



# NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Komisja Rozstrzygająca

KPK-KPO.441.85.2025

Warszawa, 22 maja 2025 r.

## UCHWAŁA

**Zespół Orzekający**

**Komisji Rozstrzygającej w Najwyższej Izbie Kontroli**

w składzie:

<b>Przewodniczący:</b>	<b>Mariusz Gromadziński</b>	— <b>doradca prawny</b> w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego
<b>Członkowie:</b>	<b>Rafał Piekarski</b>	— <b>doradca prawny</b> w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego
	<b>Kamil Tomaszewski</b>	— <b>doradca prawny</b> w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego
<b>przy udziale protokolanta:</b>	<b>Sylwia Dąbrowska-Felisiak</b>	— <b>starszy specjalista</b> w Departamencie Prawnym i Orzecznictwa Kontrolnego

po rozpatrzeniu na posiedzeniu jawnym w dniu 15 maja 2025 r., w trybie art. 61a ust. 5 i 6 oraz 61 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>1</sup>, zastrzeżenia zgłoszonego przez Dyrektor Miejskiego Ośrodka Pomocy Społecznej w Pile<sup>2</sup> do wystąpienia pokontrolnego z 24 marca 2025 r. (Nr LPO.410.1.5.2025)<sup>3</sup>, skierowanego w związku z przeprowadzoną w Miejskim Ośrodku Pomocy Społecznej w Pile<sup>4</sup> kontrolą: „Wykonanie budżetu państwa w 2024 r. – wykorzystanie dotacji celowej z budżetu państwa na finansowanie bonu energetycznego”:

— **uwzględnił zastrzeżenie w części – i w związku z tym w wystąpieniu pokontrolnym, na str. 10, w wierszu 16 od dołu, skreślił przepis prawa: „art. 249 ust. 2”.**

<sup>1</sup> Dz.U. z 2022 poz. 623, dalej: ustawa o NIK.

<sup>2</sup> Dalej: zgłaszająca zastrzeżenie albo Dyrektor.

<sup>3</sup> Dalej: wystąpienie albo wystąpienie pokontrolne.

<sup>4</sup> Dalej: MOPS albo Ośrodek.

## UZASADNIENIE

Najwyższa Izba Kontroli – Delegatura w Poznaniu<sup>5</sup> przeprowadziła w MOPS kontrolę w ww. temacie. Ustalony w toku kontroli stan faktyczny i ocena kontrolowanej działalności zostały zawarte w wystąpieniu, do którego w piśmie z 11 kwietnia 2025 r. Dyrektor zgłosiła jedno zastrzeżenie.

**Zastrzeżenie** dotyczyło czterech fragmentów opisu nieprawidłowości polegającej na dokonaniu wydatku (bon energetyczny) na rzecz 1 660 osób, który w dacie jego realizacji (29 października 2024 r.) nie był ujęty w planie finansowym Ośrodka. Kwestionowane fragmenty miały następujące brzmienie:

- 1) „przepisy zarówno UFP jak i ww. rozporządzenia Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r.<sup>6</sup>, nie dają podstaw do tego, by postanowienia budżetu gminy, wraz z należącymi do niej planami dochodów i wydatków, mogły być utożsamiane z planem finansowym samorządowej jednostki budżetowej i w związku z tym data zmian wprowadzonych w budżecie gminy (uchwałą organu stanowiącego lub zarządzeniem Prezydenta) nie jest jednocześnie datą dokonania zmiany w planie finansowym jednostki budżetowej, który powinien zostać zmieniony odpowiednio do postanowień budżetu przez kierownika tej jednostki”;
- 2) „Należy także podkreślić, że przedmiotem przywołanego w wyjaśnieniach przez Panią Dyrektor wniosku, który w sytuacji konieczności dokonania zmiany planu finansowego Dyrektor kieruje do Prezydenta Piły, jest dokonanie zmian w budżecie Gminy Piła, a nie w planie finansowym MOPS”;
- 3) „O tym, że Dyrektor posiada uprawnienia do wprowadzania zmian w planie finansowym tej jednostki przesądzają (...) przepisy art. 249 ust. 2 UFP”;
- 4) „przywołany przez Główną Księgową w wyjaśnieniach opis wykorzystywanego w Ośrodku systemu komputerowego SJO BeSTi@ nie może stanowić uzasadnienia błędnego definiowania daty wprowadzenia zmian w planie finansowym Ośrodka, gdyż system ten jest jedynie instrumentem służącym do obsługi gospodarki finansowej jednostki, a jego funkcjonowanie powinno być zgodne z przepisami określającymi zasady działalności takiej jednostki, w tym zasadami jej gospodarki finansowej”.

