

Uchwała Nr 33/2006
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu
z 22 marca 2005 roku

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Marszałka Województwa Dolnośląskiego
do wniosków pokontrolnych zawartych w wystąpieniu pokontrolnym
Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z 2 lutego 2006 r.**

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt. 5 a oraz art. 25 b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. tekst jednolity z 2001 r. Nr 55, poz. 577 ze zm.), Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu w wyniku rozpatrzenia powołanego na wstępie zastrzeżenia postanawia:

§ 1.

1. Oddalić zgłoszone zastrzeżenia do wniosków pokontrolnych nr 4, 5, 6, 7, 9, 11 i 12.
2. Uznać za zasadne zastrzeżenie złożone do wniosku pokontrolnego nr 17 tiret 2.
3. Uznając za zasadne zastrzeżenia do wniosków nr 2 i nr 13, stwierdza się, że wnioski te należy realizować uwzględniając odpowiednio art. 46 i art. 5 ustawy z 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych (Dz. U. nr 249, poz. 2104).

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Uzasadnienie

- I. Marszałek Województwa Dolnośląskiego w dniu 21 lutego 2006 r. wniósł pismem DU-W.0911-14/315/05/06 zastrzeżenia do wydanych wniosków pokontrolnych z dnia 2 lutego 2006 r. znak WK.660/DS./K-44/05. Marszałek Województwa Dolnośląskiego wniósł zastrzeżenia do następujących wniosków pokontrolnych nr nr: 2, 4, 5, 6, 7, 9, 11, 12, 13 i 17 tiret 2.
- II. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej dokonując oceny wniesionych zastrzeżeń przez Marszałka Województwa Dolnośląskiego i przedstawionych na ich poparcie argumentów stwierdza, iż nie zasługują na uwzględnienie zastrzeżenia do wniosków nr nr 4, 5, 6, 7, 9, 11 i 12. W związku z powyższym należało je odrzucić. W ocenie Kolegium na uwzględnienie zasługują zastrzeżenia zgłoszone do wniosków nr nr 2, 13 i 17 tiret 2.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdza, iż zgodnie z art. 9 ust. 4 zdanie drugie ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, podstawą zgłoszenia zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Przechodząc do szczegółowego odniesienia się do zgłoszonych zastrzeżeń Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdza co następuje.

- 1) W zakresie zarzutu sformułowanego w stosunku do wniosku nr 2 wystąpienia pokontrolnego, Marszałek Województwa Dolnośląskiego wywodzi, iż wniosek oparty jest o przepis prawa, który utracił moc. Zgodnie z art. 244 ust. 1 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2006 r. ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych przytoczona we wniosku utraciła moc. Należy zauważyć, iż mimo błędnej podstawy prawnej wniosek pokontrolny jest zasadny, bowiem ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, obowiązująca od dnia 1 stycznia 2006 r. w art. 46, stanowi, iż: *1. Organ sprawujący, na podstawie odrębnego przepisu nadzór nad jednostką sektora finansów publicznych kontroluje przestrzeganie przez tę jednostkę realizacji procedur kontroli finansowej. 2. Kontrola, o której mowa w ust. 1, obejmuje w każdym roku co najmniej 5% wydatków nadzorowanej jednostki.* Jak wynika z przytoczonego przepisu nowa ustawa obowiązująca od 1 stycznia 2006 r. nakłada taki sam obowiązek jaki został sformułowany we wniosku. Reasumując wniosek jest

obarczony wadą w postaci wskazania nieobowiązującego przepisu prawa niemniej nowa ustawa o finansach publicznych nakłada taki sam obowiązek, który wynika z art. 46 ustawy o finansach publicznych.

- 2) W zakresie zarzutu sformułowanego do wniosku nr 4 Marszałek Województwa Dolnośląskiego stwierdził, iż wskazany § 20 pkt 4 ppkt 2 lit. 1 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego, wprowadzonego uchwałą nr 2038/II/04 Zarządu Województwa Dolnośląskiego z 7 grudnia 2004 r. (ze zm.) nie reguluje i nigdy nie regulował kwestii przeprowadzania przez pracowników Wydziału Edukacji i Nauki okresowych kontroli problemowych, bieżących i sprawdzających. Jak podnosi się w dalszej części uzasadnienia zarzutu, regulacja ta dotyczy zadania polegającego na opracowaniu okresowych i rocznych analiz z wykonania zadań rzeczowych, dochodów budżetowych, wydatków budżetowych, zatrudnienia i wynagrodzeń, środków specjalnych, zakładów budżetowych. Z zastrzeżeniem tym nie można się zgodzić. Skoro Wydział Edukacji i Nauki zgodnie z § 20 pkt. 4 ppkt. 2 lit 1 regulaminu ma obowiązek opracowywania okresowych i rocznych analiz, to musi te analizy dokonywać na podstawie ustalonych stanów faktycznych. Jak wynika z poczynionych ustaleń w trakcie kontroli oprócz Wydziału Kontroli, czynności kontrolne w jednostkach oświatowych w 2004 roku wykonywał Wydział Edukacji i Nauki Urzędu Marszałkowskiego. Do zadań tego Wydziału należy przeprowadzanie kontroli problemowych, doraźnych i sprawdzających (§ 20 pkt 4 ppkt 2 lit. m Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego z 25 czerwca 2003 roku), oraz zgodnie z § 20 pkt 4 ppkt 2 lit.1 Regulaminu Organizacyjnego Urzędu Marszałkowskiego z 7 grudnia 2004 roku sporządzanie okresowych i rocznych analiz. Z wyjaśnienia Dyrektora Wydziału Edukacji i Nauki, stanowiącego **załącznik nr I/10** do protokołu kontroli wynika, że Wydział Edukacji i Nauki wykonuje działania kontrolne w aspekcie przepisów art. 34a ustawy o systemie oświaty, co bardziej sprowadza się do koordynowania, monitorowania niż do regularnych, zamkniętych procedur kontrolnych. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż wniosek jest zasadny, a przywołany w podstawie wniosku przepis Regulaminu § 20 zawiera oprócz sporządzania analiz również zadania związane z kontrolą.

