tys. zł wydatków zbadano 1 291,3 tys. zł wydatków budżetu państwa (12,1%) i 107,1 tys. zł wydatków budżetu środków europejskich (100%).

zrealizowano wydatki budżetu państwa w wysokości 10 678,4 tys. tys. zł oraz wydatki budżetu środków europejskich w wysokości 107,1 tys. zł.

Formułując ww. ocenę uwzględniono, że sprawozdania sporządzone zostały rzetelnie i terminowo, lecz stwierdzone zostały nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, co miało wpływ na sprawozdawczość budżetową⁵. Ujawnione w toku kontroli nieprawidłowości dotyczyły ponadto m.in. zaciągania zobowiązań ponad upoważnienie wynikające z planu finansowego oraz zarachowania i wypłaty wynagrodzeń bezosobowych pomimo braku kompletnej dokumentacji potwierdzającej te zdarzenia gospodarcze⁶.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Dochody budżetowe

Opis stanu
faktycznego

Zgodnie z założeniami przyjętymi do kontroli wykonania w 2013 r. budżetu państwa, kontrola dochodów budżetowych w Zakładzie Karnym została ograniczona do przeprowadzenia analizy porównawczej danych ujętych w rocznych sprawozdaniach budżetowych Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych w latach 2012-2013. W planie finansowym Zakładu Karnego na 2013 r. dochody budżetu państwa zostały zaplanowane w kwocie 3,2 tys. zł. Zrealizowane dochody wyniosły 13,7 tys. zł, (428,1% kwoty planowanej) i były wyższe od dochodów zrealizowanych w roku 2012 (7,4 tys. zł). Dochody te zrealizowano w rozdziale 75512 *Więziennictwo* § 075 *Wpływy z najmu i dzierżawy składników majątkowych* w kwocie 2,3 tys. zł (16,8%), § 083 *Wpływy z usług* w kwocie 0,4 tys. zł (2,9%), § 087 *Wpływy ze sprzedaży składników majątkowych* w kwocie 0,5 tys. zł (3,6%) i § 097 *Wpływy z różnych dochodów* w kwocie 10,5 tys. zł (76,7%). Na wyższe od przewidywanego wykonanie planu dochodów wpływ miały wyższe wpływy z tytułu różnych dochodów wynikające m.in. z uzyskanych należności z lat ubiegłych oraz kosztów zastępstwa procesowego. Na koniec 2013 r. nie wystąpiły należności pozostałe do zapłaty.

(dowód: akta kontroli str.12-27, 31, 346)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli zgodnie z przyjętymi założeniami, nie dokonywała oceny prawidłowości planowania i realizacji dochodów budżetowych.

2. Planowanie i realizacja wydatków budżetu państwa

2.1. Planowanie wydatków budżetowych

Opis stanu
faktycznego

1. Plan wydatków Zakładu Karnego (wg planu finansowego opracowanego na podstawie ustawy budżetowej na 2013 r.⁷) ustalony został w kwocie 9 512,2 tys. zł. Kwoty wydatków zgłoszone przez dysponenta trzeciego stopnia do projektu planu finansowego wyniosły 9 449,1 tys. zł, tj. 99,33% kwoty ujętej w ww. planie. Wydatki zostały zaplanowane w układzie klasyfikacji budżetowej

⁵ Skala stwierdzonych nieprawidłowości przekraczała założony próg istotności 0,5% zobowiązań, co było przyczyną obniżenia opinii o sprawozdaniu rocznym Rb-28 i Rb-BZ1 o jeden stopień.

⁶ Skala stwierdzonych nieprawidłowości przekraczała założony próg 0,75% wydatków, które poniesiono z naruszeniem prawa, co było przyczyną obniżenia oceny częściowej wydatków o jeden stopień.

⁷ Ustawa z dnia 25 stycznia 2013 r. (Dz. U. z 2013 r. poz. 169 ze zm.), dalej: ustawa budżetowa.

z uwzględnieniem założeń przyjętych do planowania budżetu państwa przez Radę Ministrów i Ministra Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 341-342, 348-354, 359-360a, 363-365)

2. W wyniku dokonanych w trakcie roku zmian plan wydatków Zakładu Karnego został zwiększony o kwotę 1 172,4 tys. zł i wyniósł 10 684,6 tys. zł. Zmiany planowanej pierwotnie kwoty wydatków wynikały m.in. ze zwiększenia: 1/ wydatków osobowych na uposażenia funkcjonariuszy służby więziennej⁸ o kwotę 414,9 tys. zł (§4050), 2/ uposażeń i świadczeń pieniężnych dla funkcjonariuszy zwolnionych ze służby o kwotę 234,1 tys. zł (§4080), 3/ wydatków osobowych niezaliczanych do uposażeń wypłacanych funkcjonariuszom o kwotę 147,2 tys. zł (§3070), 4/ wydatków na zakup materiałów i wyposażenia o kwotę 90,5 tys. zł (§4210), 5/ pozostałych należności funkcjonariuszy o kwotę 82,4 tys. zł (§4060), 6/ wydatków na zakup pozostałych usług o kwotę 69,9 tys. zł (§4300), 7/ wydatków na zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego o kwotę 42,3 tys. zł (§4290).