Z ww. nieprawidłowością związane są: ocena ogólna<sup>7</sup>, opis stanu faktycznego<sup>8</sup> i wniosek pokontrolny<sup>9</sup> o zapewnienie realizowania wydatków Ośrodka w sposób zgodny z art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych<sup>10</sup>.

W **zastrzeżeniu** Dyrektor wskazała, że „nie zgadza” się z treścią ww. fragmentów. Wniosła o uznanie, że w MOPS realizowano wydatki zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych.

---

<sup>5</sup> Dalej: NIK.

<sup>6</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1718), dalej: rozporządzenie w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej.

<sup>7</sup> Wystąpienie pokontrolne, sekcja: „Ocena ogólna wraz z uzasadnieniem”, str. 3.

<sup>8</sup> Wystąpienie pokontrolne, sekcja: „Opis stanu faktycznego”, str. 6.

<sup>9</sup> Wystąpienie pokontrolne, sekcja: „Wnioski”, str. 18, pkt 1.

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.), dalej: ustawa o finansach publicznych.

Zgłaszająca zastrzeżenie na poparcie ww. tezy przedstawiła następujące argumenty:

- 1) Budżet gminy to roczny plan dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów gminy. Uchwalany jest przez radę gminy w formie uchwały budżetowej, która stanowi podstawę gospodarki finansowej gminy w danym roku budżetowym. Inicjatywę w sprawie sporządzenia projektu uchwały budżetowej ma wyłącznie organ wykonawczy – prezydent miasta. Tryb prac nad projektem uchwały budżetowej określa rada gminy. Budżet gminy obejmuje planowane wpływy (dochody i przychody) oraz wydatki i rozchody. Obejmuje on planowany poziom dochodów, z wyodrębnieniem dochodów bieżących i majątkowych; planowany poziom wydatków budżetu, z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych, przy czym w załączniku do uchwały prezentowany jest plan wydatków gminy w podziale na działy, rozdziały i grupy wydatków. Budżet gminy obejmuje plany finansowe wszystkich gminnych jednostek budżetowych. Tym samym plan finansowy jednostki budżetowej jest elementem planu finansowego gminy, wobec tego twierdzenie, że nie można utożsamiać go z planem finansowym gminy jest - zdaniem Dyrektora - nieprawidłowe, a dokonana zmiana w planie finansowym gminy jest zmianą planu finansowego jednostki.
- 2) W sytuacji, gdy istnieje zasadność dokonania zmiany planu, należy wystąpić ze stosownym wnioskiem do jednostki nadrzędnej, tj. do urzędu danego miasta o wprowadzenie zmian przez prezydenta lub radę miasta, określając dział, rozdział i paragraf dotyczący zmiany planu oraz wskazać dysponenta tych środków. Mając na uwadze powyższe, dokonane zmiany w budżecie Miasta Piły są jednocześnie zmianami w planie finansowym Ośrodka.
- 3) W treści art. 249 ust. 2 ustawy o finansach publicznych mowa jest o dostosowaniu projektów planów do uchwały budżetowej przez jednostki organizacyjne samorządu terytorialnego. Wyraźnie jest tu mowa o dostosowaniu projektów planów, a nie dokonywaniu zmian w planie finansowym, jak błędnie przyjęto w wystąpieniu pokontrolnym.
- 4) System BeSTi@ jest wykorzystywany przez Ministerstwo Finansów, regionalne izby obrachunkowe (RIO) oraz ok. 3 tys. jednostek samorządu terytorialnego (JST) wszystkich szczebli (gminy, powiaty, województwa, związki komunalne). System służy do obsługi sprawozdawczości budżetowej i dystrybucji środków finansowych dla JST. Budowa systemu odzwierciedla przebieg procesów związanych ze sprawozdawczością budżetową i dystrybucją środków finansowych dla ww. jednostek. Mamy tutaj do czynienia z komunikacją dwukierunkową i trzema instancjami systemu, odpowiedzialnymi za wykonywanie przypisanych grup zadań. Zgodnie § 23 ust. 1 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie jednostek samorządu terytorialnego, JST przekazuje pliki sprawozdań do RIO w formie dokumentu elektronicznego z wykorzystaniem informatycznego systemu zarządzania budżetami JST. System ten służy również do eksportowania i importowania plików w formacie xml, sprawozdań, jak i również planów przekazywanych do ośrodka przez jednostkę nadrzędną. Plik ten zawiera informację o dacie podjęcia, dacie wejścia w życie oraz numerze obowiązującego zarządzenia i jest to data zarządzenia prezydenta miasta. Konstrukcja i działanie programu wskazują z góry, które zarządzenie jest dokumentem źródłowym wprowadzającym zmiany. Nie ma możliwości zamiany daty, numeru zarządzenia i planu. Taki plan jest również wykazywany w sprawozdaniach.