- 3) W zastrzeżeniach wniesionych do wniosku nr 5 Marszałek Województwa wskazał, iż *“w celu uniknięcia opłat z tytułu przelewów między rachunkiem budżetu a rachunkiem dochodów jednostki jak również wobec braku obowiązku wyodrębnienia rachunku dochodów Urzędu (...) przyjęta została zasada rozliczania z budżetem – zapisana w przyjętej przez Urząd do stosowania polityce rachunkowości – polegająca na kasowym wykonywaniu dochodów budżetowych jednostki budżetowej za pośrednictwem rachunku bieżącego budżetu, co oznacza, że na jednym rachunku bankowym księgowane są dochody Urzędu, które jednocześnie ujmowane są w ewidencji księgowej budżetu, ale tylko w zakresie dochodów budżetowych”*.

Z zastrzeżeń wynika również, że:

1. salda wynikające z rozliczenia podatku VAT wykazuje się w bilansie Urzędu Marszałkowskiego, gdyż rozliczenia z tytułu podatku VAT są operacjami szczególnymi, stanowiącymi dochód budżetu państwa, a płatnikiem podatku jest Urząd;
2. ewidencja środków pieniężnych na rachunku bankowym budżetu (o numerze początkowym 53) była prowadzona zgodnie z rozwiązaniami ewidencyjnymi przyjętymi w zakładowym planie kont i dokumentacji opisującej przyjęte w Urzędzie Marszałkowskim zasady (politykę) rachunkowości, (zarządzenie nr 62/2005 z 5 września 2005) tzn. na koncie analitycznym 133O-01 do konta syntetycznego 133-„Rachunek budżetu” (w organie) i na koncie analitycznym 131N-02-„Dochody niespecyfikowane – VAT” do konta syntetycznego 131-„Rachunek bieżący” (dla Urzędu Marszałkowskiego jako jednostki budżetowej), i wobec tego taki sposób prowadzenia ewidencji był prawidłowy (bo zgodny z uregulowaniami w dokumentacji).

Oceniając stan faktyczny i prawny Kolegium Izby wskazuje co następuje.

Argumenty podniesione w zastrzeżeniu dotyczące wyodrębnienia rozliczeń podatku VAT nie mają żadnego związku z treścią wniosku nr 5, który dotyczy zasad ewidencji środków pieniężnych na podstawie wyciągów z rachunków bankowych budżetu. Jest oczywiste, że stan rozliczeń Urzędu Marszałkowskiego, jako płatnika podatku VAT, z właściwym urzędem skarbowym powinien być ewidencjonowany na koncie rozrachunkowym w Urzędzie Marszałkowskim (225 „Rozrachunki z budżetami”) i wykazywany w bilansie Urzędu.

Wskazane w piśmie zarządzenie Nr 62/2005 z 5 września 2005 r. nie może stanowić podstawy prawnej dla stosowanych rozwiązań ewidencyjnych gdyż sposób prowadzenia ewidencji księgowej środków pieniężnych na rachunku bankowym budżetu nr 53 w okresie objętym kontrolą jest niezgodny z obowiązującymi Województwo i Urząd Marszałkowski szczególnymi zasadami rachunkowości, określonymi przez Ministra Finansów w rozporządzeniu z dnia 18 grudnia 2001 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych (Dz. U. Nr 153, poz. 1752 ze zm.) zwanym dalej „rozporządzeniem”. Jednostki samorządu terytorialnego oraz jednostki budżetowe obowiązują przepis § 3 rozporządzenia, z którego wynika, iż prowadzą one rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości i ustawy o finansach publicznych, z uwzględnieniem zasad szczególnych określonych w rozporządzeniu. Natomiast przepisy § 11 ust. 3 i § 12 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia stanowią, że plany kont (wprowadzone rozporządzeniem) są podstawą do opracowania zakładowych planów kont, a podane w planach kont konta (załączniki nr 1 i nr 2 do rozporządzenia) należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce lub placówce albo uzupełniona o konta zgodne co do treści ekonomicznej z odpowiednimi kontami planu kont. Z powyższych przepisów wynika obowiązek stosowania w zakładowym planie kont rozwiązań ewidencyjnych określonych w rozporządzeniu.

