



WICEPREZES RADY MINISTRÓW
MINISTER
KULTURY I DZIEDZICTWA NARODOWEGO
prof. dr hab. Piotr Gliński

Warszawa, 23 marca 2017

BAK.0801.14.2016.

Pan
Piotr Hubert Świda
Dyrektor
Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa
W Warszawie

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

Na podstawie art. 6 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. *o kontroli w administracji rządowej*¹ w terminie od 5 do 30 września 2016 r. przeprowadzono kontrolę w Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa w Warszawie, zwanego dalej Muzeum.

Kontrola obejmowała wykorzystanie środków finansowych na realizację zadań statutowych w latach 2014-2015.

Czynności kontrolne zostały przeprowadzone na podstawie upoważnienia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego nr 17/2016 z dnia 31 sierpnia 2016 r. przez głównego specjalistę Biura Audytu Wewnętrznego i Kontroli Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (dalej: MKiDN) w siedzibie Muzeum, ul. Szwoleżerów 9, 00-464 Warszawa.

Zgodnie z art. 47 w zw. z art. 46 ustawy *o kontroli w administracji rządowej*, przekazuję Panu Dyrektorowi *Wstąpienie pokontrolne*.

W kontrolowanym okresie Dyrektorem Muzeum był Pan Piotr Hubert Świda.

Pozytywnie należy ocenić realizację zadań statutowych oraz udzielenie zamówienia publicznego na obsługę przewodniczką po wystawach Muzeum zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. *Prawo zamówień publicznych*² (dalej: ustawa *Prawo zamówień publicznych*). Negatywnie należy ocenić prowadzenie ksiąg rachunkowych niezgodnie z przepisami art. 24 ustawy z dnia 29 września 1994 r. *o rachunkowości*³ (dalej: ustawa *o rachunkowości*) oraz wydatkowanie środków publicznych z naruszeniem zasad gospodarowania tymi środkami określonych w ustawie z 27 sierpnia 2009 r. *o finansach publicznych*⁴ (dalej: ustawa *o finansach publicznych*).

¹ Dz. U. z 2011 r. Nr 185, poz. 1092

² Dz. U. 2013, poz. 907 ze zm.

³ Dz. U. 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.

⁴ t.j. Dz. U. z 2013, poz. 885 z późn. zm.

Negatywną ocenę uzasadniają w szczególności:

- błędne ujęcie w ewidencji księgowej nagród jubileuszowych w kwocie 70.186,48 zł w koszty świadczeń na rzecz pracowników, zamiast w koszty wynagrodzeń wskutek czego w rachunku zysków i strat za 2014 r. wykazano niższe koszty wynagrodzeń i wyższe koszty ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń niż rzeczywiście zostały poniesione przez Muzeum, co stanowiło naruszenie art. 24 ust. 2 i 3 ustawy o rachunkowości;
- przekroczenie w 2014 r. dopuszczalnego limitu wydatków na wynagrodzenia osobowe o kwotę 54.586,48 zł w odniesieniu do wielkości wynagrodzeń wynikających z planu finansowego na 2013 r., czym naruszono art. 12 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej⁵;
- błędne ujęcie jednorazowo w koszty działalności operacyjnej zakupionych klimatyzatorów ściennych na kwotę 36.240,00 zł, zamiast wprowadzenie ich do ewidencji środków trwałych i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w polityce rachunkowości⁶, co miało wpływ na wyższe koszty operacyjne zaprezentowane w rachunku zysków i strat za 2015 r.;
- wykorzystanie dotacji podmiotowej w kwocie 46.140,00 zł niezgodnie z przeznaczeniem na wydatki inwestycyjne (zakup klimatyzatorów i muzealiów), czym naruszono art. 44 ust. 2 w związku z art. 131 ustawy o finansach publicznych;
- błędne księgowanie kosztów poniesionych na katalogi do wystaw w kwocie 16.204,00 zł na koncie 330 - towary, zamiast na koncie 600 - wyroby gotowe, co było niezgodne art. 3 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o rachunkowości oraz polityką rachunkowości;
- błędne ujęcie w ewidencji księgowej kosztów poniesionych na wydawnictwo jako straty z lat ubiegłych.

Powyższe nieprawidłowości przekraczają określoną w polityce rachunkowości kwotę istotności w wysokości 75% przeciętnego wynagrodzenia, przypadającego w danym roku, określonego przez Główny Urząd Statystyczny⁷ dla każdego z ww. przypadku.

1. Stan organizacyjny Muzeum

Muzeum jest państwową instytucją kultury, wpisaną do rejestru instytucji kultury prowadzonego przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego pod numerem RIK 17/92 oraz do Państwowego Rejestru Muzeum pod numerem PRM/6/98.

Zgodnie ze Statutem Muzeum z dnia 7 sierpnia 2012 r.⁸ do dokonywania czynności prawnych w imieniu Muzeum, w tym do składania oświadczeń woli w zakresie jego praw i zobowiązań majątkowych upoważniony jest dyrektor. Dyrektor może ustanawiać pełnomocników do dokonywania ww. czynności prawnych, określając zakres pełnomocnictwa. W badanym okresie pełnomocnictwa do dokonywania czynności prawnych w imieniu Muzeum posiadali: Zastępca dyrektora oraz Starszy Kustosz.

Organizację wewnętrzną Muzeum określa Regulamin Organizacyjny⁹ nadany przez Dyrektora Muzeum, zaopiniowany przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego oraz przez Komisję zakładową. Tryb wprowadzenia Regulaminu Organizacyjnego był zgodny z art. 13

⁵ Dz. U. z 2013 r. poz. 1645

⁶ Zasady rachunkowości oraz zakładowy planu kont ustanowione zarządzeniem Nr 26 Dyrektora Muzeum z dnia 18.12.2013 r.

⁷ Zgodnie z Komunikatami Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego przeciętne wynagrodzenie wyniosło: w czwartym kwartale 2014 r. - 3942,67 zł; w czwartym kwartale 2015 r. - 4066,95 zł.

⁸ Statut wprowadzony Zarządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego (Dz. Urz. MKiDN z 2012 r. poz. 40.), zmieniony Zarządzeniem z dnia 29 września 2014 r. (Dz. Urz. MKiDN z 2014 r. poz. 40).

⁹ Regulamin organizacyjny wprowadzony zarządzeniem Nr 2 Dyrektora Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa z dnia 22.01.2004 r. , zmieniony zarządzeniami Nr 6 z dnia 29.04.2005 r., Nr 3 z dnia 7.03.2013 r., Nr 23 z dnia 13.11.2013 r.

ul. Krakowskie Przedmieście 15/17, 00-071 Warszawa, tel.: 22 42 10 401, fax: 22 826 75 33, e-mail: minister@mkidn.gov.pl

ust. 3 ustawy z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej¹⁰.

W § 11 ust. 3 Statutu postanowiono, że dyrektor zarządza Muzeum przy pomocy zastępcy, który jest powoływany i odwoływany przez dyrektora w uzgodnieniu z Ministrem. Od dnia 1 listopada 2014 r. na stanowisku Zastępcy dyrektora zatrudniony był pan

Zakres obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności Zastępcy dyrektora został sporządzony w sposób nieprecyzyjny. Niektóre obowiązki z zakresu nadzoru zostały przydzielone jednocześnie Dyrektorowi i jego Zastępcy, np.:

- Dyrektor sprawuje nadzór nad zbiorami i ich ewidencjonowanie, tymczasem do zadań Zastępcy dyrektora, któremu podlegają bezpośrednio komórki merytoryczne odpowiedzialne za gromadzenie i opiekę nad zbiorami należy ogólny nadzór nad zbiorami;
- Dyrektor kieruje bezpośrednio pracą Działu Oświatowego i Wystaw, zajmującego się działalnością wydawniczą i sprawuje nadzór nad redakcją wydawnictw muzealnych, tymczasem do zadań Zastępcy dyrektora należy ogólny nadzór nad redakcją wydawnictw muzealnych;
- Dyrektor reprezentuje Muzeum na zewnątrz, tymczasem do zadań Zastępcy dyrektora należy reprezentacja Muzeum na zewnątrz w razie potrzeby.

Kontrolowany wyjaśnił¹¹, że (...) zadania i obowiązki przypisane Dyrektorowi i jego Zastępcy są podobne w nazwie, ponieważ związane są z zastępowaniem Dyrektora w czasie jego nieobecności (...). Ww. zadania wykonywane były i są przez Dyrektora. W czasie nieobecności Dyrektora spowodowanej chorobą, urlopem wypoczynkowym, delegacją zadania wykonywał i wykonuje Zastępca dyrektora.