### **Zespół Orzekający uwzględnił zastrzeżenie w części.**

Zespół Orzekający dokonując rozstrzygnięcia zważył co następuje.

Bezsporne w niniejszej sprawie jest to, że 15 października 2024 r. Dyrektor wystąpiła do Urzędu Miasta Piły<sup>11</sup> (Wydział Finansowy) o dokonanie zmiany w budżecie Miasta Piły<sup>12</sup> w dz. 852, rozdz. 85215, tj. o zwiększenie ww. pozycji o 1 287,5 tys. zł.<sup>13</sup> Prezydent Piły<sup>14</sup> Zarządzeniem nr 225(383)24 z dnia 29 października 2024 r. zmieniającym uchwałę budżetową na rok 2024, zwiększył kwotę planowanych dochodów Miasta w dz. 852, rozdz. 85215 (dodatki mieszkaniowe) o wnioskowaną kwotę, tj. 1 287,5 tys. zł., które były przeznaczone na wypłatę bonów energetycznych.<sup>15</sup> Tego samego dnia, tj. 29 października 2024 r., w MOPS wykonano przelew bankowy w wysokości 624 862,82 zł na rzecz 1 660 osób z tytułu świadczenia w postaci bonu energetycznego.<sup>16</sup> Informacja o zmianach w budżecie Miasta przekazano z Urzędu do Dyrektora pismem z 4 listopada 2024 r.<sup>17</sup> Zarządzeniem Nr 61/2024 z dnia 8 listopada 2024 r. w sprawie zmiany i zatwierdzenia planu finansowego (dalej: zarządzenie zmieniające plan MOPS), Dyrektor dostosowała plan finansowy MOPS do zmian wynikających z zarządzenia Prezydenta, które podjął 10 dni wcześniej, tj. z 29 października 2024 r. W § 4 ww. zarządzenia z 8 listopada 2024 r. Dyrektor postanowiła, że obowiązuje ono wstecz, od 29 października 2024 r.<sup>18</sup>

Przedmiotem sporu jest to, czy Dyrektor mogła ponieść wydatek w chwili, gdy jego finansowanie było zapewnione uchwałą budżetową Miasta, jednak nie został on (jeszcze) uwzględniony w planie finansowym Ośrodka (?).

MOPS jest gminną jednostką budżetową<sup>19</sup>, która pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu gminy, a pobrane dochody odprowadza na jej rachunek. Podstawą jej gospodarki finansowej jest plan finansowy (art. 11 ustawy o finansach publicznych). Ww. plan jest sporządzany w ten sposób, że prezydent Piły przekazuje dyrektorowi MOPS informacje o kwotach dochodów i wydatków budżetowych przyjętych w projekcie uchwały budżetowej Miasta. Informacje te stanowią bazę do opracowania projektu planu finansowego Ośrodka. Jeżeli sporządzony projekt planu jest zgodny z projektem uchwały budżetowej (w zakresie kwot dochodów i wydatków), dyrektor MOPS dokonuje jego zatwierdzenia, a następnie przekazuje prezydentowi Piły (§ 5 rozporządzenia w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej), który zatwierdza ww. projekt planu, jeśli stwierdzi, że jest zgodny z projektem uchwały budżetowej. Ww. zatwierdzony przez Prezydenta projekt staje się planem finansowym MOPS i stanowi podstawę jego gospodarki finansowej (§ 7 ww. rozporządzenia).

Procedura zmian ww. planu finansowego przebiega w ten sposób, że prezydent Piły zawiadamia MOPS o dokonanych zmianach planów dochodów i wydatków, które zostały wprowadzone w toku wykonywania budżetu Miasta. Zawiadomienie stanowi podstawę dokonania – przez dyrektora

---

<sup>11</sup> Dalej: Urząd.