Kolegium wskazuje, iż zgodnie z komentarzem do konta 133 „Rachunek budżetu” (część II pkt 1 ppkt 1 załącznika nr 1 do rozporządzenia „Plan kont dla budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego”) - konto 133 służy do ewidencji operacji pieniężnych dokonywanych na bankowych rachunkach budżetu, zapisy na tym koncie dokonywane są wyłącznie na podstawie dowodów bankowych i muszą być zgodne z zapisami w księgowości banku, a saldo Wn konta 133 oznacza stan środków pieniężnych na rachunku budżetu. Obowiązek dokonywania zapisów na koncie 133 „Rachunek budżetu” zgodnych z wyciągiem bankowym potwierdza także zasada, wynikająca z opisu do konta, zgodnie z którą nawet w przypadku stwierdzenia błędu w dowodzie bankowym, księguje się sumy zgodnie z wyciągiem, natomiast różnicę wynikającą z błędu odnosi się na konto 240, jako „sumy do wyjaśnienia”, a różnicę tę wyksięguje się na podstawie dokumentu bankowego zawierającego sprostowanie błędu.

Z porównania stanu faktycznego i prawnego wynika, że ewidencja środków pieniężnych na koncie 133 „Rachunek budżetu” była prowadzona z naruszeniem przepisów wskazanego rozporządzenia bowiem nie odzwierciedlała zapisów na rachunkach bankowych budżetu wynikających z wyciągów bankowych. Dlatego też Kolegium Izby nie uwzględnia zgłoszonych zastrzeżeń.

- 4) Przedstawiając zastrzeżenia do wniosku nr 6 Marszałek Województwa Dolnośląskiego wskazał, iż „środki przekazane przez PFRON na wyodrębniony rachunek bankowy nie są objęte budżetem Województwa Dolnośląskiego, zatem również nie znajdują się w planie finansowym Urzędu. Stąd też brak jest podstaw prawnych do ujmowania zdarzeń w tym operacji gospodarczych związanych z prowadzonym rachunkiem bankowym w zakresie środków PRON jako aktywa Urzędu (stan środków na rachunku bankowym, stan należności) jak również jako pasywa Urzędu (stan funduszy). (...) Ujęcie ich w księgach rachunkowych,

a następnie w bilansie Urzędu spowodowałoby zniekształcenia (zafałszowanie) sytuacji majątkowej i finansowej Urzędu oraz Województwa i naraziłoby na odpowiedzialność karną określoną w art. 77 ustawy o rachunkowości”. Ponadto w przedstawionych zastrzeżeniach wskazał, że „w celu sporządzenia sprawozdania [rzeczowo-finansowego o zadaniach realizowanych ze środków PFRON] i kontroli wykorzystania środków prowadzona jest ewidencja przez powołane w Urzędzie Marszałkowskim do realizacji tych zadań Biuro ds. Osób Niepełnosprawnych. Komórka ta odpowiada za sporządzenie wg wzoru ustalonego przez Prezesa PFRON kwartalnego sprawozdania zawierającego szczegółową informację o wykorzystanych środkach i operacjach na rachunku bankowym, w tym również informację o stanie wyodrębnionego rachunku bankowego na ostatni dzień kwartału, stan należności z tytułu udzielonych pożyczek. (...) Ewidencja ta z uwagi na przepisy ustawy o rachunkowości nie tworzy ksiąg rachunkowych Urzędu”.

Kolegium Izby nie może przyjąć powyższej argumentacji, gdyż nie znajduje ona uzasadnienia w przepisach ustawy o rachunkowości oraz wskazanego rozporządzenia Ministra Finansów z 18 grudnia 2001 r. Z faktu iż środki PFRON nie są objęte budżetem województwa nie wynika obowiązek (prawo) wyłączania tych środków z bilansu Urzędu. Natomiast ustawa o rachunkowości nie zakazuje wykazywania tych operacji w księgach Urzędu i jego sprawozdaniu finansowym (bilansie), lecz odwrotnie - obliguje do ich ujmowania w księgach i bilansie jednostki (art. 4 ust. 2). Wynika to z nadrzędnych zasad rachunkowości określonych w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości. Ze wskazanych przepisów wynika, że jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy, a zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym **zgodnie z ich treścią ekonomiczną**. Z kolei z przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 18 grudnia 2001 r. wynika, że:

1. konta podane w załączniku nr 2 do rozporządzenia należy traktować jako standardową liczbę kont, która może być ograniczona jedynie o konta służące do księgowania operacji gospodarczych niewystępujących w jednostce (§ 12 ust. 1 pkt 1),
2. założowy plan kont powinien zapewniać możliwość sporządzenia sprawozdań finansowych, budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach (§ 12 ust. 1 pkt 5),
3. bilans sporządzany na podstawie własnych ksiąg rachunkowych jednostki jest bilansem jednostkowym (§ 14 ust. 3),
4. środki funduszu, w tym przypadku PFRON, którymi dysponuje jednostka winny być ewidencjonowane na kontach tej jednostki (Urzędu), jako zobowiązania wobec PFRON.