Zgodnie z § 9 Statutu przy Muzeum działa Rada Muzeum, która składa się z 8 członków. W dniu 15.12.2014 r. upłynęła IV kadencja Rady Muzeum powołanej na lata 2010-2014 decyzją nr 25 Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 15.12.2010 r.¹² Zarządzeniem z dnia 6.11.2015 r. Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego powołał nowy siedmioosobowy skład Rady Muzeum na lata 2015-2019. Kontrolowany wyjaśnił¹³, że powodem 11 miesięcznego opóźnienia był błędnie policzony czas trwania poprzedniej kadencji Rady Muzeum, tj. od daty powołania jej ostatniego członka w 2011 r., zamiast od daty powołania pierwszych siedmiu członków w 2010 r. W trakcie trwania kontroli Muzeum zgłosiło do MKiDN kandydata na ósmego członka Rady Muzeum.

W kontrolowanym okresie odbyły się dwa posiedzenia Rady Muzeum w dniach: 18.03.2014 r. i 23.03.2015 r. Na posiedzeniach członkowie Rady Muzeum podjęli uchwały w zakresie pozytywnego zaopiniowania rocznych planów działalności na lata 2014-2015 oraz pozytywnej oceny działalności merytorycznej i finansowej Muzeum za 2014 r. Zgodnie z art. 11 ust. 3 ustawy z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach¹⁴ kadencja członków rady muzeum trwa cztery lata. W związku z powyższym po dniu 15.12.2014 r. żaden z powołanych decyzją Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego nr 25 z dnia 15.12.2010 r. członków Rady Muzeum nie posiadał uprawnień do zasiadania w tym gremium i podejmowania jakichkolwiek aktywności, która mogłaby zostać uznana za działanie Rady Muzeum. W ww. okolicznościach Rada Muzeum nie powinna funkcjonować i podejmować żadnych ustawowo nałożonych na nią obowiązków, w szczególności uchwał z dnia 23.03.2015 r. w zakresie zaopiniowania

¹⁰ Dz. U. z 2012 r. poz. 406 ze zm. oraz Regulamin organizacyjny wprowadzony zarządzeniem Nr 13 Dyrektora Muzeum Łowickiego i Dziedzictwa z dnia 20.05.2015 r.

¹¹ Pismo pana Piotra Huberta Świdry Dyrektora Muzeum z dnia 13.09.2016 r.

¹² Decyzja nr 25 Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 15 grudnia 2010 r. została zmieniona decyzjami z dnia 12.05.2011 r. oraz z dnia 4.02.2013 r.

¹³ Pismo pana Piotra Huberta Świdry Dyrektora Muzeum z dnia 15.09.2016 r.

¹⁴ t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 987 ze zm.

rocznych planów działalności na lata 2014-2015 r. oraz oceny działalności merytorycznej i finansowej Muzeum za 2014 r.

Uchwały Rady Muzeum zostały podpisane jednoosobowo przez sekretarza Rady, który nie jest członkiem Rady Muzeum, co jest niezgodne z pkt 10 Regulaminu Rady Muzeum z dnia 24.03.2009 r., w myśl którego uchwały podejmuje Rada Muzeum. Pkt 13 ww. Regulaminu w zakresie podpisywania protokołów z obrad Rady Muzeum, pism i dokumentów w imieniu Rady przez Sekretarza jest wadliwy.

Tryb pracy IV i V kadencji Rady Muzeum określał Regulamin z dnia 24.03.2009 r., uchwalony przez poprzednią kadencję Rady. Zgodnie z art. 11 ust. 8 ustawy o muzeach szczegółowy tryb pracy rady muzeum określa uchwalony przez nią regulamin. W protokołach z obrad IV i V kadencji Rady Muzeum brak informacji o zaakceptowaniu przez członków Rady treści ww. Regulaminu. Kontrolowany wyjaśnił¹⁵, że (...) *Regulamin podpisany został przez Przewodniczącego Rady (...) ponieważ od tego czasu nie zaszły w treści regulaminu żadne zmiany, traktowany był, jako dokument obowiązujący w czasie trwania kolejnych kadencji. Przewodniczącym Rady w obu wspomnianych kadencjach była ta sama osoba. Nieznaczne były również zmiany w samym składzie Rady, a nowi jej członkowie zapoznawani byli z regulaminem na pierwszym posiedzeniu.*

Muzeum poniosło wydatki z tytułu zwrotu kosztów przejazdów dla członków Rady w kwocie 1.263,74 zł, w tym: 501,48 zł – 2014 r., 762,26 zł – 2015 r. Środki dotacji podmiotowej z tytułu zwrotu kosztów podróży w dniu 23.03.2015 r. dla byłych członków Rady w kwocie 762,26 zł zostały wydatkowane bez podstawy prawnej, ponieważ w znaczeniu formalno – prawnym spotkanie byłych członków Rady nie stanowiło posiedzenia Rady Muzeum.

2. Zasady rachunkowości oraz dokumentacja systemu kontroli zarządczej

W okresie objętym kontrolą Głównym księgowym Muzeum była pani która przyjęła obowiązki i odpowiedzialność określone w art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Główny księgowy udzielił pełnomocnictw dla

do zastępowania go w czasie nieobecności w pracy. Pełnomocnictwa zostały zaakceptowane przez Dyrektora lub Zastępcę dyrektora. Kontrolowany wyjaśnił,¹⁶ że (...) *pełnomocnictwa obejmowały pełnienie obowiązków w zakresie prowadzenia rachunkowości jednostki, wykonywania dyspozycji środkami pieniężnymi oraz dokonywania wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych w czasie nieobecności Głównego księgowego. Wszelkie sprawy były również uzgadniane telefonicznie z Głównym Księgowym. Zgodnie z art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych zakres obowiązków i odpowiedzialność określonych w ww. przepisie może powierzyć określonej osobie kierownik jednostki.*

W okresie objętym kontrolą obowiązywały:

- a) Zasady rachunkowości oraz zakładowy planu kont, ustanowione zarządzeniem Nr 26 Dyrektora Muzeum z dnia 18.12.2013 r. Dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości nie spełnia wymogu wynikającego w art. 10 ustawy o rachunkowości, tj. nie określa okresów sprawozdawczych wchodzących w skład roku obrotowego. W polityce rachunkowości nieprawidłowo określono, że wydatki na nagrody jubileuszowe kwalifikowane są do kosztów świadczeń na rzecz pracowników, zamiast do kosztów

¹⁵ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 15.09.2016 r.

¹⁶ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

wynagrodzeń. Zakładowy plan kont jest nieaktualny i niedostosowany do potrzeb jednostki w następującym zakresie:

- do konta syntetycznego 016-muzealia prowadzono konta analityczne o nazwie muzealia umorzone w 100% i muzealia nieumorzone. Kontrolowany wyjaśnił¹⁷, że *Muzeum nie amortyzuje muzealiów (...) stan konta analitycznego umorzono w 100% jest zastany od 2002 r.*;
 - wykaz kont syntetycznych nie zawiera kont: 133 – rachunek bankowy do wpływu i wydatków dotacji podmiotowej oraz 988 – rozliczenie kasowe dotacji podmiotowej. Zestawienie obrotów i sald za lata 2014-2015 wykazało obroty i salda ww. kont. Zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje dokumentację opisująca przyjęte zasady rachunkowości.
- b) Instrukcja Obiegu i Kontroli Dowodów Finansowo – Księgowych, Zasad ich Sporządzania i Ewidencji oraz Procedur Kontroli Finansowej w Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa¹⁸ (dalej: *Instrukcja obiegu i kontroli dowodów finansowo - księgowych*).
- c) Zarządzenie nr 25 Dyrektora Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa z dnia 12.12.2012 r. w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej oraz wprowadzenia raportu identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko oraz zasad jego sporządzania w Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa¹⁹ (dalej: *zarządzenie w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej*).

3. Stan i struktura zatrudnienia

Zatrudnienie w kontrolowanym okresie w przeliczeniu na osoby wynosiło:

- na dzień 31.12.2014 r. 26 pracowników (kierownictwo – 3 osoby, pracownicy merytoryczni – 12 osób oraz pracownicy administracyjni – 11 osób), w przeliczeniu na etaty wynosiło 22,12 etatów;
- na dzień 31.12.2015 r. 27 pracowników (kierownictwo – 3 osoby, pracownicy merytoryczni – 12 osób oraz pracownicy administracyjni – 12 osób), w przeliczeniu na etaty wynosiło 23,25 etatów.

4. Plany działalności merytorycznej i ich realizacja

W latach 2014 – 2015 zaplanowano działania dotyczące wszystkich form działalności określonych w Statucie. Plany działalności merytorycznej zostały przekazany terminowo do MKiDN.