Zwiększenia planu środkami z rezerw celowych budżetu państwa stanowiły kwotę 63,4 tys. zł i dotyczyły zakupu środków żywności na kwotę 24,6 tys. zł (§4220), zakupu energii na kwotę 22,2 tys. zł (§4260) i zakupu usług pozostałych na kwotę 16,6 tys. zł (§4300). Przyznana z rezerw celowych kwota 63,4 tys. zł została wykorzystana w całości zgodnie z przeznaczeniem. W ciągu roku plan zmieniany był 37 razy, w tym 14 zmian dokonano w ostatnim kwartale roku. Zmiany w planie wprowadzone były na podstawie decyzji Dyrektora Okręgowego Służby Więziennej w Opolu i skutkowały wprowadzaniem stosownych zmian w planie wydatków w układzie zadaniowym. Zmiany te były celowe i wynikały z faktycznych potrzeb Zakładu Karnego.

(dowód: akta kontroli str. 363-426)

2.2. Realizacja wydatków budżetowych

1. Zrealizowane w Zakładzie Karnym wydatki wyniosły 10 678,4 tys., tj. 99,9% planu po zmianach i były wyższe od wydatków 2012 r. (10 253,5 tys. zł) o 4,1%. Wydatki te zrealizowano w dziale 755 *Wymiar sprawiedliwości*, rozdział 75512 *Więziennictwo*. W ww. kwocie 10 678,4 tys. zł wydatki bieżące stanowiły 9 922,6 tys. zł (92,9%)⁹, a świadczenia na rzecz osób fizycznych 755,8 tys. zł (7,1%). Dominującą pozycję w grupie wydatków bieżących stanowiły wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń zrealizowane w kwocie 7 506,6 tys. zł (75,6%) oraz wydatki na zakupy towarów i usług zrealizowane w kwocie 2 061,8 tys. zł (20,8%). Świadczenia na rzecz osób fizycznych wyniosły 755,8 tys. zł, tj. 100% planu po zmianach i w porównaniu do 2012 r. (437,4 tys. zł) były wyższe o 72,8 %. Powyższe spowodowane było zwiększeniem wypłacanej w 2013 r. kwoty dofinansowania do mieszkań funkcjonariuszy.

Zobowiązania Zakładu Karnego na 31 grudnia 2013 r. wyniosły 294 tys. zł i były wyższe o 11,7% od stanu zobowiązań na koniec 2012 r. (263,1 tys. zł). Dotyczyły one m.in. wydatków przeznaczonych na zakup: środków żywności (§4220), energii (§4260), usług remontowych (§4270), usług zdrowotnych (§4290).

Zakład Karny nie poniósł w 2013 r. wydatków majątkowych.

(dowód: akta kontroli str. 359-367, 1046)

2. Zakład Karny przeprowadzał analizy kosztów funkcjonowania jednostki. W raporcie z 24 grudnia 2012 r. dotyczącym obniżenia kosztów funkcjonowania jednostki wskazano na konieczność wprowadzenia zmian organizacyjnych i technicznych skutkujących redukcją zużycia wody i energii. Podjęto również

⁸ Dalej: funkcjonariusze.

⁹ W tym 18,9 tys. zł stanowiły wydatki bieżące na współfinansowanie.

negocjacje warunków wywozu odpadów komunalnych, zmniejszając o połowę koszty w tym zakresie. W przeprowadzonym przez Zakład Karny porównaniu miesięcznych wydatków poniesionych w 2012 r i 2013 r. związanych z tzw. utrzymaniem wykazano, iż kwota wydatków na ten cel obniżyła się o 57,3 tys. zł¹⁰. tj. o 6,6%

(dowód: akta kontroli str. 690-693)

3. W Zakładzie Karnym nie wprowadzano zmian (ograniczeń) wynikających z ustawy z dnia 27 września 2013 r. o zmianie ustawy budżetowej na rok 2013¹¹.

(dowód: akta kontroli str. 404, 1245-1248)

4. Wydatki na zakupy towarów i usług poprzedzone były w 12 przypadkach procedurą przewidzianą w ustawie z dnia 29 stycznia 2004 r. *Prawo zamówień publicznych*¹². Poza trybami podstawowymi, jedno zamówienie zrealizowano w trybie z wolnej ręki na kwotę 328,4 tys. zł (dotyczyło dostawy wody z sieci wodociągowej i odprowadzenia ścieków). Kontrolą objęto pięć postępowań o zamówienie publiczne, w tym cztery przeprowadzone w trybie przetargu nieograniczonego¹³ i ww. zamówienie w trybie z wolnej ręki. W wyniku analizy dokumentacji tych zamówień stwierdzono, że zostały one przeprowadzone zgodnie z procedurami określonymi w ww. ustawie. Rzetelnie prowadzono dokumentację postępowań, a rozliczenia finansowe prawidłowo ujęto w księgach rachunkowych. W ww. pięciu zamówieniach nie wystąpiły przypadki nieterminowych płatności za wykonane usługi i dostawy. Przeprowadzona kontrola realizacji zadań m.in. w zakresie procedury zakupu towarów i usług nie wykazała występowania w jednostce podwyższonego ryzyka wystąpienia mechanizmów korupcyjnych.