W świetle wymienionych przepisów wyodrębnione księgi rachunkowe prowadzone w Urzędzie służące do ewidencji księgowej operacji gospodarczych związanych z gospodarowaniem środkami PFRON nie są odrębnymi księgami tego funduszu. Należy je traktować jako wyodrębnione księgi jednostki budżetowej - Urząd Marszałkowski, która jest zobowiązana do ich prowadzenia, zgodnie z wymogami określonymi w ustawie o rachunkowości, tj. w art. 20 ust.1 stanowiącego o tym, że do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym i art. 24 ust. 2, z którego brzmienia wynika, że księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty - w związku z § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 18 grudnia 2001 r. nakazującym jednostkom budżetowym prowadzenie rachunkowości zgodnie z przepisami o rachunkowości i ustawy o finansach publicznych, z uwzględnieniem zasad szczególnych określonych w rozporządzeniu.

Reasumując, zdaniem Kolegium Izby w bilansie Urzędu Marszałkowskiego po stronie aktywów należy wykazywać stan środków pieniężnych znajdujących się na wyodrębnionych rachunkach bankowych funduszy, w tym PFRON, oraz należności tych funduszy z tytułu udzielonych pożyczek, a w pasywach stan zobowiązań wobec PFRON.

5) W zakresie wniosku nr 7 Marszałek Województwa Dolnośląskiego podniósł, iż „strona formalno – prawna kredytu w rachunku bieżącym nie znajduje uregulowania w przepisach dotyczących sporządzania sprawozdawczości budżetowej, w tym sprawozdania Rb-NDS. Stąd też przepis §10 pkt 7 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetów jednostek samorządu terytorialnego nie ma zastosowania w przypadku pozyskania przez Województwo środków z kredytu w rachunku bieżącym”.

Kolegium Izby odnosząc się do ww. zastrzeżenia wskazuje na fakt, iż Województwo Dolnośląskie korzysta z kredytu w rachunku bieżącym zarówno w celu finansowania występującego w ciągu roku przejściowego niedoboru (deficytu) budżetu, jak i w celu finansowania wydatków i rozchodów nieznajdujących pokrycia w planowanych dochodach (obecnie planowanego deficytu i spłat kredytów i pożyczek zaciągniętych w latach poprzednich – art.82 ust.1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o finansach publicznych, dalej “ufp”).

Ze względu na specyfikę oraz sposób ewidencji księgowej na koncie 133 “Rachunek budżetu” kredyt w rachunku bieżącym w sprawozdaniu Rb-NDS wykazywany jest jako przychód wówczas, gdy w dniu sprawozdawczym (31 marca, 30 czerwca, 30 września, 31 grudnia) wystąpi zadłużenie z tytułu wykorzystania tego kredytu (saldo Ma konta 133).

Z uwagi na fakt, że Województwo kredytem w rachunku bieżącym finansuje różne potrzeby kredytowe (cele określone w art.82 ust.1 ufp – poprzednio art.48 ust.1), to zadłużenie z tytułu wykorzystanego kredytu na koniec poszczególnych kwartałów roku budżetowego (31 marca, 30 czerwca, 30 września) dotyczy zarówno kredytów krótko – jak i długoterminowych. Natomiast występujące na koniec roku budżetowego saldo kredytowe konta 133 “Rachunek budżetu” oznacza wyłącznie kwotę kredytu długoterminowego podlegającego spłacie w następnych latach budżetowych. W tej sytuacji w następnym roku spłatę tego kredytu (całkowitą lub częściową – obniżenie zadłużenia na koniec okresu w porównaniu ze stanem na 31 grudnia) należy traktować jako rozchód budżetu i wykazywać w sprawozdaniu Rb-NDS. Dla zachowania zasady przejrzystości finansów publicznych należałoby rozważyć kwestię przeksięgowania na koniec roku salda zadłużenia występującego na koncie 133 na konto 134 - “kredyty”, którego spłatę należy zaplanować w latach następnych i uwzględniać w prognozie kwoty długu. Odnowienie linii kredytowej w następnym roku budżetowym winno mieć oparcie w uchwale budżetowej na ten rok z podziałem na potrzeby w zakresie kredytu krótkoterminowego oraz długoterminowego. Ze względu na zasadę roczności budżetu potrzeby pożyczkowe zarówno o charakterze krótkoterminowym jak i długoterminowym określa się w uchwale budżetowej na dany rok. Ustawa o finansach publicznych nie przewiduje możliwości perspektywicznego określania wielkości zadłużenia w sposób wiążący poza budżetem, bez skorelowania potrzeb pożyczkowych z dochodami oraz wydatkami i rozchodami planowanymi na dany rok budżetowy. W sprawozdaniu Rb-NDS o nadwyżce/deficycie jednostek samorządu terytorialnego, stosownie do treści §10 instrukcji, stanowiącej załącznik nr 32 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 sierpnia 2005 roku w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 170, poz.1426), dane dotyczące kwot przychodów i rozchodów – po stronie planu – powinny być zgodne z budżetem uchwalonym przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, z uwzględnieniem zmian na koniec okresu sprawozdawczego. Natomiast dane dotyczące przychodów i rozchodów – po stronie wykonania – powinny być wykazane w wysokości faktycznie osiągniętych przychodów i zrealizowanych rozchodów, jak również powinny wynikać z urządzeń księgowych za dany okres sprawozdawczy. Przychody z tytułu wykorzystania kredytu odnawialnego udzielonego przez bank w rachunku bieżącym budżetu należy wykazać w kwocie zadłużenia występującego na koniec okresu sprawozdawczego (saldo Ma konta 133 “Rachunek budżetu”), w związku z czym w sprawozdaniu Rb-NDS powinny być wykazane – po stronie wykonania – zarówno kredyty krótkoterminowe jak i kredyty długoterminowe. Natomiast, po stronie planu, w sprawozdaniu Rb-NDS występują jedynie kredyty długoterminowe.

