



KBF-4101-003-00/2014
LKA-4101-027-00/2014
Nr ewid. 69/2015/P/14/014/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**PRAWIDŁOWOŚĆ PROWADZENIA RACHUNKOWOŚCI
I SPORZĄDZANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
W WYBRANYCH JEDNOSTKACH BUDŻETOWYCH**

DEPARTAMENT BUDŻETU
I FINANSÓW

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

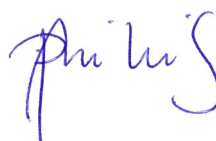
WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Dyrektor Departamentu Budżetu i Finansów:
Stanisław Jarosz

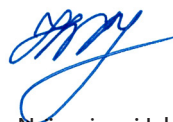


Dyrektor Delegatury NIK w Katowicach:
Piotr Miklis



Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, dnia 27. X. 2015 r.

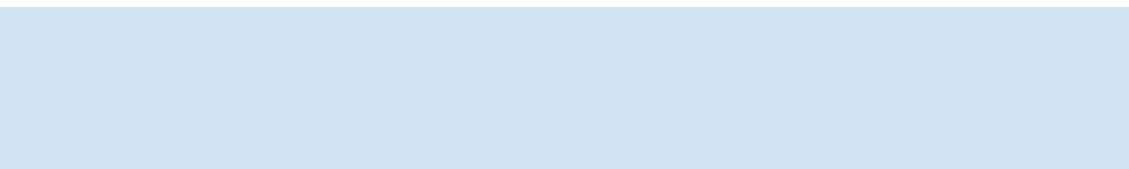
Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

WPROWADZENIE	8
1. ZAŁOŻENIA KONTROLI	11
Temat i numer kontroli	11
Jednostki kontrolowane	11
Uzasadnienie podjęcia kontroli.....	11
Cel kontroli.....	11
Okres objęty kontrolą	11
2. PODSUMOWANIE WYNIKÓW KONTROLI.....	12
2.1. Ogólna ocena kontrolowanej działalności	12
2.2. Synteza wyników kontroli.....	13
2.3. Wnioski	20
3. WAŻNIEJSZE USTALENIA KONTROLI.....	22
3.1. Sporządzenie sprawozdania finansowego jednostki budżetowej	22
3.2. Prawdliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych.....	22
3.2.1. Bilans.....	23
3.2.1.1. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne	23
Błędy w ewidencji poniesionych nakładów inwestycyjnych zaliczonych do kosztów rodzajowych zamiast środków trwałych w budowie.....	24
Podwójne zaliczenie kosztów przeprowadzonych robót budowlanych zarówno do kosztów remontów jak i nakładów inwestycyjnych	25
Nieprawidłowe naliczenie amortyzacji i umorzenia	25
Nieprawidłowe ujęcie naliczonej amortyzacji i umorzenia w księgach rachunkowych.....	26
Nieprawidłowa kwalifikacja i wycena wartości niematerialnych i prawnych oraz nakładów na środki trwałe i ich ulepszenie	26
Nieprawidłowe rozliczanie inwestycji i przyjmowanie środków trwałych do ewidencji	27
Wykazywanie w księgach rachunkowych składników, które nie spełniały definicji aktywów	28
Nieprawidłowości w ewidencji analitycznej	28
Niekompletne ujęcie aktywów trwałych w ewidencji i księgach rachunkowych.....	29
Nieutworzenie odpisów aktualizujących	29
Nieprawidłowe klasyfikowanie wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych.....	29

3.2.1.2. Akcje i udziały	30
Nieujęcie w księgach rachunkowych udziałów i akcji	30
Nieutworzenie odpisów aktualizujących wartość aktywów finansowych	31
3.2.1.3. Zapasy	32
Niezgodność danych w księgach rachunkowych i ewidencji pomocniczej	32
Nieutworzenie odpisów aktualizujących wartość zapasów	32
Wykazanie w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wartości zapasów nieistniejących	33
3.2.1.4. Należności	33
Niespisanie należności nieściągalnych, przedawnionych, zapłaconych i niezasadnych	34
Niezaksięgowanie należności i przychodów	35
Niezaksięgowanie rozliczenia dotacji	35
Brak lub błędne naliczenie odsetek	36
Niedokonanie odpisów aktualizujących wartość należności	36
Brak rozwiązania odpisów aktualizujących wartość należności	37
Błędna kwalifikacja należności ze względu na termin ich wymagalności	37
Zaniżenie rozrachunków ze względu na błędną prezentację	38
3.2.1.5. Środki pieniężne	38
Nieprawidłowa wycena środków pieniężnych w walutach obcych	38
Nieujęcie w księgach rachunkowych operacji gospodarczych dotyczących projektów twinningowych	39
3.2.1.6. Rozliczenia międzyokresowe	39
3.2.1.7. Rezerwy	39
3.2.1.8. Zobowiązania	40
Nieprawidłowe rozliczanie sald zobowiązań	40
Niewykazanie wszystkich zobowiązań	41
Nieprawidłowa prezentacja zobowiązań	41
Błędne ujęcie w księgach rachunkowych należności i zobowiązań	41
3.2.1.9. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (ZFŚS)	41
Niezgodności pomiędzy stanem ZFŚS a stanem środków pieniężnych i rozrachunków funduszu	42
Nieprawidłowe naliczenie odpisu na ZFŚS	42
Zakwalifikowanie przychodów ZFŚS jako dochodów budżetu państwa	42
3.2.2. Rachunek zysków i strat	42
Wykazywanie per saldo przychodów i kosztów	42
Wykazywanie przychodów i kosztów niezgodnie z ich treścią ekonomiczną	43
Ujmowanie przychodów i kosztów z naruszeniem zasady memoriału	43
Nieprawidłowe ustalenie kosztów oraz wysokości funduszu własnego jednostek	44
Wykazywanie jako przychody i koszty operacji i sald dotyczących aktywów i pasywów	44
Zawyżenie lub zaniżenie przychodów i kosztów	45
3.2.3. Zestawienie zmian w funduszu jednostki	45
Błędy w ewidencji księgowej dotyczącej funduszu jednostki	46
Błędy wynikające z niewłaściwej prezentacji	46

3.3. Prawidłowość przeprowadzenia i dokumentowania inwentaryzacji	46
3.4. Organizacja systemu rachunkowości	48
3.5. System kontroli zarządczej w zakresie gospodarki majątkowo-finansowej	50
3.6. Wykorzystanie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych	51
4. INFORMACJE DODATKOWE	54
4.1. Przygotowanie i organizacja kontroli.....	54
4.2. Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli.....	55
4.3. Finansowe rezultaty kontroli	57
ZAŁĄCZNIKI	58



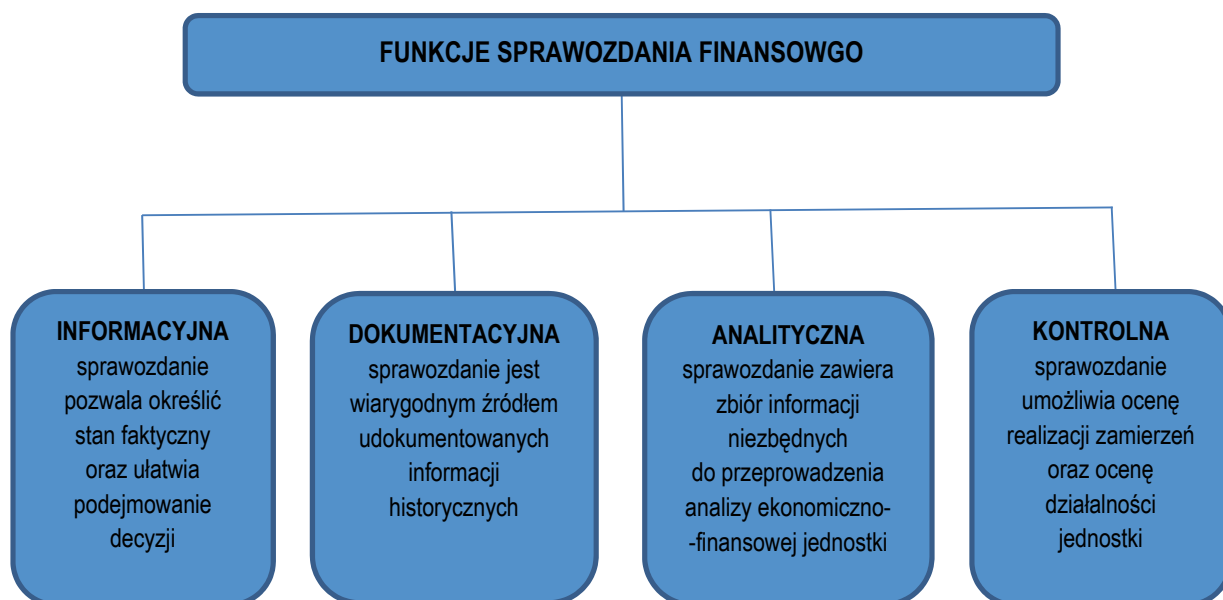
Wykaz stosowanych skrótów i pojęć

DUW	Dolnośląski Urząd Wojewódzki we Wrocławiu
Ewidencja księgową	Ewidencja pozwalająca na prowadzenie ksiąg rachunkowych, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym
KZGW	Krajowy Zarząd Gospodarki Wodnej w Warszawie (urząd centralny administracji rządowej realizujący zadania Prezesa KZGW w kwestii gospodarowania wodami, a w szczególności w sprawach zarządzania wodami oraz korzystania z wód)
LUW	Lubuski Urząd Wojewódzki w Gorzowie Wielkopolskim
MiR	Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju
MSiT	Ministerstwo Sportu i Turystyki
MSP	Ministerstwo Skarbu Państwa
MSZ	Ministerstwo Spraw Zagranicznych
MŚ	Ministerstwo Środowiska
MUW	Małopolski Urząd Wojewódzki w Krakowie
Ouw	Opolski Urząd Wojewódzki w Opolu
Rozporządzenie w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych	Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych, (Dz. U. Nr 242, poz. 1622)
Rozporządzenie w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, (Dz. U. z 2014 r., poz. 1773)
Rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, (Dz. U. z 2014 r., poz. 119 ze zm.)
Rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej z 2010 r.	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej, (Dz. U. Nr 20, poz. 103)
Rozporządzenie w sprawie sposobu wykonania budżetu państwa	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonania budżetu państwa, (Dz. U. z 2014 r., poz. 82 ze zm.)

Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości lub rszr	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, (Dz. U. z 2013 r. poz. 289)
RZGW	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej – państwowa jednostka budżetowa, utworzona dla realizacji zadań z zakresu gospodarowania wodami
RZGW Gliwice	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej w Gliwicach
RZGW Wrocław	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej we Wrocławiu
Sprawozdania budżetowe	Sprawozdania, do których sporządzenia zobligowane są jednostki budżetowe na podstawie § 4 pkt 1 lit. a rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej z 2010 r., w tym m.in. Rb-28 – sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa i Rb-27 – sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych
Sprawozdania w zakresie operacji finansowych	Sprawozdania, do których sporządzenia zobligowane są jednostki budżetowe na podstawie § 6 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych, tj. Rb-Z – kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji oraz Rb-N – kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych
ŚUW	Śląski Urząd Wojewódzki w Katowicach
Ustawa o finansach publicznych lub ufp	Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.)
Ustawa o NIK	Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, (Dz. U. z 2015 r. poz. 1096)
Ustawa o rachunkowości lub uor	Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, (Dz. U. z 2013, poz. 330 ze zm.)
WUW	Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu
ZUW	Zachodniopomorski Urząd Wojewódzki w Szczecinie

Sprawozdanie finansowe to uporządkowane zestawienie danych liczbowych i opisowych charakteryzujących stan majątkowy i finansowy danej jednostki oraz wynik finansowy jej działalności. Podstawowym celem sprawozdania finansowego jest dostarczenie rzetelnej i jasnej informacji o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki. W państwowych jednostkach budżetowych sprawozdanie to składa się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu. Sporządzane jest w języku polskim oraz w walucie polskiej w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego. Użytkowników sprawozdań finansowych państwowych jednostek budżetowych możemy podzielić na:

- ♦ użytkowników wewnętrznych (kierownictwo jednostki) oraz
- ♦ użytkowników zewnętrznych (dysponenci środków wyższego stopnia, Minister Finansów, Rząd, społeczeństwo).



Mając na uwadze wymienione powyżej funkcje jakie pełni sprawozdanie finansowe, niezmiernie istotna jest rzetelność ksiąg rachunkowych, które stanowią podstawę jego sporządzania. Zapisy w księgach rachunkowych winny być dokonywane z uwzględnieniem zasady memoriału, określonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Oznacza ona, że w księgach należy ująć wszystkie osiągnięte oraz przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Celem takiej regulacji jest kompletne i wiarygodne przedstawienie sytuacji finansowej oraz majątkowej jednostki, odzwierciedlającej rzetelnie stan faktyczny, stosownie do wymogów art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Księgi te stanowią również podstawę do sporządzania innych sprawozdań, w tym budżetowych, w zakresie operacji finansowych oraz danych przekazywanych do Głównego Urzędu Statystycznego.