(dowód: akta kontroli str. 35-99, 201-279)

5. Przeciętne zatrudnienie¹⁴ w 2013 r. w Zakładzie Karnym wyniosło 134 osoby i odpowiadało przeciętnemu zatrudnieniu w 2012 r. Wydatki na wynagrodzenia wyniosły 5 810,4 tys. zł (100,0% planu), w tym dla funkcjonariuszy 5 506,5 tys. zł, a dla pracowników cywilnych 303,9 tys. zł. W porównaniu do 2012 r. wynagrodzenia wzrosły o 417,4 tys. zł (7,7%). Wzrost ten wynikał z podwyżki uposażenia funkcjonariuszy od miesiąca października 2012 roku w wysokości 0,3 tys. zł brutto na jednego funkcjonariusza¹⁵. Przeciętne wynagrodzenie w 2013 r. wyniosło 3,6 tys. zł i w porównaniu z przeciętnym wynagrodzeniem w 2012 r. było wyższe o 0,3 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 28-31)

6. W 2013 r. w Zakładzie Karnym zawarto 17 umów zlecenia na kwotę 24,4 tys. zł, natomiast wydatki na ten cel (§4170) zrealizowano w kwocie 29,7 tys. zł. Szczegółowym badaniem objęto wydatki na wynagrodzenia bezosobowe w kwocie 25,1 tys. zł. Stwierdzono, że w jednym przypadku dokonano zapłaty za prace zlecone w kwocie 0,7 tys. zł bez zawarcia umowy zlecenia. Ponadto zadania objęte umowami zlecenia (17) zostały rozliczone i zapłacone, pomimo braku złożenia przez zleceniobiorców rachunków za wykonane prace. Adnotację o wykonaniu prac objętych umowami zamieszczono na sporządzonych listach płac¹⁶.

(dowód: akta kontroli str. 285-302, 474-494)

7. Szczegółowym badaniem objęto 259 wydatków w wysokości 1 291,3 tys. zł, tj. 12,1% zrealizowanych w Zakładzie Karnym wydatków budżetu państwa. Wydatki te były celowe, dokonano ich oszczędnie gospodarując przyznanymi środkami.

¹⁰ W 2012 r. koszty energii elektrycznej, ciepłej, wody/ścieków, gazu, śmieci wyniosły 919,2 tys. zł, w 2013 r. – 861,9 tys. zł.

¹¹ Dz. U. z 2013 r., poz. 1212.

¹² Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.

¹³ Postępowania te dotyczyły dostaw mięsa i wyrobów mięsnych oraz dostaw artykułów spożywczych (m.in. nabiału, tłuszczów i pieczywa).

¹⁴ W przeliczeniu na pełne etaty.

¹⁵ Stosownie do treści rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 października 2012 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie uposażenia zasadniczego funkcjonariuszy Służby Więziennej (Dz. U. z 2012 r. poz. 1183).

¹⁶ W 15 listach płac na 18 sporządzonych.

Za wyjątkiem niżej opisanych nieprawidłowości wydatków tych dokonano zgodnie z obowiązującymi przepisami.

(dowód: akta kontroli str. 1046)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W 50 przypadkach na 259 zbadanych wydatków (19,3%), w dniu zaangażowania wydatków w łącznej kwocie 143 844,61 zł (11,1% kwoty zbadanych wydatków) przeznaczonych m.in. na zakup usług zdrowotnych, środków żywności i usług remontowych dysponent trzeciego stopnia nie posiadał do tego upoważnienia wynikającego z ustalonych w planie finansowym wielkości określonych w odpowiednich podziałkach klasyfikacji budżetowej. Zaciągnięcie zobowiązań w ww. kwocie 143,8 tys. zł nastąpiło z naruszeniem przepisu art. 46 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o *finansach publicznych*¹⁷ obligującego jednostki sektora finansów publicznych do zaciągania zobowiązań do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków.

Zakład Karny uzyskał prolongaty terminów płatności ww. zobowiązań i dokonał ich płatności w styczniu 2014 r., w konsekwencji przypadki zapłaty po terminie płatności nie wystąpiły.

Na wszystkich ww. 50 dowodach źródłowych (fakturach) Główny Księgowy, w ramach wstępnej kontroli tych operacji w adnotacji wskazał, że zobowiązania wynikające z operacji nie mieszczą się w planie finansowym jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 1201, 1186-1192, 1193-1200, 828-951, 987-1045, 1094-1148)

Wyjaśniając przyczyny ww. nieprawidłowości były Dyrektor¹⁸ stwierdził m.in. że zaciągane zobowiązania wynikały z konieczności zapewnienia dostaw żywności dla osadzonych na koniec roku 2013 r i początek 2014 r. oraz zapewnienia opieki zdrowotnej (konsultacji) w losowych przypadkach, które to konsultacje zostały *zlecone i przeprowadzone z uwagi na zachowanie właściwej atmosfery, a tym samym bezpieczeństwa zakładu (w kontekście buntów) w szczególnym okresie jakim jest okres świąteczny i noworoczny*. Ponadto wyjaśnił: *w praktyce monitorowanie planu zakupu szczególnie na koniec roku odbywało się na zasadzie narad z Głównym Księgowym i Kierownikiem Działu Kwatermistrzowskiego. Wielokrotnie informowałem, aby nie dokonywać zakupów w związku z brakiem środków w planie*.

Pomimo ww. adnotacji Głównego Księgowego wszystkie ww. 50 dowodów zaakceptował Dyrektor.