Reasumując wniosek nr 7 dotyczący sporządzania sprawozdawczości budżetowej (Rb-NDS) jest zasadny.

6) W zakresie wniosku nr 9 Marszałek Województwa Dolnośląskiego zarzucił, iż wniosek ten został sformułowany w oparciu tylko o jedno badanie zagadnienia wywiedziony z umowy kredytowej Zarządu Województwa, iż potwierdzona w tej umowie jako znana sytuacja finansowa kredytobiorcy nie została potwierdzona stosowną dokumentacją w toku kontroli. Nie jest to w ocenie Marszałka stwierdzenie właściwe ponieważ, Zarząd Województwa dokonując poręczenia wykorzystał dane zawarte w opracowaniu pn. Koncepcja zarządzania i działalności Sanitas sp. z o.o. z dnia 2 września 2004 r. Reasumując wywód w tym zakresie Marszałek stwierdził, iż wskazanie ujęte we wniosku nr 9, nie jest oparte o żaden przepis prawa materialnego, i że nie znajduje zastosowania.

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej nie podziela powyższej argumentacji Marszałka. Wniosek jest zasadny, a mimo nie przywołania przepisów prawa materialnego ma on umocowanie w powszechnie obowiązującym prawie. W pierwszej kolejności należy stwierdzić, iż zgodnie z art. 9 ust. 1a ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, kierownik jednostki kontrolowanej może odmówić podpisania protokołu kontroli, podając przyczyny niepodpisania. Jak wynika z czynności kontrolnych protokół został podpisany bez zastrzeżeń, a zawierał on między innymi ustalenia stanu faktycznego związanego z udzielonym poręczeniem. Województwo Dolnośląskie udzieliło poręczenia kredytu dwóm podmiotom i obie umowy poręczenia były objęte badaniem, stąd zarzut, że wniosek o kredyt został sformułowany w oparciu o jedno badanie zagadnienia nie znajduje potwierdzenia w ustalonym stanie faktycznym. Zarząd Województwa podpisując umowę poświadczył fakt, że znana jest mu sytuacja finansowa Kredytobiorcy. Zarząd Województwa nie dysponował dokumentami potwierdzającymi sytuację finansową Kredytobiorcy. Podkreślić należy, iż sytuacja finansowa jednostek, w tym spółek prawa handlowego dokumentowana jest:

- bilansem, który stanowi podstawowe źródło informacji o sytuacji majątkowo-finansowej jednostki,
- rachunkiem wyników.

Koncepcja zarządzania i działalności Sanitas sp z o.o. w Wałbrzychu obejmuje prognozowane przepływy środków pieniężnych na okres kredytowania. W ocenie Kolegium dokument ten nie odzwierciedla faktycznej sytuacji finansowej kredytobiorcy.

Podstawą materialnoprawną sformułowania powyższego wniosku jest, w zakresie stanu faktycznego dotyczącego udzielenia tego poręczenia, art. 52 ustawy z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych, który obowiązywał do dnia 31 grudnia 2005 r., w myśl którego:

1. *Jednostki samorządu terytorialnego mogą udzielać poręczeń i gwarancji, z uwzględnieniem przepisów niniejszej ustawy. Łączna kwota poręczeń i gwarancji określana jest w uchwale budżetowej.*
2. *Poręczenia i gwarancje, o których mowa w ust. 1, są terminowe i udzielane do określonej kwoty.*

Jak wynika z ust. 1 udzielanie poręczeń i gwarancji możliwe jest z uwzględnieniem przepisów ustawy o finansach publicznych. Należy zatem brać pod uwagę przepisy ustawy o finansach publicznych, które nakładają na kierownika jednostki sektora finansów publicznych określone obowiązki wynikające m.in. z art. 35 obowiązującej obecnie ustawy o finansach publicznych. W szczególności należało uwzględnić przepisy działu 1 rozdziału 4 zasady gospodarki finansowej podmiotów sektora finansów publicznych. W obecnie obowiązującej ustawie o finansach publicznych, dawny przepis art. 52 znajduje swój odpowiednik w art. 86. W związku z powyższym wniosek jest zasadny, a podniesione w stosunku do niego zarzuty w ocenie Kolegium nie znajdują uzasadnienia.

