

Uchwała Nr 13.680.2026
Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu
z dnia 24 czerwca 2026 r.

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a i art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 7) Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu

postanawia

po rozpatrzeniu wniesionych przez Starostę Powiatu Leszczyńskiego, pismem Nr OR.1710.2.2025 z dnia 26 maja 2026 r., zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości zawartych:

w części I pkt 1 ppkt 2) lit. b), pkt 2, pkt 4, pkt 5, pkt 6, pkt 8, pkt 9, pkt 12, pkt 13, wystąpienia pokontrolnego nr WK.4022.49.2025 z dnia 12 maja 2026 r., na podstawie których sformułowano wnioski nr 1 pkt 2) lit. b), nr 2, nr 4, nr 5, nr 7, nr 8, nr 10, nr 11,

uwzględnić wniesione zastrzeżenia poprzez:

— **wykreślenie opisu nieprawidłowości (ustaleń) zawartych w części I, w pkt 1 ppkt 2 lit. b) wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:**

„1. W zakresie prowadzonych ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej stwierdzono nieprawidłowości naruszające przepisy:

- ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm., od 16.10.2024 r. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.),*
- ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.),*
- rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342),*
- zarządzenia Nr 31/2019 Starosty Leszczyńskiego z dnia 31 grudnia 2019 r. w sprawie ustalenia dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości w Powiecie Leszczyńskim oraz w Starostwie Powiatowym w Lesznie,*

a mianowicie:

2) naruszone zostały zasady funkcjonowania kont określone w Planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych będącym załącznikiem nr 3 rozporządzenia:

b) w księgach rachunkowych Starostwa Powiatowego w Lesznie na koncie 141 „Środki pieniężne w drodze” ewidencjonowano operacje związane z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (split payment).

Zgodnie z zasadami funkcjonowania konto 141 służy do ewidencji środków pieniężnych znajdujących się w drodze, np. między rachunkami bankowymi lub pomiędzy kasą a rachunkiem bankowym.

Środki zgromadzone na rachunku VAT nie stanowią środków w drodze, lecz środki pieniężne znajdujące się na rachunku bankowym jednostki. Zasadne jest ujmowanie

operacji związanych z rachunkiem VAT na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”, z wyodrębnieniem analitycznym kontem VAT.

Główna Księgowa złożyła wyjaśnienie o treści: „Zgodnie z przepisami wprowadzonymi w roku 2020 podatnicy VAT są zobowiązani do posiadania rachunku VAT. Konto to wykorzystywane jest do operacji związanych z zastosowaniem metody podzielonej płatności przez kontrahentów przy płatnościach za faktury sprzedażowe i w rozliczeniu faktur zakupowych w części, która może być pokryta ze środków zgromadzonych na rachunku VAT. Na koncie 141/01/08 ewidencjonowane są operacje związane z wpływem podatku VAT od kontrahentów płacących metodą podzielonej płatności oraz pokrywaniem podatku VAT przysługującego kontrahentom przy zapłacie faktur zakupowych płaconych splitpaymentem. Konto to służy również do ewidencjonowania rozliczeń publicznoprawnych ze środków zgromadzonych na koncie VAT.”,

— wykreślenie z wystąpienia pokontrolnego wniosku pokontrolnego Nr 1 pkt 2 lit. b) w brzmieniu:

- 1. Zobowiązać Skarbnika i służby finansowe do wyeliminowania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do przestrzegania zasad zawartych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.), ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2026 r. poz. 522), rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342, ze zm.) oraz w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki, a w szczególności:*
- 2) przestrzegać zasad funkcjonowania kont wynikających z rozporządzenia, a w szczególności:*
 - b) księgować operacje związane z rachunkiem VAT na kontach właściwych dla księgowania operacji na rachunkach bankowych jednostki, zgodnie z zasadami funkcjonowania kont określonymi w Planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych będącym załącznikiem nr 3 do rozporządzenia”.*

— wykreślenie opisu nieprawidłowości (ustaleń) zawartych w części I pkt 12 wystąpienia pokontrolnego w brzmieniu:

„Nie zapewniono funkcjonowania skutecznej kontroli nad wysokością środków przekazywanych na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych Powiatu.

Skarbnik Powiatu przekazując środki na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych, dysponował danymi umożliwiającymi bieżące monitorowanie poziomu wykonania wydatków oraz stanu środków pieniężnych pozostających na rachunkach tych jednostek, wynikającymi w szczególności z miesięcznych sprawozdań Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych.

Ponadto zgodnie z § 1 ust. 3 pkt 14 umowy zawartej z VeloBank S.A. w sprawie prowadzenia kompleksowej obsługi bankowej Powiatu Leszczyńskiego i powiatowych jednostek organizacyjnych oraz świadczenia usług kredytowych finansujących przejściowe niedobory budżetu Powiatu w okresie od dnia 15.12.2023 do 14.12.2026 r., bank zobowiązany został do udostępnienia głównemu księgowemu Budżetu wglądu do rachunków bankowych

Powiatu oraz jednostek organizacyjnych przy użyciu jednego identyfikatora, bez konieczności przelogowywania, co zapewniało możliwość bieżącej weryfikacji stanów środków pieniężnych.

Mimo posiadania powyższych narzędzi informacyjnych przekazywano jednostkom organizacyjnym środki finansowe w wysokości przekraczającej ich rzeczywiste potrzeby wynikające z realizacji planu wydatków, co skutkowało utrzymywaniem na rachunkach bankowych jednostek nadmiernych sald środków pieniężnych. Okoliczność ta wskazuje na brak ustanowienia oraz stosowania skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej w zakresie zarządzania płynnością środków budżetowych.”.

— wykreślenie z wystąpienia pokontrolnego wniosku pokontrolnego Nr 10 w brzmieniu:

„Środki finansowe przekazywać jednostkom organizacyjnym Powiatu Leszczyńskiego w wysokości wynikającej z prawidłowej oceny informacji o stanie środków na rachunkach bankowych tych jednostek, do których Skarbnik Powiatu ma dostęp, w celu zapewnienia efektywnego i oszczędnego działania Powiatu, stosownie do art. 69 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 68 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.)”.

w pozostałym zakresie oddalić wniesione zastrzeżenia.

U Z A S A D N I E N I E

Na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej Powiatu Leszczyńskiego, pismem z dnia 12 maja 2026 r. WK.4022.67.2025 Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu skierowała do Starosty Leszczyńskiego wystąpienie pokontrolne, w którym przedstawione zostały nieprawidłowości stwierdzone podczas kontroli kompleksowej oraz sformułowanych zostało 11 wniosków pokontrolnych. Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone na podstawie wyników kompleksowej kontroli gospodarki finansowej, zakończonej podpisaniem protokołu kontroli w dniu 19 marca 2026 r.

Starosta Leszczyński otrzymał wystąpienie w dniu 12 maja 2026 r. za pomocą usługi e- doręczenia. Termin na wniesienie zastrzeżeń, o którym mowa art. 9 ust. 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych upływał w dniu 26 maja 2026 r.

W dniu 26 maja 2026 r., za pomocą usługi e- doręczenia, Starosta Leszczyński pismem: Nr OR.1710.2.2025 z dnia 26 maja 2026 r. złożył do Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu za pośrednictwem Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego nr WK.4022.67.2025 z dnia 12 maja 2026 r.

Na podstawie powyższego Kolegium stwierdza, że zachowany został termin do wniesienia zastrzeżeń – zastrzeżenia złożone zostały w 14 dniu liczonym od dnia doręczenia wystąpienia pokontrolnego, zgodnie z art. 9 ust. 4 zdanie pierwsze ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych.

Kolegium Izby dokonało analizy treści nieprawidłowości i wniosków pokontrolnych sformułowanych na podstawie ustaleń protokołu kontroli z treścią przedstawionych przez Starostę Leszczyńskiego zastrzeżeń. W wyniku analizy Kolegium stwierdziło, co następuje.

Zastrzeżenia do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 1 pkt 2 lit. b wystąpienia pokontrolnego oraz wniosku nr 1 pkt 2) lit. b.

Starosta wniósł zastrzeżenia:

„Działając na podstawie art. 9 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 października 1992 roku o regionalnych izbach obrachunkowych, wnoszę zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego Regionalnej Izby Obrachunkowej w Poznaniu z dnia 12 maja 2026 r., znak: WK.4022.67.2025 (zwane dalej „wystąpieniem pokontrolnym”), w części tj. co do:

wniosku 1. 2) lit. b i ustaleń zawartych w pkt I.1.2 lit. b wystąpienia pokontrolnego w zakresie, w jakim przyjęto, że ujmowanie operacji związanych z mechanizmem podzielonej płatności na koncie 141 „Środki pieniężne w drodze” stanowi naruszenie zasad funkcjonowania kont określonych w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam w zakresie ustalenia zawartego w wniosku 1. 2) lit. b i ustaleń zawartych w pkt I.1.2 lit. b:

- a) błędną wykładnię art. 4 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o rachunkowości, poprzez przyjęcie, że konto 141 „Środki pieniężne w drodze”, nie może pełnić funkcji konta technicznego służącego do ewidencji przepływów środków pieniężnych pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym jednostki a rachunkiem VAT funkcjonującym w ramach mechanizmu podzielonej płatności;*
- b) błędną wykładnię art. 4 ust. 2 w związku z art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości poprzez przyjęcie, że jedynym dopuszczalnym sposobem ewidencji operacji związanych z rachunkiem VAT jest ich ujmowanie na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki” z wyodrębnieniem analitycznym rachunku VAT, podczas gdy przepisy prawa nie wyłączają możliwości stosowania kont technicznych zapewniających prawidłową identyfikowalność i sprawdzalność operacji gospodarczych;*

Wnoszę o uwzględnienie zastrzeżeń oraz dokonanie zmiany albo doprecyzowania wskazanych ustaleń i wniosków pokontrolnych w następującym zakresie:

wniosku 1. 2) lit. b i ustaleń zawartych w pkt I.1.2 lit. b poprzez przyjęcie, że ewidencjonowanie operacji split payment na koncie 141 nie stanowi naruszenia zasad funkcjonowania kont księgowych,

W uzasadnieniu zastrzeżeń Starosta, podał że:

„Regionalna Izba Obrachunkowa wskazała, że w księgach rachunkowych Starostwa Powiatowego w Lesznie na koncie 141 „Środki pieniężne w drodze” ujmowano operacje związane z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności. W ocenie RIO środki zgromadzone na rachunku VAT nie stanowią środków pieniężnych w drodze, lecz środki pieniężne znajdujące się na wyodrębnionym rachunku bankowym jednostki, wobec czego zasadne jest ujmowanie operacji dotyczących rachunku VAT na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”, z wyodrębnieniem analitycznym rachunku VAT.

RIO uznała, że zastosowanie konta 141 „Środki pieniężne w drodze” nastąpiło z naruszeniem zasad jego funkcjonowania określonych w planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, stanowiącym załącznik nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont.

Z powyższym ustaleniem Powiat Leszczyński nie zgadza się w zakresie, w jakim RIO przyjęła, iż konto 141 nie może być wykorzystywane jako konto techniczne służące do ewidencji przepływów środków pieniężnych pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym jednostki a wyodrębnionym rachunkiem VAT w ramach mechanizmu podzielonej płatności.

Mechanizm podzielonej płatności powoduje techniczne rozdzielenie płatności na część netto oraz kwotę podatku VAT, przy czym kwota VAT przekazywana jest przez bank na wyodrębniony rachunek VAT powiązany z rachunkiem rozliczeniowym jednostki. Z punktu widzenia ewidencji księgowej dochodzi zatem do przepływu środków pieniężnych pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym a rachunkiem VAT, który wymaga odzwierciedlenia w księgach rachunkowych. W praktyce rachunkowej dopuszcza się stosowanie kont technicznych służących do ewidencji przejściowej przepływów środków pieniężnych, w tym pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym a rachunkiem VAT. W literaturze przedmiotu oraz interpretacjach wskazuje się, że przekazanie środków pomiędzy wyodrębnionymi rachunkami może być ujmowane w ewidencji księgowej za pośrednictwem konta „Środki pieniężne w drodze”.

W niniejszej sprawie konto 141/01/08 nie było wykorzystywane w sposób skutkujący zniekształceniem stanu środków pieniężnych, lecz pełniło funkcję konta technicznego służącego do ewidencji operacji związanych z przepływem środków dotyczących operacji split payment między rachunkiem rozliczeniowym jednostki a subkontem służących do rozliczenia operacji split payment.

W ocenie Powiatu RIO przyjęła jeden z dopuszczalnych modeli ewidencji, polegający na ujmowaniu operacji wyłącznie na koncie 130 z wyodrębnioną analityką rachunku VAT, i niesłusznie uznała go za model wyłączny. Rozwiązanie to może stanowić prawidłowy sposób ewidencji, jednak nie wyklucza stosowania modelu z wykorzystaniem konta 141 jako konta technicznego dla rozliczenia przepływów pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym a rachunkiem VAT, pod warunkiem zapewnienia identyfikowalności, kompletności oraz sprawdzalności zapisów księgowych.

Powiat podkreśla, że stosowana ewidencja umożliwiała jednoznaczne ustalenie rodzaju operacji, jej wartości oraz powiązania z rachunkiem VAT, a tym samym spełniała podstawowe wymogi rzetelności i sprawdzalności ksiąg rachunkowych. Ewentualne zastrzeżenia mogłyby dotyczyć co najwyżej doprecyzowania zasad ewidencji rachunku VAT w polityce rachunkowości jednostki, nie zaś kwalifikowania przyjętego sposobu ewidencji jako naruszenia zasad funkcjonowania kont.”

Opis nieprawidłowości zawartych w części I pkt 1 ppkt 2) lit. b) wystąpienia pokontrolnego brzmiał:

„1. W zakresie prowadzonych ksiąg rachunkowych i ewidencji księgowej stwierdzono nieprawidłowości naruszające przepisy:

- ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1270, ze zm., od 16.10.2024 r. Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.),*
- ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.),*
- rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych,*

państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342),
– zarządzenia Nr 31/2019 Starosty Leszczyńskiego z dnia 31 grudnia 2019 r. w sprawie ustalenia dokumentacji przyjętych zasad rachunkowości w Powiecie Leszczyńskim oraz w Starostwie Powiatowym w Lesznie,
a mianowicie:

3) naruszone zostały zasady funkcjonowania kont określone w Planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych będącym załącznikiem nr 3 rozporządzenia:

b) w księgach rachunkowych Starostwa Powiatowego w Lesznie na koncie 141 „Środki pieniężne w drodze” ewidencjonowano operacje związane z zastosowaniem mechanizmu podzielonej płatności (split payment).

Zgodnie z zasadami funkcjonowania konto 141 służy do ewidencji środków pieniężnych znajdujących się w drodze, np. między rachunkami bankowymi lub pomiędzy kasą a rachunkiem bankowym.

Środki zgromadzone na rachunku VAT nie stanowią środków w drodze, lecz środki pieniężne znajdujące się na rachunku bankowym jednostki. Zasadne jest ujmowanie operacji związanych z rachunkiem VAT na koncie 130 „Rachunek bieżący jednostki”, z wyodrębnieniem analitycznym kontem VAT.

Główna Księgowa złożyła wyjaśnienie o treści: „Zgodnie z przepisami wprowadzonymi w roku 2020 podatnicy VAT są zobowiązani do posiadania rachunku VAT. Konto to wykorzystywane jest do operacji związanych z zastosowaniem metody podzielonej płatności przez kontrahentów przy płatnościach za faktury sprzedażowe i w rozliczeniu faktur zakupowych w części, która może być pokryta ze środków zgromadzonych na rachunku VAT. Na koncie 141/01/08 ewidencjonowane są operacje związane z wpływem podatku VAT od kontrahentów płacących metodą podzielonej płatności oraz pokrywaniem podatku VAT przysługującego kontrahentom przy zapłacie faktur zakupowych płaconych splitpaymentem. Konto to służy również do ewidencjonowania rozliczeń publicznoprawnych ze środków zgromadzonych na koncie VAT.”,

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 1 ppkt 2) lit. b) został sformułowany wniosek pokontrolny nr 1 pkt 2 lit. b) o treści:

2. Zobowiązać Skarbnika i służby finansowe do wyeliminowania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz do przestrzegania zasad zawartych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.), ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2026 r. poz. 522), rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 342, ze zm.) oraz w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki, a w szczególności:

2) przestrzegać zasad funkcjonowania kont wynikających z rozporządzenia, a w szczególności:
b) księgować operacje związane z rachunkiem VAT na kontach właściwych dla księgowania operacji na rachunkach bankowych jednostki, zgodnie z zasadami funkcjonowania kont określonymi w Planie kont dla jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych będącym załącznikiem nr 3 do rozporządzenia.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Z opisu konta 141 „Środki pieniężne w drodze”, zawartego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r., wynika, że konto to służy do ewidencji środków pieniężnych w drodze, w tym środków przekazywanych pomiędzy rachunkami bankowymi jednostki. W ocenie Kolegium Izby przepływ środków pieniężnych pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym jednostki a wyodrębnionym rachunkiem VAT, dokonywany w ramach mechanizmu podzielonej płatności, może zostać potraktowany jako przepływ pomiędzy rachunkami bankowymi.

W konsekwencji samo wykorzystanie konta 141 jako konta technicznego do ewidencji takich operacji nie przesądza o naruszeniu zasad funkcjonowania kont, o ile przyjęty sposób ewidencji zapewnia rzetelność, kompletność, identyfikowalność i sprawdzalność zapisów księgowych. Model ewidencji polegający na ujmowaniu operacji dotyczących rachunku VAT na koncie 130 z odpowiednią analityką jest dopuszczalny, jednak nie wyłącza możliwości zastosowania konta 141 do przejściowego ujęcia przepływu środków pomiędzy rachunkiem rozliczeniowym a rachunkiem VAT.

Mając powyższe na uwadze, Kolegium Izby uznało, że zakwestionowany sposób ewidencji operacji związanych z mechanizmem podzielonej płatności nie stanowił naruszenia zasad funkcjonowania kont określonych w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia.

Z wyżej przedstawionych względów Kolegium Izby uznało, że zastrzeżenia wniesione przez Starostę Leszczyńskiego zasługują na uwzględnienie i postanowiono jak w sentencji.