Muzeum zrealizowało w 2014 r. 8 wystaw czasowych, w tym 4 nie zostały ujęte w planie działalności merytorycznej na 2014 r.²⁰, natomiast w 2015 r. 10 wystaw czasowych, w tym 4 nie zostały ujęte w planie działalności merytorycznej na 2015 r.²¹ Muzeum w 2014 r. poniosło ze środków dotacji podmiotowej koszty w kwocie 5.309,72 zł na przygotowanie wystawy

¹⁷ Pismo pana Piotra Huberta Świdry Dyrektora Muzeum z dnia 20.09.2016 r.

¹⁸ Instrukcja Obiegu i Kontroli Dowodów Finansowo – Księgowych, Zasad ich Sporządzania i Ewidencji oraz Procedur Kontroli Finansowej w Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa została wprowadzona zarządzeniem Nr 24 Dyrektora Muzeum z dnia 5 grudnia 2012 r., i zmieniona zarządzeniem Nr 27 Dyrektora Muzeum z dnia 18 grudnia 2013 r.

¹⁹ Zarządzenie nr 25 Dyrektora Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa z dnia 12.12.2012 r. w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej oraz wprowadzenia raportu identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko oraz zasad jego sporządzania w Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa zostało zmienione zarządzeniami nr 2 z dnia 15.01.2014 r. oraz nr 27 z dnia 10.11.2015 r.

²⁰ W planie działalności merytorycznej na 2014 r. nie zostały ujęte następujące wystawy: wystawa fotograficzna na ogrodzeniu Ogrodu Botanicznego; wystawa plenerowa Lasów Państwowych; Michał Bohdanowicz – rodzina i przyjaciele; Kossak nieznan. Rysunki i akwarele Karola Kossaka. Wśród wystaw niezaplanowanych jedna wystawa została zapłacona ze środków własnych, jedna ze środków sponsora, dwie ze środków dotacji podmiotowej.

²¹ W planie działalności merytorycznej na 2015 r. nie zostały ujęte następujące wystawy: wystawa pokonkursowa na Krzyżówkę Przyrodniczą; wystawa plenerowa Lasów Państwowych; Jaroccy – malarstwo; wystawa karmników pod budynkiem Muzeum. Wśród wystaw niezaplanowanych dwie wystawy były bez kosztowe, dwie wystawy zostały zapłacone ze środków dotacji podmiotowej.

„Konie w Warszawie” zaplanowanej na 2015 r. Działanie to nie zostało ujęte w planie działalności merytorycznej na 2014 r. oraz w wykonaniu planu finansowego za 2014 r. (opis działalności i zrealizowanych zadań jednostki).

Muzeum wydało w 2014 r. 3 wydawnictwa, w tym 2 nie zostały ujęte w planie działalności merytorycznej na 2014 r.,²² oraz w 2015 r. 3 publikacje, w tym jedna nie została ujęta w planie działalności merytorycznej na 2015 r.²³ Kontrolowany wyjaśnił²⁴, że zmiany wprowadzone w planach działalności merytorycznej na lata 2014 – 2015 dokonywane były w trakcie roku budżetowego i nie zostały zgłoszone do MKiDN, ponieważ uzyskano informację, że nie ma potrzeby składania korekt planów merytorycznych. Zgodnie z § 16 zarządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 30 października 2013 r. *w sprawie w sprawie nadzoru i kontroli nad jednostkami objętymi częścią 24 budżetu państwa*²⁵ plan działalności merytorycznej podlega ocenie i akceptacji przez departament nadzorujący.

W 2014 r. Muzeum odwiedziło 33.430 osób, a frekwencja w 2015 r. wyniosła 29.952 osób. W zakresie edukacji muzealnej przeprowadzono 806 zajęć muzealnych: 364 w 2014 r. i 442 w 2015 r. Muzeum udostępniało zbiory dla celów naukowych i edukacyjnych oraz współpracowało z innymi instytucjami o podobnym jak Muzeum zakresie działania.

5. Plany finansowe i ich wykonanie

Na 2014 r. zaplanowano przychody ogółem w wysokości 2.291 tys. zł, a zrealizowano 2.129 tys. zł (93% planu), z tego dotacja podmiotowa stanowiła 91%, pozostałe przychody (własne) 9%. W planie finansowym na 2015 r. przewidziano przychody ogółem w wysokości 2.732 tys. zł, a zrealizowano 2.801 tys. zł (102% planu), z tego dotacje z budżetu państwa stanowiły 88%, pozostałe przychody (własne) 12%.

W planie finansowym na 2014 r. uwzględniono koszty ogółem w wysokości 2.295 tys. zł, a Muzeum poniosło koszty w wysokości 2.194 tys. zł. W 2015 r. zaplanowano koszty ogółem w wysokości 2.723 tys. zł, a Muzeum poniosło koszty w wysokości 2.687 tys. zł. Plan finansowy na 2014 r. był dwukrotnie zmieniany, a na 2015 r. trzykrotnie.

W wykonaniu planu finansowego za 2014 r., (data złożenia do MKiDN 2.02.2015 r.) wykazano przychody ogółem w wysokości 2.131 tys. zł oraz koszty ogółem w wysokości 2.199 tys. zł. Z rachunku zysku i strat za 2014 r. wynika, że Muzeum osiągnęło przychody w wysokości 2.124 tys. zł i poniosło koszty w wysokości 2.194 tys. zł. Kontrolowany wyjaśnił²⁶, że (...) różnica w przychodach wynika z rozliczenia podatku VAT, który został dokończony po terminie złożenia wykonania plany finansowego do MKiDN. Różnica w kosztach wynika z uzgodnień kosztów na koniec roku i rozliczeń międzyokresowych kosztów dokonanych po okresie sprawozdawczym. Muzeum nie złożyło korekty sprawozdania z wykonania planu.

W wykonaniu planu finansowego za 2015 r. (data złożenia do MKiDN 27.01.2016 r.) wykazano przychody ogółem w wysokości 2.731 tys. zł oraz koszty ogółem w wysokości 2.687 tys. zł. Z rachunku zysku i strat za 2015 r. wynika, że Muzeum osiągnęło przychody w wysokości 2.732 tys. zł i poniosło koszty w wysokości 2.687 tys. zł.

Ze sprawozdań finansowych za lata 2014-2015 wynika, że Muzeum w 2014 r. poniosło stratę netto w kwocie 69.920,37 zł, w 2015 r. osiągnęło zysk netto 45.134,05 zł. Sprawozdania

²² W planie działalności merytorycznej na 2014 r. nie zostały ujęte następujące publikacje: Katalog do wystawy Kossak nieznan. Rysunki i akwarele Karola Kossaka zapłacone ze środków dotacji podmiotowej; wydawnictwo pokongresowe Europejskie Tradycje Łowieckie zapłacone ze środków pozostających na dzień 31.12.2013 r. na rachunku bieżącym Muzeum.

²³ W planie działalności merytorycznej na 2015 r. nie został ujęty katalog do wystawy Jaroccy. Malarstwo i rzeźba.

²⁴ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

²⁵ Dz. Urz. MKiDN z 2013 r. poz. 43

²⁶ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

finansowe zostały zbadane przez biegłych rewidentów, którzy nie wnieśli zastrzeżeń do ww. sprawozdań.

Stan środków pieniężnych Muzeum wyniósł: 114.316,02 zł - na dzień 1.01.2014 r., 130.346,61 zł - na dzień 31.12. 2014 r. oraz 20.791,03 zł - na dzień 31.12.2015 r.

Muzeum uzyskało przychody z następujących źródeł:

- dotacji podmiotowej: 1.944.532,00 zł w 2014 r. i 2.405.326,00 zł w 2015 r.;
- dotacji na wydatki inwestycyjne: 69.300,24 zł w 2015 r.;
- ze sprzedaży produktów i usług (bilety wstępu, organizowanie wystaw, zajęcia edukacyjne, usługi konserwacji, sprzedaż wydawnictw): 103.102,75 zł w 2014 r. i 77.275,65 zł w 2015 r.;
- ze sprzedaży towarów i materiałów: 16.916,71 zł w 2014 r. i 23.761,27 zł w 2015 r.
- pozostałych przychodów operacyjnych: 63.008,45 zł w 2014 r. i 224.376,96 zł w 2015 r.;
- przychodów finansowych (odsetki) w wysokości: 1.714,36 zł w 2014 r. i 801,58 zł w 2015 r.

Muzeum poniosło następujące koszty działalności operacyjnej:

- wynagrodzenia: 1.253.618,83 zł w 2014 r. i 1.330.432,45 zł w 2015 r.;
- ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników: 327.792,65 zł w 2014 r. i 272.605,77 zł w 2015 r.;
- usługi obce: 246.420,15 zł w 2014 r. i 501.581,78 zł w 2015 r.;
- zużycie materiałów i energii: 131.325,88 zł w 2014 r. i 214.893,40 zł w 2015 r.;
- amortyzacja: 183.410,30 zł w 2014 r. i 181.958,75 zł w 2015 r.;
- podatki i opłaty: 10.943,91 zł w 2014 r. i 8.583,63 zł w 2015 r.;
- pozostałe koszty rodzajowe: 28.429,21 zł w 2014 r. i 154.633,12 zł w 2015 r.;
- wartości sprzedanych towarów i materiałów: 11.711,48 zł i 17.995,72 zł w 2015 r.