Jedną z przyczyn wystąpienia ww. nieprawidłowości było dokonywanie zakupów żywności i zaciąganie zobowiązań przez Kierownika Działu Kwatermistrzowskiego z pominięciem dokonania wstępnej kontroli tych operacji gospodarczych przez Głównego Księgowego, a także pomimo braku posiadania upoważnienia przez ww. kierownika do zaciągania zobowiązań.

Obowiązek dokonywania ww. wstępnej kontroli zgodności przed zaciągnięciem przez jednostkę zobowiązania zapisany został w §16 ust.1 Instrukcji nr 5/201 Dyrektora Zakładu Karnego w Kluczborku z dnia 7 kwietnia 2011 r. w sprawie *procedur określających zasady gospodarowania środkami publicznymi oraz sprawowania kontroli zarządczej w Zakładzie Karnym w Kluczborku*¹⁹.

Kierownik Działu Kwatermistrzowskiego wyjaśnił: (...) *w trakcie roku sam pilnuję swoje paragrafy (...). W momencie kiedy plan się kończy, telefonicznie jestem w stałym kontakcie co do kwot zobowiązań. Wszyscy mamy świadomość braku*

¹⁷ Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm., dalej: *u.f.p.*

¹⁸ Odwołany 27 lutego 2014 r.

¹⁹ Dalej: Instrukcja nr 5/201 z 7 kwietnia 2011 r.

środków w planie na koniec roku i wydatkach, które decydują o funkcjonowaniu jednostki. W sprawie nie posiadania przez niego upoważnienia do zaciągania zobowiązań wyjaśnił: *z przeoczenia nie zostało to uregulowane. Taka zasada obowiązuje od lat. Na pewno zostanie to uzupełnione.*

W dniu 10 marca 2014 r., w trakcie kontroli NIK, do Instrukcji nr 7/2103 z dnia 1 sierpnia 2013 r. Dyrektora Zakładu Karnego w Kluczborku w sprawie obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych w Zakładzie Karnym w Kluczborku²⁰, w rozdziale II wprowadzono zapis, iż przed dokonaniem zakupu towarów, materiałów (...) każdorazowo komórki merytoryczne zwracają się z wnioskiem do Głównego Księgowego o określenie poziomu planu środków finansowych (...).

(dowód: akta kontroli str. 1050-1052, 1047-1048, 1053, 1060)

2. W 17 przypadkach (6,6%) stwierdzono dokonanie wydatków w kwocie 25 133 zł (1,9%) na wynagrodzenia bezosobowe (§4170), pomimo braku wystawienia rachunku przez zleceniobiorcę. Ponadto w jednym z ww. przypadków dokonano wydatku w kwocie 733,33 zł, również pomimo braku zawarcia pisemnej umowy. Powyższe było niezgodne z treścią instrukcji Dyrektora Zakładu Karnego w sprawie obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, gdzie zapisano, że podstawą sporządzenia listy płac są umowy zlecenia i umowy o dzieło, a podstawą zapłaty winien być rachunek zleceniobiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 168, 178-184, 474-494, 679-683)

Główny Księgowy wyjaśnił, że brak rachunków wystawianych przez zleceniobiorców z potwierdzeniem wykonania przedmiotu zlecenia wynika z nieegzekwowania tego wymogu ze strony poprzedniej księgowej. Podobnie jak nieegzekwowanie przez dział kadr Zakładu Karnego zapisów w umowie o konieczności przedkładania przez świadczeniobiorcę rachunków za wykonane prace. Ponadto Główny Księgowy poinformował, że od miesiąca stycznia 2014 r. rachunki za wykonywane umowy zlecenia są wystawiane przez zleceniobiorców.

Potwierdzenia wykonania w kwietniu 2013 r. prac nie objętych umową dokonał Kierownik Działu Kwatermistrzowskiego poprzez stosowną adnotację na liście płac. Zastępca dyrektora Zakładu Karnego wyjaśnił, iż przyczyną powstania nieprawidłowości wynikała z *braku konsekwentnego wdrażania w życie ww. instrukcji.*

(dowód: akta kontroli str. 476, 482, 684-687)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości działalność w badanym obszarze.

3. Wydatki budżetu środków europejskich

Opis stanu faktycznego

1. W 2013 r. Zakład Karny działając w imieniu Centralnego Zarządu Służby Więziennej (beneficjenta) realizował następujące projekty: 1/ *Cykl szkoleniowo-aktywizacyjny służący podniesieniu kwalifikacji zawodowych osób pozbawionych wolności oraz przygotowaniu ich do powrotu na rynek pracy po zakończeniu odbywania kary pozbawienia wolności* (w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki²¹), 2/ *Realizacja szkoleń podnoszących kompetencje społeczno-zawodowe więźniów oraz stworzenie warunków ułatwiających podtrzymywanie więzi rodzinnych w celu zwiększenia efektywności ich powrotu do społeczeństwa po zakończeniu odbywania kary* (w ramach Norweskiego Mechanizmu Finansowego²²).

(dowód: akta kontroli str. 427-455)

²⁰ Dalej: Instrukcja nr 7/2103 z 1 sierpnia 2013 r. (wcześniej Instrukcja Nr 3/2011 z 28 marca 2011 r.) w sprawie obiegu i kontroli dokumentów.

²¹ Dalej: PO KL.

²² Dalej: NMF.