Zastrzeżenia do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 2 wystąpienia pokontrolnego oraz wniosku pokontrolnego nr 2.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 2 i ustaleń zawartych w pkt I.2 wystąpienia pokontrolnego w zakresie dotyczącym salda w kwocie 200,00 zł ujawnionego na koncie 240/01/01 „Pozostałe rozrachunki - Wpłata rzeczy znalezionych”, utrzymywanego od dnia 20 czerwca 2015 r., w części obejmującej przyjęcie, iż sposób ewidencji tych środków stanowił naruszenie art. 4 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości poprzez nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz nierzetelne odzwierciedlenie stanu aktywów jednostki. Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam:

2. w zakresie wniosku nr 2 i ustaleń zawartych w pkt I.2:

- a) błędną wykładnię art. 4 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości poprzez przyjęcie, że utrzymywanie środków pieniężnych związanych z rzeczą znaną na koncie depozytowym stanowiło nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych, pomimo że sposób ich ujęcia odpowiadał rzeczywistemu stanowi prawnemu oraz ekonomicznej treści zdarzenia przy jednoczesnym pominięciu art. 187 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny oraz przepisów regulujących rzeczy znalezione, w tym ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o rzeczach znalezionych, polegające na nieuwzględnieniu, że nabycie własności rzeczy znalezionej następuje ex lege po spełnieniu ustawowych przesłanek i upływie określonych terminów, a do czasu ich ziszczenia brak jest podstaw do definitywnego zaliczenia środków do dochodów Powiatu;*
- b) niewłaściwe zastosowanie przepisów ustawy z dnia 18 października 2006 r. o likwidacji niepodjętych depozytów poprzez utożsamienie środków pieniężnych związanych z rzeczą*

znalezioną z depozytem w rozumieniu tej ustawy, pomimo że reżim rzeczy znalezionych stanowi odrębną instytucję prawa cywilnego i administracyjnego;

Wnoszę o uwzględnienie zastrzeżeń oraz dokonanie zmiany albo doprecyzowania wskazanych ustaleń i wniosków pokontrolnych w następującym zakresie:

- 2. zmianę wniosku nr 2 i ustaleń zawartych w pkt I.2 poprzez odstąpienie od kwalifikowania sposobu ewidencji środków pieniężnych ujętych na koncie 240/01/01 „Pozostałe rozrachunki - Wpłata rzeczy znalezionych” jako nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub nierzetelnego odzwierciedlenia stanu aktywów jednostki, ewentualnie*
- 3. zmianę wniosku pokontrolnego nr 2 i ustaleń zawartych w pkt I.2 poprzez usunięcie sformułowań odnoszących się do nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz nadanie mu następującego brzmienia: „Podjąć czynności zmierzające do wyjaśnienia oraz uregulowania statusu prawnego środków pieniężnych ujętych na koncie 240/01/01 „Pozostałe rozrachunki - Wpłata rzeczy znalezionych”, w celu jednoznacznego określenia dalszego sposobu ich ewidencji lub rozliczenia, z uwzględnieniem przepisów Kodeksu cywilnego, ustawy o rzeczach znalezionych oraz zasad rachunkowości.”*

W uzasadnieniu zastrzeżeń Starosta, podał że:

„Zgłasza się zastrzeżenia do ustaleń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym w zakresie dotyczącym salda 200,00 zł ujawnionego na koncie depozytowym „Wpłata rzeczy znalezionych”, utrzymywanego od 20.06.2015 r., w szczególności w zakresie zarzutu naruszenia art. 4 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1-2 ustawy o rachunkowości poprzez rzekomo nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że dokonana przez RIO ocena nie uwzględnia rozdziału pomiędzy reżimem depozytów w rozumieniu ustawy z dnia 18 października 2006 r. o likwidacji niepodjętych depozytów a reżimem rzeczy znalezionych, regulowanym w dacie zdarzenia odrębnymi przepisami prawa cywilnego i administracyjnego. Zgodnie z art. 2 ustawy o likwidacji niepodjętych depozytów, depozyty obejmują enumeratywnie wskazane kategorie środków i rzeczy, w tym środki pieniężne złożone do depozytu sądowego lub jako kaucje i wadia. Jednocześnie art. 2 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o rzeczach znalezionych jednoznacznie wskazuje, że reżim ten obejmuje rzeczy znalezione, rzeczy porzucone bez zamiaru wyzbycia się własności oraz zwierzęta.

Już z samej konstrukcji ustaw wynika, że rzeczy znalezione nie stanowią depozytu w rozumieniu ustawy o likwidacji niepodjętych depozytów, co zostało jednoznacznie ugruntowane w doktrynie i praktyce stosowania prawa. Oba reżimy prawne funkcjonują równolegle i nie zachodzi pomiędzy nimi relacja tożsamościowa ani subsumpcyjna.

Kluczowe znaczenie dla oceny niniejszej sprawy ma również prawidłowe ustalenie reżimu nabycia własności rzeczy znalezionej. Zgodnie z art. 187 Kodeksu cywilnego, zarówno w brzmieniu obowiązującym przed 21 czerwca 2015 r., jak i po tej dacie, nabycie własności rzeczy znalezionej następuje ex lege, tj. Z mocy prawa, po spełnieniu przesłanek ustawowych i upływie określonych terminów (jednorocznych lub dwuletnich - w zależności od okoliczności i rodzaju rzeczy).

W stanie prawnym obowiązującym w dacie zdarzenia (2015 r.) pieniądze znalezione, które nie zostały odebrane przez osobę uprawnioną w ustawowych terminach, mogły stać się własnością Skarbu Państwa, natomiast inne rzeczy - własnością znalazcy, przy spełnieniu określonych warunków. Aktualne brzmienie art. 187 KC modyfikuje jedynie podmiot nabywający własność (powiat, znalazca, Skarb Państwa), jednak nie zmienia zasady podstawowej, tj. nabycia własności z mocy prawa po upływie terminów ustawowych.

Z tego wynika fundamentalna zasada, którą RIO pominęło w swoich ustaleniach: przepisy o rzeczach znalezionych nie działają wstecz, a skutki prawne zdarzeń należy oceniać według stanu prawnego obowiązującego w dacie ich zaistnienia oraz w dacie upływu terminów materialnoprawnych. Brak przepisów przejściowych nie może prowadzić do retroaktywnego zastosowania nowych regulacji do zdarzeń sprzed ich wejścia w życie.

W konsekwencji, brak było podstaw do automatycznego zaliczenia przedmiotowych środków do dochodów Powiatu, jak również brak było podstaw do ich definitywnego przesięgowania bez uprzedniego ustalenia spełnienia przesłanek nabycia własności ex lege. Do czasu ziszczenia się tych przesłanek środki te miały charakter depozytu o charakterze przejściowym (zobowiązaniowym), którego istnienie wynikało bezpośrednio z obowiązujących przepisów prawa materialnego.

Nie można również zgodzić się z tezą RIO o nierzetelności prowadzenia ksiąg rachunkowych. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości jednostki są zobowiązane do rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej, natomiast art. 24 ust. 1-2 tej ustawy nakłada obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych w sposób odzwierciedlający rzeczywisty stan operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną i prawną.

W niniejszej sprawie ujęcie środków na koncie depozytowym odpowiadało ich rzeczywistemu statusowi prawnemu, tj. brakowi definitywnego rozstrzygnięcia co do podmiotu uprawnionego do ich ostatecznego nabycia. W szczególności: - brak było osoby uprawnionej, która skutecznie odebrałaby środki, - brak było spełnienia wszystkich przesłanek do nabycia własności ex lege, - brak było decyzji organu właściwego kończącej procedurę rzeczy znalezionej, - brak było podstawy prawnej do przesięgowania środków na dochód budżetu.

Tym samym utrzymywanie salda na koncie depozytowym nie stanowiło błędu księgowego, lecz odzwierciedlenie stanu niezamkniętego stosunku prawnego wynikającego z przepisów o rzeczach znalezionych.

Jednocześnie należy wskazać, że zgodnie z art. 185 Kodeksu cywilnego w brzmieniu obowiązującym przed 21 czerwca 2015 r., kwestie organizacyjne związane z przechowywaniem rzeczy znalezionych regulowane były rozporządzeniem Rady Ministrów z 1966 r., które przewidywało odrębny, administracyjny tryb postępowania, niezależny od reżimu depozytów w rozumieniu ustawy z 2006 r. W szczególności przewidziane tam odesłania do przepisów o likwidacji depozytów miały charakter wyłącznie techniczny i dotyczyły likwidacji rzeczy, a nie ich kwalifikacji prawnej.

W świetle powyższego nieuprawnione jest stanowisko RIO, jakoby samo długoletnie utrzymywanie salda na rachunku depozytowym stanowiło naruszenie zasad rachunkowości.

Takie podejście abstrahuje od faktu, że:

- brak było podstawy materialnoprawnej do likwidacji depozytu,*
- brak było ustawowych przesłanek do przesięgowania środków,*
- stan prawny nie pozwalał na jednostronne domniemanie przejścia własności.*

Należy również podkreślić, że w orzecznictwie i doktrynie przyjmuje się, iż nabycie własności rzeczy znalezionej następuje ex lege, bez konieczności wydania dodatkowego orzeczenia, jednak jednocześnie wymaga uprzedniego spełnienia wszystkich przesłanek ustawowych, których ziszczenie musi być możliwe do jednoznacznego ustalenia. Dopiero wówczas możliwe jest dokonanie odpowiednich zmian ewidencyjnych.

W konsekwencji należy uznać, że: - zastosowanie znalazły przepisy Kodeksu cywilnego (art. 187 KC w odpowiednim brzmieniu), - zastosowanie znalazły przepisy ustawy o rzeczach znalezionych (od 21.06.2015 r. - bez skutku retroaktywnego), - zastosowanie miały przepisy

ustawy o likwidacji niepodjętych depozytów wyłącznie w zakresie technicznym, nie zaś materialnoprawnym, - brak było podstaw do kwalifikowania środków jako dochodu Powiatu, - brak było podstaw do uznania prowadzenia ksiąg rachunkowych za nierzetelne.

Podsumowując, utrzymywanie przedmiotowego salda na rachunku depozytowym było konsekwencją obowiązującego reżimu prawnego rzeczy znalezionych i zasad nabycia własności ex lege, a nie wynikiem zaniechania, błędu lub naruszenia przepisów o rachunkowości. Ocena RIO w tym zakresie ma charakter uproszczony i nie uwzględnia systemowego rozdziału pomiędzy depozytem, rzeczy znalezionej oraz skutkami cywilnoprawnymi nabycia własności z mocy prawa.”

Opis nieprawidłowości zawartych w części I pkt 2 wystąpienia pokontrolnego brzmią:

3. Kontrola wykazała, że na koncie 240/01/01 „Pozostałe rozrachunki” – „Wpłata rzeczy znalezionych” widniało saldo ma w wysokości 200,00 zł od 20.06.2015 r.

Główny księgowy złożył wyjaśnienie o treści: „Dnia 20.04.2015 pracownica Wydziału Geodezji znalazła w budynku Starostwa Powiatowego w Lesznie przy Al. Jana Pawła II dwa banknoty na kwotę 100 zł każdy. Banknoty te zostały złożone do depozytu kasowego, a następnie po bezskutecznej próbie wyjaśnienia właściciela i odmowie przyjęcia przez Biuro Rzeczy Znalezionych w Lesznie wpłacone na konto depozytowe Starostwa Powiatowego w Lesznie. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 czerwca 1966 r. w sprawie rzeczy znalezionych nie zawierało regulacji zakładających bezpośrednie przejście na własność znalezionych przedmiotów i wartości przez osobę znalazcy. W związku z brakiem ustalenia właściciela pieniędzy oraz brakiem wniosku ze strony znalazcy w celu przejścia na własność środki te nadal pozostają na koncie depozytowym wobec braku dyspozycji o przyjęciu ich na dochody Starostwa Powiatowego w Lesznie.”.

Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o rzeczach znalezionych (Dz. U. z 2015 r. poz. 397) weszła w życie z dniem 21 czerwca 2015 roku. W związku z tym jej przepisy, w tym art. 21 ust. 1 ustawy („Po sporządzeniu opisu właściwy starosta wpłaca znalezione pieniądze na rachunek bankowy sum depozytowych.”), nie miały zastosowania do opisanego powyżej stanu faktycznego.

W związku z tym brak było podstaw prawnych do zaliczenia tych środków do dochodów Starostwa Powiatowego w Lesznie w chwili znalezienia.

Jednocześnie stwierdzono uchybienia w zakresie prowadzenia ewidencji księgowej, polegające na pozostawieniu środków na koncie depozytowym przez wiele lat, co skutkowało nierzetelnym odzwierciedleniem stanu aktywów w księgach Starostwa i naruszało:

- 1) art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości,*
- 2) art. 24 ust. 1 w związku z ust. 2 ustawy o rachunkowości, poprzez nierzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych.*

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 2 został sformułowany wniosek nr 2 o treści:

„Uregulować status prawny środków pieniężnych ujętych na koncie 240/01/01 „Pozostałe rozrachunki – Wpłata rzeczy znalezionych” jako depozyt, tak, aby ewidencja księgowa odzwierciedlała rzeczywisty stan aktywów i zobowiązań Starostwa Powiatowego”.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości *jednostki obowiązane są stosować przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy*. Natomiast zgodnie z art. 24 ust. 1 i 2 tej ustawy księgi rachunkowe powinny być prowadzone w sposób rzetelny, bezbłędny, sprawdzalny i bieżący, a dokonane w nich zapisy powinny odzwierciedlać stan rzeczywisty. Z treści ww. przepisów wynika, że jednostka nie może ograniczyć się do technicznego utrzymywania środków na określonym koncie ewidencyjnym, lecz jest zobowiązana do dokonania prawidłowej kwalifikacji ekonomicznej i prawnej danego zdarzenia.

Przedmiotem ustalenia kontroli nie było stwierdzenie, że środki pieniężne powinny zostać zaliczone do dochodów Powiatu w chwili ich znalezienia ani zakwestionowanie stanowiska jednostki dotyczącego braku możliwości zastosowania przepisów ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o rzeczach znalezionych do zdarzenia zaistniałego przed wejściem w życie tej ustawy. Okoliczności te zostały uwzględnione w treści wystąpienia pokontrolnego.

Bez znaczenia dla oceny ustaleń kontroli pozostają rozważania dotyczące relacji pomiędzy ustawą o likwidacji niepodjętych depozytów a przepisami o rzeczach znalezionych. Kontrola nie kwestionowała odrębności tych regulacji ani nie opierała swoich ustaleń na założeniu, że środki te podlegały procedurze likwidacji niepodjętego depozytu. Ustalenie kontroli dotyczyło wyłącznie skutków rachunkowych wieloletniego utrzymywania salda bez zweryfikowania jego aktualnej podstawy prawnej.

Istotą stwierdzonej nieprawidłowości było utrzymywanie od dnia 20 czerwca 2015 r. do dnia kontroli salda na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki” bez przeprowadzenia czynności mających na celu ustalenie aktualnego statusu prawnego środków pieniężnych oraz bez dokonania oceny, czy nadal istnieją przesłanki uzasadniające ich wykazywanie jako zobowiązania lub depozytu.

Nie można podzielić stanowiska Starosty, że samo istnienie procedury dotyczącej rzeczy znalezionych uzasadniało wieloletnie pozostawienie środków na koncie depozytowym. Przepisy dotyczące rzeczy znalezionych regulują bowiem przede wszystkim kwestie związane z przejęciem, przechowywaniem i wydaniem rzeczy oraz skutki cywilnoprawne związane z brakiem zgłoszenia się osoby uprawnionej. Nie oznacza to jednak, że do momentu formalnego rozstrzygnięcia sprawy środki pieniężne mogą pozostawać przez nieokreślony czas poza właściwą ewidencją budżetową.

Rzetelność ksiąg rachunkowych wymaga nie tylko prawidłowego ujęcia operacji gospodarczej w momencie jej wystąpienia, lecz również bieżącej weryfikacji zasadności dalszego wykazywania aktywów, pasywów oraz rozrachunków. Utrzymywanie przez okres blisko dziesięciu lat salda na koncie rozrachunkowym bez podjęcia działań zmierzających do wyjaśnienia jego statusu prawnego i rachunkowego nie pozwala przyjąć, że ewidencja odzwierciedlała rzeczywisty stan aktywów i zobowiązań jednostki.

Nie można podzielić stanowiska Starosty, że sam fakt istnienia historycznie nierozstrzygniętego stanu prawnego uzasadnia nieograniczone czasowo pozostawienie środków na koncie depozytowym. Obowiązkiem jednostki było podjęcie działań zmierzających do ustalenia, czy nastąpiły skutki prawne przewidziane w przepisach regulujących rzeczy znalezione oraz czy istnieją podstawy do dalszego wykazywania tych środków jako zobowiązania wobec nieustalonej osoby uprawnionej.

Należy zauważyć, że art. 187 ustawy Kodeks cywilny określa skutki prawne upływu terminów związanych z rzeczą znaną i przewiduje nabycie własności z mocy prawa. Przywołany przepis stanowi: *§ 1 Rzecz znaleziona, która nie zostanie przez osobę uprawnioną odebrana w ciągu 6 miesięcy od dnia doręczenia jej wezwania do odbioru, a w przypadku niemożności wezwania – w ciągu roku od dnia jej znalezienia, staje się własnością znalazcy,*

jeżeli uczynił on zadość swoim obowiązkom. Jeżeli jednak rzecz została oddana staroście, znalazca staje się jej właścicielem, jeżeli rzecz odebrał w wyznaczonym przez starostę terminie. § 2 Po upływie terminu do odebrania przez osobę uprawnioną rzecz znaleziona będąca zabytkiem lub materiałem archiwalnym staje się własnością Skarbu Państwa, a rzecz znaleziona umożliwiającą dostęp do pomieszczeń, pojazdów i innych zamykanych przedmiotów, w szczególności klucze, karty dostępu i piloty, lub będąca dokumentem zawierającym dane osobowe – własnością powiatu. Inne rzeczy znalezione stają się własnością powiatu po upływie terminu do ich odbioru przez znalazcę. Jak wynika z powyższego, charakter tego nabycia polega na tym – jak wskazuje sam Starosta - że następuje ono ex lege, i właśnie dlatego po zaistnieniu przesłanek ustawowych nie jest wymagane dodatkowe rozstrzygnięcie konstytucyjne organu. Skutek prawny następuje automatycznie, a obowiązkiem jednostki jest odpowiednie odzwierciedlenie tego faktu w ewidencji księgowej.

W analizowanym przypadku środki pieniężne w kwocie 200 zł pozostawały na koncie „Wpłata rzeczy znalezionych” od 20 czerwca 2015 r. Oznacza to, że w momencie kontroli upłynęły już wszelkie ustawowe terminy przewidziane dla dochodzenia praw przez osobę uprawnioną. Tym samym nie można przyjąć, że przez cały ten okres istniał nadal stan niepewności co do charakteru prawnego tych środków.

Argument Starosty, iż brak było podstaw do „automatycznego” zaliczenia środków do dochodów Powiatu, nie odnosi się do rzeczywistego ustalenia kontroli. Nie chodziło bowiem o zakwestionowanie obowiązku zachowania ostrożności przed upływem terminów materialnoprawnych, lecz o brak dokonania jakiegokolwiek działania po ich upływie.

W zakresie powołania się na ówczesnie obowiązujący art. 185 ustawy Kodeks cywilny oraz przepisy wykonawcze obowiązujące przed wejściem w życie ustawy o rzeczach znalezionych należy wskazać, że regulacje te dotyczą zasad postępowania z rzeczami znalezionymi, natomiast nie uchylają obowiązków wynikających z ustawy o rachunkowości. Jednostka sektora finansów publicznych zobowiązana jest prowadzić ewidencję w sposób umożliwiający ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i zobowiązań, niezależnie od szczegółowych regulacji dotyczących sposobu postępowania z rzeczą znalezioną.

W konsekwencji należy uznać, że samo początkowe ujęcie środków na koncie rozrachunkowym mogło znajdować uzasadnienie w charakterze zdarzenia, tj. w braku ustalonego prawa własności. Jednakże dalsze utrzymywanie tego salda przez okres wieloletni, pomimo ziszczenia się przesłanek ustawowych nabycia własności, powodowało, że ewidencja nie przedstawiała rzeczywistego stanu majątkowego jednostki. Nie można więc podzielić stanowiska, że prowadzenie ksiąg było prawidłowe wyłącznie dlatego, iż odzwierciedlało pierwotny etap postępowania z rzeczą znalezioną. Ocena prawidłowości ksiąg rachunkowych musi uwzględniać stan istniejący w dacie kontroli, a nie wyłącznie moment przyjęcia środków.

Mając powyższe na uwadze należy uznać, że ustalenia kontroli w zakresie naruszenia art. 4 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości pozostają zasadne. Sposób ewidencjonowania środków nie zapewniał bowiem rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej Powiatu, gdyż utrzymywał jako nierozliczone środki, wobec których przy istniejącym stanie faktycznym i prawnym nie zachodziła już przesłanka niepewności co do ich dalszego losu prawnego.

Wbrew twierdzeniom zawartym w zastrzeżeniach, zalecenie pokontrolne nie nakazuje zaliczenia kwoty 200,00 zł do dochodów Powiatu ani nie przesądza o podmiocie, któremu przysługuje własność środków. Zalecenie zobowiązuje jedynie do uregulowania statusu prawnego tych środków w sposób pozwalający na zgodne z rzeczywistością wykazanie ich w księgach rachunkowych.

W konsekwencji nie stwierdzono okoliczności podważających ustalenie kontroli, że wieloletnie pozostawanie środków na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki” bez ustalenia ich

aktualnego statusu prawnego skutkowało brakiem pewności co do rzeczywistego charakteru wykazywanego salda, a tym samym naruszało zasady rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych określone w art. 4 ust. 1 oraz art. 24 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Z wyżej przedstawionych względów Kolegium Izby uznało, że zastrzeżenia wniesione przez Starostę Leszczyńskiego nie zasługują na uwzględnienie, a sformułowany na podstawie nieprawidłowości wskazanej w części I pkt 2) wystąpienia wniosek pokontrolny Nr 2 jest zasadny, a podstawa prawna użyta przy jego formułowaniu była prawidłowa.

