

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

**Założenia metodyczne
do kontroli wykonania budżetu państwa**

Warszawa,

czerwiec

2008 r.

Wstęp

Zadania i kompetencje Najwyższej Izby Kontroli w zakresie kontroli wykonania budżetu państwa określone zostały w Konstytucji i ustawie o NIK. Przeprowadzenie tej kontroli wiąże się z wypełnieniem przez NIK konstytucyjnego obowiązku przedkładania Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów.

Niniejsze opracowanie opisuje metodologię stosowaną przy sporządzeniu wydanego przez Najwyższą Izbę Kontroli poświadczenia wiarygodności sprawozdań z wykonania budżetu państwa, a także metodologię do oceny pod względem legalności, celowości, gospodarności i rzetelności gromadzenia dochodów i wydatkowania środków na realizację zadań publicznych. Kontrola wykonania budżetu państwa przeprowadzana jest zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz w oparciu o standardy kontroli NIK i międzynarodowe standardy kontroli (standardy INTOSAI).

Obligatoryjny podmiotowy zakres kontroli obejmuje dysponentów wszystkich części budżetu państwa, państwowe fundusze celowe, których plany finansowe ujęte są w ustawie budżetowej oraz Narodowy Bank Polski – w zakresie obsługi budżetu państwa. Oprócz tego, każdego roku kontrolą obejmowana jest określona liczba jednostek podległych dysponentom części budżetowych oraz innych jednostek korzystających z dotacji i subwencji budżetowych.

Kontrola ksiąg rachunkowych

Poprawność i kompletność ksiąg rachunkowych oceniana jest zgodnie z wytycznymi standardów międzynarodowych¹, na podstawie:

- a) badania systemu rachunkowości i kontroli finansowej – organizacja systemu; w celu oceny systemu rachunkowości we wszystkich kontrolowanych jednostkach prowadzone jest jednakowe badanie według kwestionariuszy, zawierających szczegółowy wykaz spraw podlegających kontroli; na podstawie tego badania dokonywana jest ocena spełniania przez system wymogów nałożonych przepisami prawa (legalność), a także system procedur służących do zapobiegania lub wykrywania błędów operacyjnych istotnych z punktu widzenia celu kontroli;
- b) badania skuteczności funkcjonowania systemu rachunkowości i kontroli finansowej („badanie zgodności”) – poprawność formalna ewidencji dowodów i zapisów księgowych oceniana na podstawie badania próby dowodów (badanie prowadzone jest niezależnie od wyniku oceny ryzyka kontroli); badanie zgodności przeprowadzane jest w kategoriach jakościowych (prawidłowość/nieprawidłowość) i dotyczy strony formalnej dowodów oraz ich kontroli bieżącej i dekretacji;
- c) przeglądu analitycznego ksiąg – analiza komputerowych zapisów księgowych pod kątem poprawności zapisu, sekwencji dat, ciągłości zapisów w dzienniku i terminowości księgowania; przegląd analityczny ksiąg rachunkowych prowadzony jest z zastosowaniem narzędzi informatycznych na całym udostępnionym zbiorze zapisów księgowych (metoda pełna) w przypadku udostępnienia odpowiednich cech zapisów w wersji elektronicznej, w sytuacji braku dostępności danych w postaci elektronicznej dokonywane jest sprawdzenie dziennika pod kątem prawidłowości okresu księgowania na podstawie zapisów w ewidencji księgowej dotyczącej miesiąca: stycznia lipca oraz stycznia roku następnego;

¹ Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF), Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI.

- d) „badania wiarygodności” na próbie transakcji – prawidłowość ewidencji transakcji w urządzeniach księgowych w zakresie wartości, okresu księgowania i wskazania kont analitycznych w podziałkach klasyfikacji budżetowej, rzetelność ujęcia transakcji w sprawozdaniach budżetowych; wyniki badania próby są ekstrapolowane w kategoriach łącznej kwoty nieprawidłowości w księgach rachunkowych znajdujących odbicie w sprawozdawczości budżetowej bieżącej i rocznej.