2. Projekt planu finansowego wydatków budżetu środków europejskich w Zakładzie Karnym na 2013 r. przewidywał wydatki w kwocie 117,9 tys. zł, w tym ramach PO KL w kwocie 78,4 tys. zł, a w ramach NMF w kwocie 39,5 tys. zł. W planie opracowanym na podstawie ustawy budżetowej na rok 2013 wydatki te wyniosły 118,6 tys. zł (PO KL - 79,1 tys. zł, MNF - 39,5 tys. zł). W trakcie roku budżetowego ujęta w planie kwota wydatków została zwiększona do 131,7 tys. zł (PO KL 94,1 tys. zł, MNF-37,6 tys. zł), z czego zwiększone o 15 tys. zł wydatki PO KL przeznaczone były na zakup kursów podnoszących kwalifikacje skazanych. Dokonane w trakcie roku zmiany w planie wydatków były celowe.

(dowód: akta kontroli str. 370-382, 423-429)

3. Wydatki budżetu środków europejskich wyniosły 107,1 tys. zł i stanowiły 81,3% planu po zmianach. Na realizację projektu w ramach PO KL wydatkowano 92,7 tys. zł (98,5% planu po zmianach), a w ramach NMF 14,4 tys. zł (38,3% planu po zmianach).

(dowód: akta kontroli str. 427-432)

W 2013 r. złożono zlecenia płatności na kwotę 107,1 tys. zł, która była zgodna z wielkością zrealizowanych płatności i wykonanych wydatków (wszystkie wydatki zrealizowano w rozdziale 75512 *Więziennictwo*).

Badaniem objęto wydatki (69) w kwocie 107,1 tys. zł (100% zrealizowanych wydatków), z tego wydatki na: zakup usług pozostałych (kursów) 60,9 tys. zł²³, wynagrodzenia i pochodne 31,1 tys. zł²⁴, szkolenia pracowników nie będących członkami służby cywilnej 11,1 tys. zł²⁵, zakup materiałów, książek, pomocy dydaktycznych i wyposażenia w kwocie 4 tys. zł²⁶.

W wyniku kontroli stwierdzono, że wydatki budżetu środków europejskich zrealizowano zgodnie z planem finansowym i umowami o dofinansowanie oraz poniesiono je zgodnie z kategoriami wydatków oraz w terminach wynikających z umów o dofinansowanie. Wykonawcy umów zostali wybrani w sposób zapewniający uczciwą konkurencję, przy zastosowaniu przepisów o zamówieniach publicznych oraz uregulowań wewnętrznych²⁷. Środki wydatkowano w okresie kwalifikowalności oraz rzetelnie udokumentowano. W wyniku realizacji zadań osiągnięto ustalone we wnioskach o dofinansowanie cele.

(dowód: akta kontroli str. 427-432, 456-469, 495-619, 658-678)

Przyczynę ograniczonego wykonania planu wydatków na realizację projektu w ramach NMF Kierownik Działu Kwatermistrzowskiego wyjaśnił przełożeniem przez Okręgowy Inspektorat Służby Więziennej w Opolu szkoleń dla osób osadzonych na rok 2014.

(dowód: akta kontroli str.470-473)

W działalności kontrolowanej jednostki dotyczącej planowania i realizacji wydatków budżetu środków europejskich nie stwierdzono nieprawidłowości.

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie działalność w kontrolowanym obszarze.

Ustalone
nieprawidłowości

Ocena częściowa

²³ §4307.

²⁴ §§4047, 4017, 4117, 4127, 4447.

²⁵ §4707.

²⁶ §4217.

²⁷ Zarządzenia Dyrektora Zakładu Karnego nr 27/2010 z 1 października 2010 r. w sprawie wprowadzenia regulaminów udzielania zamówień.

4. Księgi rachunkowe

Opis stanu
faktycznego

1. Zakład Karny posiadał opracowane i zatwierdzone do stosowania procedury kontroli finansowo-księgowej dokumentów. Dokumentacja zasad rachunkowości spełniała wymagania określone w art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁸.

(dowód: akta kontroli, str. 115-200, 1062-1065)

Ewidencja finansowo-księgowa od 1 sierpnia 2004 r. prowadzona była w zatwierdzonym do stosowania systemie księgowości komputerowej ZIPEN FK²⁹ Zasady ochrony danych, w tym metody zabezpieczenia dostępu do danych oraz system ich przetwarzania określone zostały w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości. System księgowości komputerowej zapewniał: 1/ ciągłość numeracji zapisów w dzienniku oraz ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu, 2/ trwałość zapisów i brak możliwości ich modyfikacji. System zapewniał również kompletność zapisów, gdyż przewidywał w zapisie księgowym możliwości wprowadzenia zarówno daty dokonania operacji gospodarczej jak i daty dowodu, jeżeli różniła się ona od daty dokonania operacji.

(dowód: akta kontroli str. 1066)

2. Na podstawie wyselekcjonowanych z systemu księgowego zapisów kont (m.in. zespołu 4 - *koszty wg rodzajów*) wybrano do kontroli z zastosowaniem metody monetarnej³⁰ 175 dowodów księgowych na kwotę 1 095 tys. zł. Niezależnie badaniu poddano także 153 dowody na kwotę 303,4 tys. zł dobranych w sposób celowy. Wydatki objęte badaniem (1 398,4 tys. zł) stanowiły 13% zrealizowanych przez Zakład Karny łącznie wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich (10 785,5 tys. zł). Wydatki te zostały sprawdzone pod kątem poprawności formalnej oraz prawidłowości kontroli bieżącej i dekretacji, ewidencji transakcji oraz wiarygodności ksiąg wpływających na sprawozdawczość bieżącą i sprawozdania roczne. Ponadto operacje gospodarcze potwierdzone ww. dowodami zostały zbadane także pod względem legalności, gospodarności i celowości.