Sprawozdania finansowe, w odróżnieniu od kontrolowanych rokrocznie sprawozdań budżetowych, stanowiących podstawę do opracowania sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, powinny zawierać kompletną informację, tj. uwzględniającą skutki wszystkich zdarzeń gospodarczych oraz wszystkie składniki aktywów i pasywów. Informacje zawarte w sprawozdaniach

finansowych powinny wspomagać podejmowanie decyzji zarządczych. Uwzględniając bowiem ogół danych przedstawianych w sprawozdaniach tak finansowych jak i budżetowych oraz w zakresie operacji finansowych, możliwe jest dokonanie kompleksowych analiz funkcjonowania jednostki. Ponadto, porównanie danych sprawozdawczych umożliwia weryfikację np. prawidłowości wydatków poniesionych przez jednostkę ze środków publicznych w odniesieniu do środków będących w dyspozycji jednostki. Dotyczy to m. in. przyrostu majątku pozostającego w dyspozycji jednostki pod względem zgodności z wielkością przyznanym limitów w ramach wydatków majątkowych, z uwzględnieniem w obu przypadkach czynników korygujących, takich jak odpisy aktualizujące i umorzenie. Analiza umorzenia składników majątkowych, odzwierciedlającego stopień ich zużycia oraz kosztów amortyzacji, może wspomagać decyzje o realizacji remontów i ulepszeń środków trwałych. Szacowanie i analiza rezerw m.in. na skutki toczących się spraw sądowych ma istotne znaczenie w planowaniu długookresowym poziomu wydatków budżetowych. Należności i odpisy aktualizujące ich wartość, szczególnie w relacji do realizowanych przychodów pozwalają na ocenę skuteczności windykacji należności. W praktyce tylko sprawozdania finansowe pozwalają na wiarygodną weryfikację prawidłowości poniesionych kosztów, a także uwzględniają operacje, które nie powodują przepływu środków finansowych, a mogą zadecydować o obrazie finansowym jednostki, jak również o efektywności działania w określonych obszarach. Pomimo iż podstawowym celem funkcjonowania kontrolowanych jednostek budżetowych nie jest osiągnięcie zysku i nie jest on miarą efektywności ich działania, to jednak sprawozdania finansowe dostarczają szerokiej wiedzy o majątku i jego strukturze. Dostarczają one także danych i informacji finansowych, które łącznie z danymi o wykonaniu zadań, mogą stanowić podstawę oceny efektywności działania jednostki mierzonej innymi miarami niż zysk. Aby sprawozdania finansowe mogły być wykorzystywane jako źródło informacji lub jako podstawa dalszych analiz muszą przedstawiać wiarygodne informacje o działalności jednostki i jej sytuacji ekonomiczno-finansowej.

W wyniku kryzysu zadłużeniowego, na forum UE podjęto prace zmierzające do poprawy monitorowania poziomu długów i deficytów publicznych, aby móc z odpowiednim wyprzedzeniem reagować na przyszłe kryzysy. Wprowadzono dyrektywę 85/2011/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych dla państw członkowskich¹, która wymaga, aby kraje dysponowały systemami rachunkowości zawierającymi informacje niezbędne do generowania danych w ujęciu memoriałowym.

Komisja Europejska na tym nie poprzestała. Od 2012 roku prowadzone są prace przygotowawcze, których efektem ma być harmonizacja rachunkowości w jednostkach sektora publicznego w całej UE. Harmonizacja ta ma polegać na opracowaniu Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS²). Na bazie tych przepisów każda jednostka w sektorze publicznym ma sporządzać sprawozdanie finansowe, tj.: bilans, rachunek zysków i strat, rachunek przepływów pieniężnych, zestawienie zmian w kapitałach/funduszach własnych oraz pełną informację dodatkową (w przypadku małych jednostek przewidziane są pewne uproszczenia). Sprawozdania te mają być następnie konsolidowane na poziomie kraju, tak aby stworzyć pełny, rzetelny i porównywalny obraz sytuacji finansowej całego sektora publicznego.

¹ Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich (Dz.U.UE L 2011.306.41).

² EPSAS – European Public Sector Accounting Standards.

W ramach prac roboczych podnoszone są głosy, że tak daleko idąca harmonizacja nie jest uzasadniona (rozwiązanie takie byłyby m.in. bardzo kosztowne we wdrożeniu). Niemniej jednak panuje powszechne przekonanie, że należy poprawić jakość sprawozdań finansowych w sektorze publicznym³ i zwiększyć ich porównywalność między krajami. Należy więc zakładać, że w najbliższym okresie nieunikniona jest głębsza reforma sprawozdawczości finansowej sektora publicznego w Polsce, idąca w kierunku rozszerzenia obecnych obowiązków sprawozdawczych (ujednolicenie wymogów dla wszystkich jednostek, redukcja uproszczeń i wyjątków odchodzących od zasady memoriału).

Z uwagi na bieżącą sytuację gospodarczą, w tym występującą nierównowagę finansów publicznych oraz podjęte przez Unię Europejską działania zmierzające do wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich, rola sprawozdań finansowych nabiera szczególnego znaczenia.

Biorąc pod uwagę powyższe Najwyższa Izba Kontroli oceniła prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych.

W niniejszej informacji przedstawione zostały wyniki dwóch kontroli przeprowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli z własnej inicjatywy, tj.:

- ♦ P/14/014 pn. *Prawidłowość sprawozdań finansowych w wybranych państwowych jednostkach budżetowych oraz ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę ich sporządzenia*, koordynowanej przez Departament Budżetu i Finansów;
- ♦ P/14/077 pn. *Stosowanie rachunkowości memoriałowej oraz wykorzystanie informacji sprawozdawczych w administracji publicznej*, koordynowanej przez Delegaturę NIK w Katowicach.

³ Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. IPSAS – International Public Sector Accounting Standards), na których w dużym stopniu opierać się będą EPSAS, dedykowane są jednostkom z sektora publicznego innym niż rządowe przedsiębiorstwa biznesowe – RPB (ang. Government Business Enterprises – GEB), które powinny stosować Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

Temat i numer kontroli

- Prawdliwość sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych oraz ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę ich sporządzenia (P/14/014);
- Stosowanie rachunkowości memoriałowej oraz wykorzystanie informacji sprawozdawczych w administracji publicznej (P/14/077).

Jednostki kontrolowane

Kontrolą objęto 14 jednostek budżetowych, w tym pięć ministerstw, siedem urzędów wojewódzkich oraz dwa regionalne zarządy gospodarki wodnej. Wykaz podmiotów skontrolowanych przez poszczególne jednostki organizacyjne NIK stanowi załącznik nr 2 do Informacji.

Uzasadnienie podjęcia kontroli

Rzetelność ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych jednostek budżetowych stanowi ważny element w procesie zarządzania finansami publicznymi. Państwowe jednostki budżetowe stanowią istotną grupę jednostek sektora publicznego, zatem jakość sporządzanych przez nie sprawozdań istotna jest również w obliczu planowanego opracowania i wdrażania Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego. Ponadto, mając na uwadze istotę danych prezentowanych w tych sprawozdaniach, możliwość tworzenia różnorodnych płaszczyzn odniesienia i porównań oraz analiz i zestawień zbiorczych, a także podejmowane w krajach europejskich działania w celu zapewnienia przejrzystości, rozliczalności oraz porównywalności danych ujętych w sprawozdawczości finansowej, zasadne było przeprowadzenie niniejszej kontroli.

Sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych nie są objęte obowiązkiem badania przez biegłego rewidenta. Sprawozdania te, za wyjątkiem dwóch kontroli doraźnych⁴ przeprowadzonych w roku 2007, nie były również dotychczas przedmiotem kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli. Kontroli takich nie prowadzi również Minister Finansów.

Cel kontroli

Celem kontroli była ocena prawidłowości ksiąg rachunkowych i sporządzonych na ich podstawie sprawozdań finansowych przy zastosowaniu zasad rachunkowości memoriałowej oraz, w przypadku kontroli P/14/077, ocena wykorzystania informacji zawartych w tych sprawozdaniach.

Okres objęty kontrolą

Badaniami kontrolnymi objęto okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2013 r. oraz okres wcześniejszy i późniejszy dotyczący sprawozdań finansowych sporządzonych na dzień 31 grudnia 2013 r., a w przypadku jednostek objętych kontrolą P/14/014 również okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2014 r.

⁴ Kontrola *Ocena wiarygodności sprawozdań finansowych za 2006 r.* przeprowadzona przez Departament Budżetu i Finansów w Instytucie Pamięci Narodowej – Komisji Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu oraz u Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych oraz *Kontrola prawidłowości sporządzania sprawozdań finansowych za 2006 r.* przeprowadzona przez Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji w Ministerstwie Gospodarki i Ministerstwie Skarbu Państwa.

2.1 Ogólna ocena kontrolowanej działalności

Sprawozdania finansowe za 2013 r. sporządzone przez kontrolowane jednostki nie przedstawiały rzetelnie i jasno obrazu ich sytuacji finansowo-majątkowej.

Wynikało to zarówno z błędów w sporządzaniu sprawozdań, jak też nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. W każdej z 14 jednostek objętych kontrolą Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła nieprawidłowości w wyżej wymienionych obszarach.

Najistotniejsze nieprawidłowości polegały na:

- ewidencjonowaniu operacji gospodarczych z naruszeniem zasad rachunkowości, tj. memoriału, współmierności, wiernego i rzetelnego obrazu, treści ekonomicznej, ciągłości bilansowej, ostrożnej wyceny, zakazu kompensat oraz kompletności;
- wykazywaniu w *bilansie* zawyżonych bądź zaniżonych wartości aktywów i pasywów; nieprawidłowym prezentowaniu stanu przychodów i kosztów w *rachunku zysków i strat*, a także tytułów zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki w *zestawieniu zmian funduszu*;
- nierzetelnym przeprowadzeniu, udokumentowaniu lub rozliczeniu inwentaryzacji;
- nie w pełni skutecznym systemie kontroli prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych.

Jednocześnie w 12 jednostkach NIK zgłosiła zastrzeżenia (tj. stwierdziła nieprawidłowości lub wniosła uwagi) do organizacji systemu rachunkowości.

Stwierdzone nieprawidłowości częściowo wynikały z braku jasnych i precyzyjnych przepisów regulujących zasady tworzenia odpisów aktualizujących należności oraz przepisów ustalających terminy inwentaryzacji.

Jedenaście z kontrolowanych jednostek sporządzało „częstkowe” sprawozdania finansowe, jednak tylko jedna oprócz sprawozdań „częstkowych”, sporządziła sprawozdanie finansowe⁵ jednostki budżetowej wymagane przepisami⁶. Pozostałe dziesięć jednostek sporządzało sprawozdania „częstkowe” włączyło bezpośrednio do łącznych sprawozdań finansowych, co było niezgodne z postanowieniami rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Trzy jednostki prowadziły księgi rachunkowe dla całej jednostki budżetowej jako jednolity zbiór danych, na tej podstawie sporządzając sprawozdanie jednostki budżetowej⁷. W ośmiu jednostkach sprawozdania „częstkowe” nie zostały podpisane przez kierowników tych jednostek, w pozostałych przypadkach spełnione zostały wymogi formalne. Skontrolowane sprawozdania przedstawiały sytuację finansowo-majątkową w sposób zniekształcony, co spowodowane było m.in. nietworzeniem rezerw na zobowiązania będące skutkiem toczących się postępowań (osiem jednostek) oraz odpisów aktualizujących należności (osiem jednostek).

⁵ Sprawozdania „częstkowe” sporządzane przez jednostki budżetowe to sprawozdania nie wymagane przepisami i nie obejmujące wszystkich składników majątkowych i operacji jednostki budżetowej jako całości. Obejmowały one określone wyodrębnione operacje i majątek dotyczące np. tylko dysponenta części budżetowej lub tylko dysponenta III stopnia w ramach danej jednostki budżetowej, czy też dotyczące tylko majątku i operacji związanych z realizacją dochodów lub wydatków. Wszystkie sporządzone przez jednostkę sprawozdania „częstkowe” łącznie obejmowały cały majątek jakim dysponowała jednostka budżetowa, niemniej jednak sporządzane były rozdzielnie.

⁶ § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

⁷ Z tego: dwie jednostki obsługiwały tylko dysponenta III stopnia, a jedna dysponenta części oraz dysponenta III stopnia w ramach tej samej jednostki budżetowej, przy czym w części tej nie było ustanowionych innych dysponentów II lub III stopnia.

W siedmiu z 14 kontrolowanych jednostek łączna kwota nieprawidłowości przekraczała przyjęte dla potrzeb kontroli progi istotności⁸ oceny sprawozdań finansowych. Suma nieprawidłowości stwierdzonych w tych jednostkach, wynikających zarówno z błędnie prowadzonej ewidencji księgowej, jak i prezentacji danych w sprawozdaniach stanowiła odpowiednio od 4,2% do 37,5% sumy bilansowej (majątku jakim dysponowały jednostki), od 42,0% do 86,0% średniej z sumy kosztów i przychodów oraz od 7,2 % do 40,4% sumy funduszy własnych jednostki. W założeniach kontroli przyjęto następujące progi istotności: dla bilansu – od 1,5% do 2,0% sumy bilansowej (wartości majątku), dla rachunku zysków i strat – 1% średniej z sumy przychodów i kosztów oraz dla zestawienia zmian w funduszach – 2% wartości funduszy własnych.