<sup>12</sup> Dalej: Miasto.

<sup>13</sup> Akta kontroli, str. 118-120.

<sup>14</sup> Dalej: Prezydent.

<sup>15</sup> Akta kontroli, str. 101-106.

<sup>16</sup> Akta kontroli, str. 97-99, 147-149,

<sup>17</sup> Akta kontroli, str. 92-93.

<sup>18</sup> Akta kontroli, str. 64-77.

<sup>19</sup> Uchwała Nr XVIII/313/16 Rady Miasta Piły z dnia 29 marca 2016 r. w sprawie nadania statutu Miejskiemu Ośrodkowi Pomocy Społecznej w Pile.

Ośrodka – zmian w planie finansowym MOPS (§ 12 rozporządzenia w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej).

Na tle ww. procedury, należy podkreślić, że zgodnie z art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych, wydatki publiczne mogą być ponoszone w wysokościach ustalonych w planie finansowym. Regionalna Komisja Orzekająca w orzeczeniu z 16 grudnia 2014 r.<sup>20</sup> wskazała, że powyższy przepis oznacza „[...] że jednostka sektora finansów publicznych nie może wydatkować kwot wyższych niż kwoty zawarte w zatwierdzonym planie finansowym. W trakcie roku budżetowego wydatki mogą ulec zwiększeniu tylko po uprzedniej zmianie planu finansowego”. Powyższe jest zgodne z art. 52 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, według którego wskazane w planie finansowym wydatki stanowią nieprzekraczalny limit<sup>21</sup>. Ujęte w planie koszty mogą ulec zwiększeniu, przy czym zmiany w zakresie kosztów wymagają zmian w planie finansowym. W literaturze podkreśla się, że „zmiana planu finansowego jest niezbędna, nawet jeżeli sprowadza się do czynności o charakterze formalno-technicznym. [...] W wyniku niewypełnienia tego obowiązku limity określone w planie finansowym pozostają bez zmian, a tym samym zwiększenie wydatków powoduje przekroczenie planu<sup>22</sup>”.<sup>23</sup>

Podsumowując, kolejność zdarzeń w niniejszej sprawie powinna być taka, że najpierw Dyrektor powinna poinformować Prezydenta o potrzebie zmian w uchwale budżetowej Miasta, a po otrzymaniu informacji zwrotnej (pozytywnej), powinna dostosować plan finansowy Ośrodka do zmienionej treści ww. uchwały budżetowej. Dopiero wtedy w MOPS można było realizować wypłaty z tytułu bonów energetycznych.

Z ww. powodów Zespół Orzekający podziela ocenę dotyczącą poniesionych przez MOPS wydatków, która została przedstawiona w wystąpieniu. Jest to równoznaczne z tym, że główny postulat zgłaszającej zastrzeżenie, tj. o uznanie, że w MOPS realizowano wydatki w sposób zgodny z art. 44 ust. 1 pkt 3 ustawy o finansach publicznych – nie może zostać zrealizowany.

Przedstawione przez Zespół Orzekający regulacje, tezy i argumenty uniemożliwiają uwzględnienie stanowiska Dyrektora, które odnosiło się do kwestionowanych przez zgłaszającą zastrzeżenia fragmentów opisu nieprawidłowości.

Zespół Orzekający uznał, że w wystąpieniu, zasadnie wskazano, iż system komputerowy SJO BeSTi@ nie może stanowić uzasadnienia błędnego definiowania daty wprowadzenia zmian w planie finansowym Ośrodka, gdyż system ten jest jedynie instrumentem służącym do obsługi gospodarki finansowej jednostki, a jego funkcjonowanie powinno być zgodne z przepisami określającymi zasady działalności takiej jednostki, w tym zasadami jej gospodarki finansowej. Dyrektor nie przedstawiła wykazu podjętych w MOPS działań, które służyły uzyskaniu odpowiedzi jak zachować się w wyżej opisanej sytuacji, tj. polegających np. na skierowaniu pytania do

---

<sup>20</sup> Orzeczenie Regionalnej Komisji Orzekającej z 16 grudnia 2014 r., RIO.XII.53-41/2014, Biul.NDFP 2015, nr 2, poz. 2.