W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że za wyjątkiem opisanych poniżej przypadków zapisy księgowe były poprawne.

(dowód: akta kontroli str. 1186-1201)

Ustalone
nieprawidłowości

W przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W przypadku jednego dowodu³¹ (0,3%) na kwotę 7 994,88 zł (0,6%) stwierdzono księgowanie zdarzenia gospodarczego w innym okresie sprawozdawczym (rocznym) niż okres, w którym zdarzenie to nastąpiło. Nieprawidłowość ta miała wpływ na sporządzone przez Zakład Karny sprawozdanie roczne Rb-28 za 2013 r. poprzez zawyżenie kwoty zobowiązań wykazanych wg stanu na ostatni dzień roku, gdyż dowód dotyczył dostaw gazu w okresie od 1 do 15 stycznia 2014 r. natomiast ujęty został w księgach grudnia 2013 r.³²

Ujęcie ww. zdarzenia gospodarczego w nieprawidłowym okresie sprawozdawczym (rocznym) było niezgodne z treścią art. 20 ust. 1 *uor*.

W wyjaśnieniu przyczyny powstania ww. nieprawidłowości Główny Księgowy wskazał m.in., że: w *Zakładzie Karnym nie funkcjonuje i nie korzysta się z konta 640 dotyczącego kosztów międzyokresowych. Faktura za gaz została omyłkowo zaksięgowana jako zobowiązanie miesiąca grudnia 2013 r. i w sprawozdaniu*

²⁸ Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm., dalej: *uor*.

²⁹ Aktualnie wykorzystywana jest wersja z 2014 r.

³⁰ Metoda statystyczna uwzględniająca prawdopodobieństwo wyboru proporcjonalnie do wartości transakcji (MUS).

³¹ Faktura nr HSWO/FB/31/2013/0002195.

³² Zaewidencjonowano ww. operację w ciężar kosztów 2013 r. w korespondencji z kontem zespołu 2 *Rozrachunki i rozliczenia*.

budżetowym Rb-28 wykazana jako zobowiązanie. Na dzień dzisiejszy podjęto działania w celu skorygowania nieprawidłowości.

W dniu 12 lutego 2014 r., tj. w trakcie kontroli NIK, Główny Księgowy poinformował o dokonaniu korekty zapisów w księgach rachunkowych i w konsekwencji korekty, za zgodą dysponenta nadrzędnego, sprawozdania finansowego za rok 2013.

(Dowód: akta kontroli str. 591-594, 753-810, 595-600, 966-979, 542-543, 594, 1059)

2. W 20 przypadkach (6,1%) na kwotę 42 027,78 zł (3%) stwierdzono księgowanie zdarzeń gospodarczych w innym okresie sprawozdawczym (miesięcznym) niż okres, w którym zdarzenia te nastąpiły³³. Nieprawidłowości te miały wpływ na sporządzone przez Zakład Karny sprawozdania miesięczne Rb-28 za styczeń, kwiecień, maj, sierpień, wrzesień i listopad 2013 r. poprzez zaniżenie kwoty zobowiązań wykazanych wg stanu na ostatni dzień kwietnia, maja, sierpnia i listopada oraz zawyżenie kwoty zobowiązań wykazanych wg stanu na ostatni dzień stycznia i września.

Ujmowanie zdarzeń gospodarczych w nieprawidłowych okresach sprawozdawczych (miesięcznych) było niezgodne z treścią art. 20 ust. 1 *uor*.

Główny księgowy wyjaśnił, że błędne okresy księgowania wynikały z przeoczenia.

(Dowód: akta kontroli str. 753-810, 600, 751, 1149-1185, 542-543, 1050-1052)

3. Zapisy w księgach rachunkowych Zakładu Karnego zawierały niezgodne ze stanem faktycznym daty operacji gospodarczej i dowodu księgowego w przypadku, gdy daty te (wynikające z treści dowodów zewnętrznych obcych) różniły się od daty wystawienia zbiorczego dowodu *Polecenie księgowania*, stanowiącego podstawę zapisów w księgach. Nieprawidłowości te występowały systematycznie w badanej populacji, a ich przyczyną było ujmowanie dowodów zewnętrznych obcych (faktur, rachunków) zbiorczym dowodem *Polecenie księgowania*, który to dowód przyjęto jako podstawę zapisu w księgach. Powyższe oznacza, że księgi w tym zakresie były prowadzone bezbłędnie, co było wymagane art. 24 ust. 3 *uor*.