Występujące nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, w tym dotyczące ewidencji majątku trwałego jednostki wskazują, że jednostki budżetowe nie przykładają należytej wagi do prowadzenia rachunkowości w zakresie wykraczającym poza potrzeby sprawozdawczości budżetowej. Zdaniem NIK negatywny wpływ na prawidłowość zarówno prowadzonych ksiąg, jak i sporządzanych sprawozdań finansowych, ma również niewystarczające przygotowanie merytoryczne w zakresie rachunkowości finansowej pracowników pionów finansowo-księgowych. Ponadto w wyniku kontroli stwierdzono przypadki nienależytego zabezpieczenia interesów Skarbu Państwa, nieskutecznej windykacji należności, czy też utrzymywania nadmiernych zapasów. Nieprawidłowości te dotyczą zagadnień nieobjętych bezpośrednio kontrolą, jednak ze względu na ich istotność zostały zasygnalizowane w informacji.

2.2 Synteza wyników kontroli

1. Sprawozdania finansowe sporządzane przez jednostki budżetowe nie spełniają funkcji informacyjnej, dokumentacyjnej, analitycznej oraz kontrolnej (str. 23–46, 51–53).

Biorąc pod uwagę liczne nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania sprawozdań, czy też kontroli zarządczej, w tym:

- dotyczące skuteczności systemu kontroli;
- ewidencjonowania operacji gospodarczych z naruszeniem zasad rachunkowości: zasady memoriału, wiernego i rzetelnego obrazu, ostrożnej wyceny oraz kompletności, a także
- licznych błędów w prezentacji danych w sporządzanych sprawozdaniach finansowych;

sporządzone przez te jednostki sprawozdania finansowe w bardzo ograniczonym stopniu spełniają przypisane im funkcje: informacyjną, dokumentacyjną, analityczną oraz kontrolną.

2. System kontroli zarządczej w zakresie gospodarki majątkowo-finansowej nie był w pełni skuteczny (str. 50–51).

Skala stwierdzonych nieprawidłowości, jak również przeprowadzone w ramach prowadzonej kontroli badanie systemu kontroli zarządczej w dziewięciu z 10 kontrolowanych w tym obszarze jednostek jednoznacznie wskazuje, że ustanowione mechanizmy kontrolne nie stanowiły wystarczającej odpowiedzi na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w obszarach odnoszących się do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań. W wyniku kontroli stwierdzono między innymi:

⁸ Próg istotności – maksymalny poziom stwierdzonych nieprawidłowości w badanej populacji, który został założony jako możliwy do zaakceptowania.

- nieprzekazywanie wszystkich dokumentów do komórek odpowiedzialnych za prowadzenie ksiąg rachunkowych, w wyniku czego w informacji dodatkowej nie uwzględniono należności warunkowych w kwocie 938.109,1 tys. zł (MliR);
- nierozpoznanie lub rozpoznanie ze znacznym opóźnieniem w stosunku do okoliczności wskazujących na ich wystąpienie, istotnych ryzyk w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań (MSP, WUW)

oraz nieprawidłowości niedotyczące bezpośrednio systemu rachunkowości, jednak istotne dla prawidłowości działania jednostek, tj.:

- niewystarczające i nieskuteczne dochodzenie należności Funduszu Zajęć Sportowych dla Uczniów (MSiT);
- niezabezpieczenie w należyty sposób interesu Skarbu Państwa – w umowach o najem Stadionu Narodowego, z tytułu których na dzień 31 grudnia 2013 r. pozostawały nierozliczone należności w kwocie 759,6 tys. zł (MSiT) oraz niepodejmowanie skutecznych działań w zakresie terminowego rozliczenia przekazanych dotacji (MSZ).

Jednocześnie wyniki kontroli NIK wskazują, że w kontrolowanych jednostkach nie stworzono jednolitego i spójnego systemu rachunkowości, tj.:

- nie wskazano osoby odpowiedzialnej za całość systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej dla kontrolowanej jednostki budżetowej;
- w ramach jednostki budżetowej funkcjonowały odrębne zasady rachunkowości, które niejednokrotnie były niespójne;
- pracownicy działów finansowo-księgowych nie byli wystarczająco przygotowani do sporządzania sprawozdań finansowych.

3. Zastrzeżenia NIK dotyczyły również organizacji systemu rachunkowości (str. 48–50).

W 12 z 14 skontrolowanych jednostek NIK zidentyfikowała nieprawidłowości w zakresie organizacji rachunkowości, które dotyczyły w szczególności:

- ujęcia w Polityce rachunkowości uproszczenia polegającego na określeniu daty końcowej wpływu dokumentów, do której są one przypisywane do ksiąg danego roku czy miesiąca (MliR – do końca stycznia, MSZ – do ostatniego dnia miesiąca, WUW – do końca lutego), co jest niezgodne z art. 8 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości;
- nieuwzględnienia w Zakładowym Planie Kont lub innych dokumentach wewnętrznych odnoszących się do ewidencji składników majątku, istotnych informacji wymaganych w art. 10 ustawy o rachunkowości, na przykład wszystkich wykorzystywanych kont lub stosowanych zasad rachunkowości (MSP, MliR, MSiT, MSZ, LUW, WUW, OUW, MUW, RZGW Wrocław);
- niekompletności Polityki rachunkowości w MSZ, co stanowiło naruszenie art. 10 ust. 1 pkt 3 lit. b i c ustawy o rachunkowości;
- braku aktualizacji Polityki rachunkowości (OUW, RZGW Wrocław), co stanowiło naruszenie art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

4. W dziesięciu jednostkach nie zostało sporządzone jednostkowe sprawozdanie jednostki budżetowej za 2013 r., o którym mowa w § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (str. 22).

Za wyjątkiem Ministerstwa Skarbu Państwa i Ministerstwa Spraw Zagranicznych, żadne kontrolowane ministerstwo ani urząd wojewódzki nie sporządziło sprawozdania własnego jednostki obejmującego zdarzenia dotyczące obsługiwanych dysponentów części i dysponenta III stopnia. Stanowiło to naruszenie § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, zgodnie z którym na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki, o których mowa w § 1 pkt 3 rozporządzenia, sporządzają sprawozdania finansowe składające się z bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian funduszu. W związku z powyższym kierownik jednostki nie posiadał rzetelnej informacji o sytuacji majątkowo-finansowej jednostki, co w połączeniu z występującymi licznymi nieprawidłowościami mającymi wpływ na sprawozdania „częstkowe”, powodowało wzrost ryzyka podjęcia błędnych decyzji zarządczych. Natomiast oba kontrolowane RZGW sporządziły sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej, przy czym jednostki te obsługiwały tylko dysponenta III stopnia.

Ponadto w ośmiu przypadkach (MSiT, MliR, MŚ, DUW, LUW, ŚUW, WUW, ZUW) sprawozdania „częstkowe” nie zostały podpisane przez kierownika jednostki, natomiast w MUW kierownik jednostki podpisał tylko jedno ze sporządzonych sprawozdań „częstkowych”. Stanowiło to – wobec niesporządzenia przez te jednostki sprawozdania, o którym mowa w § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości – naruszenie § 25 ust. 1 tegoż rozporządzenia, zgodnie z którym sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej podpisuje kierownik jednostki i główny księgowy.

Za wyjątkiem opisanej wyżej nieprawidłowości w zakresie podpisywania sprawozdań oraz uchybieniem w zakresie terminu sporządzenia sprawozdania „częstkowego” przez Wojewodę Małopolskiego (dwadzieścia cztery dni opóźnienia), skontrolowane sprawozdania spełniały wymogi formalne.

5. We wszystkich jednostkach objętych kontrolą wystąpiły nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, w tym w dwunastu nieprawidłowości w ewidencji majątku trwałego (str. 23–46).

Najistotniejsze i najczęstsze błędy w obszarze ksiąg rachunkowych (poza opisanymi poniżej nieutworzeniem rezerw oraz odpisów aktualizujących wartość należności) dotyczyły:

- ewidencjonowania operacji gospodarczych na niewłaściwych kontach (tj. niezgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości oraz z naruszeniem zasad funkcjonowania kont określonym w Załączniku nr 3 do rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad) i/lub w niewłaściwym okresie sprawozdawczym, w tym nieujęcie w ewidencji w ogóle (art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości);
- błędnego ewidencjonowania należności przedawnionych i umorzonych (art. 35b ust. 4 ustawy o rachunkowości);
- nieujęcia w ewidencji odsetek od należności (art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości oraz § 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad);
- błędnego kwalifikowania rozrachunków (zarówno należności, jak i zobowiązań) jako krótkoterminowych bądź długoterminowych (art. 3 ust. 1 pkt 18 i pkt 22 ustawy o rachunkowości).

Z kolei nieprawidłowości w zakresie ewidencji majątku trwałego polegały w głównej mierze na:

- nieprawidłowym naliczeniu amortyzacji i umorzenia (sześć jednostek), nieprawidłowym ujęciu w księgach rachunkowych naliczonej amortyzacji i umorzenia (trzy jednostki);
- nieprawidłowej kwalifikacji i wycenie wartości niematerialnych i prawnych oraz nakładów na środki trwałe i ich ulepszenie (siedem jednostek);
- nieprawidłowym rozliczaniu inwestycji i przyjmowaniu środków trwałych do ewidencji (cztery jednostki);
- wykazywaniu w ewidencji składników, które nie spełniały definicji aktywów (cztery jednostki);
- błędach w ewidencji analitycznej (trzy jednostki);
- niekompletnym ujęciu aktywów trwałych w ewidencji i księgach rachunkowych (trzy jednostki);
- nieprawidłowym klasyfikowaniu wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych (trzy jednostki).

6. Brak procedury tworzenia rezerw na zobowiązania oraz ich nieutworzenie stwierdzono w większości skontrolowanych jednostek (str. 39–40).

Pomimo, iż w art. 35d ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości określono okoliczności, w których tworzy się rezerwy, w ponad 70% jednostek objętych kontrolą, w polityce rachunkowości ani innych dokumentach wewnętrznych nie ustalono zasad tworzenia rezerw na zobowiązania oraz ich nie tworzone. Co za tym idzie jednostki te nie przeprowadzały procedury oszacowania, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa zapłaty, rezerw na przyszłe zobowiązania będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych. W wyniku powyższego zniekształcone zostały sprawozdania finansowe tych jednostek poprzez zaniżenie wartości w pozycji *Rezerwy na zobowiązania*, przy czym kwota nieprawidłowości – w części jednostek objętych kontrolą – nie była możliwa do oszacowania w toku kontroli.

7. Ponad połowa kontrolowanych jednostek nie dokonywała także aktualizacji wyceny należności, nie opracowała również procedur tworzenia odpisów aktualizacyjnych (str. 36–37, 63–65).

Na dzień bilansowy, tj. 31 grudnia 2013 r. osiem z 14 jednostek nie dokonało wyceny należności z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny, pomimo iż zachodziły przesłanki uzasadniające utworzenie odpisu aktualizującego, tj. występowały należności kwestionowane przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalegał. Stanowiło to naruszenie art. 35b ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości i § 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, jak również naruszenie zasady ostrożnej wyceny wynikającej z art. 7 ustawy o rachunkowości. Skutkowało to zawyżeniem stanu należności o 19.548,5 tys. zł (co stanowiło od 1,9% do 36,5% wartości należności wykazanych w bilansach tych jednostek) oraz wpłynęło na nieprawidłowe ustalenie wyniku finansowego za 2013 r. lub wyniku z lat ubiegłych. Jednostki te nie opisały także w wewnętrznych dokumentach procedury tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności. Z analizy wyjaśnień przedkładanych w toku kontroli, jak również zastrzeżeń zgłoszonych do wystąpień pokontrolnych wynika, że kontrolowane jednostki błędnie interpretują zapisy art. 35b ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości, tj. bez uwzględnienia innych postanowień tej ustawy oraz nadrzędnych zasad rachunkowości.

8. Nieprawidłowości i uwagi w zakresie przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów i pasywów za 2013 r. (str. 46–48, 61–62).

Celem inwentaryzacji jest między innymi ustalenie rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, doprowadzenie stanu ewidencyjnego wynikającego z ksiąg rachunkowych do zgodności ze stanem rzeczywistym oraz ocena przydatności posiadanego majątku. Tym samym prawidłowe jej przeprowadzenie jest istotne dla prawidłowości sporządzenia sprawozdania finansowego. Nieprawidłowości i uwagi z zakresu inwentaryzacji stwierdzono w 10 z 14 jednostkach objętych kontrolą. Polegały one w szczególności na:

- a) niedokonaniu spisu z natury rzeczowych aktywów trwałych (RZGW Gliwice) i zapasów (MSiT), pomimo obowiązku wynikającego z art. 26 ust. pkt 1 oraz ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości;
- b) nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji należności w drodze potwierdzenia sald wobec co najmniej 13 ze 106 dłużników (RZGW Wrocław);
- c) naruszeniu art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości poprzez nierozliczenie lub niewłaściwe rozliczenie w księgach rachunkowych w trzech jednostkach (MSZ, OUW, WUW) różnic inwentaryzacyjnych.