W rachunku zysków i strat za lata 2014-2015 wykazano:

- wartość sprzedanych towarów i materiałów w wysokości 11.711,48 zł i w ww. wysokości zostały przeksięgowane na wynik finansowy (2014 r.), tymczasem obroty konta 731 - wartość sprzedanych towarów w zestawieniu zastawienia obrotów i sald za 2014 r. wyniosły 11.702,81 zł;
- przychody ze sprzedaży towarów i materiałów w wysokości 23.761,27 zł i w ww. wysokości zostały przeksięgowane na wynik finansowy (2015 r.), tymczasem obroty konta 730 - sprzedaż towarów i materiałów w zestawieniu zastawienia obrotów i sald za 2015 r. wyniosły 23.780,32 zł;
- pozostałe koszty operacyjne w wysokości 4.277,46 zł i w ww. wysokości zostały przeksięgowane na wynik finansowy (2015 r.), tymczasem obroty konta 761 - pozostałe koszty operacyjne w zestawieniu obrotów i sald za 2015 r. wyniosły 4.337,54 zł.

Kontrolowany wyjaśnił²⁷, że różnice spowodowane są brakiem czystości zapisów na koncie (...) na koniec roku sprawozdawczego nie przeprowadzono na kontach czystości zapisów. W odniesieniu do ww. kont wynikowych nie zachowano tzw. czystości obrotów. Dokonano korekty błędnych zapisów na kontach przychodów i kosztów poprzez zastosowanie storna czarnego (korekta zapisami dodatnimi). Zastosowanie powyższej techniki spowodowało zawyżone (zniekształcone) obroty na kontach. Dla zachowania tzw. czystości obrotów na kontach przychodów i kosztów nie wprowadzono zapisu technicznego w celu przywrócenia pierwotnego charakteru, powodującego, że wielkość narastających obrotów przedstawia rzeczywiście poniesione koszty i osiągnięte przychody przez instytucje w danym okresie sprawozdawczym.

²⁷ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

6. Wykorzystanie dotacji podmiotowej

Dotacja podmiotowa na wydatki bieżące wyniosła: 1.944.532,00 zł w 2014 r. oraz 2.405.326,00 zł w 2015 r. Kontrolowany wyjaśnił²⁸, że w 100% wykorzystał środki dotacji podmiotowej na ww. lata.

W kontrolowanym okresie prowadzona była odrębna ewidencja księgową (konto pozabilansowe 988 – rozliczenie kasowe dotacji podmiotowej) wydatków finansowanych w wartościach netto z dotacji podmiotowych, a zawarte w niej zapisy oraz dowody księgowe z wyjątkiem poleceń księgowania²⁹ umożliwiały identyfikację wydatków finansowanych ze środków dotacji. Kontrolowany wyjaśnił³⁰, że *z uwagi na ograniczone możliwości czasowe i kadrowe przyjęto uproszczoną metodę księgową rejestrowania dowodów opłaconych z dotacji na koncie 988 (...) w pierwszej kolejności zostaje wykorzystana dotacja podmiotowa, dlatego wszystkie dowody, na które organizator powinien zabezpieczyć środki zgodnie z ustawą o organizowaniu i prowadzeniu działalności gospodarczej rejestrowano na koncie 988. Na koniec roku bilansowego w okresie sprawozdawczym zamykającym rok budżetowy dokonywano weryfikacji konta 988 i stosowano wyksięgowanie przekroczeń z konta.*

Polecenia księgowania³¹ zawierały zbiorcze sumy wydatków wyksięgowanych z konta 988, bez wyszczególnienia wszystkich pojedynczych dowodów źródłowych, których dotyczyły zapisy korygujące, co uniemożliwiało weryfikację wydatków ze środków dotacji. W trakcie kontroli Kontrolowany sporządził zestawienie dowodów źródłowych wyksięgowanych z konta 988.

W 2015 r. wyodrębniony został rachunek bankowy (pomocniczy) do obsługi środków z dotacji podmiotowej. Z wyjaśnień Kontrolowanego³² wynika, że rachunek był wykorzystywany również do innych płatności, np. obsługi dotacji celowej, refundacji z rachunku bieżącego podatku VAT, środków pieniężnych z kasy, itp.

Z zapisów na koncie 988 wynika, że dotacje podmiotowe zostały wykorzystane na: wynagrodzenia: 1.253 tys. zł - 2014 r. i 1.330 tys. zł - 2015 r.; ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia na rzecz pracowników: 322 tys. zł - 2014 r. i 273 tys. zł - 2015 r.; materiały i energia: 128 tys. zł - 2014 r. i 218 tys. zł - 2015 r.; usługi obce: 220 tys. zł - 2014 r. i 500 tys. zł - 2015 r.; podatki i opłaty: 10 tys. zł - 2014 i 8 tys. zł - 2015 r.; pozostałe koszty: 12 tys. zł - 2014 r. i 76 tys. zł - 2015 r.

Kontroli poddano 33 losowo wybrane dowody księgowe wraz z umowami, protokołami odbioru prac i potwierdzeniami zapłaty, dokumentujące poniesienie wydatków z dotacji podmiotowej w latach 2014 - 2015 na łączną kwotę 835.579,28 zł, co stanowiło 20% wydatków poniesionych przez Muzeum w ww. okresie. Doboru próby dokonano na podstawie wydruków z zapisów na koncie 988 za lata 2014 – 2015.

W wyniku kontroli stwierdzono, że:

- 1) niezgodnie z przeznaczeniem wykorzystano środki dotacji podmiotowej w 2015 r. na sfinansowanie wydatków inwestycyjnych, co stanowi naruszenie art. 44 ust. 2 w związku z art. 131 ustawy o *finansach publicznych* w następującym zakresie:
 - a) wykonanie instalacji klimatyzacji ściennej w wysokości 36.240,00 zł, obejmującej: zakup i montaż 5 klimatyzatorów ściennych w pomieszczeniach biurowych budynku Stajnia Kubickiego (3 komplety urządzeń) oraz w Sali Wystawowej „Las” budynku Koszary Kantonistów (2 komplety urządzeń), demontaż i utylizacja dwóch poprzednich klimatyzatorów z Sali Wystawowej. Faktura nr 1510176 z dnia 26.10.2015 r. na kwotę

²⁸ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 26.09.2016 r.

²⁹ Polecenia księgowania nr RR1193/355/1-4; RR1139/351/1-8; RR1141/353/1-2; RR/1423/493/1-7

³⁰ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 27.09.2016 r.

³¹ Polecenia księgowania nr: RR1193/355/1-4; RR1139/351/1-8; RR1141/353/1-2; RR/1423/493/1-7)

³² Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

44.575,20 zł do umowy nr 186 z dnia 5.10.2015 r. została zapłacona ze środków dotacji podmiotowej w kwocie 36.240,00 zł i ww. wysokości została zaksięgowana na kontach: 988 – rozliczenie kasowej dotacji podmiotowej.

Zakupione klimatyzatory o wartości 36.240,00 zł błędnie ujęto w kosztach działalności operacyjnej (na koncie 402 – usługi obce – remont), zamiast wprowadzić je do ewidencji środków trwałych i dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych rozdziale V zasad prowadzenia ksiąg rachunkowości stanowiących załącznik nr 3 do polityki rachunkowości. Powyższe działanie miało wpływ na wyższe koszty operacyjne zaprezentowane w rachunku zysków i strat za 2015 r. i stanowi naruszenie art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie i bezbłędnie. Księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty, a za prowadzone bezbłędnie, jeżeli wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania w danym miesiącu dowody, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych. Nie można zgodzić się z wyjaśnieniami Kontrolowanego³³, że zakup i montaż ww. urządzeń zakwalifikowano jako usługę remontową ze względu na zapis zawarty w umowie bezpłatnego użytkowania budynków Stajni Kubickiego i Koszar Kantonistów, zgodnie z którym użytkujący we własnym zakresie ponosi wszelkie koszty utrzymania i remontu budynków. Z przedłożonej dokumentacji i wyjaśnień Kontrolowanego wynika, że zakupione klimatyzatory spełniały ustawową definicję środków trwałych określoną w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości. Po zakończeniu kontroli Dyrektor Muzeum dokonał zwrotu dotacji podmiotowej wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem w kwocie 36.240,00 zł wraz z odsetkami w kwocie 3.352,00 zł.