7) W zakresie sformułowanego wniosku nr 11 Marszałek Województwa wniósł zastrzeżenie dotyczące spowodowania zwrotu do budżetu środków pieniężnych

z tytułu nieprawidłowego naliczenia i wypłacenia wynagrodzeń pracowników na podstawie wyboru i powołania w okresie od 25 sierpnia 2004 r. do 31 sierpnia 2005 r. oraz od 1 sierpnia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. W uzasadnieniu powyższego zastrzeżenia Marszałek Województwa wyjaśnił, iż „w Urzędzie Marszałkowskim Województwa Dolnośląskiego zgodnie z przepisami art. 77² § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. kodeks pracy (Dz. U. tj. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.) wprowadzono z dniem 15 lipca 2003 r. zasady wynagradzania za pracę w regulaminie wynagradzania. Na podstawie przepisu art. 77² § 5 Kodeksu pracy do regulaminu wynagradzania stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu pracy normujące problematykę układów zbiorowych pracy m.in. art. 239 § 3 kp. Marszałek Województwa podkreśla, iż ani ustawa z dnia 22 marca 1990 r. o pracownikach samorządowych (tj. Dz. U. z 2001 r. Nr 142, poz. 1593 ze zm.), ani rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 11 lutego 2003 r. w sprawie zasad wynagradzania i wymagań kwalifikacyjnych pracowników samorządowych zatrudnionych w urzędach gmin, starostwach powiatowych i urzędach marszałkowskich (Dz. U. Nr 33, poz. 264 ze zm.), co do zasady nie ograniczają pracodawców samorządowych i pracowników samorządowych w zakresie zdolności do wydawania regulaminów wynagradzania przy zastosowaniu właściwych przepisów Kp, zaś przepis art. 239 § 3 kp nie ma charakteru prawnego zakazu, musi być zachowana tylko spójność rozwiązań dotyczących charakteru oraz wysokości wynagradzania za pracę i innych świadczeń na poszczególnych szczeblach regulacji (ustawa – rozporządzenie – regulamin – czynność nawiązująca stosunek pracy). Stosownie do zapisów art. 18 § 1-3 kp, w regulaminie wynagradzania obejmującym swym zakresem pracowników samorządowych, nie można stosować rozwiązań mniej korzystnych dla pracowników aniżeli przewidziane w ustawie i powiązanych z nią rozporządzeniach Rady Ministrów, ani też rozwiązań naruszających zasadę równego traktowania w zatrudnieniu”. (...) W dalszej części Marszałek wywodzi: „Rozwiązania płacowe przyjęte w Regulaminie Wynagradzania w Urzędzie Marszałkowskim nie naruszały przepisów regulujących zasady gospodarki finansowej jednostki, jak również ustawy tzw. „kominowej” czyli ustawy z 3 marca 2000 r. o wynagrodzeniu osób kierujących niektórymi podmiotami prawnymi (Dz. U. Nr 26, poz. 306 ze zm.). Środki na ten cel były zaplanowane w budżecie województwa i wynagrodzenia były sfinansowane z tych środków. (...) Spowodowanie zatem zwrotu wypłaconych wynagrodzeń przez pracowników zatrudnionych na podstawie wyboru i powołania nie jest możliwe z uwagi na brak podstaw prawnych takiego żądania albowiem wynagrodzenia tej grupy pracowników ustalone zostały w oparciu o obowiązujący (prawidłowo wprowadzony w życie z dochowaniem wszystkich wymogów formalnych i nigdy nie uchylony) Regulamin Wynagradzania Pracowników UM. Zatem nie jest możliwe przyjęcie stanowiska, iż wynagrodzenia te zostały wypłacone bez podstawy prawnej, a tylko w takim przypadku można dochodzić zwrotu środków z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia”

Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej nie uznaje powyższego zastrzeżenia za zasadne i nie podziela podniesionej argumentacji. Zgodnie z art. 239 § 3 kp, który obowiązywał od dnia 1 stycznia 2001 r. układu nie zawiera się dla:

- 1) członków korpusu służby cywilnej,
- 2) pracowników urzędów państwowych zatrudnionych na podstawie mianowania i powołania,
- 3) pracowników samorządowych zatrudnionych na podstawie wyboru, mianowania i powołania w:
 - a) urzędach marszałkowskich,
 - b) starostwach powiatowych,
 - c) urzędach gminy,
 - d) biurach (ich odpowiednikach) związków jednostek samorządu terytorialnego,
 - e) biurach (ich odpowiednikach) jednostek administracyjnych jednostek samorządu terytorialnego,
- 4) sędziów i prokuratorów.