Zastrzeżenie do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 4 wystąpienia pokontrolnego oraz wniosku pokontrolnego nr 4.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 4 i ustaleń zawartych w pkt I.4 wystąpienia pokontrolnego w zakresie w jakim przyjęto, że inwentaryzacja kont 030, 080, 225, 229 i 231, przeprowadzona według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r. drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, nie została udokumentowana zgodnie z art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam:

„w zakresie wniosku nr 4 i ustaleń zawartych w pkt I.4 błędną wykładnię art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości poprzez przyjęcie, że inwentaryzacja kont 030, 080, 225, 229 i 231 przeprowadzona drogą weryfikacji sald nie została udokumentowana prawidłowo, pomimo sporządzenia dokumentacji potwierdzającej dokonanie czynności inwentaryzacyjnych oraz błędne utożsamienie wymogu udokumentowania inwentaryzacji metodą weryfikacji z obowiązkiem szczegółowego wyszczególnienia wszystkich dokumentów źródłowych podlegających analizie w ramach czynności weryfikacyjnych, co doprowadziło do naruszenie zasad wykładni funkcjonalnej przepisów ustawy o rachunkowości poprzez pominięcie celu inwentaryzacji, jakim jest potwierdzenie realności i prawidłowości sald księgowych, a nie wyłącznie formalne odtworzenie pełnego katalogu dokumentów poddanych analizie.

W uzasadnieniu do zastrzeżeń Starosta, podał że:

W wystąpieniu pokontrolnym zarzuca się błędną wykładnię art. 27 ust. 1 w związku z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, polegające na nieprawidłowym przyjęciu przez Regionalną Izbę Obrachunkową, iż nie udokumentowano inwentaryzacji kont 030, 080, 225, 229 i 231 przeprowadzonej według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r. drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami oraz weryfikacji wartości tych składników. W ocenie RIO w protokole weryfikacji nie wskazano podstaw dokonania weryfikacji sald wskazanych kont, ani nie załączono dokumentów źródłowych potwierdzających dane wynikające z ewidencji księgowej, co miało świadczyć o braku udokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji. Z powyższym ustaleniem Powiat nie zgadza się w zakresie, w jakim uznano, że inwentaryzacja nie została udokumentowana.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości inwentaryzacja określonych aktywów i pasywów może być przeprowadzona drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami oraz weryfikacji wartości tych składników. Natomiast stosownie

do art. 27 ust. 1 tej ustawy przeprowadzenie inwentaryzacji oraz jej wyniki podlegają udokumentowaniu i powiązaniu z zapisami ksiąg rachunkowych.

Przepisy te nie określają jednego obligatoryjnego wzoru dokumentu weryfikacji ani nie nakładają obowiązku szczegółowego wskazywania w samym formularzu

weryfikacji wszystkich dokumentów źródłowych, z którymi dokonano porównania sald. Istotą prawidłowego udokumentowania inwentaryzacji jest możliwość powiązania jej wyników z zapisami ksiąg rachunkowych oraz istnienie dokumentów źródłowych pozwalających na odtworzenie podstawy ustalenia sald poszczególnych kont.

W niniejszej sprawie inwentaryzacja w drodze weryfikacji została faktycznie przeprowadzona. Z wyjaśnień złożonych w toku kontroli wynika, że weryfikacja sald została dokonana w oparciu o dokumenty źródłowe składające się na wynik poszczególnych kont, poprzez analizę dostępnych dokumentów, operacji gospodarczych oraz ich porównanie z saldami wykazanymi w księgach rachunkowych. Dokumentacja inwentaryzacyjna (protokół weryfikacji aktywów i pasywów) zawierał opis kont, ich sald oraz elementów składających się na te saldo.

W konsekwencji brak szczegółowego wskazania w samym arkuszu lub protokole weryfikacji wszystkich dokumentów źródłowych, z którymi porównano poszczególne saldo, nie może być oceniony jako brak udokumentowania inwentaryzacji w rozumieniu art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Opis nieprawidłowości zawartych w części I pkt 4 wystąpienia pokontrolnego brzmi:

„W zakresie inwentaryzacji stwierdzono naruszenie przepisów ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.), a mianowicie w trakcie kontroli wykazano, że nie udokumentowano inwentaryzacji kont: 030, 080, 225, 229 oraz 231 przeprowadzonej według stanu na 31.12.2024 r. drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Zgodnie z protokołem weryfikacji aktywów i pasywów na dzień 31 grudnia 2024 r. dla księgi Starostwa Powiatowego sporządzonym dnia 25.03.2025 r., nie wskazano na jakiej podstawie dokonano weryfikacji sald tych kont, ani nie załączono do protokołu dokumentów źródłowych potwierdzających dane zawarte w ewidencji księgowej.

Stanowiło to naruszenie art. 27 ust. 1 w związku art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Główny księgowy złożył wyjaśnienie o treści: „W związku z przyjętą wcześniej praktyką weryfikacji kont i jej udokumentowania dla kont 030, 080, 225, 229, 231 weryfikacja salda kont została dokonana w oparciu o dokumenty źródłowe składające się na wynik danego konta. Dokumenty źródłowe są przechowywane w dokumentacji księgowej i skategoryzowane zgodnie z obowiązującym w jednostce jednolitym rzeczowym wykazem akt. Sprawdzenie salda odbyło się poprzez wgląd w dostępne dokumenty i transakcje oraz ich analizę.

Konto 030 Długoterminowe aktywa finansowe

W związku z brakiem ruchów w zakresie nabycia udziałów i akcji (długoterminowych aktywów finansowych) w roku 2024 na saldo konta składały się udziały członkowskie z spółdzielni socjalnej Zielona Kłoda, które wynikały z bilansu otwarcia dla konta 030. Wartość udziałów została określona w Uchwale Nr XVII/1984/2012 Rady Powiatu Leszczyńskiego z dnia 08 listopada 2012 r. w sprawie założenia spółdzielni socjalnej. Przelew na poczet objęcia udziałów nastąpił 21.03.2013 roku. (polecenie przelewu, Uchwała)

Konto 080

Na saldo końcowe konta 080 na koniec 2024 r. składały się następujące inwestycje rozpoczęte. 080/04 Budowa rowerowego szlaku turystyczno-edukacyjnego po Przemęckim Parku Krajobrazowym wraz z budową wieży widokowej nad jeziorem Dominickim

..... 83 338,00 zł

080/18 Budowa przyłącza wodociągowo-kanalizacyjnego do budynku SP przy Pl. Kościuszki 4 6 517,41 zł

080/21 Modernizacja budynku przy Al. Jana Pawła II 23 1734,60 zł

Dokumenty potwierdzające nakłady zostały zweryfikowane na okoliczność poniesienia wydatku, a oryginały znajdują się w dowodach księgowych. (faktury + potwierdzenie przelewu)
Konto 231, 229

W weryfikacji zbiorczej wskazano, że saldo końcowe kont dotyczy salda związanego z dodatkowym wynagrodzeniem rocznym. Inwentaryzacja sald kont 231, 229 została przeprowadzona drogą weryfikacji i wynikała z porównania z odpowiednimi dokumentami (listy płac, wyciągi bankowe).

Na salda końcowe kont składały się zobowiązania wobec pracowników oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu dodatkowego wynagrodzenia rocznego.

Konto 225

Saldo konta 225/01/08 wynika z sporządzonej deklaracji VAT dla Starostwa Powiatowego w Lesznie. Weryfikacja salda nastąpiła poprzez porównanie stanu księgowego z kwotą do zapłaty wynikającą z deklaracji za miesiąc grudzień.

Saldo konta 225/01/12 wynika z faktur Vat. Weryfikacja salda polega na sprawdzeniu faktur, które zostały dostarczone do Starostwa w miesiącu styczniu, a dotyczą grudnia. Celem weryfikacji salda dokonano przeglądu faktur i uzgodnieniu daty wpływu i daty okresu jakiego dotyczyła dana faktura. Dokumenty księgowe będące podstawą weryfikacji znajdują się w dowodach księgowych.

Konto 225/06, 225/09, 225/10, 225/15, 225/16 saldo uzgodniono z dokumentami księgowymi dotyczącymi obsługi PFRON. Saldo wynika ze środków przekazanych na obsługę zadań PFRON, które nie zostały przekazane na konto powiatu. (wyciągi bankowe)

W związku z faktem, iż wcześniej przeprowadzone kontrole nie kwestionowały sposobu przeprowadzenia weryfikacji kont i jej udokumentowania przyjęto założenie, że stosowana praktyka jest poprawna.

Dla potwierdzenia stanów załącza się kserokopie dokumentów w oparciu o które dokonano weryfikacji”.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 4 został sformułowany wniosek pokontrolny nr 4 o treści:

„W zakresie inwentaryzacji składników majątkowych zapewnić przestrzeganie art. 26 i 27 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2026 r. poz. 522), w szczególności rzetelnie dokumentować inwentaryzację składników majątku przeprowadzoną drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników, stosownie do art. 27 ust. 1 w związku art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy”.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Zasady przeprowadzania inwentaryzacji zostały określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.). Ustawodawca wskazał, w jaki sposób jednostka sektora finansów publicznych zobowiązana jest przeprowadzić rzetelną i kompletną inwentaryzację. Zgodnie z art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości inwentaryzację aktywów i pasywów przeprowadza się drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników. Natomiast art. 27 ust. 1 ustawy stanowi, że przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować oraz powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Przepisy te

nakładają na jednostkę obowiązek nie tylko przeprowadzenia czynności inwentaryzacyjnych, lecz również ich pełnego udokumentowania, wyjaśnienia wszelkich różnic oraz ich rozliczenia w roku obrotowym, którego inwentaryzacja dotyczy. Jednostka ma obowiązek sporządzenia dokumentacji pozwalającej na stwierdzenie nie tylko wyniku przeprowadzonej weryfikacji, ale również sposobu jej przeprowadzenia oraz dokumentów stanowiących podstawę dokonanych ustaleń. Celem dokumentacji inwentaryzacyjnej jest zapewnienie możliwości odtworzenia przebiegu czynności inwentaryzacyjnych oraz oceny prawidłowości dokonanej weryfikacji.

Wnoszący zastrzeżenia wskazał, że: „*W niniejszej sprawie inwentaryzacja w drodze weryfikacji została faktycznie przeprowadzona. Z wyjaśnień złożonych w toku kontroli wynika, że weryfikacja sald została dokonana w oparciu o dokumenty źródłowe składające się na wynik poszczególnych kont, poprzez analizę dostępnych dokumentów, operacji gospodarczych oraz ich porównanie z saldami wykazanymi w księgach rachunkowych. Dokumentacja inwentaryzacyjna (protokół weryfikacji aktywów i pasywów) zawierał opis kont, ich sald oraz elementów składających się na te salda.*”. Jednocześnie Główny księgowy w trakcie kontroli złożył wyjaśnienie o treści: „*Dokumenty źródłowe są przechowywane w dokumentacji księgowej i skategoryzowane zgodnie z obowiązującym w jednostce jednolitym rzeczowym wykazem akt. Sprawdzenie sald odbyło się poprzez wgląd w dostępne dokumenty i transakcje oraz ich analizę.*”.

Przedłożony kontrolującym protokół weryfikacji aktywów i pasywów na dzień 31 grudnia 2024 r. dla księgi Starostwa Powiatowego sporządzony w dniu 25.03.2025 r. nie zawierał informacji pozwalających ustalić, z jakimi dokumentami porównano dane wynikające z ksiąg rachunkowych dla kont 030, 080, 225, 229 i 231 oraz jakie czynności weryfikacyjne zostały wykonane. Do dokumentacji inwentaryzacyjnej nie załączono również dokumentów stanowiących podstawę przeprowadzonej weryfikacji ani nie wskazano miejsca ich identyfikacji umożliwiającego jednoznaczne powiązanie z przeprowadzoną inwentaryzacją.

Okoliczność, że dokumenty źródłowe znajdowały się w zbiorach dowodów księgowych jednostki, nie jest wystarczająca do uznania wymogu określonego w art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości za spełniony. Dokumentowanie inwentaryzacji nie polega bowiem wyłącznie na przechowywaniu dokumentów źródłowych będących podstawą zapisów księgowych, lecz na wykazaniu, że zostały one wykorzystane w procesie weryfikacji sald oraz że na ich podstawie potwierdzono prawidłowość danych wykazanych w księgach rachunkowych.

Nie można również podzielić stanowiska, że brak szczegółowego wskazania dokumentów źródłowych w dokumentacji inwentaryzacyjnej pozostaje bez znaczenia dla oceny zgodności postępowania z art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Jeżeli dokumentacja inwentaryzacyjna nie pozwala na ustalenie, jakie dokumenty stanowiły podstawę weryfikacji oraz jakie czynności zostały wykonane, nie spełnia ona swojej funkcji dowodowej i kontrolnej. Wyjaśnienia złożone przez Głównego Księgowego w toku kontroli oraz przedłożone po przeprowadzeniu czynności kontrolnych dokumenty nie zmieniają ustaleń kontroli. Potwierdzają one jedynie, że jednostka była w stanie wskazać dokumenty, które mogły stanowić podstawę weryfikacji poszczególnych sald. Nie dowodzą natomiast, że informacje te zostały ujęte w dokumentacji inwentaryzacyjnej sporządzonej w związku z przeprowadzeniem inwentaryzacji według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r.

Należy podkreślić, że ustalenie kontroli nie kwestionuje samego istnienia dokumentów źródłowych ani możliwości uzasadnienia wysokości sald poszczególnych kont. Przedmiotem ustalenia było niedostateczne udokumentowanie przeprowadzenia inwentaryzacji drogą weryfikacji, co uniemożliwiało stwierdzenie na podstawie dokumentacji inwentaryzacyjnej, jakie dokumenty zostały wykorzystane i w jaki sposób potwierdzono prawidłowość wykazanych sald.

Przepis art. 26 ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości stanowi, że inwentaryzacja drogą weryfikacji polega na porównaniu danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami

oraz weryfikacji wartości tych składników. Tym samym weryfikacja nie może mieć charakteru domniemanego, niewidocznego lub pozbawionego podstawy dowodowej. Natomiast przepis art. 27 ust. 1 ustawy o rachunkowości nakłada obowiązek: „*odpowiedniego udokumentowania*” oraz „*powiązania wyników inwentaryzacji z zapisami ksiąg rachunkowych*”. Brak wskazania dokumentów źródłowych oznacza, że: nie można ustalić, czy porównanie faktycznie miało miejsce, nie można zweryfikować, czy porównanie było prawidłowe oraz nie można powiązać wyniku weryfikacji z zapisami ksiąg rachunkowych. W konsekwencji brak dokumentów źródłowych uniemożliwia uznanie, że inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie z ustawą. Ustawodawca nie przewidział możliwości przeprowadzenia weryfikacji „mileżącej”, tj. bez wskazania materiału dowodowego, na podstawie którego dokonano oceny realności sald.

Tezę powyższą potwierdza T. Waślicki (por. Organizacja i przeprowadzanie inwentaryzacji krok po kroku, ABC) wskazując, iż „*w celu udokumentowania przeprowadzenia weryfikacji należy również sporządzić protokół, w którym wymienia się zweryfikowane salda i dokumenty potwierdzające ich istnienie.*”. Oznacza to, że wskazanie dokumentów źródłowych jest elementem koniecznym prawidłowej dokumentacji inwentaryzacyjnej. Potwierdza to również w literaturze Aneta Majchrzak podkreślając, że: „*prawidłowe udokumentowanie przeprowadzonej inwentaryzacji jest niezwykle ważne. Zgodnie z art. 27 ust. 1 u.o.r. przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych.*” (por. A. Majchrzak, Nieprawidłowości dotyczące czynności inwentaryzacyjnych w jednostkach sektora finansów publicznych, ABC). Brak dokumentów źródłowych oznacza brak możliwości uznania, że obowiązek wynikający z ustawy o rachunkowości został wykonany.

Z powyższych względów, zdaniem Kolegium Izby, zastrzeżenie nie zasługuje na uwzględnienie, a sformułowany na podstawie nieprawidłowości wskazanej w części I pkt 4 wystąpienia wniosek nr 4 jest zasadny i podstawa prawna przy jego formułowaniu była prawidłowa.

Zastrzeżenia do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 5 wystąpienia pokontrolnego.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„*wniosku nr 1. 2) lit c. i ustaleń zawartych w pkt I.5 wystąpienia pokontrolnego w zakresie przyjęcia braku podstawy prawnej do przyjmowania płatności kartami płatniczymi w Starostwie Powiatowym w Lesznie od 2019 r. w szczególności w zakresie uznania, że przyjmowanie płatności bezgotówkowych za pomocą terminali płatniczych wymagało uprzedniego podjęcia uchwały przez Radę Powiatu Leszczyńskiego, oraz że art. 61a § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa ma charakter do facto normy zakazowej uniemożliwiającej techniczne przyjmowanie płatności bezgotówkowych przed podjęciem uchwały organu stanowiącego.*”

Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam:

3. w zakresie wniosku nr 1. 2) lit c. i ustaleń zawartych w pkt I.5:

- a) błędną wykładnię art. 61a § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa poprzez przyjęcie, że przepis ten ma charakter zakazowy i uniemożliwia techniczne przyjmowanie płatności bezgotówkowych przed podjęciem uchwały organu stanowiącego, co doprowadziło do błędnego przyjęcia, że przyjmowanie płatności kartami płatniczymi wymagało uprzedniego podjęcia uchwały przez Radę Powiatu Leszczyńskiego, pomimo braku przepisu prawa powszechnie obowiązującego ustanawiającego taki obowiązek;
- b) niewłaściwe zastosowanie przepisów ustrojowych ustawy o samorządzie gminnym poprzez odniesienie kompetencji organów gminy do funkcjonowania jednostki samorządu powiatowego;

W uzasadnieniu do zastrzeżeń Starosta, podał że:

„zastrzeżenie do wniosku nr 1. 2) lit. c - braku podstawy prawnej do przyjmowania płatności kartami płatniczymi w Starostwie Powiatowym w Lesznie od 2019 r.

Odnosząc się do zarzutu RIO dotyczącego rzekomego braku podstawy prawnej do przyjmowania płatności kartami płatniczymi w Starostwie Powiatowym w Lesznie od 2019 r., należy wskazać, że ustalenia te wynikają z nieprawidłowej interpretacji art. 61a § 1 Ordynacji podatkowej oraz błędnego zastosowania przepisów ustrojowych ustawy o samorządzie gminnym, które w niniejszej sprawie nie mają bezpośredniego zastosowania.

W pierwszej kolejności należy jednoznacznie podkreślić, że art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym dotyczy wyłącznych kompetencji rady gminy w zakresie podatków i opłat lokalnych w gminie, a zatem nie może stanowić podstawy prawnej oceny działań podejmowanych przez jednostkę szczebla powiatowego. Konstrukcja systemu samorządu terytorialnego w Polsce ma charakter trójstopniowy i rozłączny, co oznacza, że kompetencje organów gminy nie mogą być automatycznie transponowane na poziom powiatu. W konsekwencji przywołanie przez RIO przepisów ustawy o samorządzie gminnym stanowi błąd systemowy, skutkujący wadliwością całej podstawy prawnej zarzutu.

W odniesieniu do art. 61a § 1 Ordynacji podatkowej należy wskazać, że przepis ten został przez organ kontrolny zinterpretowany w sposób nadmiernie zawężający i nieadekwatny do jego funkcji normatywnej. Przepis ten nie wprowadza zakazu przyjmowania płatności w formie bezgotówkowej ani nie uzależnia dopuszczalności stosowania terminali płatniczych od uprzedniego podjęcia uchwały rady jednostki samorządu terytorialnego. Jego istotą jest umożliwienie organowi stanowiącemu rozszerzenia katalogu dopuszczalnych instrumentów płatniczych, w szczególności w zakresie instrumentów, na których przechowywany jest pieniądz elektroniczny.