- b) zakup muzealiów (dwóch sztuk parokonnych uprząży chomątowych w stylu krakowskim) w wysokości 9.900,00 zł na podstawie umowy sprzedaży nr 123 z dnia 1.07.2015 r. Rachunek do umowy został zapłacony ze środków dotacji podmiotowej i zaksięgowany na koncie 988 – rozliczenie kasowej dotacji podmiotowej oraz 016-muzealia. Kontrolowany wyjaśnił³⁴, że wartość parokonnych uprząży chomątowych została wyceniona na kwoty 4.400,00 zł i 5.500,00 zł oraz ww. kwotach ujęta w dokumentacji ewidencyjnej zabytków.

Wydatki na zakup klimatyzatorów i muzealiów nie zostały uwzględnione w aneksie do umowy nr 46/DF-V/PG/2015 z dnia 18.02.2015 r. o udzielenie dotacji celowej na wydatki inwestycyjne w kwocie 120.000,00 zł, w ramach której Muzeum nie wykorzystало środków dotacji celowej w kwocie 50.699,76 zł.

Zgodnie z art. 44 ust. 2 ustawy o finansach publicznych jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków. W myśl art 131 ustawy o finansach publicznych dotacja podmiotowa mogą być przeznaczona wyłącznie na dofinansowanie działalności bieżącej. Sfinansowanie wydatków inwestycyjnych ze środków dotacji podmiotowej oznacza wykorzystanie jej niezgodnie z przeznaczeniem i w myśl art. 169 ustawy o finansach publicznych konieczny jest jej zwrot do budżetu wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowej.

- 2) poniesiono wydatki ze środków dotacji podmiotowej w kwocie 36.606,29 zł na organizację wyjazdu 12 pracowników Muzeum do Wiednia w dniach od 8 do 12 grudnia 2015 r. Oprócz kosztów biletów lotniczych, ubezpieczenia, opłat hotelowych i rezerwacyjnych, przewodnika oraz biletów wstępu (faktura nr 33/2015 z dnia 30.11.2015 na kwotę 42.825,96 zł) Muzeum poniosło ze środków własnych koszty z tytułu oddelegowania ww.

³³ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

³⁴ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 20.12.2016 r.

pracowników do Wiednia (diety i ryczałty) w kwocie 11.639,05 zł (faktura nr 32/2015 z dnia 30.11.2015 r.). Zastrzeżenia kontroli dotyczą celowości poniesienia ww. wydatku. Program wyjazdu obejmował zwiedzania miasta z przewodnikiem. Kontrolowany wyjaśnił³⁵, że uzasadnieniem organizacji wyjazdu do Wiednia było zapoznanie się z ekspozycjami w największych muzeach Wiednia prezentujących bogate kolekcje hipiczne i lowieckie, w tym pod kątem zasobów obiektów złożeń plastycznych, zabezpieczenia obiektów, propozycji edukacyjnych, montażu obiektów na wystawach szlaków edukacyjnych dla osób indywidualnych i grup sposobu oprowadzania, (...) a także kompleksowość wyjazdu miała znaczenie w kontekście przygotowania planów modernizacji i zagospodarowania przejętego budynku Nowej Wozowni.

7. Koszty wynagrodzenia

W planie finansowym pod ustawę budżetową na 2014 r. (data złożenia do MKiDN 12.02.2014 r. na druku PF-OSPR) zaplanowano wynagrodzenia w wysokości 1.243 tys. zł, w tym: osobowe 1.166 tys. zł i bezosobowe 77 tys. zł. Limit wydatków na wynagrodzenia wyniósł 1.166 tys. zł – osobowe i 95 tys. zł - bezosobowe. W ostatniej zmianie planu finansowego na 2014 r. (data złożenia do MKiDN 22.01.2015 r.) zwiększono koszty wynagrodzeń do wysokości 1.354 tys. zł, w tym: osobowe 1.259 tys. zł (1.166 tys. zł – zamrożenie wynagrodzeń na poziomie planu finansowego na 2013 r., 39 tys. zł – zwiększenie wynagrodzeń dla osób kierujących instytucją; 54 tys. zł - zwiększenie wynagrodzeń osobowych dla pracowników na wypłatę nagród jubileuszowych) oraz bezosobowe 95 tys. zł. Zaplanowane wydatki na wynagrodzenia osobowe przekroczyły o 54 tys. zł dopuszczalny limit wynagrodzeń, co stanowi naruszenie art. 12 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej. W wykonaniu planu finansowego za 2014 r.³⁶ wykazano wynagrodzenia wysokości 1.323 tys. zł, w tym: osobowe 1.237 tys. zł i bezosobowe 86 tys. zł.

W planie finansowym pod ustawę budżetową na 2015 r. (data złożenia do MKiDN 6.02.2015 r. na druku PF-OSPR) zaplanowano wynagrodzenia w wysokości 1.307 tys. zł, w tym: osobowe 1.230 tys. zł i bezosobowe 77 tys. zł. W ostatniej zmianie planu finansowego na 2015 r. (data złożenia do MKiDN 27.01.2016 r.) zwiększono wynagrodzenia do wysokości 1.346 tys. zł, w tym: osobowe 1.269 tys. zł (zwiększenie wynagrodzenia dla kadry zarządzającej – wynagrodzenie zastępcy dyrektora); bezosobowe 77 tys. zł. W wykonaniu planu finansowego za 2015 r.³⁷ wykazano wynagrodzenia wysokości 1.331 tys. zł, w tym osobowe 1.262 tys. zł i bezosobowe 69 tys. zł.

W latach 2014 – 2015 koszty wynagrodzenia Muzeum wyniosły: 1.323.805,31 zł w 2014 r. oraz 1.330.432,45 zł w 2015 r. i obejmowały:

- a) umowy o pracę : 1.237.890,31 zł w 2014 r. i 1.261.612,45 zł w 2015 r.
- b) umowy zlecenia: 73.710,00 zł w 2014 r. i 62.620,00 zł w 2015 r.
- c) umowy o dzieło: 12.205,00 zł w 2014 r. i 6.200,00 zł w 2015 r.

Koszty wynagrodzenia osobowego z tytułu umów o pracę obejmowały:

- wynagrodzenia zasadnicze: 651.801,64 zł w 2014 r. i 787.269,68 zł w 2015 r.;
- dodatki za wieloletnią pracę: 108.436,66 zł w 2014 r. i 99.152,22 zł w 2015 r.;
- dodatki funkcyjne: 43.567,10 zł w 2014 r. i 26.611,68 zł w 2015 r.;
- dodatki specjalne: 3.443,34 zł w 2014 r. i 516,00 zł w 2015 r.;

³⁵ Pismo pana Piotra Huberta Świdry Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

³⁶ Sprawozdanie za IV kwartał 2014 r. złożone za załącznikami do zarządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 30 października 2013 roku przekazane do MKiDN pismem z dnia 23.01.2015 r.

³⁷ Sprawozdanie za II półrocze 2015 r. złożone za załącznikami do zarządzenia Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 30 października 2013 roku przekazane do MKiDN pismem z dnia 27.01.2016 r.

- premia regulaminowa: 104.806,91 zł w 2014 r. i 112.127,08 zł w 2015 r.;
- premia uznaniowa – miesięczna: 89.541,78 zł w 2014 r. i 86.201,18 zł w 2015 r.;
- premie uznaniowa – roczna: 134.000,00 zł w 2014 r. i 113.000,00 zł w 2015 r.;
- nagrody jubileuszowe: 70.186,48 zł w 2014 r.;
- prowizje: 6.725,23 zł w 2014 r. i 6.961,82 zł w 2015 r.;
- dodatkowe godziny: 2.140,77 zł w 2014 r. i 2.858,77 zł w 2015 r.;
- wynagrodzenia chorobowe: 23.240,40 zł w 2014 r. i 26.914,02 zł w 2015 r.