Badanie zgodności i wiarygodności przeprowadzone jest na próbie dowodów i zapisów księgowych wybranych metodami statystycznymi, z zastosowaniem jednej z dwóch metod: metody monetarnej (MUS) – jeśli zapisy księgowe dostępne są w wersji elektronicznej lub metody losowania prostego dowodów księgowych – w pozostałych przypadkach, ze zbioru dowodów będących fakturami lub dokumentami równoważnymi fakturom i stanowiących podstawę płatności (z wyłączeniem list płac), a przeniesionych do ksiąg rachunkowych danego roku budżetowego, zwanego dalej „populacją objętą badaniem”. Dobór elementów próby dokonywany jest z zastosowaniem jednej z dwóch metod: metody monetarnej (z prawdopodobieństwem wprost proporcjonalnym do wartości transakcji) – jeśli zapisy księgowe dostępne są w wersji elektronicznej lub metody losowania prostego dowodów księgowych (dobór niezależny od wartości, uzupełniony o największe kwotowo transakcje) – w pozostałych przypadkach. Oprócz prawidłowości ujęcia operacji gospodarczej w księgach rachunkowych kontrolujący przeprowadza również wstępną weryfikację legalności, celowości i gospodarności wydatku. Jeżeli wydatek budzi jakiegokolwiek wątpliwości podlega on szczegółowemu badaniu. W sytuacji, gdy badając ewidencję księgową stwierdzimy, że wylosowane do badania dowody księgowe ujęte zostały w księgach rachunkowych zgodnie z zasadami rachunkowości, lecz w ocenie kontrolującego, dokonano wydatku niecelowo, nielegalnie czy niegospodarnie, to w przypadkach tych, badania prowadzone są również pod kątem legalności, celowości i gospodarności.

Liczebność próby uzależniona jest od wyników analizy ryzyka. Ryzyko badania zgodności i wiarygodności ustalono, po uwzględnieniu ryzyka nieodłącznego, ryzyka zawodności systemu kontroli wewnętrznej oraz ryzyka statystycznego badania, na poziomie 5%, a zakładany maksymalny błąd szacowania proporcji nieprawidłowości przy losowaniu prostym wynosił 2,5%.

W przypadku oceny zgodności wyniki badania próby są ekstrapolowane jako proporcja wartości (przy losowaniu prostym – liczby) dowodów zawierających nieprawidłowości o charakterze formalnym do łącznej wartości (przy losowaniu prostym – liczebności) populacji objętej badaniem. Wynik ekstrapolacji porównywany jest z dopuszczalną wartością nieprawidłowości (próg istotności), wynoszącą 5%.

W przypadku oceny wiarygodności ekstrapolowane są wyniki badania próby w postaci łącznej kwoty nieprawidłowości mających wpływ na sprawozdawczość roczną i oddzielnie na sprawozdawczość bieżącą. Wyniki ekstrapolacji porównywane są z dopuszczalną wartością nieprawidłowości (progiem istotności) wynoszącą: w odniesieniu do sprawozdawczości rocznej 0,5% wartości populacji objętej oceną (lub 1,5% populacji objętej badaniem), a w odniesieniu do sprawozdawczości bieżącej – 0,75% wartości populacji objętej oceną (lub 2,25% objętej badaniem).

Sprawozdawczość budżetowa

Podstawą do wydania opinii o legalności i rzetelności jednostkowych sprawozdań budżetowych (dysponenta III stopnia) są wyniki badania: zgodności sprawozdań rocznych z ewidencją księgową oraz wiarygodności ksiąg rachunkowych w zakresie mającym wpływ na sprawozdania bieżące i roczne; badanie zgodności sprawozdań rocznych z ewidencją

księgową polega na porównaniu przedstawionych w rocznych sprawozdaniach danych z zapisami na odpowiednich kontach ewidencji księgowej, sprawdzeniu prawidłowości dokonywania korekt sprawozdań, w przypadku ujawnienia nieprawidłowości, a także sprawdzeniu poprawności zapisów operacji księgowych, dokonywanych po zakończeniu roku budżetowego i ich wpływ na prawidłowość sporządzenia sprawozdań budżetowych.