Ponadto przeprowadzona w MSP inwentaryzacja składników mienia rzeczowego po zlikwidowanych państwowych jednostkach organizacyjnych lub spółkach z udziałem Skarbu Państwa, mienia przejętego przez Skarb Państwa z innych tytułów oraz nieruchomości z zasobu nieruchomości Skarbu Państwa nieoddanych w trwały zarząd państwowym jednostkom organizacyjnym nie pozwoliła na ustalenie faktycznej ilości i wartości tych składników mienia Skarbu Państwa. Niewyjaśniona i nierozliczona różnica stanowiła 7.062,8 tys. zł, tj. 34% wartości tego mienia wynikającej z ksiąg rachunkowych tego Ministerstwa.

W ZUW inwentaryzację drogą weryfikacji stanu salda konta 224 *Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich* przeprowadzono w okresie po zakończeniu księgowania związanych z rozliczeniem udzielonych dotacji. Zgodnie z przyjętą procedurą obiegu dokumentów, informacje o rozliczeniu dotacji przekazywane były do księgowości w terminie do 25 lutego każdego roku budżetowego, po ich weryfikacji przez kierowników jednostek i komórek organizacyjnych ZUW. Tym samym jednostka nie przeprowadziła inwentaryzacji salda według stanu na dzień 31 grudnia w terminie do 15 dnia następnego roku, o czym stanowi art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

9. Stan środków pieniężnych wykazany w bilansie nie odzwierciedlał stanu rzeczywistego (str. 39, 59–61).

Wszystkie kontrolowane jednostki w bilansie (w pozycji B.III.2 aktywów) sporządzonym na dzień 31 grudnia 2013 r. wykazały zerowy stan środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych do obsługi dochodów i wydatków, tj. po uwzględnieniu operacji dokonanych w 2014 r. w okresie przejściowym⁹. Praktyka stosowana przez jednostki budżetowe co prawda zapewniała spójność informacji i danych ujętych w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach budżetowych, niemniej jednak spowodowała, że w sporządzanych przez te jednostki bilansach zaniżana była wartość pozycji *Środki pieniężne* oraz *Zobowiązania* o kwoty faktycznie pozostające na rachunkach bankowych w dniu 31 grudnia 2013 r. Powodem takiego stanu rzeczy jest, zdaniem NIK, podporządkowanie prowadzonej ewidencji księgowej pod rygory sprawozdawczości budżetowej.

⁹ Okres przejściowy, o którym mowa w rozdziale 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. z 2014 r., poz. 82 ze zm.).

10. Sporządzane sprawozdania finansowe w niewielkim stopniu były wykorzystywane przez same jednostki oraz przez jednostki nadrzędne (str. 31–53).

Kontrolowane¹⁰ jednostki budżetowe, a także jednostki nadrzędne wykorzystywały sprawozdania finansowe w sposób ograniczony, głównie w celach statystycznych, nie korzystając z potencjału tkwiącego w tych dokumentach. Informacje sprawozdawcze mogłyby być wykorzystane do konkretnych celów, np. do ustalania wartości majątku, kwoty zobowiązań i należności z podziałem na krótko i długoterminowe, określenia rodzaju realizowanych inwestycji i czasu niezbędnego do ich zakończenia, środków finansowych potrzebnych do sfinalizowania zadań.

Nie przywiązywano wagi do faktu, iż na poziomie jednostki budżetowej informacje zawarte w sprawozdaniach finansowych umożliwiają badanie zgodności zawartych w nich danych z danymi ujętymi w innych sprawozdaniach, w tym m.in. w sprawozdaniach budżetowych. Z kolei w jednostce nadrzędnej, np. KZGW nie dostrzegano, iż dane ze sprawozdań finansowych umożliwiają dodatkowo dokonanie oceny prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi przez jednostki podległe oraz porównanie danych wykazanych przez te jednostki w innych sprawozdaniach.

Według informacji Ministerstwa Finansów, wykorzystanie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, polegało głównie na sporządzaniu zbiorczego zestawienia danych na podstawie bilansów otrzymanych od państwowych jednostek budżetowych obsługujących dysponentów części budżetowych i ich przekazywaniu Głównemu Urzędowi Statystycznemu.

11. Akcje i udziały 41 jeden spółek Skarbu Państwa, o wartości nominalnej 40.328.898,4 tys. zł, nad którymi nadzór sprawowały ministerstwa, nie były ujmowane w księgach rachunkowych tych jednostek (str. 30–31).

Kontrola w MSP wykazała, że akcje i udziały 41 jeden spośród 118 spółek z udziałem Skarbu Państwa, nadzorowanych przez pięć ministerstw innych niż MSP, nie były wykazywane w ich księgach rachunkowych, jak również w księgach MSP. Łączna wartość nominalna akcji i udziałów, objętych przez Skarb Państwa, które nie zostały wykazane z księgach rachunkowych żadnego ministerstwa, na 31 grudnia 2013 r. wynosiła 40.328.898,4 tys. zł. Nad czterema spółkami, których akcje i udziały (o wartości nominalnej 18.400.652,0 tys. zł) nie zostały wykazane w księgach rachunkowych, nadzór sprawowało MliR, natomiast nad pozostałymi nadzór sprawowały jednostki nieobjęte kontrolą.

Wyniki przeprowadzonej kontroli wskazują jednak, że problematyka ujmowania wartości udziałów i akcji spółek z udziałem Skarbu Państwa jest niejednokrotnie złożona i skomplikowana, gdyż umowy będące podstawą nabycia lub objęcia udziałów lub akcji zawierają zapisy dzielące wykonywanie praw majątkowych i korporacyjnych między różne organy, przyznając tym samym każdemu z nich częściowy nadzór nad spółkami.

12. Inne ustalenia

- a) W dwóch ministerstwach na dzień bilansowy nie utworzono odpisów aktualizujących wartość zapasów materiałów, pomimo że zachodziły przesłanki uzasadniające ich utworzenie, czym naruszono art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości (str. 32–33), tj.:
 - w Ministerstwie Sportu i Turystyki w magazynie znajdowały się zapasy (w tym tusze, tonery oraz artykuły papirnicze i środki czystości) nabyte w latach 2009–2012 i niewydawane do zużycia przez co najmniej rok, a w niektórych przypadkach nawet przez cztery lata;

¹⁰ Sposób informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych skontrolowano w czterech jednostkach (Małopolskim Urzędzie Wojewódzkim, Śląskim Urzędzie Wojewódzkim oraz w dwóch Regionalnych Zarządach Gospodarki Wodnej w Gliwicach i we Wrocławiu).

- w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju na stanie magazynu pozostawały między innymi tonery, tusze i części zapasowe do drukarek, które nie były już użytkowane przez jednostkę.

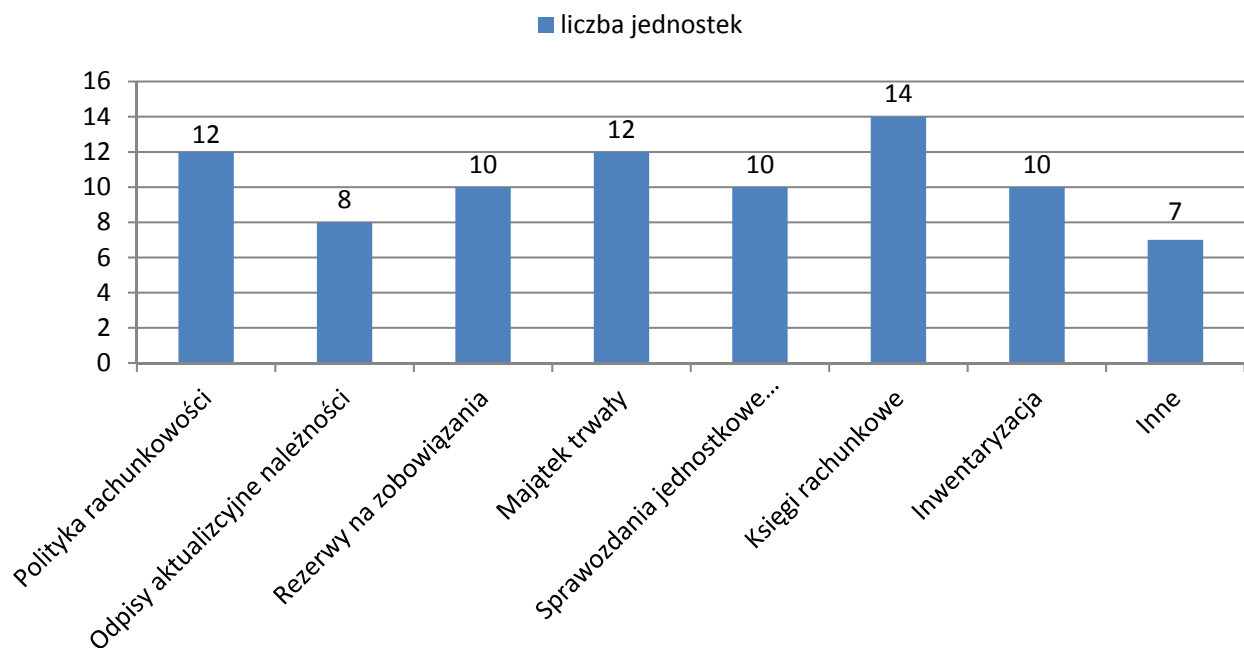
Ponadto w Ministerstwie Spraw Zagranicznych znajdowały się liczne (np. 1.333 szt. kartonu kreślarskiego, 16.599 szt. kartonu kredowanego, 687 szt. noży tokarskich, 411,3 m.b. płótna ściernego) zapasy zakupione przed rokiem 1995.

W jednostkach tych nie dokonano także oceny stopnia przydatności do użytku zapasów materiałów, które nie wykazywały rozchodów w dłuższym okresie.

- b) W Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju w 2013 r. występowały niezerowe salda analitycznych kont bilansowych i wynikowych, które nie zostały uwzględnione w sporządzonych sprawozdaniach finansowych za rok 2013. Obejmowały one tzw. konta techniczne, które służyły do wyodrębniania niektórych operacji gospodarczych oraz salda kont przeznaczonych (do 2011 roku) do ewidencjonowania operacji gospodarczych części 26 łącznie, pomimo że sprawy oraz składniki majątku dotyczące części 26 w 2011 r. zostały przekazane do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji. Tym samym naruszona została zasada kompletności wyrażona w art. 20 ust. 1 oraz zasada rzetelności ksiąg rachunkowych wynikająca z art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Powyższe salda nie zostały przeniesione do ksiąg rachunkowych roku 2014, przez co naruszona została zasada ciągłości bilansowej, wyrażona w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości, który stanowi między innymi, że wykazane w księgach rachunkowych stany aktywów i pasywów na dzień ich zamknięcia należy ująć w tej samej wysokości, w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych. Wprawdzie powyższe salda nie powinny funkcjonować w księgach rachunkowych, jednak w ocenie NIK, należało dokonać ich inwentaryzacji, rozliczenia i – na podstawie prawidłowych dokumentów – wyksięgowania (str. 23).

Wykres nr 1

Częstotliwość występowania nieprawidłowości według obszarów



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników kontroli.

2.3 Wnioski

Biorąc pod uwagę skalę i rodzaj nieprawidłowości stwierdzonych w toku kontroli, sprawozdania finansowe sporządzone przez kontrolowane jednostki nie mogą stanowić skutecznego narzędzia zarządzania jednostką, gdyż decyzje oparte na ich podstawie obarczone byłyby zbyt dużym ryzykiem. Nawet w przypadku specyfiki jednostek budżetowych – nie nastawionych na osiągnięcie zysku – wiarygodne sprawozdanie finansowe, a w szczególności sprawozdanie własne jednostki budżetowej, stanowi nieocenione źródło wiedzy o sytuacji finansowo-majątkowej jednostki.

Zdaniem NIK państwowe jednostki budżetowe, które niejednokrotnie mają problem z właściwą interpretacją przepisów ustawy o rachunkowości, nie są również przygotowane do prowadzenia ksiąg rachunkowych zgodnych z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (MSRSP). Jeśli nie podejmą stosownych działań, będą miały również problemy ze stosowaniem, obecnie opracowywanych na ich podstawie, Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

Mając na względzie wartość informacyjną sprawozdań finansowych, zarówno dla kierownika jednostki jak i odbiorców zewnętrznych, w tym Ministra Finansów i Głównego Urzędu Statystycznego, jak również podejmowane przez Komisję Europejską działania w celu wprowadzenia EPSAS (zgodnie z harmonogramem pierwsze sprawozdania finansowe na bazie EPSAS mają być sporządzone za 2020 r.) w ocenie NIK konieczne jest podjęcie skutecznych działań w celu poprawy wiarygodności zarówno prowadzonych ksiąg jak i sporządzanych sprawozdań finansowych.

Zdaniem NIK, w celu umożliwienia pełnego wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, konieczna jest poprawa ich jakości. Dlatego też kierownicy kontrolowanych jednostek powinni podjąć działania polegające na:

- zapewnieniu kadrze pionów finansowo-księgowych odpowiedniego przygotowania do sporządzania sprawozdań finansowych;
- dostosowaniu organizacji rachunkowości do sporządzania sprawozdań finansowych, w tym zapewnieniu adekwatnych mechanizmów kontrolnych zapobiegających tak licznym nieprawidłowościom.