W wyniku kontroli stwierdzono, że:

- a) przekroczono w 2014 r. dopuszczalny limit wydatków na wynagrodzenia osobowe, o którym mowa w art. 12 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. *o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej*. W 2014 r. limit wydatków na wynagrodzenia osobowe wyniósł 1.166 tys. zł, a zrealizowano wydatki w wysokości 1.237.890,31 zł, tj. o 71.890,31 zł większe niż wynagrodzenia osobowe zaplanowane w planie finansowym na 2013 r. pod ustawę budżetową. Na kwotę zwiększeń złożyły się wydatki na wynagrodzenia osób kierujących instytucją - 17.303,83 zł oraz wypłata nagród jubileuszowych dla pracowników - 54.586,48 zł. Zwiększenie wydatków osobowych na nagrody jubileuszowe dla pracowników stanowi przekroczenie dopuszczalnego limitu wynagrodzeń. Zgodnie z art. 146 ust. 2 ustawy *o finansach publicznych* jednostki sporządzają plany finansowe celem zapewnienia ich zgodności z ustawą budżetową. W myśl art. 12 ustawy z dnia 8 listopada 2013 r. *o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej* wielkość wynagrodzeń nie może przekroczyć w roku 2014 wielkości wynagrodzeń zaplanowanych w ustawie budżetowej na rok 2013 z dnia 25 stycznia 2013 r.³⁸ Z wyjaśnień Kontrolowanego³⁹ wynika, że wydatki na nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne w latach 2012 – 2014 planowane były w kosztach ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń na rzecz pracowników z uwagi na zamrożenie wynagrodzeń osobowych w ustawie budżetowej, o czym informowano MKiDN w planach finansowych i sprawozdaniach z wykonania planów. Na skutek zamrożenia wynagrodzeń osobowych Muzeum posiadało środki jedynie na wypłatę plac podstawowych bez nagród jubileuszowych. Dlatego corocznie występowało przekroczenie o wypłatę nagród jubileuszowych i odpraw emerytalnych w zależności od wysokości dokonanych wypłat. Argumentacja Kontrolowanego nie znajduje potwierdzenia w stanie faktycznym. Muzeum w 2014 r. wpłaciło pracownikom premie uznaniowe w łącznej wysokości 223.541,78 zł, w tym 89.541,78 zł - premia uznaniowa wypłacana miesięcznie – do wysokości 13% wynagrodzenia zasadniczego oraz 134.000,00 zł – premia uznaniowa roczna. Zgodnie z Regulaminem wynagradzania⁴⁰ wypłata środków na premie uznaniowe uzależniona jest od posiadanych środków. Kontrolowany wyjaśnił,⁴¹ że w 2014 r. zaplanowano fundusz premii uznaniowej do wysokości 13% wynagrodzenia zasadniczego w wysokości 90.000,00 zł, a premia uznaniowa - kwotowa została wypłacona na koniec roku z powstałych oszczędności (świadczenie chorobowe i wakat 2,5 etatu). W Muzeum nie tworzono rezerw na świadczenia pracownicze (nagrody jubileuszowe i odprawy emerytalne).
- b) nieprawidłowo zaksięgowano wydatki poniesione na nagrody jubileuszowe dla pracowników w kwocie 70.186,48 zł w 2014 r. w koszty świadczeń na rzecz pracowników (konto 405), - zamiast w koszty wynagrodzeń (konto 404), co stanowi naruszenie art. 24

³⁸ Dz. U. z 2013 r. poz. 169

³⁹ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

⁴⁰ Regulamin wynagradzania, wprowadzony zarządzeniem nr 19 Dyrektora Muzeum łowiectwa i jeździectwa z dnia 6.08.2013 r.

⁴¹ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

ustawy o rachunkowości, zgodnie z których księgi rachunkowe powinny być prowadzone rzetelnie i bezbłędnie. Powyższe spowodowało, że w rachunku zysków i strat za 2014 r. wykazano: koszty wynagrodzeń w kwocie 1.253.618,83 zł, tj. o 70.186,48 zł niższe niż rzeczywiście poniesione przez Muzeum (1.323.805,31 zł) oraz koszty ubezpieczeń społecznych i świadczeń na rzecz pracowników w kwocie 327.792,65 zł, tj. o ww. kwotę wyższe niż rzeczywiście poniesione przez Muzeum (257.606,17 zł). Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 3 października 2012 r. w sprawie wynagradzania pracowników instytucji kultury⁴² oraz Regulaminem wynagradzania pracowników Muzeum nagrody jubileuszowe stanowią składnik wynagrodzenia za pracę pracowników i winny być księgowane na koncie 404 - wynagrodzenia.

- c) wypłacono pracownikom premie uznaniowe - miesięczne w wysokości przekraczającej limit 13% wynagrodzenia zasadniczego w okresie od września do grudnia 2014 r. (od 22% do 33%) oraz od maja do grudnia 2015 r. (od 18% do 24%), czym naruszono § 11 pkt 2 Zasad premiowania pracowników Muzeum, stanowiących załącznik nr 2 do Regulaminu wynagradzania. Zgodnie z ww. przepisem premia uznaniowa wypłaca jest miesięcznie – procentowo, w wysokości do 13% wynagrodzenia zasadniczego, pod warunkiem posiadania środków finansowych na ten cel. Premie uznaniowe zostały wypłacone na podstawie miesięcznych zestawień zawierających proponowaną wysokość premii uznaniowej określoną w procentach dla pracowników. Zestawienia zostały sporządzone przez pracownika Działu Księgowości, parafowane przez Głównego księgowego i zaakceptowane przez Dyrektora lub jego Zastępcę. Kontrolowany wyjaśnił⁴³, że *premię uznaniową miesięczną działającą na zasadzie ogólnej wypłacano w wysokości 13% wynagrodzenia zasadniczego. W przypadku oszczędności funduszu wynagrodzeń wynikających w wyniku choroby pracowników przebywających na zwolnieniu lekarskim, po analizie funduszu osobowego, premię uznaniową zwiększano miesięcznie w zależności od oszczędności i posiadanych środków (...).*

Oprócz premii uznaniowych – miesięcznych pracownikom Muzeum zostały wypłacone premie uznaniowe – roczne na podstawie § 11 pkt 1 Zasad premiowania pracowników Muzeum, zgodnie z którym premia uznaniowa wypłacana jest kwotowo i jest brana do podstawy naliczania wynagrodzenia za czas choroby, pobierania zasiłku chorobowego oraz z tytułu sprawowania opieki nad chorym członkiem rodziny. Z list płac za miesiąc grudzień 2014 r. i 2015 r. wynika, że wysokość premii dla pracownika mieściła się w przedziale od 11.000,00 zł do 1.400,00 zł w 2014 r. i od 9.400,00 zł do 650,00 zł w 2015 r.

8. Działalność wydawnicza i wystawiennicza

W latach 2014 - 2015 Muzeum zorganizowało 18 wystaw czasowych, na które poniosło wydatki w wartości netto 233.265,30 zł oraz wydało 6 publikacji, na które poniosło wydatki w wartości netto 78.538,00 zł. Działalność wydawnicza i wystawiennicza finansowana była z dotacji podmiotowej oraz środków własnych.

Kontrolą objęto wydatki o wartości brutto poniesione na:

- a) Wydawnictwo pokongresowe „Europejskie Tradycje Łowieckie” na kwotę 58.892,50 zł;
- b) Katalog do wystawy „Kossak nieznany. Rysunki i akwarele Karola Kossaka” na kwotę 4.649,40 zł;
- c) Wystawę i katalog „Jaroccy. Malarstwo i rzeźba” na kwotę 19.196,63 zł;
- d) Wystawę „Konie w Warszawie” na kwotę 139.853,17 zł;

⁴² Dz. U. z 2012 r., poz. 1105

⁴³ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 26.09.2016 r.

- e) Wystawę fotograficzną na ogrodzeniu Ogrodu Botanicznego na kwotę 7.500,00 zł;
- f) Wystawę karmników dla ptaków na kwotę 863,17 zł.

Stwierdzono, że:

- na realizację katalogów „Kossak nieznany. Rysunki i akwarele Karola Kossaka” (500 egz.) oraz „Jaroccy. Malarstwo i rzeźba” (1000 egz.) Muzeum poniosło koszty druku i składu w wysokości 16.960,00 zł netto. Kontrolowany wyjaśnił⁴⁴, że były to jedyne koszty, ponieważ pozostałe zostały w kalkulowane w kosztorysy wystaw. Część nakładu ww. katalogów została przeznaczona do bezpłatnej dystrybucji w celach promocyjnych, a część do sprzedaży. Koszt wytworzenia ww. katalogów w kwocie 16.204,00 zł zostały zaksięgowany na koncie 330 - towary, które służy do ewidencji zapasów towarów, zamiast na koncie 600 – produkty – wydawnictwa, na którym ewidencjonuje się wyroby gotowe, co było niezgodne z art. 3 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o rachunkowości oraz polityką rachunkowości. Wydane przez Muzeum katalogi stanowiły wyroby gotowe i nie mieściły się w definicji towarów, tj. aktywów nabytych przez jednostkę w celu odsprzedaży w toku zwykłej działalności gospodarczej. Ponadto koszty poniesione na ww. katalogi zostały niejednolicie ujęte w ewidencji księgowej, tj. katalog „Jaroccy. Malarstwo i rzeźba” w całości na koncie 330 - towary, natomiast katalog „Kossak nieznany. Rysunki i akwarele Karola Kossaka” na dwóch kontach: 330 – towary i 402 – usługi obce (koszt wytworzenia egzemplarzy wydanych do bezpłatnej dystrybucji). Powyższe rozwiązanie nie było określone w polityce rachunkowości;
- Muzeum zawarło w dniu 8.01.2014 r. umowę z podmiotem w zakresie współpracy na przygotowanie, opublikowanie i dystrybucję wydawnictwa „Europejskie Tradycje Łowieckie.” W umowie określono łączne nakłady na książkę w kwocie 111.000,00 zł brutto (Muzeum - 20.000 zł, podmiot - 91.000 zł) oraz sposób dystrybucji książki (Muzeum - 400 egz., podmiot - 1100 egz.). Całkowity koszt realizacji publikacji poniesiony przez Muzeum wyniósł 58.892,50 zł brutto (47.750 zł netto) i obejmował: korektę językową i redakcyjną (3 rachunki do umów o dzieło z dnia 17.06.2014 r. na łączną kwotę 8.000,00 zł) oraz druk książki (faktura nr 00058/2014 z dnia 3.07.2014 r. na kwotę 48.892,50 zł do umowy nr 179 z dnia 25.06.2014 r.). W dniu 22.07.2014 r. Muzeum wystawiło dla podmiotu refakturę nr 1/07/2014 r. z tytułu zwrotu kosztów na książkę na kwotę 35.854,50 zł brutto (29.150,00 zł netto). W roku 2014 poniesione koszty na książkę błędnie zakwalifikowano jako błąd roku obrotowego 2013 i ujęto w ewidencji księgowej jako korektę spowodowaną istotnymi błędami popełnionymi w latach poprzednich. Korektę zaksięgowano na koncie 820 - rozliczenie wyniku finansowego i wykazano w kwocie 18.600,00 zł w pozycji sprawozdania finansowego: strata z lat ubiegłych, co w tym przypadku nie powinno mieć miejsca. Kontrolowany wyjaśnił⁴⁵, że (...) *uzasadnieniem zaksięgowania wydatków na koncie 820 - Straty z lat ubiegłych było to, że harmonogram wydatków oraz przychody przewidziane na ten cel w kwocie 18.600 zł były ustalone w harmonogramie roku 2013. Z uwagi na to, że losy wydawnictwa były niepewne, zapomniano o tym fakcie i błędem było, że nie utworzono rezerwy w roku 2013, dlatego naprawiono ten błąd księgując na koncie 820 - straty z lat ubiegłych, jako błąd roku poprzedniego.* Argumentacja Kontrolowanego nie znajduje potwierdzenia w stanie faktycznym. Umowa na wydanie książki została podpisana w dniu 8.01.2014 r. Całkowity koszt realizacji ww. publikacji został poniesiony przez Muzeum w roku 2014. Przychody przeznaczone na książkę stanowiły środki finansowe w kwocie 29.150,00 zł otrzymane w roku 2014 od podmiotu oraz środki pieniężne Muzeum w kwocie

⁴⁴ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

⁴⁵ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

18.600,00 zł zgromadzone na bieżącym rachunku bankowym na koniec roku 2013, których Kontrolowany nie uwzględnił w planie finansowym na rok 2014, co skutkuje naruszeniem art. 31 ustawy o *finansach publicznych*. Zgodnie z ww. przepisem, jednostki, o których mowa w art. 30 ust. 1 wyodrębniają w planach finansowych m.in. stan środków pieniężnych na początek i na koniec roku. Co oznacza, że zgromadzone na rachunku środki pieniężne z przychodów własnych instytucja może przeznaczyć na swoje wydatki pod warunkiem, że zostały one umieszczone w planie finansowym, tymczasem Kontrolowany nie uwzględnił wydatków na książkę w planie finansowym na 2014 rok;

- wydatki na wystawy i wydawnictwa poprzedzone były zawarciem umów, zamówień lub zleceń podpisanych przez Dyrektora Muzeum lub jego Zastępcę oraz parafowanych przez Głównego księgowego w celu potwierdzenia zgodności operacji finansowych z planem finansowym. Przed poniesieniem wydatków nie sporządzano informacji o której mowa w § 36 ust. 11 *Instrukcji obiegu i kontroli Dowodów finansowo – księgowych*. Zgodnie z ww. przepisem kierownicy komórek organizacyjnych Muzeum do przygotowanego projektu umowy, porozumienia, zlecenia zamówienia zobowiązani są sporządzić informację dotyczącą planowanej kwoty wydatków związanych z planowanym wykonaniem zadania. Informacje powyższe przed podpisaniem umowy wymagają uzyskania akceptacji Dyrektora, w celu uzyskania wstępnej oceny co do zasadności i celowości jego poniesienia, a także potwierdzenia Głównego księgowego w zakresie zgodności z planem finansowym. Kontrolowany wyjaśnił⁴⁶, że (...) *wstępnej oceny co do zasadności i celowości dokonania określonego zakupu dokonuje się przez ocenę pisemnego wniosku w tym przedmiocie, złożonego przez kierownika komórki organizacyjnej. Pozytywna ocena tego wniosku wyrażała się w złożonym na wniosku podpisie Dyrektora, co oznaczało akceptację wniosku, czyli zgodę na jego realizację. Natomiast zabezpieczenie środków w planie finansowym na cel wskazany w złożonym wniosku wyrażało się poprzez złożenie podpisu Głównego Księgowego Muzeum na wniosku zgłaszającego, na etapie – przed jego przedłożeniem Dyrektorowi Muzeum*. Wyjaśnienia Kontrolowanego nie znajdują potwierdzenia w stanie faktycznym, ponieważ do żadnej umowy, zamówienia lub zlecenia nie przedłożono ww. wniosków;
- ze środków dotacji podmiotowej sfinansowano wystawy: „Jaroccy. Malarstwo i rzeźba” (5.357,63 zł), kraniki dla ptaków (863,17 zł) oraz przygotowanie w 2014 r. wystawy „Konie w Warszawie” (5.362,87 zł), które nie zostały przewidziane w planach działalności merytorycznej składanych do MKiDN. Kontrolowany wyjaśnił⁴⁷, że środki na organizację ww. wystaw zostały zabezpieczone w planach finansowych Muzeum;
- nie prowadzono ewidencji kosztów poniesionych na wystawy i wydawnictwa na kontach zespołu „5”. Wysokość kosztów na ww. zadania została ustalona na podstawie zestawień sporządzonych w trakcie kontroli. Kontrolowany wyjaśnił⁴⁸, że (...) *z uwagi na to, że jesteśmy małą jednostką nie używamy kont zespołu „5”, ponieważ nie jest ono obowiązkiem, koszty na realizację konkretnego zadania jesteśmy w stanie ustalić z kont zespołu „4”*. Sposób ujmowania kosztów w ewidencji księgowej winien być dostosowany do potrzeb, wynikających z różnorodnej działalności Muzeum (działalność wydawnicza, wystawiennicza, edukacyjna) aby można było łatwo i szybko dostarczyć dane o miejscu i wysokości poniesionych kosztów.

⁴⁶ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 20.09.2016 r.

⁴⁷ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

⁴⁸ Pismo pana Piotra Huberta Świdy Dyrektora Muzeum z dnia 30.09.2016 r.

9. Koszty utrzymania budynków Muzeum

Muzeum nieodpłatnie użytkuje budynki: Stajnię Kubickiego, Koszary Kantonistów oraz Wozownię na podstawie umów zawartych na czas nieokreślony z Muzeum Łazienki Królewskie.⁴⁹ Z tytułu użytkowania budynków poniosło koszty w wartościach netto: 90.164,90 zł w 2014 r. i 101.627,04 zł w 2015 r., które obejmowały:

- opłaty za media, tj. dostawę energii elektrycznej, ciepłej, wody, odprowadzanie ścieków, wywóz nieczystości, monitoring i ochrona: 67.144,92 zł w 2014 r. i 78.632,40 zł w 2015 r.,
- czynności dozoru i ochrony obiektów: 23.019,98 zł w 2014 r. i 22.994,64 zł w 2015⁵⁰.

Oplaty za media rozliczane były na podstawie miesięcznych faktur VAT – zaliczkowych w kwocie 4.500 zł netto za miesiące od kwietnia do września oraz 7.200 zł netto za miesiące od września do marca. Rozliczenie faktur zaliczkowych następowało w systemie półrocznym na podstawie faktur VAT.

Muzeum poniosło koszty z tytułu najmu pomieszczenia gospodarczego na terenie folwarku o powierzchni 40 m² w łącznej wysokości 6.973,31 zł brutto, w tym 4.437,59 zł w 2014 r. i 2.535,72 zł w 2015 r. na podstawie umowy zawartej z Muzeum Łazienki Królewskie⁵¹. Wysokość czynszu wyniosła miesięcznie: 422,63 zł brutto w okresie od stycznia do września 2014 r. oraz 211,31 zł brutto w okresie od października 2014 r. do grudnia 2015 r.