Legalność i rzetelność sprawozdań budżetowych oceniana jest u dysponentów głównych na podstawie jednostkowych sprawozdań sporządzonych przez dysponentów niższego stopnia; kontrola obejmuje prawidłowość sporządzania sprawozdań pod względem formalno-rachunkowym oraz prawidłowość ujęcia danych ze sprawozdań jednostkowych w sprawozdaniach łącznych. Badanie prowadzone jest na wybranej losowo próbie sprawozdań jednostkowych. Stosowany jest dobór celowy, polegający na sprawdzeniu wybranych pozycji sprawozdania łącznego z analogicznymi pozycjami sprawozdań jednostkowych.

Kontrola dochodów budżetowych

Wykonanie dochodów, ujętych w ustawie budżetowej i planach finansowych kontrolowanych jednostek, badane jest z zastosowaniem kryteriów legalności (prawo poboru dochodów, zaniechanie poboru, egzekucja), rzetelności (prowadzenie ewidencji księgowej, opracowanie sprawozdawczości), celowości (umorzenie, odroczenie) i gospodarności (osiągnięcie założonych efektów ekonomicznych).

Realizacja dochodów ujętych w planach finansowych oceniana jest na podstawie badania:

- a) rzetelności planowania dochodów (uwzględnienie w planie dochodów² wszystkich źródeł ich pozyskiwania) w poszczególnych działach, według układu z załącznika do ustawy budżetowej na dany rok;
- b) przyczyn niewykonania lub przekroczenia planu dochodów oraz przyczyn zaniechania planowania dochodów (w przypadku różnic między planem a wykonaniem),
- c) decyzji podejmowanych dla poprawy ściągalności dochodów,
- d) należności długoterminowych oraz należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości,
- e) decyzji podejmowanych przez kierownika jednostki w sprawie umorzeń, zaniechań poboru, odroczeń należności budżetu państwa,
- f) przyczyn przedawnienia należności,
- g) terminowości wpłat dokonywanych na centralny bieżący rachunek budżetu państwa,
- h) zapisów w ewidencji księgowej.

Badanie dochodów prowadzone jest na losowo wybranej próbie, z zastosowaniem niestatystycznych metod jej doboru, z zapisów na kontach ewidencji księgowej lub rejestrów czy zestawień wydanych decyzji; w zależności od rodzaju badania, np. w jednostce realizującej bezpośrednio dochody doboru spraw dokonuje się na podstawie ewidencji kont zespołu 2 i zespołu 7, odrębnie dla wybranych działów i paragrafów klasyfikacji budżetowej.

² Szczegółowe zasady opracowania projektu budżetu w zakresie dochodów określa Minister Finansów w rozporządzeniach w sprawie szczegółowych zasad, trybu i terminów opracowywania materiałów do projektu budżetu państwa.

Kontrola wydatków budżetu państwa

Realizacja wydatków, ujętych w ustawie budżetowej oraz planach finansowych kontrolowanych jednostek, sprawdzana jest z zastosowaniem kryterium legalności (prawo do dokonywania wydatku), rzetelności (ujmowanie w ewidencji wszystkich zdarzeń, ujmowanie w sprawozdaniach danych wynikających z ewidencji księgowej) i celowości (odpowiednio do potrzeb, zgodnie z przyjętymi założeniami – planem), a także kryterium gospodarności (umiejętność gospodarowania majątkiem i środkami publicznymi, prawidłowość zarządzania majątkiem).

Wykonanie planu wydatków oceniane jest na podstawie badania:

- a) decyzji (wydanych przez kierownika jednostki, dysponenta części budżetu państwa, Ministra Finansów), wprowadzających, w trakcie roku budżetowego, zmiany w planie wydatków, w tym decyzji dotyczących zwiększenia lub zmniejszenia wydatków majątkowych,
- b) decyzji o blokowaniu wydatków,
- c) wielkości i struktury wydatków określonych w planie finansowym,
- d) przebiegu zasilania w środki budżetowe przekazywane do dysponenta części przez Ministerstwo Finansów jak i przez dysponentów poszczególnych stopni budżetowych,
- e) celowości i racjonalności wydatków dokonywanych pod koniec roku budżetowego,
- f) nadzoru nad przebiegiem realizacji budżetu.