Stwierdzone nieprawidłowości i uwagi wskazują również na potrzebę podjęcia następujących działań przez Ministra Finansów:

- opracowania wytycznych w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych operacji okresu przejściowego, o którym mowa w rozdziale 7 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa oraz prezentowania w sprawozdaniach finansowych stanu środków pieniężnych pozostających na dzień bilansowy na rachunkach bankowych do obsługi budżetu państwa;
- doprecyzowania przepisów art. 35b ust. 1 pkt 3 ustawy o rachunkowości tak, aby z treści tego przepisu, w powiązaniu ze zdaniem pierwszym art. 35b ust.1 wyraźnie wynikało, że wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty, w odniesieniu do należności kwestionowanych przez dłużników, niezależnie od oceny ich sytuacji majątkowej i finansowej; w tym bowiem przypadku ryzyko braku zapłaty i jego poziom wynika przede wszystkim z oceny zasadności kwestionowania długu, a nie stanu majątkowo-finansowego dłużnika; doprecyzowanie przepisu może nastąpić poprzez zmianę w art.35b ust.1 pkt 3 ustawy spójnika „oraz” na „lub”;

- doprecyzowania postanowień art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości dotyczących terminu przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów w drodze uzyskania potwierdzenia salda, w taki sposób, aby z przepisu wynikało, że inwentaryzacja ta powinna być przeprowadzona na dzień przypadający nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego i nie później niż w dniu kończącym ten rok, jednak bez wskazania, iż inwentaryzacja w drodze potwierdzenia salda ma zostać zakończona fizycznie do 15 dnia następnego roku oraz doprecyzowanie postanowień art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości o wskazanie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji aktywów i pasywów drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników w taki sposób, aby z przepisu wynikało, że inwentaryzacja na dzień bilansowy powinna być przeprowadzona w terminie umożliwiającym sporządzenie sprawozdania finansowego na podstawie ksiąg rachunkowych uwzględniających zweryfikowane wartości aktywów i pasywów;
- określenia w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości kryteriów przesądzających o ujęciu w księgach rachunkowych jednostki budżetowej akcji i udziałów w spółkach z udziałem Skarbu Państwa oraz sposobów zapewnienia kompletności ujęcia udziałów i akcji będących własnością Skarbu Państwa w księgach rachunkowych.

3.1 Sporządzenie sprawozdania finansowego jednostki budżetowej

W 10 z 14 kontrolowanych jednostek stwierdzono, że nie zostało sporządzone sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej za rok 2013, pomimo obowiązku wynikającego z § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Ustalono, że 11 z 14 kontrolowanych jednostek prowadziło wyodrębnione (podzielone) księgi rachunkowe, na podstawie których sporządzane były „częstkowe” sprawozdania finansowe (zazwyczaj wydzielone w osobnych księgach były operacje dotyczące dysponentów części i dysponentów III stopnia w ramach danej jednostki, w niektórych jednostkach wydzielono także księgi dla operacji dotyczących dochodów i wydatków lub operacji dotyczących różnych części budżetowych). Spośród tych 11 jednostek jedynie Ministerstwo Spraw Zagranicznych, oprócz sporządzenia sprawozdań „częstkowych”, sporządziło również sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej. Pozostałe 10 włączyło sprawozdania „częstkowe” bezpośrednio do sprawozdania łącznego, o którym mowa w § 19 ww. rozporządzenia, nie sporządzając sprawozdania własnego jednostki. Nieprawidłowość taką stwierdzono w następujących jednostkach:

- Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju
- Ministerstwie Sportu i Turystyki
- Ministerstwie Środowiska
- Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim
- Lubuskim Urzędzie Wojewódzkim
- Małopolskim Urzędzie Wojewódzkim
- Opolskim Urzędzie Wojewódzkim
- Śląskim Urzędzie Wojewódzkim
- Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim
- Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim.

Sporządzone „częstkowe” sprawozdania finansowe w prawie wszystkich jednostkach nie zostały podpisane przez kierownika jednostki, co wobec niesporządzenia sprawozdania finansowego jednostki należy ocenić jako niedopełnienie obowiązku wynikającego z art. 52 ust. 2 ustawy o rachunkowości oraz § 25 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Pozostałe trzy jednostki (**MSP, RZGW Gliwice i RZGW Wrocław**) prowadziły księgi rachunkowe dla całej jednostki, bez ich podziału bądź wyodrębniania i nie sporządzały „częstkowych” sprawozdań finansowych.

W Małopolskim Urzędzie Wojewódzkim stwierdzono, że jedno ze sprawozdań „częstkowych” (sprawozdanie dysponenta części) zostało sporządzone z przekroczeniem o 24 dni terminu wynikającego z § 24 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

3.2 Prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych

Kontrolą objęto księgi rachunkowe jednostek budżetowych za rok 2013 oraz sprawozdania finansowe sporządzone na ich podstawie (a w przypadku braku sprawozdania finansowego jednostki – „częstkowe” sprawozdania finansowe). W większości jednostek objętych kontrolą stwierdzono nieprawidłowości, w sposób istotny rzutujące na prawidłowość prowadzenia ksiąg i sporządzania sprawozdań. Nieprawidłowości stwierdzono we wszystkich elementach sprawozdania finansowego tj. w bilansie, w rachunku zysków i strat oraz w zestawieniu zmian w funduszu.

Ponadto w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju na koniec 2013 r. występowały niezerowe salda analitycznych kont bilansowych i wynikowych, które nie zostały uwzględnione w sporządzonych sprawozdaniach finansowych za rok 2013. Obejmowały one tzw. konta techniczne oraz salda kont przeznaczonych – do 2011 roku – do ewidencjonowania operacji gospodarczych części 26 łącznie. Konta techniczne służyły do wyodrębniania niektórych operacji gospodarczych, jednak zgodnie z założeniami wynikającymi z polityki rachunkowości, ich salda, jednostkowe lub łączne, powinny być zerowe na koniec okresu sprawozdawczego. Stwierdzono, iż w wyniku błędnych księgowania konta te wykazywały salda niezerowe, a w niektórych przypadkach salda takie nie miały żadnej interpretacji ekonomicznej (np. ujemny stan środków trwałych w budowie). Tym samym naruszona została oraz zasada rzetelności ksiąg rachunkowych wynikająca z art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Konta analityczne służące do ewidencji operacji dotyczących części 26 wykazywały salda niezerowe na koniec roku 2013, pomimo że sprawy oraz składniki majątku dotyczące tej części w 2011 r. zostały przekazane do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji. Tym samym naruszona została zasada kompletności wyrażona w art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Powyższe salda nie zostały przeniesione do ksiąg rachunkowych roku 2014, przez co naruszona została zasada ciągłości bilansowej, wyrażona w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości, który stanowi m.in., że wykazane w księgach rachunkowych stany aktywów i pasywów na dzień ich zamknięcia należy ująć w tej samej wysokości, w księgach rachunkowych otwartych na następny rok obrotowy. Wprawdzie te salda nie powinny funkcjonować w księgach rachunkowych, jednak w ocenie NIK, należało dokonać ich inwentaryzacji, rozliczenia i – na podstawie prawidłowych dokumentów – wyksięgowania. Nieprzeniesienie nieprawidłowych sald uniemożliwiło dochowanie tej procedury.

3.2.1. Bilans

3.2.1.1. Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne

W 12 z 14 kontrolowanych jednostek nieprawidłowo prowadzono ewidencję i wycenę środków trwałych i środków trwałych w budowie (nakładów inwestycyjnych na rzeczowe aktywa trwałe) oraz wartości niematerialnych i prawnych, przez co nieprawidłowo był wykazywany stan majątku trwałego w księgach rachunkowych i w sprawozdaniach finansowych. Zidentyfikowane nieprawidłowości powodowały – w zależności od charakteru – zawyżenie bądź zaniżenie wartości aktywów trwałych, wpływając jednocześnie na nieprawidłowe ustalenie wyniku finansowego roku bieżącego lub lat ubiegłych oraz na nieprawidłowe wykazywanie stanu funduszy własnych. Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej **279.819,2 tys. zł**, przy czym w wielu przypadkach nie można było oszacować kwoty nieprawidłowości.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- nieprawidłowego zaliczania nakładów inwestycyjnych do kosztów bieżących;
- podwójnego zaliczania kosztów przeprowadzonych robót budowlanych zarówno do kosztów remontów, jak i nakładów inwestycyjnych;
- nieprawidłowego naliczenia amortyzacji i umorzenia;
- nieprawidłowego ujęcia naliczonej amortyzacji i umorzenia;
- nieprawidłowej kwalifikacji i wyceny wartości niematerialnych i prawnych oraz nakładów na budowę i ulepszenie środków trwałych;
- nieprawidłowego rozliczania inwestycji i przyjmowania środków trwałych do ewidencji;

- wykazywania w ewidencji składników aktywów, które nie spełniały definicji aktywów;
- ewidencji analitycznych;
- niekompletnego ujęcia składników majątkowych w ewidencji i księgach rachunkowych;
- nieutworzenia odpisów aktualizujących;
- błędnego klasyfikowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Tym samym naruszone zostały zasady wyceny środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych opisane w art. 32 i 33 ustawy o rachunkowości oraz § 6 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, a także nadrzędne zasady rachunkowości: wiernego i rzetelnego obrazu, kompletności i współmierności, wyrażone w art. 4 ust. 1, art. 6 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Błędy w ewidencji poniesionych nakładów inwestycyjnych zaliczonych do kosztów rodzajowych zamiast środków trwałych w budowie

Kwota stwierdzonych nieprawidłowości w tym zakresie wyniosła **137.960,7 tys. zł**, z czego 43.766,2 tys. zł dotyczyło roku 2013. Błędna ewidencja poniesionych nakładów inwestycyjnych została ujawniona w dwóch jednostkach tj.:

- ♦ w **RZGW Wrocław** na kwotę 114.757,4 tys. zł, z czego 43.766,2 tys. zł dotyczyło roku 2013,
- ♦ w **RZGW Gliwice** na kwotę 23.203,3 tys. zł.

Nieprawidłowa kwalifikacja nakładów inwestycyjnych stanowiła naruszenie art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym przez środki trwałe w budowie rozumie się środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia. Jedną z przyczyn nieprawidłowych księgowania kosztów był brak rzetelnych działań kontrolowanych jednostek (w tym również jednostki nadrzędnej) w zakresie rozpoznania charakteru zadania na etapie jego planowania, pozwalających na określenie czy i w jakim zakresie obejmuje ono prace remontowe, a w jakim modernizacyjne i odpowiednie dostosowanie do tego struktury finansowania. Zaniechanie to spowodowało, że sposób ujęcia środków w planie finansowym jednostki nie odzwierciedlał struktury kosztów niezbędnych do poniesienia. Wskutek zaniechań w trakcie roku dotyczących tak identyfikacji charakteru realizowanych prac (remont lub modernizacja), jak i dokonania zmian w planie finansowym, sposób ujęcia kosztu w księgach zdeterminowany był klasyfikacją budżetową środków, a nie stanem faktycznym.

Ponadto, w badanych przypadkach rodzaj klasyfikacji budżetowej środków, tj. wydatki bieżące wpływał na ujęcie ogółu nakładów związanych z inwestycjami do kosztów bieżącego okresu, pomimo że zrealizowane zadania polegały na modernizacji i przebudowie istniejących środków trwałych i jako takie winny być wykazane jako środki trwałe w budowie.

Wprawdzie w RZGW Gliwice błędna klasyfikacja budżetowa została skorygowana w 2013 r. i w tym roku inwestycja była rozliczana prawidłowo, jednakże nie dokonano korekty wartości wykazywanego majątku o koszty poniesione w latach wcześniejszych, które błędnie zakwalifikowano do kosztów remontów, co spowodowało zaniżenie w bilansie wartości środków trwałych w budowie o 23.203,3 tys. zł. Jako przyczynę powstania nieprawidłowości wskazano niedopatrzenie pracowników jednostki.

RZGW Wrocław dopiero w trakcie kontroli NIK podjął działania w celu korekty nieprawidłowych księgowania, co z uwzględnieniem prawidłowego ujęcia poniesionych nakładów w księgach rachunkowych, będzie miało wpływ na zwiększenie wartości rzeczowych aktywów trwałych prezentowanych w bilansie sporządzonym na 31 grudnia 2014 r. o kwotę co najmniej 114.757,4 tys. zł.

Podwójne zaliczenie kosztów przeprowadzonych robót budowlanych zarówno do kosztów remontów jak i nakładów inwestycyjnych

W **RZGW Gliwice** od ponad 10 lat koszty prowadzonych prac budowlanych ujmowane były w księgach rachunkowych podwójnie, tj. jako koszty remontów i jednocześnie jako zwiększenie wartości środków trwałych. Łączna kwota podwójnie zaksięgowanych kosztów wyniosła co najmniej **92.361,7 tys. zł**, co spowodowało zawyżenie wartości środków trwałych wykazanych w bilansie tej jednostki o 17.333,5 tys. zł. W toku kontroli ustalono także, że w planie finansowym RZGW Gliwice środki niezbędne dla prowadzenia prac budowlanych ujmowane były w wydatkach bieżących. W wyniku zdublowanych zapisów, przyrost majątku jednostki wykazany w sprawozdaniach finansowych znacznie przekraczał limity środków na wydatki majątkowe ustalone w jej planie finansowym. Nie było to jednak wystarczającym sygnałem dla adresata sprawozdań o potencjalnych nieprawidłowościach w tym zakresie.