10. Zamówienia publiczne

W kontrolowanym okresie obowiązywały:

- Regulamin udzielenia zamówień na dostawy i usługi z zakresu działalności kulturalnej, wprowadzony zarządzeniem nr 11 Dyrektora Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa z dnia 28 maja 2014 r.;
- Procedura udzielania zamówień publicznych o wartości powyżej kwoty 10.000,00 zł netto i nieprzekraczającej równowartości 14.000 euro/30.000 euro, określona w zarządzeniu Dyrektora Muzeum *w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej oraz wprowadzenia raportu identyfikacji, analizy i reakcji na ryzyko oraz zasad jego sporządzania w Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa*. Zgodnie z procedurą, udzielenie zamówienia o wartości powyżej kwoty 10.000,00 zł netto i nieprzekraczającej równowartości 14.000 euro/30.000 euro winno być poprzedzone rozeznaniem rynku poprzez skierowanie zapytań cenowych do minimum trzech wykonawców. Z postępowania o udzielenie zamówienia sporządza się protokół. Ww. procedura nie określa zasad dokonywania wydatków o wartości poniżej 10.000,00 zł netto zgodnie z art. 44 ust. 3 ustawy *o finansach publicznych*.

W kontrolowanym okresie Muzeum udzieliło jednego zamówienia publicznego na podstawie ustawy *Prawo zamówień publicznych* na świadczenie obsługi przewodniczącej grup zorganizowanych oraz osób indywidualnych po wystawach Muzeum Łowiectwa i Jeździectwa na kwotę 159.796,06 zł brutto (przetarg nieograniczony). W wyniku kontroli ww. postępowania nie stwierdzono nieprawidłowości. Umowa nr 40 z dnia 24.02.2015 r. została zawarta na kwotę 159.796,06 zł za wykonanie całego przedmiotu umowy, oszacowanego w opisie przedmiotu zamówienia w okresie od 1 marca do 31 grudnia 2015 r. Z tytułu realizacji ww. umowy Muzeum poniosło koszty w wysokości 147.034,45 zł, ponieważ zapotrzebowanie na świadczenie ww. usługi było niższe niż oszacowane w opisie przedmiotu zamówienia.

⁴⁹ Umowa z dnia 30.04.1996 r. na użytkowanie Stajni Kubickiego i Koszar Kantonistów wraz z porozumieniem do ww. umowy z dnia 30.03.2012 r.; umowa użyczenia budynku Wozowni z dnia 14.07.2014 r.

⁵⁰ Umowa nr 1 z dnia 31.12.2007 r. w zakresie wykonywania czynności dozoru i ochrony obiektów wraz z aneksem nr 7/2014/A z dnia 21.01.2014 r.

⁵¹ Umowa najmu lokalu użytkowego z dnia 31.12.2007 r.

Kontroli poddano 7 postępowań o udzielenie zamówienia publicznego w procedurze o wartości powyżej kwoty 10.000,00 zł netto i nieprzekraczającej równowartości 14.000 euro/30.000 euro, tj.:

- kompleksowe wykonanie architektury wystawy „Konie w Warszawie” na kwotę 70.048,50 zł;
- dostawa sprzętu komputerowego na kwotę 59.784,15 zł;
- zorganizowanie wyjazdu naukowo – szkoleniowego do Wiednia na kwotę 54.465,01 zł;
- druk książki pokongresowej „Europejskie Tradycje Łowieckie” na kwotę 48.892,50 zł;
- dostawa i montaż klimatyzatorów ściennych w budynku Stajni Kubickiego i w budynku Koszary Kantonistów na kwotę 44.575,20 zł;
- wykonanie rewitalizacji wystroju Sali wystawowej na kwotę 37.692,00 zł;
- druk katalogu wystawy „Jaroccy. Malarstwo i rzeźba” na kwotę 13.839,00 zł.

Stwierdzono, że:

- nie sporządzono pisemnych zapytań cenowych do minimum 3 wykonawców na formularzu określonym w załączniku nr 3 do zarządzenia *w sprawie ustalenia systemu kontroli zarządczej* w 3 postępowaniach⁵², czym naruszono § 9 pkt 5 ww. zarządzenia. Z protokołów z udzielenia zamówienia publicznego wynika, że zapytania cenowe zostały skierowane telefonicznie do wykonawców;
- kwoty udzielonych zamówień publicznych wynikające z zawartych umów różnią się od cen ofert wykonawców w dwóch postępowaniach;⁵³
- dopełniono obowiązku sporządzenia protokołów z udzielenia zamówienia publicznego we wszystkich postępowaniach.

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia i oceny, na podstawie art. 46 ust. 3 pkt 1 ustawy *o kontroli w administracji rządowej*, wnoszę o:

1. Zwrot do budżetu państwa dotacji podmiotowej:
 - a) wykorzystanej niezgodnie z przeznaczeniem na zakup muzealiów w wysokości 9.900,00 zł wraz z należnymi odsetkami,
 - b) wydatkowanej na koszty podróży dla członków Rady Muzeum w 2015 r. w kwocie 762,26 zł wraz z należnymi odsetkami.
2. Wyeliminowanie nieprawidłowości wskazanych w pkt 1 *Wystąpienia pokontrolnego* i zapewnienie działania Rady Muzeum zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa.
3. Aktualizację polityki rachunkowości, w szczególności uzupełnienie dokumentacji o wymagane dane, usunięcie wadliwych postanowień dotyczących kwalifikowania nagród jubileuszowych do kosztów świadczeń na rzecz pracowników oraz uaktualnienie zakładowego planu kont.
4. Poprawienie w księgach rachunkowych błędnie zaksięgowanych kosztów poniesionych na nagrody jubileuszowych (pkt 7b *Wystąpienia pokontrolnego*), katalogi do wystaw i wydawnictwo „Europejskie Tradycje Łowieckie” (pkt 8 *Wystąpienia pokontrolnego*) oraz klimatyzatory ścienne (pkt 6 ppkt 1a *Wystąpienie pokontrolnego*), zgodnie z zasadami określonymi w ustawie *o rachunkowości*.

⁵² Zamówienia publiczne udzielone na dostawę sprzętu komputerowego, zorganizowanie wyjazdu naukowo – szkoleniowego do Wiednia oraz druk książki pokongresowej „Europejskie tradycje łowieckie.”

⁵³ W postępowaniu na kompleksowe wykonanie architektury wystawy „Konie w Warszawie” zawarto umowę na kwotę 70.048,50 zł, tymczasem cena oferty wykonawcy, załączona do ww. umowy wyniosła 82.410,00 zł; w postępowaniu na zorganizowanie wyjazdu naukowo – szkoleniowego do Wiednia zawarto umowę na kwotę 54.465,01 zł, tymczasem cena oferty wykonawcy wyniosła 53.458,32 zł.

5. Prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z art. 24 ustawy o rachunkowości.
6. Sporządzanie korekt planów działalności merytorycznej, uwzględniających zmiany wprowadzone w realizacji zadań statutowych.
7. Dokonywanie wydatków publicznych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o finansach publicznych oraz wewnętrznymi procedurami.
8. Precyzyjne określenie zakresu zadań i odpowiedzialności dla Zastępcy Dyrektora.
9. Powierzenie pracownikom obowiązków i odpowiedzialności określonych w art. 54 ust. 1 ustawy o finansach publicznych przez kierownika jednostki.
10. Przedstawianie w planach finansowych oraz w sprawozdaniach z ich wykonania rzetelnych danych w zakresie wysokości składników wynagrodzenia.
11. Prowadzenie ewidencji księgowej dla rozliczenia dotacji podmiotowej w sposób umożliwiający identyfikację wydatków finansowych ze środków dotacji.
12. Rozważenie ujmowania, w ramach dobrych praktyk kosztów w ewidencji księgowej ze względu na źródło ich powstawania.
13. Wypłacanie pracownikom premii zgodnie z wewnętrzną procedurą.
14. Wprowadzenie zmian w procedurze udzielania zamówień publicznych o wartości nieprzekraczającej równowartości 30.000 euro w celu zapewnienia realizacji wydatków poniżej 30.000 euro w sposób zgodny z art. 44 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.
15. Zapewnienie stosowania zasad przyjętych w wewnętrznej procedurze w zakresie przeprowadzania rozeznania rynku i wysyłania zapytań cenowych do wykonawców.

Na podstawie art. 49 w zw. z art. 46 ust. 3 pkt 3 ustawy o kontroli w administracji rządowej, zwracam się do Pana Dyrektora o przedstawienie w terminie 30 dni od daty otrzymania niniejszego *Wystąpienia pokontrolnego*, informacji o sposobie wykonania zaleceń, wykorzystaniu wniosków lub przyczynach ich niewykorzystania, podjętych działaniach lub przyczynach ich niepodjęcia albo o innym sposobie usunięcia stwierdzonych uchybień.

Jednocześnie informuję, że zgodnie z art. 48 ustawy o kontroli w administracji rządowej od *Wystąpienia pokontrolnego* nie przysługują środki odwoławcze.

Piotr Gliniński