Analiza wydatków w poszczególnych częściach budżetu państwa prowadzona jest odrębnie dla działów, w zależności od ich liczby w planie finansowym jednostki (najczęściej wybranych 2-5 działów klasyfikacji budżetowej), charakterystycznych dla kontrolowanej jednostki rozdziałów (najczęściej 2-5) oraz w tych rozdziałach paragrafów dotyczących wydatków bieżących, w tym na wynagrodzenia oraz paragrafów wydatków majątkowych.

Odrębnie na podstawie szczegółowego badania oceniane są:

- a) wydatki majątkowe u dysponenta części budżetu państwa, gdy sprawdzany jest poziom realizacji planu tych wydatków (przyczyny różnic między planem a wykonaniem, celowość zmniejszeń/zwiększeń wydatków), plan rzeczowo-finansowy i zgodność z nim realizowanych zadań inwestycyjnych, prawidłowość nadzoru i kontroli, dokonywanie analiz zgodności wydatków majątkowych z planowanym przeznaczeniem, celowość i rzetelność wydatkowania środków;
- b) wydatki majątkowe w pozostałych jednostkach, gdzie sprawdzane są zmiany w planie wydatków majątkowych, głównie wprowadzone w IV kwartale roku, pod kątem czy przyjęty termin realizacji umożliwił faktyczne wydatkowanie środków z uwzględnieniem zasad wynikających między innymi z Prawa zamówień publicznych, realizację wydatków (zasilanie w środki budżetowe, wydatkowanie tych środków, zgodność z planem finansowym jednostki), co stanowiło podstawę ujęcia wydatku w planie rzeczowo-finansowym, dokonywanie oceny realizacji zamówień;
- c) system zakupów (scentralizowany - istnieje jedna komórka organizacyjna uprawniona do dokonywania zakupów, zdecentralizowany - każdy departament, wydział stosownie do swojego zakresu zadań dokonuje zakupów, w tym inwestycyjnych), procedura dokonywania zakupów, w tym inwestycyjnych; postępowanie przy udzielaniu zamówień publicznych;

- d) procedury dokonywania zakupów, w tym inwestycyjnych; uzyskane efekty rzeczowe i sposób w jaki poniesiony wydatek przyczynił się do realizacji celów (zadań) jednostki; analizy i oceny w zakresie potrzeb na dane usługi, wyposażenie, czy realizowane zakupy inwestycyjne;
- e) terminowość płatności za dostarczone towary lub świadczone usługi, skutkujące zapłaceniem odsetek karnych, celowość zrealizowanych zakupów dla funkcjonowania jednostki budżetowej, prawidłowość klasyfikowania dokonanych zakupów inwestycyjnych (tj. zaliczenia do właściwej grupy środków trwałych, zgodnie z ustawą o rachunkowości i rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych³).

Powyższe badanie prowadzone jest pod względem kryteriów zawartych w art. 5 ustawy o NIK i dotyczy wybranych pozycji wydatków. Dobór próby do badania może być dokonywany na dwa sposoby, z wykorzystaniem metod statystycznych i doboru celowego, tj:

- a) nie mniej niż 10% elementów z dowodów wybranych przy badaniu ksiąg rachunkowych, w tym transakcje o największych wartościach,
- b) z ewidencji wydatków, w działach klasyfikacji budżetowej 750, 751, 755 lub z wydatków innych działów, w zależności od specyfiki kontrolowanej działalności, wybierana jest próba: po 5 wydatków w paragrafach, dotyczących wydatków na inwestycje jednostek budżetowych i na zakupy inwestycyjne jednostek budżetowych oraz łącznie 10 największych wydatków w paragrafach dotyczących zakupu materiałów i wyposażenia, pomocy naukowych i dydaktycznych, sprzętu i uzbrojenia, usług remontowych, usług pozostałych.