Przyjęte w Regulaminie wynagradzania zasady stały w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa. Sytuację prawną pracowników samorządowych zatrudnionych na podstawie wyboru, mianowania i powołania, regulują odrębne względem Kodeksu pracy akty prawne tzw. pragmatyki, które w sposób mniej lub bardziej całościowy regulują ich prawa i obowiązki. Wynagrodzenia tych osób normowane są w drodze ustawy i przepisów wykonawczych, a przyjęte rozwiązanie stosowania regulaminu wynagradzania opartego na podstawie art. 77² kp w związku z art. 239 kp, nie może być uznane za zgodne z prawem. Reasumując należy stwierdzić, iż regulaminem wynagradzania nie mogą być objęci pracownicy samorządowi zatrudnieni w urzędach marszałkowskich na podstawie wyboru i powołania. Wynagrodzenie tych pracowników powinno zostać ustalone wyłącznie na podstawie limitów wynikających z rozporządzenia Rady Ministrów z 11 lutego 2003 r. w sprawie zasad wynagradzania i wymagań kwalifikacyjnych pracowników samorządowych zatrudnionych w urzędach gmin, starostwach powiatowych i urzędach marszałkowskich (Dz. U. Nr 33, poz. 264 ze zm.). W związku z powyższym wniosek jest zasadny i zgodny z obowiązującym porządkiem prawnym.

8) Wniosek nr 12 zobowiązujący do dokumentowania wydatków z tytułu kosztów obsługi kredytu stosownymi dokumentami źródłowymi, zgodnie z przepisami art. 20 ust. 2 i art. 24 ust. 3 ustawy o rachunkowości, tj. z zachowaniem zasady bezbłędności prowadzenia ksiąg rachunkowych został sformułowany w związku z zaklasyfikowaniem w 2004 r. do wydatków z tytułu odsetek od kredytów (dział 757 rozdział 75702 § 8070) wydatków w łącznej kwocie 5.598,02 zł które nie zostały udokumentowane przekazaniem środków pieniężnych z rachunku bieżącego budżetu na rachunek kredytodawcy (banku) z tytułu kosztów obsługi wykorzystanego kredytu. Powyższe wydatki zostały udokumentowane wewnętrznymi przelewami środków pieniężnych dotyczącymi „przeksięgowania odsetek dz. 758/78514/092” z rachunku bieżącego budżetu (o numerze - 5968) na rachunek bankowy:

- a) dochodów administracji rządowej (o numerze 5976) w kwocie 371,47 zł i w kwocie 3.206,57 zł
- b) wydatków inwestycyjnych (o numerze 5969) w kwocie 2.019,98 zł.

W zastrzeżeniach do tego wniosku Marszałek Województwa wskazał, iż jego wykonanie „skutkować będzie naruszeniem dyscypliny finansów publicznych z tytułów:

- nieustalenia i niepobrania należności Skarbu Państwa (art. 5 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114)
- dopuszczenia przez Kierownika jednostki sektora finansów publicznych do uszczuplenia wpływów należnych Skarbowi Państwa (art. 5 ust. 2 ww. ustawy)”.

Oceniając stan faktyczny i prawny Kolegium Izby wskazuje, iż w protokole kontroli oraz w wystąpieniu pokontrolnym nie kwestionowano zasadności ustalania i pobierania należności Skarbu Państwa. Stąd podnoszenie, że realizacja wniosku pokontrolnego będzie skutkować naruszeniem dyscypliny finansów publicznych, jest bezprzedmiotowe. Bezspornym jest natomiast fakt, iż w 2004 r. w dziale 757 „Obsługa długu publicznego” rozdziale 75702 § 8070 „Odsetki i dyskonto od krajowych skarbowych papierów wartościowych oraz od krajowych pożyczek i kredytów” został wykazany wydatek pomimo braku dowodu źródłowego dokumentującego poniesienie rodzajowego wydatku z tytułu kosztów obsługi udzielonego kredytu. Wydatek ten nie stanowił kwoty faktycznie spłaconych odsetek w ramach realizacji umowy kredytowej. Stosownie do art. 35 ust. 2 ustawy o finansach publicznych (poprzednio art. 28 ust. 2) jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. Województwo posiadało od 3 marca 2000 r. wyodrębniony rachunek bankowy pn. „Dochody administracji rządowej”, a od 22 marca 1999 r. rachunek wydatków inwestycyjnych. Istniała zatem możliwość przekazywania przez Dolnośląski Urząd Wojewódzki (DUW) środków pieniężnych z dotacji na zadania

z zakresu administracji rządowej na ww. rachunki. Nie wskazanie we właściwym czasie DUW tych rachunków, w konsekwencji spowodowało konieczność przekazania środków pieniężnych z rachunku bieżącego budżetu na ww. rachunki łącznie z kwotą odsetek, które naliczyłby bank, gdyby środki te od chwili przekazania znajdowały się na wyodrębnionych rachunkach bankowych.