Oznacza to, że art. 61a § 1 Ordynacji podatkowej reguluje wyłącznie normatywne „dopuszczenie formy zapłaty”, a nie techniczny sposób realizacji poboru należności. Wprowadzenie terminali płatniczych w Starostwie Powiatowym miało charakter czysto organizacyjno-techniczny i stanowiło element systemu obsługi płatności realizowanego w ramach umowy zawartej z Polską Wytwórnią Papierów Wartościowych S.A. Nie dochodziło w tym zakresie do kreowania nowej formy zapłaty, lecz do zapewnienia infrastruktury umożliwiającej sprawne i bezpieczne dokonywanie płatności w formach już prawnie dopuszczonych.

Należy podkreślić, że brak jest jakiegokolwiek przepisu prawa powszechnie obowiązującego, który uzależniałby legalność technicznego przyjmowania płatności bezgotówkowych od uprzedniego podjęcia uchwały przez radę powiatu. Takiego obowiązku nie można również wywieść z art. 61a § 1 Ordynacji podatkowej, który nie ma charakteru zakazowego ani sankcyjnego, lecz kompetencyjny i systemowy.

Istotne znaczenie ma również fakt, że Rada Powiatu Leszczyńskiego podjęła w dniu 24 marca 2022 r. uchwałę Nr XLIX/296/2022 w sprawie dopuszczenia zapłaty opłat stanowiących dochody budżetu Powiatu Leszczyńskiego innym instrumentem płatniczym. Uchwała ta w sposób jednoznaczny potwierdziła dopuszczalność stosowania płatności bezgotówkowych i usankcjonowała istniejący już w praktyce system poboru należności. Tym samym ewentualne wcześniejsze funkcjonowanie terminali miało charakter wdrożenia technicznego, które zostało następnie w pełni zaakceptowane przez organ stanowiący.

W tym kontekście należy również zauważyć, że instalacja terminali POS od 2019 r. następowała w ramach centralnie wdrażanego systemu obsługi płatności w administracji publicznej, realizowanego na podstawie umowy z Polską Wytwórnią Papierów Wartościowych S.A. Było to rozwiązanie o charakterze infrastrukturalnym, służące modernizacji procesu poboru opłat

i zwiększeniu efektywności obsługi obywateli, a nie samodzielna decyzja normatywna o zmianie formy prawnej przyjmowania należności publicznoprawnych.

RIO nie wykazało przy tym, aby stosowanie terminali płatniczych prowadziło do jakiegokolwiek naruszenia Ordynacji podatkowej, utraty dochodów budżetowych, błędów w ewidencji księgowej lub obejścia obowiązujących procedur poboru należności. Wręcz przeciwnie, rozwiązanie to zwiększało transparentność i efektywność poboru środków publicznych, eliminując ryzyka związane z obrotem gotówkowym.

W konsekwencji należy stwierdzić, że zarzut RIO opiera się na błędnym utożsamieniu wymogu uchwały dopuszczającej określone instrumenty płatnicze w rozumieniu art. 61a § 1 Ordynacji podatkowej z zakazem technicznego stosowania płatności bezgotówkowych w okresie wcześniejszym. Taka wykładnia prowadzi do nieuzasadnionego formalizmu, który nie znajduje oparcia ani w treści przepisu, ani w jego celu, ani w praktyce funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych.

Opis nieprawidłowości zawartych w części I pkt 5 wystąpienia pokontrolnego brzmiał:

„Od stycznia 2019 r. na terenie Starostwa Powiatowego w Lesznie przyjmowano płatności z tytułu opłat stanowiących dochody budżetu Powiatu Leszczyńskiego przy użyciu kart płatniczych bez wymaganej podstawy prawnej.

Zgodnie z § 1 ust. 2 lit. e umowy podpisanej z Polską Wytwórnią Papierów Wartościowych z siedzibą w Warszawie w dniu 02.01.2024 r., zestawy POS/Kasa zostały zainstalowane u zamawiającego na podstawie umowy nr 9600020565 z dnia 02.01.2019 r. Potwierdził to Skarbnik Powiatu w złożonym oświadczeniu o treści: „Informuję, że dochody Powiatu Leszczyńskiego pobierane są za pomocą terminali płatniczych od roku 2019”.

Rada Powiatu Leszczyńskiego podjęła w dniu 24.03.2022 r. uchwałę Nr XLIX/296/2022 w sprawie dopuszczenia zapłaty opłat stanowiących dochody budżetu Powiatu Leszczyńskiego innym instrumentem płatniczym (Dz. Urz. Woj. Wlkp. z 2022 r. poz. 2731).

Stanowiło to naruszenie art. 61a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.) w związku z art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1875) stanowiących, że rada gminy może podjąć uchwałę dopuszczającą zapłatę podatków za pomocą innego instrumentu płatniczego, w tym instrumentu płatniczego, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 5 nie został sformułowany wniosek pokontrolny.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Stosownie do art. 9 ust. 3 zdanie drugie ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 7) do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżenia do kolegium izby.

W związku z podjęciem w dniu 24.03.2022 r. przez Radę Powiatu Leszczyńskiego Uchwały Nr XLIX/296/2022 z dnia 24 marca 2022 r. w sprawie dopuszczenia zapłaty opłat stanowiących dochody budżetu Powiatu Leszczyńskiego innym instrumentem płatniczym (Dz. Urz. Woj. Wlkp. z 2022 r. poz. 2731) nie sformulowano wniosku pokontrolnego.

W odniesieniu do zastrzeżeń wniesionych do opisu nieprawidłowości w części I pkt 5 wystąpienia pokontrolnego, realizując cel instruktażowy, Kolegium ustaliło, co następuje:

Kolegium Izby, odnosząc się do zarzutu dotyczącego powołania w wystąpieniu pokontrolnym, w opisie nieprawidłowości art. 18 ust. 2 pkt 8 ustawy o samorządzie gminnym przyznaje, że wskazany przepis nie stanowi właściwej podstawy prawnej dla oceny działań podejmowanych przez organy powiatu. Przepis ten odnosi się bowiem do kompetencji rady gminy, a nie rady powiatu. Tym samym jego wskazanie w podstawie prawnej ustalenia pokontrolnego było nieprawidłowe.

W ocenie Kolegium powyższa okoliczność nie ma wpływu na prawidłowość samego ustalenia kontroli. Istota ustalenia wynika bowiem z treści art. 61a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, który przyznaje kompetencję do dopuszczenia innych instrumentów płatniczych organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego.

Bezsporne jest, że płatności przy użyciu kart płatniczych były przyjmowane w Starostwie Powiatowym w Lesznie od 2019 roku, natomiast uchwała Rady Powiatu Leszczyńskiego w sprawie dopuszczenia zapłaty opłat stanowiących dochody budżetu Powiatu Leszczyńskiego innym instrumentem płatniczym została podjęta dopiero w dniu 24 marca 2022 r.

Zgodnie z art. 61a § 1 ustawy Ordynacja podatkowa organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego może dopuścić zapłatę podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych stanowiących dochody budżetu tej jednostki innym instrumentem płatniczym, w tym instrumentem płatniczym, na którym przechowywany jest pieniądz elektroniczny.

Przepis art. 61a § 1 Ordynacji podatkowej ma charakter kompetencyjny. Oznacza to, że ustawodawca powierzył organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego kompetencję do dopuszczenia zapłaty podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych innym instrumentem płatniczym. Skoro możliwość stosowania określonych instrumentów płatniczych została uzależniona od podjęcia uchwały przez organ stanowiący, to przyjmowanie płatności przy użyciu takich instrumentów przed podjęciem stosownej uchwały nie znajdowało wymaganej podstawy prawnej.

Bez znaczenia dla oceny stwierdzonej nieprawidłowości pozostaje okoliczność, że terminale płatnicze zostały wdrożone w ramach programów upowszechniania płatności bezgotówkowych w administracji publicznej, w tym systemów realizowanych przez Polską Wytwórnę Papierów Wartościowych S.A. Względy organizacyjne, techniczne lub funkcjonalne nie mogą zastępować podstawy prawnej wymaganej przepisami prawa. Terminal płatniczy stanowi jedynie narzędzie służące realizacji płatności, natomiast decyzja o dopuszczeniu określonych instrumentów płatniczych należy do kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

Również argument, że przyjmowanie płatności kartami płatniczymi nie spowodowało uszczerbku dla dochodów budżetowych ani nie doprowadziło do nieprawidłowości w ewidencji księgowej, nie podważa ustaleń kontroli. Przedmiotem ustaleń kontroli było bowiem przestrzeganie obowiązujących przepisów regulujących dopuszczalne formy regulowania należności stanowiących dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, a nie skutki finansowe stosowanego rozwiązania.

Rada Powiatu Leszczyńskiego podjęła uchwałę Nr XLIX/296/2022 w sprawie dopuszczenia zapłaty opłat stanowiących dochody budżetu Powiatu Leszczyńskiego innym instrumentem płatniczym w dniu 24 marca 2022 r. Uchwała ta uregulowała wskazaną kwestię na przyszłość, jednak nie może być traktowana jako akt wywołujący skutki prawne w odniesieniu do okresu poprzedzającego jej wejście w życie.

W ocenie Kolegium za prawidłowe należy uznać ustalenie, że w okresie od stycznia 2019 roku do dnia podjęcia stosownej uchwały przez Radę Powiatu Leszczyńskiego brak było

formalnego uregulowania możliwości dokonywania płatności przy użyciu kart płatniczych lub innych instrumentów płatniczych.

W związku z powyższym zastrzeżenia wniesione do opisu nieprawidłowości w pkt I pkt 5 nie zasługują na uwzględnienie.

Zastrzeżenie do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 6 wystąpienia pokontrolnego oraz wniosku nr 5.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 5 i ustaleń zawartych w pkt I.6 wystąpienia pokontrolnego w zakresie przyjęcia niezgodności umowy zawartej z VeloBank S.A. w zakresie kompleksowej obsługi bankowej Powiatu Leszczyńskiego z treścią Specyfikacji Warunków Zamówienia (SWZ), w szczególności w zakresie przyjęcia, że rozbieżność pomiędzy liczbą jednostek organizacyjnych wskazanych w SWZ a liczbą jednostek wymienionych w treści umowy stanowi naruszenie art. 7 pkt 3 ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz uznania, że niewskazanie w treści umowy Środowiskowego Domu Samopomocy w Kąkolewie skutkowało niezgodnością realizacji zamówienia z dokumentami zamówienia.”

Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam: w zakresie wniosku nr 5 i ustaleń zawartych w pkt I.6:

błędą wykładnię art. 7 pkt 3 ustawy – Prawo zamówień publicznych poprzez przyjęcie, że omyłka redakcyjna w treści umowy zawartej z VeloBank S.A. stanowiła niezgodność umowy z treścią SWZ, co doprowadziło do błędnego przyjęcia, że niewskazanie w treści umowy Środowiskowego Domu Samopomocy w Kąkolewie skutkowało zawężeniem przedmiotu zamówienia, pomimo faktycznego objęcia tej jednostki kompleksową obsługą bankową;

W uzasadnieniu do zastrzeżeń Starosta, podał że:

„Dalej w wystąpieniu pokontrolnym zarzuca się niewłaściwe zastosowanie art. 7 pkt 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych, jak również zasad dotyczących zgodności realizacji zamówienia z dokumentami zamówienia, polegające na błędnym przyjęciu przez Regionalną Izbę Obrachunkową, iż umowa zawarta z VeloBankiem S.A. w zakresie kompleksowej obsługi bankowej Powiatu Leszczyńskiego była niezgodna z treścią Specyfikacji Warunków Zamówienia (SWZ).

RIO wskazała, że w SWZ ujęto 8 jednostek organizacyjnych, natomiast w treści umowy wskazano 7 jednostek, co – w ocenie organu kontroli – stanowiło rozbieżność skutkującą niezgodnością umowy z dokumentami zamówienia. Jednocześnie z ustaleń faktycznych wynika, że pominięta w treści umowy jednostka, tj. Środowiskowy Dom Samopomocy w Kąkolewie, była faktycznie objęta systemem kompleksowej obsługi bankowej i zawarła umowę rachunku bankowego w ramach realizacji przedmiotowej umowy ramowej.

W ocenie Powiatu stanowisko RIO opiera się na formalistycznej, wyłącznie literalnej analizie dokumentów, z pominięciem rzeczywistego zakresu świadczenia oraz celu zamówienia publicznego. Rozbieżność pomiędzy SWZ a treścią umowy miała charakter oczywistej omyłki redakcyjnej (pisarskiej) i nie skutkowała żadnym ograniczeniem zakresu zamówienia, wyłączeniem jednostki z obsługi bankowej ani zmianą warunków realizacji świadczenia.

Intencja zamawiającego została jednoznacznie wyrażona w SWZ, w której wprost wskazano objęcie obsługą bankową Środowiskowego Domu Samopomocy w Kąkolewie. Fakt faktycznego objęcia tej jednostki systemem obsługi bankowej oraz zawarcia przez nią umowy rachunku

bankowego w ramach realizacji umowy z wykonawcą potwierdza, że nie doszło do żadnego rzeczywistego zawężenia przedmiotu zamówienia.

Zgodnie z art. 7 pkt 3 PZP, SWZ stanowi podstawowy dokument określający warunki zamówienia, jednak nie oznacza to, że wyłącznie literalna zgodność treści umowy z każdym elementem SWZ determinuje ocenę prawidłowości realizacji zamówienia. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Krajowej Izby Odwoławczej podkreśla się, że ocena zgodności umowy z dokumentami zamówienia powinna uwzględniać cel zamówienia, zgodny zamiar stron oraz rzeczywisty sposób wykonania świadczenia, a nie wyłącznie formalne powtórzenie wszystkich elementów SWZ w treści umowy.

W szczególności przyjmuje się, że nie każda nieścisłość redakcyjna lub omyłka o charakterze technicznym w treści umowy może być utożsamiana z naruszeniem zasady zgodności umowy z SWZ, jeżeli nie prowadzi do zmiany zakresu świadczenia, warunków realizacji zamówienia ani nie wpływa na wynik postępowania.

W niniejszej sprawie RIO nie wykazała, aby wskazana rozbieżność:– skutkowała zmianą zakresu przedmiotowego zamówienia,– wpływała na wynik postępowania,– oddziaływała na warunki konkurencji lub równego traktowania wykonawców,– prowadziła do zmiany istotnych postanowień umowy w stosunku do SWZ.

Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że doszło do naruszenia przepisów PZP, w szczególności zasady zgodności realizacji zamówienia z dokumentami zamówienia, skoro faktyczny zakres świadczenia obejmował wszystkie jednostki organizacyjne wskazane w SWZ, a usługa była wykonywana zgodnie z jej celem gospodarczym i funkcjonalnym.

Umowa w zakresie kompleksowej obsługi bankowej ma charakter techniczno-operacyjny i stanowi instrument realizacji wcześniej określonego modelu obsługi bankowej Powiatu oraz jego jednostek organizacyjnych. W tego rodzaju relacjach gospodarczych możliwe są omyłki redakcyjne, które – przy zachowaniu pełnej zgodności rzeczywistego zakresu świadczenia – nie mogą być kwalifikowane jako naruszenie przepisów PZP.

W konsekwencji stanowisko RIO abstrahuje od funkcjonalnej wykładni SWZ oraz rzeczywistego sposobu wykonywania umowy, ograniczając się do porównania literalnej liczby jednostek wskazanych w dokumentach, co prowadzi do wniosku nieadekwatnego do stanu faktycznego oraz nieznaającego oparcia w prawidłowej wykładni przepisów PZP.

Opis nieprawidłowości zawartych w części I pkt 6 wystąpienia pokontrolnego brzmi:

„W wyniku kontroli ustalono, że umowa w sprawie prowadzenia kompleksowej obsługi bankowej Powiatu Leszczyńskiego i powiatowych jednostek organizacyjnych oraz świadczenia usług kredytowych finansujących przejściowe niedobory budżetu Powiatu na okres od 15 grudnia 2023 r. do 14 grudnia 2026 r. zawarta przez Powiat Leszczyński w dniu 11.12.2023 r. z VeloBankiem S.A. nie obejmuje wszystkich jednostek organizacyjnych wskazanych w specyfikacji warunków zamówienia („SWZ”).

Zgodnie z SWZ kompleksowa obsługa bankowa miała obejmować 8 jednostek organizacyjnych, natomiast w treści zawartej umowy wskazano 7 jednostek organizacyjnych.

Oznacza to, że zakres przedmiotowy zawartej umowy był niezgodny z warunkami zamówienia określonymi w SWZ.

Ponadto na podstawie wyjaśnień przedstawionych przez Skarbnik Powiatu ustalono, że niewymieniona w umowie jednostka organizacyjna – Środowiskowy Dom Samopomocy w Kąkolewie – zawarła na podstawie ww. umowy kompleksowej umowę na prowadzenie rachunku bankowego z VeloBankiem S.A.

Skarbnik Powiatu złożyła wyjaśnienie o treści: „Rozbieżność w zakresie ilości jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego objętych ww. umową a SWZ stanowi omyłkę pisarską. W niniejszej sprawie doszło do oczywistej rozbieżności między wskazanymi dokumentami.

Jednakże zgodnie z doktryną SWZ jest najważniejszym dokumentem spośród tzw. dokumentów zamówienia, o których stanowi art. 7 pkt 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm.) określającym warunki zamówienia. Zgodnie z komentarzem Gawrońska-Baran Andrzeła i in., Prawo zamówień publicznych. Komentarz aktualizowany: Specyfikacja istotnych warunków zamówienia jest podstawowym i najważniejszym dokumentem w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Określa ona wzajemne prawa i obowiązki stron wynikające z przystąpienia do postępowania. Jest swoistym zaproszeniem wykonawców do składania ofert. Pozwala wykonawcom dowiedzieć się, czego dokładnie oczekuje od nich zamawiający, czy są w stanie wykonać dane zamówienie oraz jakie są warunki udziału w postępowaniu. Stanowi ona oświadczenie woli zamawiającego, które podlega wykładni przy zastosowaniu zasad określonych w art. 65 k.c. W związku z powyższym SWZ stanowi integralną część umowy i dookreśla wszelkie nieobjęte umową zobowiązania stron. Intencją Zamawiającego wyrażoną wprost w SWZ było objęcie zakresem usługi bankowej Środowiskowego Domu Samopomocy w Kąkolewie. Nadto usługa ta jest faktycznie wykonywana na rzecz tej jednostki”.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 6 został sformułowany wniosek pokontrolny nr 5 o treści:

„Rzetelnie przygotowywać umowę o udzielenie zamówienia publicznego w celu zapewnienia zgodność treści umowy z warunkami określonymi w dokumentach zamówienia, w szczególności w zakresie przedmiotu zamówienia, a także rozważyć weryfikowanie treści umowy przed jej podpisaniem co do zgodności ze specyfikacją warunków zamówienia oraz ofertą wybranego wykonawcy.”.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Istota stwierdzonej nieprawidłowości nie sprowadza się wyłącznie do technicznego pominięcia nazwy jednej jednostki organizacyjnej w treści umowy, lecz dotyczy braku pełnej zgodności zawartej umowy w sprawie zamówienia publicznego z warunkami określonymi przez zamawiającego w dokumentach zamówienia, w szczególności w Specyfikacji Warunków Zamówienia.

Zgodnie z art. 7 pkt 3 ustawy z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1320, ze zm.) dokumenty zamówienia oznaczają *dokumenty sporządzone przez zamawiającego lub dokumenty, do których zamawiający odwołuje się, inne niż ogłoszenie, służące do określenia lub opisanie warunków zamówienia, w tym specyfikacja warunków zamówienia oraz opis potrzeb i wymagań*. Natomiast zgodnie z art. 99 ust. 1 ustawy przedmiot zamówienia opisuje się w sposób jednoznaczny i wyczerpujący, *za pomocą dostatecznie dokładnych i zrozumiałych określeń, uwzględniając wymagania i okoliczności mogące mieć wpływ na sporządzenie oferty*.