<sup>21</sup> „Komentowany przepis stanowi również o wydatkach jednostek budżetowych (państwowych i samorządowych) ujętych w planach finansowych tych jednostek, wskazując, że ustalenia wydatków tych jednostek stanowią nieprzekraczalny limit. Plany finansowe wydatków jednostek budżetowych są składnikami budżetu państwa lub budżetu j.s.t. Przepis ten odnosi się jednak specjalnie do planu wydatków jednostki budżetowej, wskazuje na jego wiążący prawnie charakter. Plany finansowe jednostek budżetowych (np. plan finansowy urzędu gminy, plan finansowy szkoły podstawowej, plan finansowy komendy Policji) mają swoją odrębność prawną i podmioty upoważnione do dokonywania wydatków tej jednostki ponoszą odpowiedzialność prawną związaną z dokonywaniem wydatków”, A. Borodo [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, red. Z. Ofiarski, LEX/el. 2021, art. 52.

<sup>22</sup> Orzeczenie Głównej Komisji Orzekającej z 10 stycznia 2002 r., DF/GKO/Odw.-181/266-267/2001, LEX nr 80108

<sup>23</sup> L. Lipiec-Warzecha [w:] Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, Warszawa 2011, art. 52.

administratora lub dostawcy systemu albo na próbie uzyskania pomocy od pracowników Urzędu w przedmiotowym zakresie. Zamiast tego w zarządzeniu zmieniającym plan MOPS nadała mu wsteczną moc obowiązywania, tj. od dnia uchwalenia zmian w budżecie Miasta. Powyższe nie mogło się powieść, gdyż narusza zasadę, zgodnie z którą prawo nie działa wstecz (tak też Kolegium RIO we Wrocławiu<sup>24</sup>: „Akceptacja nadawania mocy wstecznej zarządzeniom (uchwałom) właściwych organów w sprawie zmian budżetu umożliwiłaby eliminowanie w każdym czasie wszystkich nieprawidłowo dokonanych zmian czy nieprawidłowości, które naruszałyby obowiązujące przepisy prawa w dacie, w której zostały podjęte”).

W wystąpieniu prawidłowo wskazano, że przepisy ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej, nie dają podstaw do twierdzenia, że data zmian wprowadzonych w budżecie gminy jest jednocześnie datą dokonania zmiany w planie finansowym MOPS. Zarządzanie finansami gminy to proces wysoce sformalizowany. Proponowane przez Dyrektora ww. uproszczenie, według którego plan finansowy MOPS to część planu finansowego Miasta, i co za tym idzie, zmiana tego drugiego stanowi samoistną (automatyczną) zmianę planu finansowego MOPS – jest sprzeczne z ww. przepisami, np. rozdziału 3. ww. rozporządzenia pn. Sposób dokonywania zmian w planach finansowych jednostek budżetowych oraz zatwierdzanie tych zmian.

Zespół Orzekający, pomimo oddalenia zastrzeżenia co do istoty, uwzględnił argument Dyrektora dotyczący przywołanego w opisie nieprawidłowości art. 249 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Kwestionowany fragment zawiera tezę o tym, że Dyrektor jest uprawniona do zmian planu finansowego MOPS, co ma wynikać z ww. przepisu prawa. Zespół Orzekający zauważa, że traktuje on o „dostosowywaniu” projektu planu finansowego do uchwały budżetowej gminy, tj. na etapie ich tworzenia, konstruowania. W wystąpieniu natomiast jest mowa o „zmianie” już istniejącego (uprzednio zatwierdzonego) planu finansowego, tj. takiego, który z wynikiem pozytywnym przeszedł proces „dostosowywania” do uchwały budżetowej. Ww. uprawnienie wynika np. z art. 52 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

Mając powyższe na uwadze, orzeczono jak w sentencji uchwały.

Od niniejszej uchwały odwołanie nie przysługuje.

Rafał Piekarski  
(podpisano elektronicznie)

Mariusz Gromadziński  
(podpisano elektronicznie)

Kamil Tomaszewski  
(podpisano elektronicznie)

---

<sup>24</sup> Uchwała nr 13/2023 Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu z dnia 10 lutego 2023 r. w sprawie stwierdzenia nieważności części zarządzenia Wójta Gminy Kotla nr 0050.1.2023 z dnia 9 stycznia 2023 r. w sprawie zmiany budżetu gminy Kotla na rok 2023.