Ponadto sprawdzeniu podlegają inne rodzaje wydatków:

- a) wydatki niewygasające z upływem roku budżetowego – u dysponentów części sprawdzamy rzetelność rozliczenia wydatków budżetowych roku poprzedniego przeniesionych do wykorzystania w bieżącym roku budżetowym, celowość umieszczenia tych wydatków w wykazie wydatków, które będą realizowane w roku następnym; w jednostce bezpośrednio realizującej zadania, sprawdzana jest terminowość i zgodność z przeznaczeniem wydatkowania środków przeniesionych do realizacji w bieżącym roku budżetowym oraz prawidłowość ewidencji tych środków, a także poprawność i terminowość rozliczeń niewykorzystanych środków;
- b) dotacje – u dysponentów części budżetu państwa sprawdzamy między innymi dostęp do informacji o możliwości otrzymania dotacji, kryteria ich przyznawania, realizację obowiązku podania do publicznej wiadomości, w drodze obwieszczenia, wykazu jednostek wraz z kwotami, którym przyznano dotacje; postanowienia umów w sprawie dotacji, a w szczególności zawarte w nich zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa; terminowość dokonywania zwrotu dotacji udzielonej z budżetu państwa w części niewykorzystanej do końca roku budżetowego lub zwrotu dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem, pobranych nienależnie lub w nadmiernej wysokości;
- c) zatrudnienie i wynagrodzenia – zakres badań dotyczących zatrudnienia i wynagrodzeń u dysponentów części obejmuje sprawdzenie realizacji limitu wydatków na wynagrodzenia określonego w ustawie budżetowej i planie po zmianach na dany rok budżetowy, przyczyn różnic pomiędzy planowanym zatrudnieniem a rzeczywistym wykonaniem wraz z dokonaniem analizy przyczyn tych różnic, szczególnie w sytuacji pełnego wykorzystania wydatków na wynagrodzenia; w pozostałych jednostkach sprawdzana jest rzetelność wykorzystania limitów zatrudnienia i wydatków

³ Dz.U. Nr 112, poz. 1317 ze zm.

na wynagrodzenia w poszczególnych statusach zatrudnienia, wydatkowanie środków na wynagrodzenia przeniesionych z rezerw celowych;

- d) pochodne od wynagrodzeń – w jednostkach objętych kontrolą sprawdzeniu podlega przekazywanie składek na ubezpieczenia społeczne, zdrowotne, Fundusz Pracy oraz należne wpłaty na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych; badana jest rzetelność i terminowość dokonywanych wpłat oraz przestrzeganie obowiązku odprowadzania świadczeń i składek przy wypłacie wynagrodzeń; badanie prowadzone jest na podstawie zapisów dokonanych na koncie pozostałe rozrachunki publicznoprawne⁴ dotyczącym rozliczeń z Zakładem Ubezpieczeń Społecznych i Państwowym Funduszem Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych⁵, wybierając do badania listy płac i przelewy bankowe z miesiąca lutego i września;
- e) zobowiązania – u dysponentów części sprawdzamy, nadzór i kontrolę dokonywali oceny przyczyn powstania w trakcie roku zobowiązań wymagalnych w jednostkach podległych. u dysponentów III stopnia zgodność z ewidencją głównych tytułów i kwot zobowiązań ogółem, poprawność naliczenia i ewidencji kwoty odsetek od zobowiązań przeterminowanych, przyczyny powstania zobowiązań (działania podejmowane przez kierownika jednostki w celu ich sfinansowania).