Główny Księgowy wyjaśnił: *Kontynuuję pracę poprzedniej księgowej i dopiero podczas kontroli NIK stwierdzono, iż nie były wpisywane daty operacji wynikające z dokumentu źródłowego, sugerowano się datą tworzenia dowodu PK i ta data najczęściej pojawiała się w kolumnie data dowodu i data operacji. Sprawdzano dowód księgowy np. fakturę m.in. pod względem merytorycznym, formalno-rachunkowym z uwzględnieniem do jakiego okresu należy ją zakwalifikować. (...) Jestem Głównym Księgowym Zakładu Karnego dopiero od czerwca 2013 r. i tak to do tej pory było przyjęte, a ja w tak krótkim okresie czasu nie zdążyłem skorygować tej nieprawidłowości. Byłem przekonany, iż księgowe wpisują daty operacji wynikające z dowodów źródłowych. W chwili obecnej daty z dowodów źródłowych są wpisywane.*

(dowód: akta kontroli str. 542-543, 753-810, 557)

Powyższy sposób wprowadzania zapisów do ksiąg rachunkowych na podstawie dowodu zbiorczego, pomimo posiadania dowodów źródłowych, był niezgodny z treścią Instrukcji nr 3/2011 z 28 marca 2011 r. i nr 7/2013 z 1 sierpnia 2013 r. w sprawie obiegu i kontroli dokumentów, gdzie w rozdziale III §11 pkt. 2 zapisano, że operacje dokumentowane są wystawionym dowodem wewnętrznym *Polecenie księgowania* tylko w przypadku braku dowodów źródłowych.

Główny Księgowy wyjaśnił, że kontynuował zasady obowiązujące wcześniej, gdzie przyjęto, iż dowody zewnętrzne obce księgowane są jednym zbiorczym *Poleceniem księgowania*. Wyjaśnił: *tak jest to prowadzone od lat. Nie zwróciłem uwagi, iż w polityce rachunkowości nie jest to tak opisane.*

(dowód: akta kontroli str. 168, 168a, 168d, 178, 542-543, 753-810)

³³ Oprócz ww. błędów wiarygodności dwa z ww. 20 dowodów/zapisów obarczonych było dodatkowo błędem zgodności polegającym na nieprawidłowym dokonaniu korekty błędnej dekretacji na dowodzie księgowym (kwota 23 439,49 zł).

4. We wszystkich zbadanych dowodach księgowych w dekretacji nie wskazano miesiąca ujęcia dowodu w księgach rachunkowych, do czego obliguje treść art. 21 ust.1 pkt 6 *uor*³⁴.

W wyjaśnieniu przyczyn powstania ww. nieprawidłowości Główny Księgowy Zakładu Karnego wskazał, że: *tak było to praktykowane wcześniej i tak to kontynuowałem do końca roku. Od stycznia wskazywany jest na dokumencie źródłowym miesiąc do ujęcia w księgach.*

(Dowód: akta kontroli str. 1050-1052, 753-810, 828-951, 987-1045)

5. Zaniechano sporządzania zestawień obrotów i sald kont księgi głównej, co najmniej raz w miesiącu, pomimo zapisania takiego obowiązku w obowiązującej w Zakładzie Karnym *Polityce rachunkowości*.

Główny Księgowy wyjaśnił: (...) *nie było zwyczaju drukowania tych zestawień. Ponieważ prowadzimy księgi rachunkowe w programie komputerowym wydruki zestawień obrotów i sald są możliwe do sporządzenia w każdej chwili i według potrzeby. Nie zwróciłem uwagi, że w przyjętej polityce rachunkowości w 2012 r. jest taki zapis, iż sporządza się te zestawienia na koniec każdego miesiąca. W chwili obecnej takie zestawienia za rok 2013 i styczeń 2014 są drukowane.*

(Dowód: akta kontroli str. 1065, 120, 556)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości wiarygodność ksiąg rachunkowych w odniesieniu do rocznych sprawozdań budżetowych i kwartalnych sprawozdań w zakresie operacji finansowych oraz ich zgodność z zasadami rachunkowości, a także skuteczność funkcjonowania systemu rachunkowości oraz mechanizmów kontroli zarządczej dotyczących operacji finansowych i gospodarczych.

5. Roczne sprawozdania budżetowe oraz kwartalne sprawozdania w zakresie operacji finansowych

Opis stanu faktycznego

Badaniem w zakresie prawidłowości sporządzenia jednostkowych, rocznych sprawozdań budżetowych za rok 2013 r. objęto:

- sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27),
- sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28),
- sprawozdanie o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych (Rb-23),
- sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej (Rb-Programy),
- sprawozdanie budżetu środków europejskich z wykonania wydatków (Rb-28 UE),
- sprawozdania finansowe za IV kwartał 2013 r.: o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (Rb-N), o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z),
- sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (Rb-BZ1).

Powyższe sprawozdania zostały sporządzone w terminach określonych w rozporządzeniach Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie

³⁴ Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 6 *uor* dowód księgowy powinien zawierać co najmniej stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania.

*sprawozdawczości budżetowej*³⁵, z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie *sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych*³⁶ i dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie *sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym*³⁷.

(dowód: akta kontroli str. 559, 560, 561, 563, 574, 600, 750, 751-752, 966-979)

Analiza ww. sprawozdań wykazała, iż zostały sporządzone rzetelnie i prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, a kwoty dochodów, wydatków, a także należności i zobowiązań w 2013 r. w nich wykazane były zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej.