Nieprawidłowe naliczenie amortyzacji i umorzenia

W sześciu jednostkach stwierdzono błędy w naliczaniu amortyzacji i umorzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

W **RZGW Gliwice** zaniżono wartość środków trwałych o 11.894,3 tys. zł, wskutek zastosowania w odniesieniu do części środków trwałych stawki amortyzacyjnej prawie dwukrotnie zawyżonej. Nieprawidłowość ta powstała w rezultacie wcześniejszego błędnego zakwalifikowania środków trwałych do grupy „*obiektów inżynierii wodnej i lądowej*” zamiast do „*budowli wodnych z wyłączeniem melioracji wodnych*”, co spowodowało zawyżenie kosztów amortyzacji nie tylko w 2013 r. (o 1.105,6 tys. zł), ale również w latach poprzednich (o 10.788,7 tys. zł), a tym samym zaniżenie wartości środków trwałych w badanym okresie. Ponadto w jednostce tej zawyżono koszty amortyzacji o 632,0 tys. zł naliczając ją od bezzasadnie zwiększonej wartości środków trwałych.

W dwóch jednostkach (**WUW, MŚ**) błędy wynikały z zastosowania nieprawidłowych stawek amortyzacyjnych, przy czym stwierdzono stosowanie zarówno zawyżonych, jak i zaniżonych stawek. Stosowanie nieprawidłowych stawek w niektórych przypadkach wynikało z błędnego zaklasyfikowania do grup Klasyfikacji Środków Trwałych. W jednym przypadku (**MSiT**) stwierdzono nieprawidłowe zastosowanie zerowej stawki amortyzacyjnej, w wyniku czego nie zostało naliczone umorzenie jednego środka trwałego za lata 2011–2013. W dwóch jednostkach (**MSiT, WUW**) stwierdzono stosowanie różnych stawek amortyzacyjnych dla podobnych bądź tożsamyh rodzajowo wartości niematerialnych i prawnych, przez co składniki o podobnym okresie ekonomicznej użyteczności amortyzowane były w różnych okresach, co wpłynęło na nieprawidłowe ustalenie wyniku finansowego w 2013 r. i w latach poprzednich. W jednej jednostce (**MSiT**) nie naliczono amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, pomimo przyjęcia ich do użytkowania w latach 2010–2011. Składniki te przyjęto do ewidencji dopiero w marcu 2013 r., w wyniku czego zaniżono amortyzację za 2013 r. i lata ubiegłe o 182,1 tys. zł.

Stwierdzono ponadto przypadki rozkładania w czasie umorzenia środków o wartości początkowej niższej niż 3,5 tys. zł, w tym wyposażenia, które zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości nie powinny być amortyzowane (**Ouw**) lub umarzania jednorazowego środków trwałych o wartości powyżej 3,5 tys. zł (**WUW, RZGW Wrocław, MSiT**), przy czym w **MSiT** nieprawidłowe umorzenie zostało zarejestrowane jedynie w księdze inwentarzowej (księgach pomocniczych), nie wpłynęło więc na wycenę bilansową aktywów, ani ustalenie wyniku finansowego. W jednej jednostce (**RZGW Gliwice**)

stwierdzono, że amortyzacja była naliczana i ujmowana za okres 12 miesięcy, zamiast za okres faktycznego użytkowania w roku obrotowym, co wpłynęło na zaniżenie wyceny bilansowej wartości niematerialnych i prawnych oraz wyniku finansowego.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wynikająca z błędnego naliczenia amortyzacji, w tym z powodu zastosowania błędnych stawek amortyzacyjnych mających wpływ na wycenę wartości bilansowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, oraz wysokość poniesionych kosztów wyniosła co najmniej **12.708,4 tys. zł** (w niektórych przypadkach nie było możliwe oszacowanie właściwej kwoty umorzenia i prawidłowej wartości środków trwałych).

Ponadto stwierdzono zastosowanie nieprawidłowych stawek amortyzacyjnych do środków trwałych o łącznej wartości **63,0 tys. zł**, przyjętych do użytkowania w grudniu 2013 r. Nieprawidłowość została skorygowana w 2014 r. nie powodując tym samym błędnej wyceny środków trwałych w sprawozdaniach finansowych za lata 2013 i 2014 (**RZWG Wrocław**).

Nieprawidłowe ujęcie naliczonej amortyzacji i umorzenia w księgach rachunkowych

W trzech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w ewidencji amortyzacji i umorzenia, pomimo że kwota amortyzacji została naliczona prawidłowo. Łączna kwota nieprawidłowo ujętych kosztów i umorzenia wyniosła **478,6 tys. zł**. W dwóch jednostkach (**MSiT, MUW**) stwierdzono, że umorzenie środków trwałych w 2013 r. zostało wprawdzie naliczone w księgach pomocniczych, jednak nie zostały zaksięgowane koszty amortyzacji. Tym samym wynik finansowy tych jednostek został zawyżony. Łączna kwota nieujętej amortyzacji wyniosła 477,7 tys. zł, w tym w **MSiT** w kwocie 326,9 tys. zł, w **MUW** 150,8 tys. zł. W obu przypadkach przyczyną były błędy pracowników jednostki. Ponadto w jednej jednostce (**MSiT**) w jednym miesiącu błędnie zaksięgowano umorzenie wartości niematerialnych i prawnych na koncie przeznaczonym do ewidencjonowania umorzenia środków trwałych, w wyniku czego w sprawozdaniu finansowym za rok 2013 wartości niematerialne zostały zaprezentowane w wartości zawyżonej, a środki trwałe w wartości zaniżonej o 0,8 tys. zł. Natomiast w **RZGW Wrocław** stwierdzono nieterminowe ujmowanie w księgach rachunkowych naliczonej amortyzacji i umorzenia wartości niematerialnych i prawnych, przy czym opóźnienia sięgały od dwóch do dziewięciu miesięcy. Nie miało to jednak wpływu na prawidłowość wyceny pozycji bilansowej ani ustalenie wyniku finansowego.

Nieprawidłowa kwalifikacja i wycena wartości niematerialnych i prawnych oraz nakładów na środki trwałe i ich ulepszenie

W siedmiu jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w wycenie wartości początkowej składników aktywów, skutkujące zarówno zawyżeniem, jak i zaniżeniem wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych oraz mające wpływ na wynik finansowy, oraz wartość funduszu jednostki. Łączna kwota nieprawidłowości z tego tytułu wyniosła **16.768,7 tys. zł**. W sześciu jednostkach (**MSiT, MSZ, ŚUW, RZGW Gliwice, WUW, ZUW**) stwierdzono, że wartość środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych została zawyżona co najmniej o 16.766,3 tys. zł, tj. o wartość usług i nakładów, które powinny być zaliczone do kosztów bieżących (remonty, bieżący serwis urządzeń, koszty podróży służbowych, usługi serwisowe, usługa udźwiękowienia). W jednej jednostce (**MSiT**) wartość zakupionego środka trwałego została zawyżona o uprzednio odliczony VAT w kwocie 0,8 tys. zł. W jednej jednostce (**Ouw**) nie zwiększono wartości środka trwałego o nakłady niezbędne dla realizacji zadania inwestycyjnego w kwocie 1,6 tys. zł, pomimo że zostały one prawidłowo zaksięgowane jako zwiększające wartość środków trwałych w budowie, gdyż po zakończeniu inwestycji wartość tych nakładów została odniesiona

na fundusz własny jednostki, powodując jego zaniżenie. Ponadto w jednym przypadku (**MSiT**) nieprawidłowo wyceniono środki trwałe pozyskane nieodpłatnie, tj. w wartości początkowej wynikającej z ewidencji jednostki, od której otrzymano środki zamiast w wartości rynkowej na dzień otrzymania. W tym przypadku nie było możliwe oszacowanie kwoty błędu wyceny, natomiast w jednym przypadku (**RZGW Gliwice**) wartości niematerialne i prawne pozyskane nieodpłatnie nie zostały wycenione. Do ksiąg pomocniczych zostały wprowadzone z wartością 0,00 zł, przez co zaniżona została wartość bilansowa aktywów, wartość funduszy jednostki oraz nieprawidłowo ustalone zostały wyniki finansowe za lata, w których powinna być naliczona amortyzacja tych wartości niematerialnych i prawnych.

Nieprawidłowa klasyfikacja nakładów naruszała zasady wyceny środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych opisane w art. 32 i 33 ustawy o rachunkowości oraz § 6 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, a także nadrzędne zasady rachunkowości: wiernego i rzetelnego obrazu, kompletności i współmierności przychodów i kosztów, wyrażone w art. 4 ust. 1, art. 6 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Nieprawidłowe rozliczanie inwestycji i przyjmowanie środków trwałych do ewidencji

W czterech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości związane z ewidencją środków trwałych w budowie (nakładów inwestycyjnych na środki trwałe) oraz nieprawidłowości związane z prawidłowością dokumentowania przyjęcia do użytkowania środków trwałych i terminowością ewidencji środków trwałych przyjętych do użytkowania. Łączna kwota nieprawidłowości wyniosła co najmniej **18.543,6 tys. zł**.

W dwóch jednostkach stwierdzono nieprawidłowości polegające na wykazywaniu jako środki trwałe w budowie składników aktywów kompletnych i zdalnych do użytkowania, tj. takich, które powinny być ujęte w ewidencji środków trwałych i amortyzowane (**MiIR, RZGW Gliwice**), co wynikało z długiej procedury obiegu dokumentów (**MiIR**), błędnej interpretacji *Wytycznych w zakresie kwalifikowania wydatków w ramach Programu Operacyjnego Infrastruktura i Środowisko* lub błędnej kwalifikacji gruntów jako środków trwałych w budowie (**RZGW Gliwice**).

W jednej jednostce (**MiIR**) stwierdzono, że jako środki trwałe ujmowane i prezentowane były składniki aktywów, które nie były kompletne i zdalne do użytku, a na dzień ich przyjęcia do ewidencji środków trwałych trwała ich modernizacja (nakłady na budowę środków trwałych przed zakończeniem ich dostosowania do potrzeb jednostki lub nakłady na modernizację obiektów już istniejących przed zakończeniem robót budowlanych). Na dzień 31 grudnia 2014 r. zawyżenie wartości środków trwałych z tego tytułu wyniosło co najmniej 215,2 tys. zł.

W **RZGW Gliwice** stwierdzono błędy ewidencyjne, w wyniku których wykazywano te same składniki aktywów jednocześnie jako środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne i środki trwałe w budowie. Nieprawidłowość dotyczyła składników aktywów o wartości co najmniej 198,5 tys. zł.

W dwóch jednostkach (**MiIR, WUW**) stwierdzono nieprawidłowe księgowanie rozliczenia nakładów inwestycyjnych, w wyniku czego konta 080 *Środki trwałe w budowie* na dzień 31 grudnia 2013 r. wykazywały salda ujemne (saldo MA), a tym samym w sprawozdaniu finansowym WUW została zaniżona wartość środków trwałych w budowie o 725,6 tys. zł, natomiast w MiIR, pomimo że saldo konta zostało zaniżone o 17.349,7 tys. zł, nieprawidłowość nie miała wpływu na dane wykazywane w sprawozdaniu finansowym, bowiem kwota ta ujęta była na „kontach technicznych” (opisanych na stronie 23) traktowanych przez MiIR jako konta pozabilansowe, chociaż było to niezgodne z polityką rachunkowości.

W **MSZ** stwierdzono, że w księgach rachunkowych niekompletnie ujmowano aktywa – środki trwale przeznaczone dla placówek dyplomatycznych. Nakłady na środki trwale nabywane w celu przekazania placówkom dyplomatycznym księgowane były z pominięciem kont przeznaczonych do ewidencjonowania aktywów, gdyż ujmowane były jako zmniejszenie funduszu własnego w momencie otrzymania faktury, natomiast faktyczne przekazanie składników majątku następowało po kilku miesiącach od zakupu. Tym samym księgi rachunkowe nie odzwierciedlały pełnego stanu aktywów, przez co wartość środków trwałych w sprawozdaniu finansowym na dzień 31 grudnia 2013 r. została zaniżona co najmniej o 54,6 tys. zł.