Zdaniem Kolegium powyższe okoliczności, jak również ewentualne pomyłki ze strony DUW dotyczące błędnego przekazania środków dotacji na rachunek bieżący budżetu nie stanowią podstawy do zaniechania realizacji zalecenia pokontrolnego.

Urząd Marszałkowski zobowiązany jest do bieżącej analizy stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych i korygowania na bieżąco wszelkich nieprawidłowych przelewów środków pieniężnych.

- 9) W zakresie wniosku sformułowanego w pkt. nr 13 wystąpienia pokontrolnego, Marszałek Województwa stwierdził, iż podobnie jak w przypadku zastrzeżeń sformułowanych przy wniosku nr 2 wniosek ten również oparto o przepisy ustawy, która utraciła moc w związku z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2006 r. ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 249, poz. 2104). Zastrzeżenie należy uznać za zasadne. Niemniej należy zauważyć, iż mimo błędnej podstawy prawnej przywołanej w rzeczonym wniosku pokontrolnym ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych, obowiązująca od dnia 1 stycznia 2006 r. w art. 35 ust. 3, który stanowi: *wydatki publiczne powinny być dokonywane:*

1. *w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów;*
2. *w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;*
3. *w wysokościach terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.*

Jak wynika z przytoczonego przepisu nowa ustawa obowiązująca od 1 stycznia 2006 r. nakłada taki sam obowiązek jaki został sformułowany w zaskarżonym wniosku. Reasumując wniosek jest obarczony wadą w postaci wskazania nieobowiązującego przepisu prawa nie mniej jednak nowa ustawa o finansach publicznych nakłada taki sam obowiązek, który wynika z art. 35 ustawy o finansach publicznych. Wniosek więc w swoim założeniu jest zasadny i należy go wykonać.

- 10) W zakresie wniosku nr 17 wystąpienia pokontrolnego, Marszałek Województwa Dolnośląskiego, sformułował zastrzeżenie do tiret 2 stwierdzając, iż Marszałek Województwa nie jest właściwym organem do przestrzegania art. 202 ust. 3 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami w zakresie uregulowania stanów prawnych nieruchomości użytkowanych przez wojewódzkie instytucje kultury tj. Odrę Film w zakresie kin „Fama”, „Capitol”, „Lalka” a także Muzeum Narodowego we Wrocławiu dotyczącego nieruchomości przy pl. Powstańców Warszawy 5. Jak podkreślił Marszałek wnioski dotyczące działań uwłaszczeniowych winny być składane przez jednostki tzn. instytucje kultury do wojewody dolnośląskiego. Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdza, iż zastrzeżenie należy uznać za zasadne. Zgodnie z art. 202 ustawy o gospodarce nieruchomościami, który stanowi:

1. *Państwowe instytucje kultury, które na podstawie ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej (Dz. U. Nr 114, poz. 493, z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z 1996 r. Nr 90, poz. 407 oraz z 1997 r. Nr 5, poz. 24 i Nr 106, poz. 680) uzyskały osobowość prawną, nabywają z mocy prawa, z dniem ich wpisu do rejestru instytucji kultury, użytkowanie wieczyste gruntów, którymi zarządzały w dniu 5 grudnia 1990 r., oraz własność położonych na nich budynków, innych urządzeń i lokali, jeżeli w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy nadal zarządzają tymi gruntami. Nie może to naruszać praw osób trzecich. Do nabycia stosuje się odpowiednio przepisy art. 200.*
2. *Nabycie własności budynków, innych urządzeń i lokali przez instytucje kultury, o których mowa w ust. 1, następuje nieodpłatnie.*

3. *Przepisy ust. 1 i ust. 2 stosuje się odpowiednio do komunalnych instytucji kultury, które uzyskały osobowość prawną w trybie art. 41 ustawy wymienionej w ust. 1.*

Komunalne instytucje kultury, które uzyskały osobowość prawną są obowiązane jako jednostki wyposażone w zdolność prawną i zdolność do podejmowania czynności prawnych do występowania przed organami władzy publicznej. W tym zakresie działają one samodzielnie i wyłącznie one mogą podejmować działania związane z uregulowaniem stanu prawnego nieruchomości, o którym mowa w art. 202 ustawy o gospodarce nieruchomościami.

Niemniej Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu zwraca uwagę na potrzebę podjęcia stosownych działań dyscyplinujących instytucje kultury do zakończenia procesów komunalizacyjnych.

W związku z powyższym Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu postanowiło jak w sentencji.

Uchwała jest ostateczna i nie przysługuje na nią skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.



Zastępca Przewodniczącego Kolegium
Regionalnej Izby Obrachunkowej
we Wrocławiu

/-/ mgr Grażyna Kulikowska