SWZ pełni zatem zasadniczą funkcję w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, gdyż określa zakres świadczenia, którego wykonania zamawiający oczekuje od wykonawcy. Zachowanie zgodności pomiędzy dokumentami zamówienia a treścią zawartej umowy służy zapewnieniu przejrzystości postępowania oraz możliwości jednoznacznego ustalenia zakresu praw i obowiązków stron. Dokumenty zamówienia powinny tworzyć spójny i wzajemnie zgodny zbiór dokumentów określających przedmiot oraz warunki realizacji zamówienia publicznego.

Po wyborze oferty i zawarciu umowy jej treść powinna odpowiadać warunkom

określonym w dokumentach zamówienia. Wynika to również z treści art. 454 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym istotna zmiana postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, jest niedopuszczalna i wymaga przeprowadzenia nowego postępowania o udzielenie zamówienia, z wyjątkiem przypadków przewidzianych w ustawie.

W analizowanej sprawie SWZ przewidywała objęcie kompleksową obsługą bankową ośmiu jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego, natomiast zawarta umowa wskazywała jedynie siedem jednostek. Tym samym dokument umowy, będący podstawą realizacji zamówienia, nie odzwierciedlał w pełnym zakresie przedmiotu zamówienia określonego przez zamawiającego.

Okoliczność, że rozbieżność mogła wynikać z omyłki redakcyjnej lub pisarskiej, nie eliminuje obowiązku zapewnienia zgodności treści umowy z dokumentami zamówienia. Nawet omyłka o charakterze technicznym nie zmienia faktu, że dokument umowy powinien w sposób pełny i jednoznaczny odzwierciedlać zakres zamówienia określony przez zamawiającego. Umowa w sprawie zamówienia publicznego nie jest wyłącznie dokumentem technicznym, lecz stanowi podstawę prawną realizacji świadczenia przez wykonawcę. Z tego względu jej postanowienia powinny w sposób jednoznaczny określać zakres obowiązków stron, w tym podmioty objęte świadczoną usługą. Fakt, że Środowiskowy Dom Samopomocy w Kąkolewie faktycznie korzystał z usług bankowych oraz zawarł umowę rachunku bankowego z wykonawcą, nie eliminuje stwierdzonej nieprawidłowości. Prawdliwość realizacji zamówienia publicznego podlega bowiem ocenie nie tylko przez pryzmat faktycznego wykonania świadczenia, ale również przez pryzmat zachowania wymogów formalnych wynikających z ustawy Prawo zamówień publicznych oraz dokumentów postępowania.

Należy podkreślić, że w zamówieniach publicznych szczególne znaczenie ma zasada legalizmu i transparentności postępowania. Zgodnie z art. 16 ustawy *zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób: 1) zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców; 2) przejrzysty; 3) proporcjonalny.*

Dokumenty zamówienia muszą zatem w sposób spójny odzwierciedlać rzeczywisty zakres zamówienia. Pozostawienie rozbieżności pomiędzy SWZ a umową, nawet jeżeli w konkretnym przypadku nie spowodowało negatywnych skutków finansowych lub faktycznego wyłączenia jednostki z obsługi, oznacza brak zapewnienia wymaganej spójności dokumentacji zamówienia.

Dla oceny prawidłowości postępowania o udzielenie zamówienia publicznego istotne znaczenie ma nie tylko wystąpienie skutków finansowych, lecz również zgodność działań zamawiającego z przepisami prawa oraz dokumentami zamówienia. Brak negatywnych skutków finansowych nie wyłącza możliwości stwierdzenia uchybienia o charakterze formalnym.

Nie można również przyjąć argumentacji, że skoro usługa była faktycznie wykonywana zgodnie z intencją zamawiającego, to brak wskazania jednostki w umowie pozostaje bez znaczenia. Intencja zamawiającego musi bowiem znajdować odzwierciedlenie w dokumentach postępowania i umowie zawartej z wykonawcą. Sama praktyka wykonywania umowy nie może zastępować prawidłowego uregulowania jej treści.

W konsekwencji należy uznać, że Regionalna Izba Obrachunkowa prawidłowo przyjęła, iż umowa zawarta z VeloBank S.A. nie odpowiadała w pełnym zakresie warunkom określonym w SWZ. Stwierdzona rozbieżność, choć mogła wynikać z omyłki przy sporządzaniu dokumentu, stanowiła uchybienie wymagające wskazania w wystąpieniu pokontrolnym, ponieważ dotyczyła zgodności treści umowy z dokumentami zamówienia.

Przedmiotem ustaleń kontroli nie było kwestionowanie faktycznego wykonywania usług bankowych na rzecz wszystkich jednostek organizacyjnych Powiatu, lecz ocena

zgodności treści zawartej umowy z dokumentami zamówienia. Okoliczność faktycznego objęcia obsługą bankową wszystkich jednostek, w tym Środowiskowego Domu Samopomocy w Kąkolewie, nie usuwa stwierdzonej niezgodności pomiędzy treścią umowy a dokumentami zamówienia. Brak negatywnych skutków finansowych lub faktycznych nie wyłącza możliwości stwierdzenia uchybienia o charakterze formalnym, jeżeli dokumentacja zamówienia nie odzwierciedla w pełni warunków określonych przez zamawiającego.

Wniosek pokontrolny dotyczący konieczności zapewnienia rzetelnego przygotowywania umów oraz weryfikowania ich treści przed podpisaniem pod kątem zgodności z SWZ i ofertą wykonawcy pozostaje zatem zasadny i znajduje podstawę w przepisach ustawy – Prawo zamówień publicznych.

Z powyższych względów, zdaniem Kolegium Izby, zastrzeżenie nie zasługuje na uwzględnienie, a sformułowany na podstawie nieprawidłowości wskazanej w części I pkt 6 wystąpienia wniosek pokontrolny nr 5 jest zasadny.

Zastrzeżenie do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 8 wystąpienia pokontrolnego oraz wniosku nr 7.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 7 i ustaleń zawartych w pkt I.8 wystąpienia pokontrolnego w zakresie przyjęcia, że wypłata ekwiwalentu za niewykorzystany urlop wypoczynkowy pozostawała w sprzeczności z art. 161, art. 163 oraz art. 168 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy w związku z art. 43 ust. 1 ustawy o pracownikach samorządowych”.

Starosta zarzucił:

- a) *błędną wykładnię art. 161, art. 163 i art. 168 Kodeksu pracy w związku z art. 43 ust. 1 ustawy o pracownikach samorządowych poprzez przyjęcie, że wypłata ekwiwalentu za niewykorzystany urlop pozostawała w sprzeczności z obowiązkiem udzielenia urlopu w naturze;*
- b) *pominięcie art. 171 § 1 Kodeksu pracy poprzez nieuwzględnienie, że z chwilą rozwiązania stosunku pracy roszczenie o urlop przekształca się w roszczenie o ekwiwalent pieniężny;”*

W uzasadnieniu Starosta, podał że:

„Zgłasza się zastrzeżenia do ustaleń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym w zakresie wypłaty ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy dla Starosty Leszczyńskiego w związku z upływem kadencji, w szczególności co do wniosku o naruszeniu art. 161, art. 163 i art. 168 Kodeksu pracy w związku z art. 43 ust. 1 ustawy o pracownikach samorządowych. Ustalenia RIO mają charakter nadmiernie formalistyczny i nie uwzględniają zarówno konstrukcji prawnej ekwiwalentu urlopowego, jak i funkcji przepisów regulujących urlop wypoczynkowy w stosunku pracy, który ulega rozwiązaniu z upływem kadencji.

W pierwszej kolejności należy podkreślić, że przepisy art. 161 i 168 Kodeksu pracy regulują organizację udzielania urlopu w trakcie trwania stosunku pracy, a więc odnoszą się do sytuacji, w której istnieje realna możliwość udzielenia urlopu w naturze. Tymczasem w przypadku zakończenia stosunku pracy wskutek upływu kadencji pracodawca nie dysponuje już możliwością realizacji tego obowiązku, co w sposób definitywny zmienia charakter świadczenia urlopowego. Z chwilą ustania zatrudnienia roszczenie urlopowe przekształca się w roszczenie o ekwiwalent pieniężny, którego podstawę stanowi art. 171 § 1 Kodeksu pracy.

Jak trafnie wskazuje się w doktrynie oraz orzecznictwie, w tym w postanowieniu Sądu Najwyższego - Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z dnia 13 grudnia 2022 r., II PSK 69/22 - momentem kluczowym dla powstania roszczenia o ekwiwalent jest dzień rozwiązania lub wygaśnięcia stosunku pracy. Z tym momentem następuje przekształcenie prawa do urlopu w naturze w prawo do świadczenia pieniężnego, a jego wymagalność należy oceniać w świetle art. 291 § 1 Kodeksu pracy w związku z art. 455 Kodeksu cywilnego. Oznacza to, że po ustaniu zatrudnienia nie istnieje już prawna możliwość udzielenia urlopu, a jedyną dopuszczalną formą jego rozliczenia jest wypłata ekwiwalentu.

W tym kontekście trafnie zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, że nawet akceptacja wniosku pracownika o podział urlopu na części, z których żadna nie obejmuje co najmniej 14 kolejnych dni kalendarzowych, nie stanowi wykroczenia przeciwko prawom pracownika z art. 282 § 1 pkt 2 Kodeksu pracy. Powyższe potwierdza, że ustawodawca dopuszcza znaczną elastyczność w zakresie organizacji wykorzystania urlopu i nie traktuje każdego odstępstwa od modelowego sposobu jego realizacji jako naruszenia prawa. Tym bardziej nie można automatycznie utożsamiać niewykorzystania części urlopu przed zakończeniem zatrudnienia z nieprawidłowością po stronie pracodawcy, jeżeli jego rozliczenie nastąpiło w formie ustawowo przewidzianego ekwiwalentu.

RIO w swoich ustaleniach nie uwzględniło również, że obowiązek udzielenia urlopu do 30 września następnego roku kalendarzowego (art. 168 Kodeksu pracy) dotyczy wyłącznie sytuacji trwania stosunku pracy i ma charakter organizacyjny. Nie może on być interpretowany jako norma ograniczająca prawo do ekwiwalentu w przypadku definitywnego zakończenia zatrudnienia. Z chwilą ustania stosunku pracy przepis ten traci zastosowanie, ponieważ nie istnieje już możliwość wykonania obowiązku udzielenia urlopu w naturze.

Należy także podkreślić, że wypłacony ekwiwalent dotyczył 60 dni urlopu przysługującego za lata 2020-2022 i nie został zakwestionowany co do wysokości ani podstawy naliczenia. RIO nie wykazało, aby doszło do wypłaty świadczenia nienależnego, zawyżonego lub nieznajdującego podstawy w przepisach prawa pracy. Brak jest zatem jakiegokolwiek szkody w finansach publicznych, jak również podstaw do przyjęcia, że doszło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych.

W realiach funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego należy dodatkowo uwzględnić, że niewykorzystanie części urlopu przez osoby pełniące funkcje kierownicze wynika często z konieczności zapewnienia ciągłości realizacji zadań publicznych oraz specyfiki obowiązków o charakterze nieprzerwanym. Okoliczność ta nie może być automatycznie interpretowana jako zaniechanie pracodawcy w zakresie realizacji obowiązków urlopowych, jeżeli finalnie następuje ustawowe rozliczenie w formie ekwiwalentu.

W konsekwencji stanowisko RIO opiera się na nieuprawnionym przeniesieniu zasad obowiązujących w trakcie trwania stosunku pracy na sytuację jego definitywnego zakończenia oraz na pominięciu konstrukcji prawnej ekwiwalentu urlopowego jako obligatoryjnego świadczenia pieniężnego. Tym samym brak jest podstaw do uznania, że wypłata ekwiwalentu stanowiła naruszenie przepisów prawa pracy lub nieprawidłowość w gospodarowaniu środkami publicznymi.”

Opis nieprawidłowości zawartych w pkt 8 wystąpienia pokontrolnego brzmi:

Kontrola wypłaconego ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy wykazała, że w maju 2024 roku w związku z upływem kadencji wypłacono Staroście Leszczyńskiemu ekwiwalent za niewykorzystany urlop w kwocie 55.843,20 zł brutto za 60 dni urlopu wypoczynkowego przysługującego za 2020 rok, 2021 rok i 2022 rok.

Zgodnie z art. 161 i 168 w związku z art. 163 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2020 r. poz. 1320, ze zm., od 19.07.2022 r. Dz. U. z 2022 r. poz. 1510, ze zm., od

31.07.2023 r. Dz. U. z 2023, poz. 1465) oraz w związku z art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz.U. z 2022 r. poz. 530, ze zm., od 29.07.2024 r. Dz.U. z 2024 r. poz. 1135) pracodawca jest obowiązany udzielić pracownikowi samorządowemu urlopu w roku kalendarzowym, w którym pracownik uzyskał do niego prawo, co do zasady zgodnie z planem urlopów, a urlopu niewykorzystanego w ustalonym terminie należy pracownikowi samorządowemu udzielić najpóźniej do dnia 30 września następnego roku kalendarzowego.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w pkt 8 został sformułowany wniosek nr 7 o treści:

Przy udzielaniu pracownikom urlopów wypoczynkowych przestrzegać uregulowań dotyczących terminu wykorzystania urlopu. Udzielać urlopu wypoczynkowego najpóźniej do dnia 30 września następnego roku kalendarzowego po roku, w którym pracownik nabył do niego prawo, stosownie do art. 168 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2025 r. poz. 277, ze zm.) w związku z art. 43 ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1135). Zasada ta dotyczy wszystkich pracowników Starostwa Powiatowego w Lesznie, także Starosty Leszczyńskiego.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

W zastrzeżeniach wskazano, że Regionalna Izba Obrachunkowa błędnie zastosowała art. 161, art. 163 i art. 168 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2025 r. poz. 277 ze zm.) ponieważ przepisy te odnoszą się wyłącznie do okresu trwania stosunku pracy, natomiast w przypadku zakończenia zatrudnienia wskutek upływu kadencji zastosowanie znajduje art. 171 § 1 ustawy Kodeks pracy przewidujący obowiązek wypłaty ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop. Podniesiono również, że wypłacony ekwiwalent nie został zakwestionowany co do wysokości ani podstawy prawnej.

Przedmiotem ustalenia kontroli nie była ocena zasadności wypłaty ekwiwalentu pieniężnego za niewykorzystany urlop wypoczynkowy ani kwestionowanie obowiązku jego wypłaty po ustaniu stosunku pracy. Bezsporne jest, że po wygaśnięciu stosunku pracy pracownikowi przysługuje ekwiwalent pieniężny za niewykorzystany urlop, zgodnie z art. 171 § 1 ustawy Kodeks pracy. Kontrola nie podważała prawa byłego Starosty do otrzymania tego świadczenia ani prawidłowości jego wyliczenia.

Ustalenie kontroli dotyczyło natomiast faktu, że na dzień ustania stosunku pracy pozostawało niewykorzystanych 60 dni urlopu wypoczynkowego przysługującego za lata 2020–2022. Oznacza to, że urlop nie został wykorzystany w terminach wynikających z przepisów prawa pracy.

Zgodnie z art. 161 ustawy Kodeks pracy pracodawca jest obowiązany udzielić pracownikowi urlopu w roku kalendarzowym, w którym pracownik uzyskał do niego prawo. Natomiast stosownie do art. 168 ustawy Kodeks pracy urlopu niewykorzystanego w ustalonym terminie należy udzielić najpóźniej do dnia 30 września następnego roku kalendarzowego. Przepisy te, na mocy art. 43 ust. 1 ustawy o pracownikach samorządowych, mają zastosowanie również do pracowników samorządowych zatrudnionych na podstawie wyboru, w tym starosty.

Celem regulacji dotyczących urlopu wypoczynkowego jest zapewnienie pracownikowi rzeczywistego wypoczynku oraz regeneracji sił w czasie trwania stosunku pracy. Z tego względu ustawodawca przyjął zasadę wykorzystywania urlopu na bieżąco, a możliwość kumulowania urlopu za kolejne lata ma charakter wyjątkowy i ograniczony terminami

określonymi w art. 168 Kodeksu pracy. Ekwiwalent pieniężny stanowi natomiast rozwiązanie wyjątkowe, znajdujące zastosowanie wyłącznie w przypadku ustania stosunku pracy.

Nie można podzielić stanowiska, że późniejsze powstanie prawa do ekwiwalentu pieniężnego niweczy wcześniejszy obowiązek udzielania urlopu w naturze. Ekwiwalent pieniężny stanowi szczególną formę rozliczenia niewykorzystanego urlopu w sytuacji ustania stosunku pracy, jednak jego wypłata nie oznacza, że obowiązki wynikające z art. 161 i art. 168 ustawy Kodeks pracy zostały wykonane prawidłowo. Sama konieczność wypłaty ekwiwalentu za znaczną liczbę dni niewykorzystanego urlopu z kilku poprzednich lat wskazuje, że urlop nie został wykorzystany w terminach określonych przepisami prawa pracy.

Bez znaczenia dla oceny ustalenia pozostaje okoliczność, że niewykorzystanie urlopu mogło wynikać ze specyfiki wykonywanej funkcji lub potrzeby zapewnienia ciągłości realizacji zadań publicznych. Przepisy prawa pracy nie przewidują wyłączenia stosowania art. 161 i art. 168 ustawy Kodeksu pracy wobec starosty ani innych pracowników samorządowych pełniących funkcje kierownicze. Na pracodawcy ciąży obowiązek organizacji pracy w sposób umożliwiający wykorzystanie urlopu wypoczynkowego w terminach określonych przepisami prawa niezależnie od zajmowanego stanowiska.

Nie zasługuje na uwzględnienie argument, że ustalenie kontroli prowadzi do zakwestionowania legalności wypłaconego ekwiwalentu. Wystąpienie pokontrolne nie zawiera takiego ustalenia. Kontrola wskazała wyłącznie na nieprzestrzeganie przepisów regulujących termin wykorzystania urlopu wypoczynkowego oraz na konieczność zapewnienia ich przestrzegania w przyszłości.

W konsekwencji zastrzeżenia nie podważają ustalonego stanu faktycznego ani nie wykazują nieprawidłowości w zastosowaniu art. 161 i art. 168 ustawy Kodeks pracy. Okoliczność, że po ustaniu stosunku pracy powstał obowiązek wypłaty ekwiwalentu pieniężnego, nie eliminuje wcześniejszego obowiązku udzielenia urlopu w terminach określonych przepisami prawa pracy.

Odnosząc się do podniesionego zarzutu nadmiernego formalizmu, Izba wskazuje, że obowiązek udzielenia pracownikowi urlopu wypoczynkowego w naturze wynika z bezwzględnie obowiązujących przepisów art. 161 i art. 168 ustawy Kodeks pracy, które nakładają na pracodawcę rygorystyczne terminy realizacji tego uprawnienia. Argumentacja jednostki skupiająca się wyłącznie na mechanizmie przekształcenia prawa do urlopu w roszczenie o ekwiwalent pieniężny na podstawie art. 171 § 1 ustawy Kodeks pracy pomija fakt, że do wspomnianego przekształcenia doszło w warunkach wieloletniego zaniechania wypełniania obowiązków przez organ wykonujący czynności z zakresu prawa pracy wobec Starosty.

Regionalna Izba Obrachunkowa nie kwestionuje samej wymagalności ekwiwalentu w momencie ustania stosunku pracy, lecz wskazuje na nieprawidłowość polegającą na dopuszczeniu do kumulacji niewykorzystanego urlopu z lat 2020, 2021 i 2022, co stanowi naruszenie obowiązków wynikających z terminów określonych w przepisach prawa pracy.

Należy podkreślić, że przepisy o urlopach mają na celu ochronę zdrowia pracownika poprzez zapewnienie mu realnego wypoczynku w czasie trwania zatrudnienia, a ich lekceważenie nie może być uzasadniane specyfiką zakończenia stosunku pracy z upływem kadencji. Przywoływane w zastrzeżeniach orzecznictwo Sądu Najwyższego potwierdza jedynie moment powstania roszczenia finansowego, jednak w żadnym stopniu nie zdejmuje z pracodawcy odpowiedzialności za wcześniejsze naruszenia norm czasu pracy i odpoczynku. Z punktu widzenia gospodarki finansami publicznymi, doprowadzenie do sytuacji, w której jednostka jest zmuszona wypłacić jednorazowo znaczną kwotę 55.843,20 zł za 60 dni zaległego urlopu, jest dowodem na nieskuteczność mechanizmów kontroli zarządczej.