Wykazywanie w księgach rachunkowych składników, które nie spełniały definicji aktywów

W czterech jednostkach (**MSZ, DUW, WUW, RZGW Gliwice**) stwierdzono nieprawidłowości polegające na wykazywaniu w księgach rachunkowych jako składników wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych lub środków trwałych w budowie pozycji, które nie spełniały definicji aktywów trwałych (**DUW, WUW**), lub nie miały wartości użytkowej (**MSZ, DUW**). W DUW w ewidencji środków trwałych ujęte było wyposażenie, natomiast w ewidencji wartości niematerialnych i prawnych ujęte były licencje oprogramowania, które utraciły wartość użytkową. W MSZ jako środki trwale w budowie wykazane zostały nakłady na zadania inwestycyjne, których realizacji zaniechano kilka lat wcześniej lub które zakończyły się bez efektów gospodarczych. Wprawdzie wartość tych nakładów (420,4 tys. zł) została spisana w 2013 r., jednak księgowanie takie powinno nastąpić w momencie zaniechania realizacji inwestycji lub stwierdzenia, że efekty nie zostaną uzyskane, co spowodowało wykazanie zawyżonego stanu aktywów i funduszu jednostki w sprawozdaniu finansowym za rok 2012 r. i w danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym za rok 2013. W WUW jako składniki wartości niematerialnych i prawnych ujęto prawa majątkowe o okresie użytkowania nieprzekraczającym roku, tym samym niespełniające definicji aktywów trwałych, określonej w art. 3 ust. 1 pkt 13 ustawy o rachunkowości, o łącznej wartości 18,8 tys. zł, tym samym zawyżono w sprawozdaniu finansowym za rok 2013 wycenę wartości niematerialnych i prawnych i zaniżono wynik finansowy. W jednej jednostce (**RZGW Gliwice**) stwierdzono, że w ewidencji wartości niematerialnych i prawnych ujęto między innymi składnik oprogramowania użytkowany na podstawie umowy użyczenia, a więc niespełniający definicji aktywów, przy czym składnik ten był wprowadzony do ewidencji z wartości 0,00 zł. Łączna wartość nieprawidłowo ujętych składników aktywów trwałych wynosiła co najmniej **439,2 tys. zł**.

Nieprawidłowości w ewidencji analitycznej

W trzech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych o łącznej wartości co najmniej **366.282,6 tys. zł**.

W **RZWG Gliwice** nie prowadzono ewidencji analitycznej dla środków trwałych o wartości 366 222,6 tys. zł (co stanowiło 80,4% wartości wszystkich środków trwałych wykazywanych w bilansie) składających się na powiązane funkcjonalnie grupy obiektów, co skutkowało m.in. przyjęciem jednej stawki amortyzacyjnej dla wszystkich obiektów i tym samym nieprawidłową wyceną środków trwałych, przy czym nie było możliwe oszacowanie kwoty błędu (RZWG Gliwice).

W **MSiT** stwierdzono, że wartość środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wynikająca z księgi głównie była niezgodna z wartością wynikającą z ewidencji w księgach pomocniczych, co spowodowane było błędami przy księgowaniu operacji gospodarczych bądź w prowadzeniu ewidencji pomocniczej. W wyniku tych błędów zawyżony został stan funduszu jednostki i zaniżony wynik finansowy roku 2012, a także zaniżono w księdze głównej

wartość środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych łącznie o 7,1 tys. zł, w księgach pomocniczych zaniżono wartość łącznie o 40,4 tys. zł i jednocześnie zawyżono o 12,5 tys. zł. Łącznie różnice pomiędzy księgą główną a ewidencją pomocniczą w zakresie ustalania wartości bilansowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wyniosły 20,8 tys. zł.

W **RZGW Wrocław** prowadzono ewidencję analityczną w sposób uniemożliwiający ustalenie wartości poszczególnych gruntów. W ewidencji tej grunty wykazywane były bowiem w zagregowanych pozycjach.

Niekompletne ujęcie aktywów trwałych w ewidencji i księgach rachunkowych

W dwóch z 14 kontrolowanych jednostek stwierdzono niekompletność ujęcia składników aktywów trwałych w księgach rachunkowych, natomiast w jednej jednostce stwierdzono, że składniki aktywów ujęto w ewidencji i rozpoczęto ich amortyzację po ponad dwóch latach od ich nabycia. W **RZGW Wrocław** stwierdzono, że w ewidencji księgowej i sprawozdaniu finansowym nie ujęto wartości wszystkich gruntów w zarządzie RZGW, ze względu na fakt, iż jednostka nie posiadała informacji o wartości tych gruntów. W **MŚ** nie ujęto w ewidencji wartości niematerialnych i prawnych przejętych z innej jednostki po jej likwidacji o łącznej wartości początkowej 53,8 tys. zł, w pełni umorzonych w momencie ich przejęcia.

Natomiast w **MSiT** wartości niematerialne i prawne w kwocie 291,6 tys. zł zakupione i przyjęte do użytkowania w latach 2010–2011, ujęto w księgach rachunkowych i rozpoczęto ich amortyzację dopiero w 2013 r., co skutkowało zaniżeniem kosztów w latach poprzednich. Łączna kwota nieprawidłowości wyniosła co najmniej **345,4 tys. zł**.

Nieutworzenie odpisów aktualizujących

W **RZGW Gliwice** nie dokonano odpisu aktualizującego wartości środków trwałych w budowie dotyczących nie kontynuowanej od trzech lat inwestycji, podczas gdy obowiązek aktualizacji wynikał z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości. Tym samym zawyżona została o **112,9 tys. zł** wartość rzeczowych aktywów trwałych oraz wynik finansowy.

Nieprawidłowe klasyfikowanie wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych

W trzech z 14 kontrolowanych jednostek (**DUW, WUW, RZGW Gliwice**) stwierdzono, że wbrew definicjom zawartym w art. 3 ust. 1 pkt 14 i 15 ustawy o rachunkowości jako składniki wartości niematerialnych i prawnych ujęto pozycje, które powinny zwiększać wartość środków trwałych (tj. licencje i oprogramowanie niezbędne do uruchomienia i działania urządzeń informatycznych bądź przypisane wyłącznie do jednego urządzenia), przy czym w RZGW Gliwice składniki te wprowadzono do ewidencji z wartością 0,00 zł. Ponadto w **DUW** jako składnik wartości niematerialnych i prawnych ujęto dokumentację projektową, która powinna zwiększać wartość środków trwałych w budowie. Nieprawidłowa klasyfikacja aktywów jako wartości niematerialnych i prawnych lub jako środków trwałych skutkowała nieprawidłową prezentacją aktywów w sprawozdaniu finansowym oraz przyjęciem niewłaściwej stawki amortyzacyjnej, co negatywnie wpłynęło na prawidłowość naliczenia kosztów amortyzacji w okresach, w których powyższe składniki aktywów podlegały umorzeniu. Stwierdzone nieprawidłowości wyniosły co najmniej **39,9 tys. zł**.

3.2.1.2. Akcje i udziały

W dwóch z trzech kontrolowanych jednostek sprawujących kontrolę nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa nieprawidłowo prowadzono ewidencję i wycenę aktywów finansowych – udziałów i akcji, przez co stan aktywów został w sposób istotny zniekształcony, nieprawidłowo został też wykazany wynik finansowy oraz stan funduszy. Łączna kwota błędów wyniosła **18.412.652,0 tys. zł**. Błędy te wpływały zarówno na zawyżenie, jak i zaniżenie wartości aktywów. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły nieujęcia w księgach rachunkowych wartości udziałów i akcji oraz nieutworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów finansowych.

Nieujęcie w księgach rachunkowych udziałów i akcji

W księgach rachunkowych **MiIR** nie ujęto wartości udziałów i akcji spółek, nad którymi Ministerstwo to sprawuje nadzór w imieniu Skarbu Państwa.

Jednocześnie w toku kontroli w MSP ustalono, że spośród 118 spółek z udziałem Skarbu Państwa, w których Skarb Państwa jest reprezentowany przez inne organy niż Minister Skarbu Państwa, według stanu na dzień 31 grudnia 2013 r., pięć jednostek wykazywało w księgach rachunkowych akcje i udziały 77 spółek¹¹ tj.:

- a. Agencja Mienia Wojskowego – sześć spółek,
- b. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa – cztery spółki,
- c. Agencja Nieruchomości Rolnych – 43 spółki,
- d. Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe – 22 spółki,
- e. Ministerstwo Sportu i Turystyki – dwie spółki.

Natomiast akcje i udziały 41 spółek¹² nadzorowanych przez pięć ministerstw nie były wykazywane w księgach rachunkowych tych ministerstw i ich sprawozdaniach finansowych, ani też w księgach i sprawozdaniach Ministerstwa Skarbu Państwa. Łączna wartość nominalna akcji i udziałów tych spółek, objętych przez Skarb Państwa (według informacji posiadanych przez MSP) na 1 stycznia 2013 r. wynosiła 34.782.254,7 tys. zł, a na 31 grudnia 2013 r. – 40.328.898,4 tys. zł. Według danych zebranych przez MSP, wartość akcji i udziałów powinna być ujęta w księgach rachunkowych następujących jednostek:

- a. Ministerstwie Finansów – dwie spółki,
- b. Ministerstwie Gospodarki – 20 spółek,
- c. Ministerstwie Obrony Narodowej – 14 spółek,
- d. Ministerstwie Administracji i Cyfryzacji – jedna spółka,
- e. Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju – cztery spółki.

Ministerstwo Skarbu Państwa nie wykazuje w swoich księgach rachunkowych wartości akcji i udziałów w spółkach, w których, zgodnie z odrębnymi przepisami, uprawnienia właścicielskie wykonują inne organy lub jednostki. Najwyższa Izba Kontroli podziela stanowisko MSP, zgodnie z którym akcje i udziały spółek będących w nadzorze innych organów powinny być ujęte w księgach rachunkowych tych organów.

¹¹ Dane uzyskane w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK.

¹² Dane uzyskane w trybie art. 29 ust. 1 pkt 2 lit. f ustawy o NIK. Spółki, których akcje i udziały nie zostały ujęte w księgach i sprawozdaniach, żadnej z jednostek to m.in. Korporacja Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych S.A., Kompania Węglowa S.A., Krakowski Park Technologiczny Sp. z o.o., Pomorska Specjalna Strefa Ekonomiczna Sp. z o.o., Wojskowe zakłady Mechaniczne S.A., Wojskowe Zakłady Motoryzacyjne S.A., Wojskowe Zakłady Uzbrojenia S.A., Poczta Polska S.A., Chińsko-Polskie Towarzystwo Okrętowe S.A. w Szanghaju, Oddział w Gdyni „CHIPOLBROCK”, Koreańsko-Polskie Towarzystwo Żeglugowe Sp. z o.o., PKP Polskie Linie Kolejowe S.A., Polskie Koleje Państwowe S.A.

Kontrolą prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań objęto jedno spośród wymienionych wyżej pięciu ministerstw – Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju. W trakcie kontroli Dyrektor Generalny MliR wyjaśnił, że „majątek Skarbu Państwa, jakim są akcje i udziały w spółkach, z których prawa z nich wykonuje Minister Infrastruktury i Rozwoju nie stanowią majątku urzędu obsługującego Ministra, w związku z czym nie są one ujmowane w bilansie Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju”.

Zdaniem NIK, definicja aktywów zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości wskazuje, że kryterium uznania za składnik aktywów jest sprawowanie kontroli nad zasobami majątkowymi, nie zaś „stanowienie majątku urzędu”. Wartość udziałów lub akcji spółek powinna być ujmowana w księgach rachunkowych i wykazywana w sprawozdaniach finansowych jednostek, które sprawują kontrolę (w rozumieniu ustawy o rachunkowości) nad tymi składnikami aktywów. Niedopuszczalne jest, aby składniki te nie były ujęte w księgach rachunkowych i nie były wykazywane w sprawozdaniu finansowym żadnej jednostki.

Wyniki kontroli wskazują, że problematyka ujmowania w księgach rachunkowych wartości udziałów i akcji spółek Skarbu Państwa jest niejednokrotnie złożona i skomplikowana, gdyż umowy będące podstawą nabycia lub objęcia udziałów i akcji zawierają zapisy dzielące wykonywanie praw majątkowych i korporacyjnych między różne organy, przyznając tym samym każdemu z tych organów częściowy nadzór nad spółkami. Taka sytuacja wystąpiła w **MliR**, gdzie minister sprawuje nadzór nad czterema spółkami. Jednak, o ile sprawowanie nadzoru przez Ministra Infrastruktury i Rozwoju nad dwoma spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością i jedną spółką akcyjną większych wątpliwości nie budzi, o tyle wykonywanie praw z akcji oraz sprawowanie nadzoru (w części dotyczącej Skarbu Państwa) w czwartej spółce podzielone zostały pomiędzy trzech ministrów i Dyrektora Generalnego MliR (a sytuację dodatkowo komplikuje fakt, że Skarb Państwa nie jest jedynym właścicielem akcji tej spółki). W takiej sytuacji rzetelna ocena, w księgach którego ministerstwa wartość akcji powinna być ujęta, wymagałaby współdziałania trzech ministerstw. Inicjatywa taka nie została jednak, do czasu przeprowadzenia kontroli, podjęta, a przynajmniej MliR nie posiadało informacji o ustaleniach pomiędzy ministerstwami w tym zakresie. Skutkiem tego był między innymi fakt, iż w ocenie MSP wartość nominalna udziałów i akcji w spółkach nadzorowanych przez Ministra Infrastruktury i Rozwoju wynosiła 22.379.315,9 tys. zł (na 31 grudnia 2013 r.). Tymczasem w ocenie NIK wartość nominalna akcji i udziałów, nad którymi sprawował on kontrolę (w rozumieniu ustawy o rachunkowości) – i które powinny być ujęte w księgach rachunkowych MliR – wynosiła **18.400.652,0 tys. zł**, a w pozostałym zakresie wartość akcji powinna być ujęta w ewidencji pozabilansowej jako składników wynikających z umowy przewłaszczenia.