Kontrola środków z budżetu Unii Europejskiej

W objętych kontrolą jednostkach korzystających ze środków pochodzących z budżetu UE i innych źródeł niepodlegających zwrotowi dokonywana jest analiza poziomu wykorzystania środków w ramach alokacji na lata 2004-2006 i 2007-2013. Badanie polega na sprawdzeniu poprawności prowadzenia ich ewidencji i dofinansowania z budżetu państwa, a także sprawdzeniu podlega poziom wykorzystania środków:

- a) funduszy strukturalnych i Funduszu Spójności w Instytucjach Zarządzających i Instytucji Płatniczej,
- b) z programów pomocy przedakcesyjnej UE – Phare oraz środków przejściowych (Transition Facility) w Urzędzie Komitetu Integracji Europejskiej.

⁴ Konto 229 – Pozostałe rozrachunki publicznoprawne służy do ewidencji rozrachunków publicznoprawnych z innych tytułów niż wynikające z ustawy – Ordynacja podatkowa, a w szczególności z tytułu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych.

⁵ Pobraną w danym miesiącu kwotę składek z tytułu ubezpieczeń społecznych płatnik przekazuje do ZUS w terminach określonych w art. 47 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2007 r., Nr 11, poz. 74 ze zm.). Natomiast pobrane wpłaty na rzecz PFRON pracodawca przekazuje w terminie do dnia 20 następnego miesiąca po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności powodujące powstanie obowiązku wpłat (ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych – Dz.U. Nr 123, poz. 776 ze zm. (art. 49 ust. 2)).

Kontrola wykonanie planów finansowych

Sprawdzeniu podlega realizacja planów finansowych ujętych w załącznikach do ustawy budżetowej: państwowych funduszy celowych, zakładów budżetowych, gospodarstw pomocniczych, dochodów własnych, funduszy motywacyjnych⁶. i agencji rządowych. W każdym roku szczegółowym badaniem objęte są plany finansowe państwowych funduszy celowych i agencji rządowych. Dobór pozostałych form organizacyjnych do badania określa się w programie kontroli na podstawie dokonanej oceny ryzyka.

Dokonanie oceny realizacji planu finansowego wskazanych wyżej form organizacyjnych poprzedzone jest badaniem:

- a) legalności i rzetelności wprowadzania zmian w planie przychodów i rozchodów funduszu,
- b) realności planowania przychodów, ustalając źródła i wielkość pozyskiwania przychodów, w tym w dotacji z budżetu; rozmiary wymierzonych, a nie wpłaconych należności; działania windykacyjne,
- c) legalność wydatków (kosztów), czyli wydatkowanie środków na zadania określone ustawą dla danej formy organizacyjnej; wydatkowanie środków na cel (celowość) wskazany np. w ustawie powołującej fundusz; zgodność wykorzystania dotacji z przeznaczeniem (jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że dotacja przeznaczona jest na określony cel); zobowiązania i przyczyny ich powstania; zatrudnienie i wynagrodzenia,
- d) rzeczowe efekty wydatkowanych środków i ich zgodność z celami, np. funduszu, gospodarstwa pomocniczego,
- e) stopień realizacji głównych zadań,
- f) sposób zagospodarowania wolnymi środkami, np. w akcje i udziały, lokaty bankowe i jakie z tego tytułu uzyskiwane były przychody.

⁶ Dane dotyczące gospodarki finansowej tych jednostek zawarte są w następujących sprawozdaniach budżetowych:

- Rb-40 z wykonania określonego w ustawie budżetowej planu finansowego państwowego funduszu celowego,
- Rb-33 dla funduszy nieposiadających osobowości prawnej,
- Rb-Z kwartalnych sprawozdań o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji
- Rb-N kwartalnych sprawozdań o stanie należności,
- Rb-UZ rocznych sprawozdań uzupełniających o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych,
- Rb-UN rocznych sprawozdań uzupełniających o stanie należności).
- Rb-30 rocznym sprawozdaniu z wykonania planów finansowych zakładów budżetowych,
- Rb-31 rocznym sprawozdaniu z wykonania planów finansowych gospodarstw pomocniczych,
- Rb-34 rocznym sprawozdaniu z wykonania planów finansowych dochodów własnych jednostek budżetowych i wydatków nimi finansowanych,
- Rb-FM rocznym sprawozdaniu o przepływach środków na rachunku funduszu motywacyjnego.