Uznanie stanowiska jednostki za słuszne, prowadziłoby do niebezpiecznego precedensu, w którym przepisy o terminach udzielania urlopu stałyby się martwe w przypadku osób

pełniących funkcje z wyboru, a urlop wypoczynkowy byłby traktowany jako dodatkowe świadczenie pieniężne wypłacane na koniec kadencji, co jest sprzeczne z istotą stosunku pracy.

Tym samym Kolegium uznaje, że stwierdzone naruszenie przepisów art. 161, art. 163 i art. 168 ustawy Kodeks pracy w związku z art. 43 ust. 1 ustawy o pracownikach samorządowych miało miejsce, a wniosek pokontrolny zmierzający do wyeliminowania takich praktyk w przyszłości jest w pełni uzasadniony.

Z powyższych względów, zdaniem Kolegium Izby, zastrzeżenie nie zasługuje na uwzględnienie, a sformułowany na podstawie nieprawidłowości wskazanej w części I pkt 8 wystąpienia wniosek nr 7 jest zasadny, a podstawa prawna przy jego formułowaniu była prawidłowa.

Zastrzeżenie do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 9 wystąpienia pokontrolnego oraz wniosku nr 8.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 8 i ustaleń zawartych w pkt I.9 wystąpienia pokontrolnego w zakresie przyjęcia, że niedołączenie do sprawozdania końcowego zestawienia dokumentów księgowych uniemożliwia ustalenie dat poniesienia wydatków finansowanych z dotacji; uznania, że brak załączników księgowych do sprawozdania stanowi przesłankę nierzetelności rozliczenia dotacji; przyjęcia, że organ dotujący obowiązany jest każdorazowo żądać dokumentów źródłowych w celu prawidłowej weryfikacji rozliczenia dotacji; utożsamienia braku załączników do sprawozdania z brakiem możliwości przeprowadzenia kontroli prawidłowości wykorzystania dotacji”,

W uzasadnieniu Starosta, podał że:

„Wystąpieniu pokontrolnemu zarzuca się również błędną wykładnię art. 17 pkt 3 oraz art. 18 ust. 1 i ust. 4 pkt 2 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, a także § 9 ust. 6 ramowego wzoru umowy, polegające na przyjęciu przez Regionalną Izbę Obrachunkową, że niedołączenie do sprawozdania końcowego z realizacji zadania publicznego przez UKS „ROSZADA” zestawienia dokumentów księgowych uniemożliwia ustalenie dat poniesienia wydatków finansowanych z dotacji, a tym samym stanowi podstawę do uznania nierzetelności rozliczenia dotacji.

W konsekwencji RIO sformułowała wniosek dotyczący konieczności rzetelnego rozliczania dotacji, w szczególności poprzez korzystanie z uprawnienia do żądania dodatkowych informacji, wyjaśnień i dowodów.

Z powyższym ustaleniem Powiat nie zgadza się w zakresie, w jakim przyjęto, że samo niedołączenie do sprawozdania dokumentów księgowych skutkuje nierzetelnością rozliczenia dotacji lub brakiem możliwości jego weryfikacji.

Zgodnie z przepisami ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie oraz rozporządzenia określającego wzory ofert, umów i sprawozdań, sprawozdanie z realizacji zadania publicznego sporządzane jest według określonego wzoru, który nie przewiduje generalnego obowiązku załączania pełnej dokumentacji źródłowej, w tym faktur, rachunków czy innych dokumentów księgowych.

Jednocześnie art. 18 ust. 1 oraz ust. 4 pkt 2 ustawy przewidują uprawnienie organu zlecającego do żądania dodatkowych informacji, wyjaśnień i dowodów, jednakże uprawnienie to ma charakter fakultatywny i nie może być utożsamiane z obowiązkiem każdorazowego żądania pełnego zestawu dokumentów księgowych wraz ze sprawozdaniem.

Brak załączenia dokumentów księgowych do sprawozdania nie może być automatycznie kwalifikowany jako nierzetelne rozliczenie dotacji, ani tym bardziej jako brak możliwości ustalenia prawidłowości jej wykorzystania. Ocena rzetelności rozliczenia powinna uwzględniać całość materiału dowodowego, w tym możliwość weryfikacji danych w trybie przewidzianym ustawą, a nie wyłącznie formalny brak załączników do sprawozdania.

Zastrzeżenie Powiatu dotyczy zatem nieprawidłowego utożsamienia braku załączników księgowych z brakiem możliwości weryfikacji rozliczenia dotacji oraz przyjęcia, że stanowi to samoistną podstawę do negatywnej oceny rzetelności rozliczenia."

Opis nieprawidłowości zawartych w pkt 9 wystąpienia pokontrolnego brzmi:

„Kontrola dotacji udzielonej na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2023 r. poz. 571, ze zm.) Uczniowskiemu Klubowi Sportowemu „ROSZADA” w Lipnie na wsparcie realizacji zadania publicznego pn.: „Organizacja Indywidualnych i Drużynowych Mistrzostw Polski Juniorów i Seniorów w warcabach 64 – polowych” w kwocie 7.000,00 zł oraz na podstawie umowy nr 526.20.2024 z dnia 22 marca 2024 r., wykazała że do przedłożonego sprawozdania końcowego nie dołączono zestawienia dokumentów księgowych (faktur, rachunków oraz innych dokumentów potwierdzających poniesione wydatki), w związku z czym nie było możliwe ustalenie dat poniesienia wydatków finansowanych z przyznanej dotacji.

Na podstawie art. 17 pkt 3 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie: „organ administracji publicznej zlecający realizację zadania publicznego może dokonywać kontroli i oceny realizacji zadania, w szczególności, prawidłowości wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania”.

Stosownie do art. 18 ust. 4 pkt 2 w związku z ust. 1 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, sprawozdanie z wykonania zadania publicznego zawiera zestawienie wydatków poniesionych na wykonanie zadania publicznego wraz ze wskazaniem źródeł ich finansowania.

Zgodnie z ramowym wzorem umowy o realizację zadania publicznego oraz umowy o realizację zadania publicznego na podstawie oferty wspólnej, o których mowa w art. 16 ust. 1 i 6 ustawy, stanowiącym załącznik nr 3 do rozporządzenia Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego z dnia 24 października 2018 r. w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z wykonania tych zadań (Dz. U. poz. 2057, ze zm.):

- „Akceptacja sprawozdania i rozliczenie dotacji polega na weryfikacji przez Zleceniodawcę założonych w ofercie rezultatów i działań Zleceniobiorcy.” - § 9 ust. 1 wzoru umowy,*
- „Zleceniodawca ma prawo żądać, aby Zleceniobiorca(-cy), w wyznaczonym terminie, przedstawił(-ili) dodatkowe informacje, wyjaśnienia oraz dowody do sprawozdań, o których mowa w ust. 2–5. Żądanie to jest wiążące dla Zleceniobiorcy(-ców).” - § 9 ust. 6 wzoru umowy.*

Z powyżej wskazanych przepisów wynika, że akceptacja sprawozdania i rozliczenie dotacji oznacza pozytywną weryfikację działań Zleceniobiorcy, w tym uznanie, że dotacja została wykorzystana zgodnie z przeznaczeniem oraz we właściwej wysokości. Brak dokumentów pozwalających na ustalenie dat poniesienia wydatków finansowanych z przyznanej dotacji uniemożliwia taką ocenę. Ustalenie okoliczności uzasadniających żądanie zwrotu dotacji w części wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranej w nadmiernej wysokości jest obowiązkiem jednostki samorządu terytorialnego.

Z wyjaśnienia zastępcy kierownika Biura Oświaty i Spraw wynika, że: „Uczniowski Klub Sportowy „ROSZADA” w Lipnie złożył sprawozdanie z dotacji na wzorze stanowiącym

załącznik nr 5 do rozporządzenia Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego w dniu 24 października 2018 r. w sprawie wzorów ofert i ramowych wzorów umów dotyczących realizacji zadań publicznych oraz wzorów sprawozdań z wykonania tych zadań (Dz. U. z 2018 r. poz.2057).

Zgodnie z tym wzorem nie ma obowiązku przedkładania dokumentacji finansowej celem rozliczenia dotacji.

Zgodnie z umową dotujący ma prawo do przeprowadzenia kontroli podmiotu dotowanego przez okres 5 lat, licząc od początku roku następującego po roku, w którym Zleceniobiorca realizował zadania publiczne. Dokumenty finansowe związane z realizacją zadania publicznego weryfikowane są w trakcie przeprowadzania kontroli zadania”.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w pkt 9 został sformułowany wniosek nr 8 o treści:

„Rzetelnie rozliczać dotacje udzielone na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2025 r. poz. 1338, ze zm.), mając na uwadze art. 42 ust. 5 w związku z art. 9 pkt 2 oraz art. 252 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.), w szczególności korzystać z uprawnienia do żądania przedstawienia dodatkowych informacji, wyjaśnień oraz dowodów do sprawozdań w celu ustalenia okoliczności uzasadniających ewentualne żądanie zwrotu dotacji w części wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranej w nadmiernej wysokości”.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Kolegium wskazuje, że przedmiotem ustalenia kontroli nie było stwierdzenie, iż samo niedołączenie dokumentów księgowych do sprawozdania końcowego stanowi naruszenie przepisów ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie. Kolegium podziela stanowisko, że ramowy wzór sprawozdania nie nakłada na zleceniobiorcę generalnego obowiązku przesyłania wszystkich oryginałów lub kopii dokumentów księgowych wraz ze sprawozdaniem, jednakże istotą stwierdzonego uchybienia nie jest brak fizycznych załączników, lecz akceptacja rozliczenia, które w swojej treści uniemożliwiało weryfikację podstawowych warunków wydatkowania środków publicznych.

Istotą ustalenia było to, że w wyniku przyjęcia sprawozdania bez pozyskania dodatkowych informacji, wyjaśnień lub dowodów organ dotujący nie posiadał dokumentacji pozwalającej na dokonanie pełnej weryfikacji prawidłowości wykorzystania środków publicznych.

Zgodnie z art. 17 pkt 3 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie *organ administracji publicznej zlecający realizację zadania publicznego może dokonywać kontroli i oceny realizacji zadania, w szczególności: (...) 3) prawidłowości wykorzystania środków publicznych otrzymanych na realizację zadania.*

Uprawnienie to należy interpretować łącznie z zasadami gospodarowania środkami publicznymi wynikającymi z ustawy o finansach publicznych. Stosownie bowiem do art. 42 ust. 5 ustawy o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych są obowiązane do ustalania przypadających im należności pieniężnych, w tym mających charakter cywilnoprawny, oraz terminowego podejmowania czynności zmierzających do ich wykonania. Natomiast art. 252 ust. 1 tej ustawy przewiduje obowiązek zwrotu dotacji wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem, pobranej nienależnie lub w nadmiernej wysokości.

Warunkiem prawidłowego wykonania wskazanych obowiązków jest posiadanie przez

jednostkę informacji umożliwiających ocenę, czy zachodzą przesłanki ewentualnego zwrotu dotacji. Samo formalne przyjęcie sprawozdania sporządzonego według wzoru określonego w przepisach wykonawczych nie zwalnia organu dotującego z obowiązku dokonania merytorycznej oceny prawidłowości wykorzystania środków publicznych.

Należy zgodzić się, że obowiązujące przepisy nie nakładają obowiązku każdorazowego załączania do sprawozdania wszystkich dokumentów księgowych. Nie oznacza to jednak, że organ dotujący pozbawiony jest obowiązku uzyskania dokumentów lub informacji niezbędnych do oceny prawidłowości realizacji zadania, jeżeli przedłożone sprawozdanie nie pozwala na dokonanie takiej oceny. W tym zakresie istotne znaczenie ma § 9 ust. 6 ramowego wzoru umowy, zgodnie z którym *„zleceniodawca ma prawo żądać, aby Zleceniobiorca(-cy), w wyznaczonym terminie, przedstawił(-ili) dodatkowe informacje, wyjaśnienia oraz dowody do sprawozdań, o których mowa w ust. 2–5. Żądanie to jest wiążące dla Zleceniobiorcy(-ców)”*.

W ocenie Kolegium celem tego przepisu jest zapobieżenie sytuacjom, w których samo sprawozdanie nie daje pełnej podstawy do oceny prawidłowości wykonania zadania.

Podkreślić należy, że przedmiotem ustaleń kontroli nie było kwestionowanie zgodności sprawozdania z jego wzorem ani przyjęcie, że beneficjent był obowiązany do załączania dokumentów księgowych do sprawozdania. Istotą ustalenia było natomiast to, że w konkretnym stanie faktycznym dane zawarte w sprawozdaniu nie pozwalały organowi dotującemu na ocenę prawidłowości wykorzystania środków publicznych bez skorzystania z uprawnień przewidzianych w § 9 ust. 6 wzoru umowy.

Nie można tym samym podzielić stanowiska Starosty, że fakultatywny charakter tego uprawnienia oznacza całkowitą swobodę organu i brak obowiązku jego wykorzystania. W sytuacji, gdy brak dokumentów uniemożliwia ustalenie podstawowych okoliczności związanych z wydatkowaniem środków publicznych, w szczególności dat poniesienia wydatków, organ powinien podjąć działania zmierzające do uzupełnienia materiału dowodowego.

Skoro przedłożone przez UKS „ROSZADA” sprawozdanie nie zawierało zestawienia pozwalającego na identyfikację dat poniesienia poszczególnych kosztów, Powiat nie posiadał obiektywnej możliwości stwierdzenia, czy środki nie zostały wydatkowane przed terminem rozpoczęcia zadania lub po jego zakończeniu, co w świetle art. 251 i 252 ustawy o finansach publicznych jest kluczowe dla uznania dotacji za wykorzystaną prawidłowo lub podlegającą zwrotowi.

Podnoszony przez jednostkę argument o fakultatywnym charakterze uprawnienia do żądania dodatkowych wyjaśnień i dowodów, o którym mowa w § 9 ust. 6 wzoru umowy, jest bezzasadny w sytuacji, gdy podstawowe dane zawarte w sprawozdaniu są niewystarczające do dokonania merytorycznego rozliczenia. W takim przypadku uprawnienie to przekształca się w obowiązek organu działającego w ramach reżimu finansów publicznych, gdyż akceptacja sprawozdania „in blanco” w zakresie dat wydatkowania środków stanowi zaniechanie kontroli zarządczej i rzetelnego nadzoru nad środkami budżetowymi. Odłożenie weryfikacji dokumentów źródłowych wyłącznie na etap ewentualnej kontroli w ciągu 5 lat od realizacji zadania jest praktyką błędną, ponieważ proces „rozliczenia dotacji” powinien nastąpić niezwłocznie po złożeniu sprawozdania końcowego i dawać pewność co do legalności wydatku w momencie zamykania danej operacji budżetowej.

W kontrolowanej sprawie nie było możliwe ustalenie dat poniesienia wydatków finansowanych z dotacji, a tym samym zweryfikowanie, czy wydatki zostały poniesione w okresie kwalifikowalności określonym w umowie i czy środki publiczne zostały wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem. W takiej sytuacji organ dotujący powinien skorzystać z przysługujących mu instrumentów kontrolnych i zażądać przedstawienia dodatkowych dokumentów lub wyjaśnień umożliwiających dokonanie pełnej oceny rozliczenia zadania.

Bez znaczenia pozostaje okoliczność, że wzór sprawozdania nie przewiduje obowiązku załączania dokumentów księgowych. Wystąpienie pokontrolne nie zarzuca bowiem naruszenia obowiązku formalnego przez beneficjenta dotacji, lecz wskazuje na niewystarczające działania organu dotującego w zakresie weryfikacji prawidłowości wykorzystania środków publicznych. Trafnie zatem wskazano w wystąpieniu pokontrolnym na potrzebę korzystania z uprawnienia do żądania dodatkowych informacji, wyjaśnień oraz dowodów w przypadkach, gdy jest to niezbędne do ustalenia okoliczności mogących uzasadniać ewentualny zwrot dotacji na podstawie art. 252 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. W konsekwencji zastrzeżenie sprowadza się do polemiki z oceną stopnia staranności przeprowadzonej weryfikacji, nie podważając ustalonego stanu faktycznego, tj. że na podstawie dokumentów pozostających w aktach sprawy nie można było ustalić dat poniesienia wydatków finansowanych z dotacji.

W konsekwencji, brak zestawienia dokumentów lub choćby danych o datach ich wystawienia i opłacenia w treści sprawozdania, przy jednoczesnym braku reakcji ze strony Powiatu w postaci wezwania do uzupełnienia tych informacji, słusznie został zakwalifikowany jako nierzetelne rozliczenie dotacji. Wniosek pokontrolny o konieczności korzystania z narzędzi weryfikacyjnych w celu zapewnienia rzetelności rozliczeń pozostaje zatem w mocy jako niezbędny dla zapewnienia prawidłowej gospodarki środkami publicznymi.

Z tych względów zarzut błędnej wykładni art. 17 pkt 3 oraz art. 18 ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie należy uznać za bezzasadny a wniosek pokontrolny o następującym brzmieniu: *rzetelnie rozliczać dotacje udzielone na podstawie przepisów ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2025 r. poz. 1338, ze zm.), mając na uwadze art. 42 ust. 5 w związku z art. 9 pkt 2 oraz art. 252 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.), w szczególności korzystać z uprawnienia do żądania przedstawienia dodatkowych informacji, wyjaśnień oraz dowodów do sprawozdań w celu ustalenia okoliczności uzasadniających ewentualne żądanie zwrotu dotacji w części wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem lub pobranej w nadmiernej wysokości za prawidłowy.*

Z powyższych względów, zdaniem Kolegium Izby, zastrzeżenie nie zasługuje na uwzględnienie, a sformułowany na podstawie nieprawidłowości wskazanej w części I pkt 9 wystąpienia wniosek nr 8 jest zasadny i podstawa prawna przy jego formułowaniu była prawidłowa.

Zastrzeżenia do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 12 wystąpienia pokontrolnego.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 10 i ustaleń zawartych w pkt I.12 wystąpienia pokontrolnego w zakresie braku skutecznej kontroli nad wysokością środków przekazywanych na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych Powiatu, w szczególności w zakresie przyjęcia, że samo występowanie wyższych sald środków pieniężnych na rachunkach jednostek organizacyjnych świadczy o nieskuteczności mechanizmów kontroli zarządczej, uznania, że Powiat Leszczyński nie zapewnił adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w rozumieniu art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych, przypisania Skarbnikowi Powiatu odpowiedzialności za poziom środków pozostających na rachunkach bankowych jednostek organizacyjnych wyłącznie z uwagi na dostęp do danych finansowych i rachunków bankowych, sformułowania wniosku pokontrolnego bez wskazania konkretnego wzorca kontroli, naruszonego przepisu prawa, procedury wewnętrznej lub standardu kontroli zarządczej; pominięcia rzeczywistych uwarunkowań wykonywania budżetu jednostek sektora finansów publicznych, w szczególności obowiązku zapewnienia płynności finansowej oraz ciągłości realizacji zadań publicznych,

przypisania Skarbnikowi Powiatu odpowiedzialności za stwierdzone nieprawidłowości w ramach kontroli zarządczej.”.

Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam:

„w zakresie wniosku nr 10 i ustaleń zawartych w pkt I.12:

błędną wykładnię art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych poprzez przyjęcie, że samo utrzymywanie wyższych sald środków pieniężnych na rachunkach jednostek organizacyjnych świadczy o nieskuteczności kontroli zarządczej, co doprowadziło do błędnego przyjęcia, że występowanie określonych sald środków pieniężnych stanowi samoistną podstawę do uznania kontroli zarządczej za nieadekwatną lub nieskuteczną.

W uzasadnieniu zastrzeżeń Starosta, podał że:

„W ocenie składającego w wystąpieniu pokontrolnym doszło do niewłaściwe zastosowanie art. 68 ust. 1 i ust. 2 pkt 2 oraz art. 69 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Niewłaściwe zastosowanie tych przepisów polegało na przyjęciu, że samo występowanie wyższych sald na rachunkach bankowych jednostek organizacyjnych świadczy o braku skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej, bez wykazania konkretnego naruszenia planu finansowego, szkody, niegospodarności, nieterminowego wykonania zobowiązań albo innego negatywnego skutku finansowego.