Wykazane w sprawozdaniu rocznym Rb-23 dochody wykonane i przekazane na rachunek bieżący budżetu państwa wyniosły 13,7 tys. zł i były zgodne z kwotą wykazaną w sprawozdaniu Rb-27. Wydatki wykazane zostały w kwocie 10 678,4 tys. zł i były równe kwocie ujętej w sprawozdaniu Rb-28. Wykazany w sprawozdaniu Rb-23 zerowy stan środków na rachunku bieżącym został potwierdzony przez Oddział Okręgowy NBP w Opolu w dniu 30 stycznia 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 559, 562, 566-571, 576-581)

Przedstawiona w rocznym sprawozdaniu Rb-27 kwota dochodów wykonanych była zgodna z ewidencją księgową, tj. z zapisami na koncie 130 *Rachunek dochodów budżetowych* i wynosiła 13,7 tys. zł. Analityczna ewidencja zrealizowanych dochodów budżetowych, prowadzona w systemie finansowo-księgowym do konta 130, uwzględniała podziałki klasyfikacji budżetowej (dział, rozdział, paragraf).

(dowód: akta kontroli str. 574-581)

Kwota wydatków ogółem za 2013 r. wykazana w rocznym sprawozdaniu Rb-28 wyniosła 10 678,4 tys. zł i była zgodna z zapisami na koncie 130 po stronie Ma i kwotą środków otrzymanych w 2013 r. z Ministerstwa Finansów. Analityczna ewidencja zrealizowanych wydatków budżetowych, prowadzona do konta 130, uwzględniała podziałki klasyfikacji budżetowej (dział, rozdział, paragraf).

Kwoty wydatków wykazane w rocznym sprawozdaniu Rb-28 Programy były zgodne z odpowiednimi wydatkami ujętymi w sprawozdaniu Rb-28 w zakresie współfinansowania krajowego oraz współfinansowania z budżetu Unii Europejskiej czasowo finansowanymi w ramach budżetu państwa.

Kwota należności pozostałych wykazana w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N wyniosła 2,8 tys. zł i wynikała z ewidencji na kontach analitycznych Zespołu 2.

(dowód: akta kontroli str. 600, 750-752, 561-565)

W Zakładzie Karnym nie wystąpiły zobowiązania wymagalne oraz zobowiązania z tytułu papierów wartościowych, zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz przyjętych depozytów, podlegające wykazaniu w kwartalnym sprawozdaniu Rb-Z.

(dowód: akta kontroli, str. 952-960)

Dane wykazane w rocznym sprawozdaniu RB-BZ1 były zgodne z ewidencją prowadzoną na koncie 990 *Plan finansowy wydatków budżetowych w układzie zadaniowym*, przekazują rzetelny obraz realizacji zadań ustanowionych w układzie zadaniowym budżetu, a także wiarygodne wartości końcowe mierników.

(dowód: akta kontroli str. 560-562, 563, 961-965)

³⁵ Dz. U. Nr 20, poz. 103.

³⁶ Dz. U. Nr 43, poz. 247 ze zm.

³⁷ Dz. U. Nr 298, poz. 1766.

Ustalono
nieprawidłowości

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

W rocznym sprawozdaniu Rb-28 i sprawozdaniu Rb-BZ1 wykazana kwota zobowiązań (294 tys. zł)³⁸ została zawyżona o 7 994,88 zł, tj. o 2,7%, a przyczyną powyższego było ujęcie zdarzenia gospodarczego w nieprawidłowym okresie sprawozdawczym (rocznym)³⁹.

Pomimo dokonania w dniu 12 lutego 2014 r., tj. w trakcie kontroli NIK, korekty zapisów w księgach, korekty rocznego sprawozdania budżetowego Rb-28 i Rb-BZ1 do dnia zakończenia kontroli nie dokonano. W informacji z dnia 12 lutego 2014 r. Główny Księgowy wyjaśnił iż: *nie było możliwości poprawienia rocznego sprawozdania Rb-28, gdyż zostało przekazane już do Ministerstwa przez dysponentów nadrzędnych; w wyniku tego powstała różnica między rocznym sprawozdaniem budżetowym, a sprawozdaniem finansowym za 2013 r.* (Dowód: akta kontroli str. 591-594, 753-810, 595-600, 966-979, 542-543, 594, 1059)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli opiniuje pozytywnie roczne sprawozdania Rb-27 i Rb-23, kwartalne sprawozdania w zakresie operacji finansowych oraz pozytywnie mimo stwierdzonych nieprawidłowości roczne sprawozdanie budżetowe Rb-28 i roczne sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym Rb-BZ1.

IV. Uwagi i wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴⁰, wnosi o:

1. Skuteczne monitorowanie zaciągania zobowiązań, w szczególności w kontekście zapewnienia prawidłowej realizacji planu finansowego jednostki.
2. Ujawnianie w treści zapisu księgowego rzeczywistej daty operacji gospodarczej wynikającej z treści dowodu źródłowego oraz wprowadzanie zapisów do ewidencji prawidłowego okresu sprawozdawczego.
3. Wykliniowanie przypadków dokonywania wypłaty wynagrodzeń pomimo braku wymaganych w tym zakresie dokumentów.

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 Opolu.

³⁸ 294 025,41 zł.

³⁹ Powyższe opisano w pkt 4 wystąpienia, nieprawidłowość nr 1.

⁴⁰ Dz. U. z 2012 r., poz. 82 ze zm.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

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

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

Opole, dnia 28 marca 2014 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Opolu

Kontrolerzy

Grażyna Stalska
Główny specjalista kontroli państwowej

.....
podpis

.....
podpis