Nie można zgodzić się z ustaleniem zawartym w wystąpieniu pokontrolnym, zgodnie z którym Powiat Leszczyński „nie zapewnił funkcjonowania skutecznej kontroli nad wysokością środków przekazywanych na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych Powiatu”, ponieważ ustalenie to ma charakter ogólnikowy, nieprecyzyjny i nie zostało poparte jednoznacznym wykazaniem, jakie konkretnie mechanizmy kontroli zarządczej nie funkcjonowały lub były niewystarczające. RIO ograniczyło się w istocie do wskazania skutku w postaci utrzymywania przez jednostki organizacyjne wyższych stanów środków pieniężnych, nie dokonując jednak pełnej analizy przyczyn tego stanu ani nie wykazując związku pomiędzy tym zjawiskiem, a rzekomym brakiem kontroli zarządczej.

W szczególności w wystąpieniu pokontrolnym nie wskazano, jaki konkretnie przepis prawa, procedura wewnętrzna lub standard kontroli zarządczej nakładał na Skarbnika Powiatu obowiązek codziennego lub bieżącego zerowania stanów środków na rachunkach jednostek organizacyjnych. Sam fakt posiadania dostępu do rachunków bankowych jednostek organizacyjnych nie oznacza automatycznie obowiązku technicznego zarządzania środkami znajdującymi się na rachunkach wszystkich jednostek. RIO nie wykazało również, jaki poziom środków uznaje za „nadmierny”, według jakiego miernika dokonało tej oceny oraz w jakim okresie stany te miały charakter nieuzasadniony.

Wystąpienie pokontrolne nie zawiera więc precyzyjnego wzorca kontroli, do którego porównano stan faktyczny, mimo że – zgodnie z utrwalonymi zasadami kontroli – podstawowym elementem procesu kontrolnego jest porównanie stanu rzeczywistego ze stanem wymaganym wynikającym z przepisów prawa, procedur wewnętrznych albo jednoznacznie określonych standardów działania. W doktrynie prawa finansów publicznych oraz teorii kontroli przyjmuje się, że jednym z podstawowych etapów kontroli jest ustalenie wzorca kontrolnego, a następnie skonfrontowanie z nim ustalonego stanu faktycznego. Dopiero wykazanie konkretnej rozbieżności pomiędzy stanem wymaganym a stanem rzeczywistym pozwala formułować wnioski o nieprawidłowościach oraz przypisywać odpowiedzialność za ich powstanie.

Tymczasem RIO nie wskazało:

- jaki konkretnie poziom środków na rachunkach jednostek był dopuszczalny,*
- od jakiej wysokości saldo należało uznać za „nadmierne”,*
- jaki okres utrzymywania środków był nieprawidłowy,*

- jakie konkretne procedury zostały naruszone,
- ani jakie działania powinny być zostać podjęte przez Skarbnika Powiatu.

Brak jest również wskazania przepisu prawa powszechnie obowiązującego, regulacji wewnętrznej Powiatu lub standardu kontroli zarządczej, który nakazywałby utrzymywanie wyłącznie minimalnych stanów środków na rachunkach jednostek organizacyjnych albo obligował organ prowadzący do codziennego „zerowania” rachunków bankowych jednostek. W praktyce oznacza to, że RIO dokonało oceny działalności Powiatu bez uprzedniego wskazania obiektywnego wzorca odniesienia.

Zarzut został sformułowany wyłącznie na podstawie następczej oceny samego efektu w postaci utrzymywania określonych sald na rachunkach bankowych jednostek, bez wykazania, że stan ten pozostawał w sprzeczności z konkretnym obowiązkiem prawnym lub proceduralnym. Tak sformułowana ocena ma charakter wyłącznie uznaniowy i nie spełnia podstawowych standardów prawidłowo prowadzonego postępowania kontrolnego.

Stanowisko RIO zostało ponadto sformułowane *ex post*, już po ujawnieniu nieprawidłowości, z pominięciem rzeczywistych warunków funkcjonowania jednostek organizacyjnych oraz zakresu informacji dostępnych organowi prowadzącemu w czasie bieżącego wykonywania budżetu. Ocena dokonana po fakcie nie może abstrahować od realiów funkcjonowania jednostek sektora finansów publicznych oraz specyfiki wykonywania budżetu w trakcie roku budżetowego.

Sama okoliczność utrzymywania okresowo wyższych stanów środków na rachunkach jednostek organizacyjnych nie stanowi jeszcze dowodu na brak kontroli zarządczej, lecz wynika z konieczności zapewnienia płynności finansowej jednostek, terminowej realizacji zobowiązań, specyfiki harmonogramów wydatków, zabezpieczenia środków na wynagrodzenia i wydatki bieżące oraz dynamiki realizacji planów finansowych. W praktyce wykonywania budżetu środki finansowe nie są przekazywane wyłącznie w wysokości odpowiadającej chwilowemu dziennemu zapotrzebowaniu jednostki, lecz z uwzględnieniem konieczności zapewnienia ciągłości działania jednostek organizacyjnych oraz bezpieczeństwa finansowego realizowanych przez nie zadań publicznych.

W praktyce oznacza to, że środki te były przeznaczane m.in. na wynagrodzenia pracowników i pochodne od wynagrodzeń, bieżące opłaty eksploatacyjne (energia, ogrzewanie, woda), usługi niezbędne do funkcjonowania jednostek (usługi teleinformatyczne, pocztowe, transportowe), zakupy materiałów i wyposażenia, realizację obowiązków ustawowych wobec podopiecznych i uczniów, a także na finansowanie świadczeń wynikających z przepisów prawa oraz zobowiązań wynikających z zawartych umów.

W tym kontekście pojęcie „płynności finansowej” w jednostkach sektora finansów publicznych nie odnosi się do kategorii rynkowej typowej dla podmiotów komercyjnych, lecz oznacza zapewnienie ciągłej zdolności do terminowego regulowania zobowiązań wynikających z realizowanych zadań publicznych. Obejmuje ono konieczność utrzymywania takiego poziomu środków finansowych, który pozwala na nieprzerwane finansowanie wynagrodzeń, składek na ubezpieczenia społeczne, stałych zobowiązań kontraktowych oraz wydatków nieprzewidywalnych lub wynikających z cykliczności realizacji budżetu.

W szczególności należy podkreślić, że wydatki jednostek organizacyjnych Powiatu mają charakter nierównomierny w skali roku budżetowego – część zobowiązań powstaje cyklicznie (np. wynagrodzenia miesięczne), inne mają charakter sezonowy (np. rozliczenia roczne, remonty, doposażenie), a jeszcze inne wynikają z terminów ustawowych lub umownych. W związku z tym utrzymywanie określonych stanów środków na rachunkach bankowych jednostek jest naturalnym elementem zarządzania budżetem i służy uniknięciu sytuacji opóźnień w płatnościach, naliczania odsetek ustawowych, naruszenia dyscypliny finansów publicznych oraz ryzyka przerwania ciągłości realizacji zadań publicznych.

RIO nie wykazało jednocześnie, aby przekazywanie środków skutkowało szkodą finansową dla Powiatu, utratą środków publicznych, nieuprawnionym wydatkowaniem środków albo naruszeniem dyscypliny finansów publicznych po stronie organu przekazującego środki. Brak jest również wykazania bezpośredniego związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy wskazywaną przez RIO „nadwyżką” środków pozostających na rachunkach jednostek organizacyjnych a powstaniem konkretnej szkody majątkowej lub uszczerbku dla budżetu Powiatu. Samo utrzymywanie wyższych stanów środków pieniężnych nie stanowi jeszcze działania nielegalnego ani automatycznie nie świadczy o nieskuteczności kontroli zarządczej. Stanowisko RIO pozostaje również niekonsekwentne, ponieważ z jednej strony wskazuje, że Skarbnik Powiatu posiadał dostęp do danych finansowych i rachunków bankowych jednostek, a z drugiej strony pomija fakt, że system kontroli zarządczej w jednostkach sektora finansów publicznych opiera się na podziale odpowiedzialności pomiędzy kierowników jednostek organizacyjnych, głównych księgowych tych jednostek oraz organ wykonawczy JST. Jeżeli RIO uznaje, że już samo posiadanie dostępu do rachunków oznacza pełną odpowiedzialność za każdy poziom środków pozostających na rachunku jednostki, to w praktyce prowadziłooby to do całkowitego pozbawienia samodzielności kierowników jednostek organizacyjnych i przeniesienia całej odpowiedzialności finansowej na organ prowadzący, czego nie przewidują przepisy ustawy o finansach publicznych.

Nieprecyzyjność ustaleń pokontrolnych widoczna jest również w tym, że RIO nie wskazało, jakie konkretne mechanizmy kontroli zarządczej należało wdrożyć dodatkowo ponad już funkcjonujące rozwiązania. Powiat posiadał bowiem rzeczywiste instrumenty monitorowania sytuacji finansowej jednostek, w tym sprawozdawczość Rb-28S, dostęp do rachunków bankowych, bieżący nadzór finansowy oraz procedury przekazywania środków budżetowych. Wystąpienie pokontrolne nie wskazuje, które z tych mechanizmów były niewystarczające, wadliwe lub nieskuteczne oraz jakie działania – zdaniem RIO – należało podjąć, aby uznać system kontroli za prawidłowy. Tym samym zarzut ma charakter ocenny i blankietowy.

Należy również zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 68 ustawy o finansach publicznych kontrola zarządcza stanowi „ogół działań” podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Oznacza to, że kontrola zarządcza nie może być oceniana wyłącznie przez pryzmat wystąpienia pojedynczych nieprawidłowości lub określonych zdarzeń finansowych, lecz musi uwzględniać całokształt funkcjonowania jednostki oraz sposób reagowania na zidentyfikowane ryzyka.

W konsekwencji ustalenia RIO mają charakter nadmiernie uogólniony, nie wskazują konkretnych naruszonych procedur ani mierzalnych standardów kontroli, nie wykazują związku przyczynowego pomiędzy działaniami Powiatu a wskazywanym skutkiem oraz pomijają rzeczywiste działania nadzorcze i organizacyjne podjęte przez Starostę Powiatu Leszczyńskiego. Brak jest tym samym podstaw do formułowania kategorycznego wniosku, że Powiat Leszczyński nie zapewnił funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w rozumieniu art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych.

Wobec powyższego, utrzymywanie środków na rachunkach jednostek organizacyjnych Powiatu nie może być automatycznie utożsamiane z nieprawidłowością, lecz stanowi element racjonalnego zarządzania płynnością finansową, wynikającego bezpośrednio z obowiązku zapewnienia ciągłości działania jednostek sektora finansów publicznych oraz terminowej realizacji ich ustawowych zadań.”.

Opis nieprawidłowości zawarty w części I pkt 12 wystąpienia pokontrolnego brzmi:

„Nie zapewniono funkcjonowania skutecznej kontroli nad wysokością środków przekazywanych na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych Powiatu.

Skarbnik Powiatu przekazując środki na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych, dysponował danymi umożliwiającymi bieżące monitorowanie poziomu wykonania wydatków oraz stanu środków pieniężnych pozostających na rachunkach tych jednostek, wynikającymi w szczególności z miesięcznych sprawozdań Rb-28S z wykonania planu wydatków budżetowych.

Ponadto zgodnie z § 1 ust. 3 pkt 14 umowy zawartej z VeloBank S.A. w sprawie prowadzenia kompleksowej obsługi bankowej Powiatu Leszczyńskiego i powiatowych jednostek organizacyjnych oraz świadczenia usług kredytowych finansujących przejściowe niedobory budżetu Powiatu w okresie od dnia 15.12.2023 do 14.12.2026 r., bank zobowiązany został do udostępnienia głównemu księgowemu Budżetu wglądu do rachunków bankowych Powiatu oraz jednostek organizacyjnych przy użyciu jednego identyfikatora, bez konieczności przelogowywania, co zapewniało możliwość bieżącej weryfikacji stanów środków pieniężnych. Mimo posiadania powyższych narzędzi informacyjnych przekazywano jednostkom organizacyjnym środki finansowe w wysokości przekraczającej ich rzeczywiste potrzeby wynikające z realizacji planu wydatków, co skutkowało utrzymywaniem na rachunkach bankowych jednostek nadmiernych sald środków pieniężnych. Okoliczność ta wskazuje na brak ustanowienia oraz stosowania skutecznych mechanizmów kontroli zarządczej w zakresie zarządzania płynnością środków budżetowych.”.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 12 został sformułowany wniosek nr 10 o treści:

„Środki finansowe przekazywać jednostkom organizacyjnym Powiatu Leszczyńskiego w wysokości wynikającej z prawidłowej oceny informacji o stanie środków na rachunkach bankowych tych jednostek, do których Skarbnik Powiatu ma dostęp, w celu zapewnienia efektywnego i oszczędnego działania Powiatu, stosownie do art. 69 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 68 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1483, ze zm.)”.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

W wystąpieniu pokontrolnym wskazano, że Powiat Leszczyński nie zapewnił skutecznej kontroli nad wysokością środków przekazywanych na rachunki bankowe jednostek organizacyjnych, a podstawą tego ustalenia było przede wszystkim występowanie sald środków pieniężnych na rachunkach tych jednostek. Na tej podstawie sformulowano wniosek, aby środki przekazywać jednostkom w wysokości wynikającej z prawidłowej oceny informacji o stanie środków na ich rachunkach bankowych.

Z przepisów art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych wynika obowiązek zapewnienia adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej, jednak dla stwierdzenia naruszenia tych przepisów konieczne jest wskazanie, jakie konkretne działania nie zostały podjęte, jaki standard lub procedura zostały naruszone oraz jakie negatywne skutki finansowe spowodował stwierdzony stan.

W ocenie Kolegium Izby samo występowanie środków na rachunkach bankowych jednostek organizacyjnych nie przesądza jeszcze o braku skutecznej kontroli zarządczej.

Kolegium Izby uwzględniło również, że przekazywanie środków jednostkom organizacyjnym powinno służyć nie tylko ograniczaniu sald na rachunkach bankowych, lecz także zapewnieniu płynności finansowej i ciągłości realizacji zadań publicznych. Ocena prawidłowości tych działań wymaga zatem odniesienia do konkretnych potrzeb jednostek, harmonogramu ich wydatków oraz przyjętych procedur zarządzania środkami.

Z powyższych względów, zdaniem Kolegium Izby, zastrzeżenie zasługuje na uwzględnienie i postanowiono jak w sentencji.

Zastrzeżenia do nieprawidłowości zawartych w części I pkt 13 wystąpienia pokontrolnego i wniosku pokontrolnego nr 11.

Starosta wniósł zastrzeżenia do:

„wniosku nr 11 i ustaleń zawartych w pkt I.13 wystąpienia pokontrolnego w zakresie naruszenia art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych w związku z nieterminowym złożeniem dwóch oświadczeń jednostkowych o stanie kontroli zarządczej oraz porządkiem przez Starostę Leszczyńskiego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej przed ich wpływem, przypisania Staroście Leszczyńskiemu oraz Skarbnikowi Powiatu odpowiedzialności za stwierdzone nieprawidłowości w ramach kontroli zarządczej.”

Mając na uwadze powyższe zaskarżonemu wystąpieniu pokontrolnemu zarzucam:

„w zakresie wniosku nr 11 i ustaleń zawartych w pkt I.13:

błędną wykładnię art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych poprzez przyjęcie, że nieterminowe złożenie dwóch oświadczeń jednostkowych przesądza o wadliwości oświadczenia Starosty o stanie kontroli zarządczej przy jednoczesnym pominięciu, że obowiązek terminowego składania oświadczeń został już nałożony na kierowników jednostek organizacyjnych na podstawie zarządzenia Nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego;”

W uzasadnieniu do zastrzeżeń Starosta, podał że:

„W wystąpieniu pokontrolnym doszło do niewłaściwego zastosowania art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych oraz § 2 i § 5 zarządzenia nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego z dnia 11 kwietnia 2024 r. Niewłaściwe zastosowanie tych przepisów polegało na przyjęciu, że brak dwóch oświadczeń jednostkowych w dacie sporządzenia oświadczenia Starosty przesądza o wadliwości tego oświadczenia lub nienależytym nadzorze, mimo że obowiązek terminowego złożenia oświadczeń został wprost nałożony na kierowników jednostek organizacyjnych.

Wobec powyższego zgłasza się zastrzeżenia do ustaleń zawartych w wystąpieniu pokontrolnym dotyczących rzekomego naruszenia zasad funkcjonowania kontroli zarządczej w związku z nieterminowym złożeniem oświadczeń o stanie kontroli zarządczej przez kierowników dwóch jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego oraz złożeniem przez Starostę Leszczyńskiego oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w dniu 31 stycznia 2025 r.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że ustalenie RIO ma charakter nadmiernie formalistyczny i abstrahuje od rzeczywistego celu oraz konstrukcji prawnej kontroli zarządczej określonej w art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych. Kontrola zarządcza nie stanowi bowiem wyłącznie systemu terminowego obiegu dokumentów lub składania oświadczeń, lecz – zgodnie z ustawową definicją – ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań jednostki w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy. Jej istotą jest zapewnienie prawidłowego funkcjonowania jednostki, skutecznego zarządzania ryzykiem, ochrony zasobów oraz zapewnienia przepływu informacji, a nie wyłącznie formalna ocena dochowania terminów czynności administracyjnych.

RIO całkowicie pomija przy tym systemowy charakter kontroli zarządczej funkcjonującej na dwóch poziomach – zarówno na poziomie poszczególnych jednostek organizacyjnych, jak i na poziomie całej jednostki samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 69 ust. 1 ustawy o finansach publicznych odpowiedzialność Starosty dotyczy zapewnienia funkcjonowania adekwatnej,

skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w całym Powiecie, przy czym ustawodawca świadomie nie określił sztywnego modelu organizacyjnego ani katalogu czynności, które miałyby stanowić jedyne źródło oceny stanu kontroli zarządczej. Wynika to ze specyfiki jednostek sektora finansów publicznych oraz konieczności dostosowania mechanizmów kontrolnych do warunków organizacyjnych, kadrowych i finansowych danej jednostki.

Bezsporne pozostaje, że kierownicy dwóch jednostek organizacyjnych złożyli wymagane oświadczenia, choć z uchybieniem terminu określonego w zarządzeniu Nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego. Uchybienie to miało jednak charakter wyłącznie formalny, incydentalny i krótkotrwały, gdyż oświadczenia zostały złożone odpowiednio w dniach 27 oraz 28 lutego 2025 r., a więc z opóźnieniem nieprzekraczającym jednego miesiąca. RIO nie wykazało jednocześnie, aby opóźnienie to miało jakikolwiek wpływ na funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w Powiecie Leszczyńskim, realizację zadań publicznych, prawidłowość gospodarki finansowej czy wiarygodność informacji przedstawionych przez Starostę Leszczyńskiego.

Co istotne, wystąpienie pokontrolne nie zawiera ustaleń wskazujących, aby treść złożonego przez Starostę oświadczenia była niezgodna ze stanem faktycznym, nierzetelna lub sporządzona w oparciu o niepełne dane. RIO ograniczyło się wyłącznie do formalnego wskazania dat wpływu dwóch oświadczeń, pomijając całkowicie rzeczywisty mechanizm funkcjonowania kontroli zarządczej w Powiecie oraz pozostałe źródła informacji pozostające w dyspozycji Starosty.

Należy podkreślić, że zgodnie z utrwalonymi poglądami doktryny oraz standardami kontroli zarządczej, system kontroli zarządczej tworzy całokształt procedur, regulaminów, instrukcji, zakresów obowiązków, mechanizmów nadzorczych, kontroli wewnętrznych, obiegu informacji oraz praktyki organizacyjnej funkcjonującej w jednostce. Kontrola zarządcza jest procesem dynamicznym i nie może być utożsamiana wyłącznie z pojedynczym dokumentem lub formalnym terminem jego przekazania. Samo istnienie krótkotrwałego opóźnienia w przekazaniu dwóch oświadczeń nie świadczy więc automatycznie o nieskuteczności lub braku adekwatności całego systemu kontroli zarządczej w Powiecie Leszczyńskim.

Starosta Leszczyński dysponował szeregiem innych źródeł informacji pozwalających na dokonanie oceny funkcjonowania kontroli zarządczej, w tym wynikami kontroli wewnętrznych, bieżącym nadzorem nad jednostkami organizacyjnymi, analizą wykonania budżetu, sprawozdawczością budżetową, informacjami przekazywanymi przez komórki organizacyjne Starostwa Powiatowego oraz bieżącą współpracą z kierownikami jednostek. Okoliczność tę potwierdza wprost treść samego oświadczenia Starosty, w którym wskazano, że zostało ono sporządzone „na podstawie oceny i informacji dostępnych w czasie sporządzania niniejszego oświadczenia pochodzących z kontroli wewnętrznych”.

Tym samym Starosta wykonał obowiązek samodzielnej oceny funkcjonowania kontroli zarządczej w Powiecie, wykorzystując dostępne mechanizmy monitorowania i nadzoru.

RIO całkowicie pomija również, że zgodnie z art. 69 ustawy o finansach publicznych oraz utrwalonym stanowiskiem doktryny, ustawodawca nie zobowiązał kierowników jednostek do budowania wyłącznie sformalizowanego systemu kontroli zarządczej opartego na jednym rodzaju dokumentacji. Wręcz przeciwnie – przepisy pozostawiają kierownikowi jednostki znaczną swobodę organizacyjną co do sposobu realizacji obowiązków w zakresie kontroli zarządczej, z uwagi na różnorodność jednostek sektora finansów publicznych oraz odmienności ich warunków organizacyjnych i funkcjonalnych. Standardy kontroli zarządczej Ministra Finansów mają przy tym charakter wytycznych i wskazówek organizacyjnych, a nie bezwzględnie obowiązujących norm prawnych.

Wystąpienie pokontrolne nie wykazuje ponadto żadnego realnego skutku stwierdzonego uchybienia. Nie ustalono, aby opóźnienie w złożeniu dwóch oświadczeń doprowadziło do naruszenia dyscypliny finansów publicznych, błędnego zarządzania środkami publicznymi,

utruty kontroli nad jednostkami organizacyjnymi lub sporządzenia nierzetelnego oświadczenia przez Starostę.

Tymczasem zarówno doktryna, jak i orzecznictwo wskazują, że odpowiedzialność kierownika jednostki w zakresie kontroli zarządczej aktualizuje się przede wszystkim w sytuacji, gdy niewłaściwe wykonywanie obowiązków prowadzi do konkretnych nieprawidłowości w gospodarce finansowej lub realnego uszczerbku dla finansów publicznych. W niniejszej sprawie takich ustaleń jednak nie poczyniono.

Stanowisko RIO prowadzi w praktyce do niedopuszczalnego utożsamienia jednostkowego uchybienia proceduralnego z wadliwością całego systemu kontroli zarządczej funkcjonującego w Powiecie Leszczyńskim. Takie podejście pozostaje sprzeczne zarówno z ustawowym celem kontroli zarządczej, jak i z zasadą proporcjonalności oceny ustaleń kontrolnych. Kontrola zarządcza nie ma charakteru absolutnego ani gwarancyjnego i nie eliminuje całkowicie możliwości występowania pojedynczych uchybień organizacyjnych. Jej celem jest zapewnienie racjonalnej pewności prawidłowego funkcjonowania jednostki, a nie całkowite wyeliminowanie wszelkich opóźnień lub zdarzeń incydentalnych.

W konsekwencji brak jest podstaw do formułowania wobec Starosty Leszczyńskiego zarzutu niewłaściwego wykonywania obowiązków wynikających z art. 68 i 69 ustawy o finansach publicznych. Ustalenia RIO mają charakter wyłącznie formalny, nie wykazują wpływu wskazanego uchybienia na funkcjonowanie Powiatu oraz pomijają rzeczywisty, wielopoziomowy i systemowy charakter kontroli zarządczej funkcjonującej w jednostce samorządu terytorialnego.

Jednocześnie należy odnieść się do sformułowanego w wystąpieniu pokontrolnym zalecenia: „Zobowiązać kierowników jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego do terminowego sporządzania i przekazywania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w kierowanych przez nich jednostkach, zgodnie z postanowieniami zarządzenia Nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego z dnia 11 kwietnia 2024 r. w sprawie zasad prowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego.” W tym zakresie należy jednoznacznie wskazać, że obowiązek terminowego sporządzania i przekazywania oświadczeń wynika już wprost z obowiązującego zarządzenia wewnętrznego Starosty Leszczyńskiego Nr 12/2024. Kierownicy jednostek organizacyjnych są już normatywnie zobowiązani do jego realizacji, a zatem formułowanie dodatkowego zobowiązania w trybie zaleceń pokontrolnych ma charakter wyłącznie deklaratoryjny i powielający obowiązujące regulacje. Nie tworzy ono żadnej nowej normy prawnej ani nie wzmacnia istniejącego obowiązku, który już w dacie kontroli był w pełni obowiązujący i egzekwowalny w ramach systemu kontroli zarządczej.”

Opis nieprawidłowości zawartych w części I pkt 13 wystąpienia pokontrolnego brzmiał:

„Kierownicy dwóch jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego nieterminowo złożyli oświadczenia o stanie kontroli zarządczej.

Kierownik Powiatowego Centrum Pomocy Rodzinie w Lesznie złożył oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w dniu 28.02.2025 r. Dyrektor Powiatowej Poradni Psychologiczno-Pedagogicznej w Rydzynie złożył oświadczenia o stanie kontroli zarządczej w dniu 27.02.2025 r.

Kierownicy jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego powinni złożyć oświadczenia o stanie kontroli zarządczej do 31.01.2025 r.

Stanowiło to naruszenie postanowień zarządzenia Nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego z dnia 11 kwietnia 2024 r. w sprawie zasad prowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego.

Starosta Leszczyński w dniu 31.01.2025 r. złożył oświadczenie o stanie o kontroli zarządczej w Powiecie Leszczyńskim, pomimo braku oświadczeń kierowników tych jednostek organizacyjnych Powiatu o stanie kontroli zarządczej.

Starosta Leszczyński oświadczył, że: „Niniejsze oświadczenie opiera się na mojej ocenie i informacjach dostępnych w czasie sporządzania niniejszego oświadczenia pochodzących z kontroli wewnętrznych”.

Na podstawie nieprawidłowości opisanej w części I pkt 13 został sformułowany wniosek nr 11 o treści:

„Zobowiązać kierowników jednostek organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego do terminowego sporządzania i przekazywania oświadczeń o stanie kontroli zarządczej w kierowanych przez nich jednostkach, zgodnie z postanowieniami zarządzenia Nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego z dnia 11 kwietnia 2024 r. w sprawie zasad prowadzenia kontroli zarządczej w jednostkach organizacyjnych Powiatu Leszczyńskiego.”.

Kolegium Izby po dokonaniu analizy dokumentacji znajdującej się w posiadaniu Izby, w tym protokołu oraz akt kontroli, stanowiących podstawę do sformułowania wyżej opisanej nieprawidłowości oraz wniosku pokontrolnego, a także biorąc pod uwagę treść zastrzeżeń, zważyło co następuje.

Wnoszący zastrzeżenia zarzuca Izbie nadmierny formalizm oraz błędną wykładnię art. 68 i art. 69 ustawy o finansach publicznych, argumentując, że system kontroli zarządczej ma charakter ciągły, wielopoziomowy, a incydentalne, niespełna miesięczne opóźnienie dwóch kierowników jednostek organizacyjnych (PCPR w Lesznie oraz PPPP w Rydzynie) nie wpływa na adekwatność i skuteczność całego systemu nadzoru w Powiecie.

Kolegium Izby w pełni podziela pogląd wnoszącego zastrzeżenia, że kontrola zarządcza jest procesem dynamicznym, na który składa się ogół działań, procedur i mechanizmów zarządczych. Niemniej jednak, istotą stwierdzonej przez RIO nieprawidłowości nie było wyłącznie techniczne uchybienie terminom przez kierowników jednostek, lecz działanie samego Starosty, które wskazało na słabość mechanizmów nadzorczych (II poziom kontroli zarządczej).

Zgodnie z art. 69 ust. 1 pkt 2 ww. ustawy, to na Staroście spoczywa obowiązek zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej w sferze obejmującej cały Powiat. Realizując ten ustawowy obowiązek, Starosta wydał Zarządzenie Nr 12/2024 z dnia 11 kwietnia 2024 r., w którym autonomicznie wyznaczył ramy organizacyjne dla podległych mu jednostek, nakładając na ich kierowników bezwzględny obowiązek składania oświadczeń częściowych do dnia 31 stycznia każdego roku.

Oświadczenia kierowników jednostek organizacyjnych stanowią jeden z elementów procesu samooceny funkcjonowania kontroli zarządczej na I poziomie. Choć nie wyczerpują one całokształtu informacji wykorzystywanych przez Starostę do sporządzenia oświadczenia o stanie kontroli zarządczej dla Powiatu, to w świetle Zarządzenia Nr 12/2024 zostały uznane za istotny element tego procesu. W konsekwencji brak tych oświadczeń w dacie sporządzania oświadczenia przez Starostę powodował, że ocena funkcjonowania kontroli zarządczej została dokonana przy niepełnym materiale informacyjnym.

Skoro Starosta wskazał w akcie wewnętrznym, że termin 31 stycznia jest kluczowy dla zebrania wiarygodnych danych z I poziomu kontroli zarządczej, to złożenie przez Starostę oświadczenia o stanie kontroli zarządczej za cały Powiat w dniu 31.01.2025 r. – przy jednoczesnym braku informacji i oświadczeń z dwóch istotnych jednostek organizacyjnych – pozostawało w sprzeczności z założeniami wdrożonego przez Starostę systemu nadzoru.

Podpisywanie oświadczenia ogólnego „na podstawie oceny i informacji dostępnych w czasie sporządzania” w sytuacji, gdy w tym czasie rzeczone informacje były niepełne (z uwagi na brak oświadczeń PCPR i PPPP), ogranicza możliwość pełnej weryfikacji funkcjonowania kontroli zarządczej. Starosta nie może skutecznie twierdzić, że dysponował „szeregiem innych źródeł informacji”, skoro jego własne zarządzenie obligowało go do oparcia oceny m.in. na sformalizowanych oświadczeniach kierowników. Akceptacja takiego stanu rzeczy prowadziłaby do wniosku, że zarządzenia Starosty tracą praktyczne znaczenie dla funkcjonowania systemu kontroli zarządczej, a ich nieprzestrzeganie przez podległych kierowników nie spotyka się z reakcją organu nadzorczego.

Odnosząc się do zarzutu, że Regionalna Izba Obrachunkowa nie wykazała realnego uszczerbku dla finansów publicznych ani naruszenia dyscypliny finansów publicznych, Kolegium przypomina, że ustawa o finansach publicznych nie uzależnia faktu naruszenia art. 68 i 69 ww. ustawy od wystąpienia szkody majątkowej. Kontrola zarządcza ma charakter prewencyjny. Nieterminowość podległych jednostek w połączeniu z brakiem skutecznych działań nadzorczych stanowi wadę systemu zarządczego, którą Regionalna Izba Obrachunkowa jako organ kontroli ma obowiązek ujawnić i opisać.

Za całkowicie bezzasadny należy uznać wniosek o usunięcie wniosku pokontrolnego nr 11 z uwagi na jego „*deklaratoryjny i powielający charakter*”. Zgodnie z art. 9 ust. 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, Regionalna Izba Obrachunkowa formułuje wnioski w celu usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości i zapobieżenia im w przyszłości. Skoro w trakcie kontroli ujawniono, że zapisy Zarządzenia Nr 12/2024 Starosty Leszczyńskiego były łamane, wniosek pokontrolny nakazujący „*zobowiązać kierowników (...) do terminowego sporządzania i przekazywania oświadczeń (...) zgodnie z postanowieniami zarządzenia*” jest w pełni adekwatny. Stanowi on dla Starosty formalną podstawę do wzmocnienia nadzoru, wyciągnięcia konsekwencji służbowych wobec kierowników i uszczelnienia systemu kontroli zarządczej w Powiecie.

Z powyższych względów, zdaniem Kolegium Izby, zastrzeżenie nie zasługuje na uwzględnienie, a sformułowany na podstawie nieprawidłowości wskazanej w części I pkt 13 wystąpienia wniosek nr 11 jest zasadny i podstawa prawna przy jego formułowaniu była prawidłowa.

Uwzględniając powyższe postanowiono jak w sentencji.

Realizując cel instruktażowy, Kolegium wskazuje, że zgodnie z art. 9 ust. 4 zdanie pierwsze ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych zastrzeżenia składa „organ” i przy tym musi to być „właściwy organ jednostki kontrolowanej”. Tymczasem przedmiotowe zastrzeżenia złożone zostały przez Starostę Powiatu Leszczyńskiego (na dokumencie zastrzeżeń widnieje jego podpis). W ocenie Kolegium Starosta nie jest „organem”, a tym bardziej nie jest „właściwym organem”, w rozumieniu art. 9 ust. 4 zdanie pierwsze ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych w zw. z art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1684 z późn. zm.) i art. 169 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

W doktrynie – w zakresie statusu starosty jako organu administracji publicznej **szczebla powiatowego** – wskazuje się, że stałymi elementami składającymi się na pojęcie organu administracji publicznej są: *1. prawne wyodrębnienie; 2. realizację zadań państwa lub określonej jednostki samorządu terytorialnego w imieniu i na rachunek tego podmiotu prawa; 3. prawnie określone kompetencje obejmujące władztwo administracyjne.*

Podstawowym czynnikiem nadającym przymiotu organu jest jego prawne wyodrębnienie. W tym kontekście przyjąć należy tezę, iż **na gruncie prawa można mówić o dwóch rodzajach wyodrębnienia, tj. o: wyodrębnieniu organizacyjnym i wyodrębnieniu funkcjonalnym (...).** Czym innym jest bowiem wyodrębnienie organizacyjne, a czym innym funkcjonalne. **Wyodrębnienie organizacyjne** ma miejsce, gdy przepis prawa o ustrojowym charakterze wskazuje jakiś organ wprost przyporządkowując go do określonego podmiotu prawa poprzez sformułowanie, iż jest organem administracji rządowej wiążąc go tym samym z państwem, lub że jest organem określonej jednostki samorządu terytorialnego. **Wyodrębnienie funkcjonalne** z kolei dokonywane jest głównie na gruncie przepisów materialnych, choć także i proceduralnych. Następuje wówczas, gdy mimo braku formuły prawnej określającej jakiś podmiot mianem organu przyporządkowanego ustrojowo do państwa lub określonej jednostki samorządu terytorialnego, to jednak jego wyodrębnienie następuje poprzez powierzenie mu kompetencji do realizacji zadań któregoś z tych podmiotów prawa. Wraz z wyodrębnieniem organizacyjnym z reguły następuje wyodrębnienie funkcjonalne poprzez przypisanie wyodrębnionym organizacyjnie organom określonych kompetencji. Z kolei z wyodrębnienia funkcjonalnego nie wynika wyodrębnienie organizacyjne. Co więcej, wyodrębniony funkcjonalnie organ nie wymaga wyodrębnienia organizacyjnego. Z kolei wyodrębnienie organizacyjne organu bez określenia jego kompetencji czyni to wyodrębnienie zbędnym – Przemysław Niemczuk: *Pozycja ustrojowa - prawna starosty*;

Na podstawie różnych przepisów prawa materialnego staroście można **przypisać status organu administracji publicznej** bądź to z powodu wyodrębnienia organizacyjnego bądź też z powodu wyodrębnienia funkcjonalnego. I tak tytułem przykładu można wskazać na:

- art. 91 pkt 3 ustawy z dnia 16 kwietnia o ochronie przyrody (Dz. U. z 2023 r. poz. 1336 z późn. zm.), który stanowi, że *Organami w zakresie ochrony przyrody są: 3) starosta,*
- art. 80 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2023 r. poz. 682 z późn. zm.), w świetle którego *Zadania administracji architektoniczno-budowlanej wykonują, z zastrzeżeniem ust. 4, następujące organy: 1) starosta.*

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy można staroście przypisać status organu administracji publicznej. Powstaje jednak pytanie, czy jest on organem powiatu. W tym zakresie doktryna wskazuje, że:

- w ujęciu organizacyjnym (ustrojowym) starosta nie został wyodrębniony jako organ samorządu terytorialnego. Nie mieści się on również w konstytucyjnie określonych ramach funkcjonowania samorządu terytorialnego, albowiem nie jest on ani organem wykonawczym, ani organem stanowiącym powiatu. Jednakże w kontekście funkcjonalnym istnieje szereg przesłanek do wyodrębnienia starosty jako organu samorządu powiatowego. Wynika to z faktu przydzielenia staroście szeregu kompetencji i funkcji, które podmiot ten wykonuje samodzielnie we własnym imieniu, realizując równocześnie ustawowe zadania jednostki samorządowej. W ujęciu funkcjonalnym prawodawca zaliczył starostę do organów samorządu terytorialnego – Marcin Dąbrowski: *Pozycja prawna starosty powiatowego, czyli ustawowe mydło i powidło. Przegląd Prawa Konstytucyjnego* Nr 5 (27)/2015.

Powyższe wywody doktryny pozwalają – w ocenie Kolegium – na jednoznaczne stwierdzenie że przepisy ustrojowe, tj. przepisy Konstytucji oraz przepisy ustawy o samorządzie powiatowym, nie uznają starosty jako organu powiatu. Doktryna (także orzecznictwo sądowe) pozwala – w określonych przypadkach – na uznanie starosty jako organu powiatu, ale ma to miejsce wówczas, gdy na podstawie przepisów ustrojowych lub przepisów ustaw szczególnych, mimo braku formuły prawnej określającej starostę mianem organu, następuje jego

wyodrębnienie funkcjonalne poprzez powierzenie mu kompetencji do realizacji określonych zadań.

W przypadku zagadnienia dotyczącego wnoszenia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego to jednak nie następuje. Z żadnego przepisu prawa nie da się bowiem – zdaniem Kolegium – zasadnie wywieść, że w odniesieniu do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnych, sformułowanych po przeprowadzeniu kontroli powiatu przez regionalną izbę obrachunkową, to właśnie starosta posiada kompetencje do zgłaszania zastrzeżeń.

Ponadto przepisy ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych stanowią, że:

- (...) *izba kieruje do kontrolowanej jednostki wystąpienie pokontrolne* (...) – art. 9 ust. 2,
- *do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym przysługuje prawo zgłoszenia zastrzeżenia do kolegium izby* – art. 9 ust. 3,
- *zastrzeżenia składa właściwy organ jednostki kontrolowanej* – art. 9 ust. 4.

Skoro w przedmiotowej sprawie przedmiotem kontroli była gospodarka finansowa Powiatu Leszczyńskiego, a podmiotem kontrolowanym był Powiat Leszczyński, to ten właśnie podmiot – zgodnie z powołanymi wyżej regulacjami – jest adresatem wystąpienia pokontrolnego i ten podmiot - Powiat Leszczyński, powinien decydować w kwestii wnoszenia zastrzeżeń w drodze podjęcia stosownej uchwały przez zarząd powiatu zgodnie z art. 32 ust. 4 ustawy o samorządzie powiatowym, który stanowi, że *zarząd rozstrzyga w formie uchwał wszystkie sprawy należące do jego kompetencji wynikające z ustaw oraz przepisów wykonawczych do ustaw i w granicach upoważnień ustawowych*). Zarząd powiatu wykonuje zadania powiatu, przygotowuje projekty uchwał rady i wykonuje uchwały rady, gospodaruje mieniem powiatu (art. 32 ust. 1 i art. 32 ust. 2 pkt 1, 2, 3, 4 ustawy o samorządzie powiatowym) oraz odpowiada za prawidłowe wykonanie budżetu powiatu (art. 60 ustawy o samorządzie powiatowym).

Na niniejszą uchwałę nie przysługuje skarga do sądu administracyjnego.