Tym niemniej, NIK stoi na stanowisku, iż niedopuszczalne jest, aby składniki majątku Skarbu Państwa, w szczególności udziały i akcje, nie były ujęte w księgach rachunkowych i nie były wykazywane w sprawozdaniu finansowym żadnej jednostki, niezależnie od stopnia złożoności zagadnienia sprawowania kontroli nad nimi.

Nieutworzenie odpisów aktualizujących wartość aktywów finansowych

MSiT nie dokonało wyceny wartości posiadanych udziałów z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny wyrażonej w art. 7 ustawy o rachunkowości, pomimo, że nadzorowana spółka w latach ubiegłych ponosiła duże straty, a sporządzony biznesplan wykazał zagrożenie utraty płynności przez spółkę i konieczność wniesienia dopłat. Pomimo tych przesłanek MSiT nie dokonało oceny prawdopodobieństwa wpływu w przyszłości korzyści ekonomicznych z tytułu posiadanych udziałów

(choć osiągnięcie korzyści ekonomicznych jest istotnym elementem definicji aktywów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości). W wyniku powyższego w księgach rachunkowych zawyżono stan posiadanych udziałów o kwotę **12.000,0 tys. zł** oraz zawyżono wynik finansowy.

3.2.1.3. Zapasy

W czterech z 14 kontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości w ewidencji lub wycenie zapasów, które, w ocenie NIK, wiążą się z nieskutecznym systemem kontroli zarządczej oraz – w niektórych przypadkach – mogą wskazywać na niegospodarność w zakresie zakupu składników majątku obrotowego. Wprawdzie w kontrolowanych jednostkach zapasy nie stanowiły istotnego składnika aktywów, to jednak stwierdzone nieprawidłowości negatywnie wpłynęły nie tylko na wiarygodność wyceny wartości zapasów prezentowanych w bilansach, ale także na ustalenie wyniku finansowego. Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej **382,0 tys. zł**, jednak w MSZ, w którym łączna wartość stanów magazynowych wynosiła 12.149,9 tys. zł, ustalenie wartości nieprawidłowości było niemożliwe.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- niezgodności danych o wartości zapasów wynikającej z ksiąg rachunkowych oraz ewidencji pomocniczych;
- nieutworzenia odpisów aktualizujących wartość zapasów;
- wykazania w księgach rachunkowych i sprawozdaniu wartości zapasów nieistniejących.

Niezgodność danych w księgach rachunkowych i ewidencji pomocniczej

W dwóch jednostkach (**MSZ, LUW**) stwierdzono niezgodności pomiędzy danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych w zakresie wyceny zapasów oraz danymi wynikającymi z ewidencji magazynowych, stanowiących księgi pomocnicze, przez co naruszono art. 16 ust. 1 ustawy o rachunkowości, nakazujący uzgodnienie ksiąg pomocniczych z księgą główną. Łączna kwota różnic wyniosła **45,2 tys. zł**. W **MSZ** różnica wynikała ze zbyt późnego przekazania dokumentu księgowego do jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych, w wyniku czego w bilansie wykazano nierzetelne dane w zakresie informacji pozabilansowej, natomiast w **LUW** różnica wynikała z nieuwjęcia części danych w ewidencji ilościowo-wartościowej, co nie miało wpływu na prawidłowość danych wykazanych w bilansie.

Nieutworzenie odpisów aktualizujących wartość zapasów

W dwóch jednostkach (**MiR, MSZ**) stwierdzono, że w magazynach utrzymywane są zapasy nienadające się do wykorzystania na potrzeby jednostki, których jednostki te nie zidentyfikowały w toku inwentaryzacji, nie wyceniły i nie objęły odpisem aktualizującym ich wartość, pomimo że składniki majątku nienadające się do wykorzystania w toku normalnej działalności ani do sprzedaży nie spełniają definicji aktywów. Stanowiło to naruszenie zasady ostrożnej wyceny, wyrażonej w art. 7 ustawy o rachunkowości. W obu ministerstwach zapasy, zidentyfikowane w toku kontroli jako zbędne, kupowane były sukcesywnie przez kilka lat, pomimo zalegania w magazynach podobnych lub wręcz identycznych materiałów, co negatywnie świadczy o kontroli zarządczej w zakresie zakupów materiałowych, przynajmniej w latach, gdy składniki te były kupowane. Ponadto utrzymywanie w magazynach zapasów materiałów nierotujących lub nadmiernych skutkuje ponoszeniem kosztów ich składowania i utylizacji. W **MiR** wartość zapasów materiałów, które nie mogą zostać zużyte na potrzeby jednostki (np. części eksploatacyjne i zamienne

do drukarek, które nie są już użytkowane przez jednostkę), ani nie mogą zostać sprzedane, wynosiła co najmniej 127,8 tys. zł. W **MSZ** ustalenie wartości zapasów przeterminowanych i zbędnych nie było możliwe. Ponadto w Ministerstwie Spraw Zagranicznych w ewidencji magazynowej znajdowały się liczne (np. 1.333 szt. kartonu kreślarskiego, 16.599 szt. kartonu kredowanego, 687 szt. noży tokarskich, 411,3 m.b. płótna ściernego) zapasy zakupione przed rokiem 1995.

W jednostkach tych nie dokonano także oceny stopnia przydatności do użytku zapasów materiałów, które nie były zużywane na potrzeby jednostek w dłuższym okresie. W **MSiT** na stanie magazynowym znajdowały się zapasy (w tym tusze, tonery oraz artykuły papiernicze i środki czystości) nabyte w latach 2009–2012, których w żaden sposób nie wykorzystywano przez co najmniej rok, a w niektórych przypadkach nawet przez cztery lata.

Wykazanie w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym wartości zapasów nieistniejących

W **RZGW Wrocław** stwierdzono, że w księgach rachunkowych oraz w sprawozdaniu finansowym za rok 2013 była ujęta wartość zapasów, które już w 2012 r. zostały przekazane innej jednostce. W związku z powyższym wartość zapasów w sprawozdaniu finansowym została zawyżona o **209,0 tys. zł**, co stanowiło naruszenie zasad wiernego i rzetelnego obrazu, kompletności, wykazywania operacji zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonych w art. 4 i 20 ustawy o rachunkowości, a wykazane w sprawozdaniu zapasy nie spełniały definicji aktywów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Przyczyną nieprawidłowości był niewłaściwy obieg dokumentów w jednostce, w wyniku czego komórka organizacyjna odpowiedzialna za prowadzenie ksiąg rachunkowych nie otrzymała informacji ani dokumentów związanych z przekazaniem zapasów.

3.2.1.4. Należności

W 13 z 14 kontrolowanych jednostek nieprawidłowo prowadzono ewidencję należności oraz nieprawidłowo dokonywano ich wyceny i kwalifikacji ze względu na termin ich wymagalności. Wpłynęło to negatywnie na rzetelność danych, prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jednostek, dotyczących wartości należności oraz poziomu wyniku finansowego za 2013 r. lub funduszu jednostki (w przypadku błędów z lat ubiegłych). Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej **838.307,2 tys. zł**, a ich wpływ na dane wykazywane w sprawozdaniach był wielokierunkowy. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- niespisanie należności nieściągalnych, przedawnionych, zapłaconych i niezasadnych (nieistniejących, bez tytułu prawnego);
- niezaksięgowania należności z tytułu przychodów;
- niezaksięgowania rozliczenia dotacji;
- braku lub błędnego naliczenia odsetek;
- niedokonania odpisów aktualizujących;
- niedokonania rozwiązania odpisów aktualizujących wartość należności;
- błędnej kwalifikacji należności ze względu na ich termin wymagalności;
- zaniżenia należności i zobowiązań ze względu na ich błędną prezentację.

Ponadto w dwóch jednostkach (**MiIR, WUW**) stwierdzono, że w sprawozdaniu nie wykazano informacji uzupełniających w zakresie należności warunkowych w łącznej kwocie 1.078.261,2 tys. zł, przy czym w MiIR nie prowadzono także ewidencji należności warunkowych.

Niespisanie należności nieściągalnych, przedawnionych, zapłaconych i niezasadnych

W księgach rachunkowych pięciu kontrolowanych jednostek nie spisano, tj. nie odniesiono w ciężar kosztów należności przedawnionych, nieściągalnych, zapłaconych innemu podmiotowi lub niezasadnych na łączną kwotę **7.982,7 tys. zł**. Stanowiło to naruszenie art. 35b ust. 4 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym należności umorzone, przedawnione lub nieściągalne, od których nie dokonano odpisów aktualizujących ich wartość lub dokonano odpisów w niepełnej wysokości, zalicza się odpowiednio do pozostałych kosztów operacyjnych lub kosztów finansowych.

W **LUW** nie spisano należności nieściągalnych oraz uregulowanych w innej jednostce na łączną kwotę 133,1 tys. zł. Należność w kwocie 67,6 tys. zł dotyczyła podmiotu, co do którego zakończono postępowanie upadłościowe już w 2007 r., a masa upadłości nie pozwoliła na zaspokojenie wierzytelności Urzędu. Natomiast należność w kwocie 65,5 tys. zł w 2007 r. została zapłacona w Starostwie Powiatowym. LUW nie spisał przedmiotowych należności, przez co zawyżono stan należności i wyniku finansowego o 133,1 tys. zł.

W księgach rachunkowych **MSiT** na dzień 31 grudnia 2013 r. wykazano należność powstałą we wrześniu 2007 r. w kwocie 172,7 tys. zł., która zgodnie z art. 118 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny¹³ uległa przedawnieniu. Została ona przejęta w związku z likwidacją zakładu budżetowego i wprowadzona do ksiąg rachunkowych Ministerstwa w styczniu 2011 r. Ministerstwo nie spisało powyższych należności w ubiegłych latach pomimo ich przedawnienia. Skutkiem powyższego na dzień 31 grudnia 2013 r. o wyżej wymienioną kwotę zawyżono stan należności oraz funduszu jednostki (jako wynik z lat ubiegłych).

W księgach rachunkowych **MSZ** wykazano należności na łączną kwotę 2.321,1 tys. zł pomimo ich przedawnienia. Dotyczyły one należności z tytułu dochodów budżetowych przedawnionych w 2010 r. (2.312,2 tys. zł) oraz należności z 2008 r. z tytułu nierozliczenia kart kredytowych i należności z 2006 r. z tytułu nierozliczenia rozrachunków do wyjaśnienia (łącznie 8,9 tys. zł). Skutkiem powyższego na dzień 31 grudnia 2013 r. o ww. kwotę zawyżono stan należności oraz wyniku finansowego. Ponadto na dzień 31 grudnia 2013 r. MSZ wykazało należności z tytułu nierozliczonej na dzień 31 grudnia 2003 r. pomocy finansowej w kwocie 2.765,9 tys. zł oraz należności z tytułu nierozliczonych pożyczek konsularnych w kwocie 5.560,1 tys. zł. W trakcie kontroli Ministerstwo nie było w stanie ustalić wiarygodnie kwoty przedawnionych należności z lat 2003–2008 z wyżej wymienionych tytułów.

W księgach rachunkowych **WUW**, według stanu na 31 grudnia 2013 r., ujęte były należności w kwocie 400,0 tys. zł z tytułu nieuregulowanej w części opłaty legalizacyjnej, naliczonej w decyzji z 2010 r. Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego dla powiatu poznańskiego (PINB). W związku z wydaniem przez PINB decyzji nakazującej rozbiórkę obiektu budowlanego wybudowanego w warunkach samowoli budowlanej i wykonaniem tej decyzji w październiku 2010 r., nie było podstaw prawnych do egzekwowania opłaty legalizacyjnej oraz ewidencjonowania związanych z tym należności w księgach rachunkowych WUW. Wykazywanie w ewidencji księgowej należności w kwocie 400,0 tys. zł naruszało zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, określoną w art. 4 ust. 1 oraz w art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości i skutkowało zawyżeniem stanu należności oraz wyniku finansowego jednostki.

¹³ Dz. U. z 2014 r., poz.121 ze zm.

W **MSP** w księgach rachunkowych na 31 grudnia 2013 r. nieprawidłowo wykazano, na podstawie dowodu wewnętrznego, należności od Ministerstwa Obrony Narodowej i drugostronnie zobowiązania wobec Ministerstwa Finansów w kwocie 4.955,8 tys. zł. Kwota ta stanowiła równowartość dokonanej korekty naliczenia odpisu na Fundusz Reprywatyzacji (FR). Korekta odpisu na FR wynikała z błędnej interpretacji zmiany przepisu art. 56 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji¹⁴ i została prawidłowo rozliczona („kasowo”) ze środkami przychodów z prywatyzacji należnymi budżetowi państwa. Nie mogła ona jednak powodować automatycznej korekty rozdysponowanych uprzednio środków, bowiem art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1999 r. o wspieraniu restrukturyzacji przemysłowego potencjału obronnego i modernizacji Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej¹⁵ wskazuje jedynie cel, a nie limit środków z prywatyzacji przeznaczony na restrukturyzację spółek przemysłowego potencjału obronnego. Minister Finansów, który zadysponował tymi środkami nie wydał decyzji stwierdzającej przekazanie ich w nadmiernej wysokości. Zatem nie było podstaw zachowania należności i zobowiązań na podstawie dowodu wewnętrznego (polecenia księgowania). Stanowiło to naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną. Skutkiem nieprawidłowości było zawyżenie na dzień 31 grudnia 2013 r. stanu należności i zobowiązań i odpowiednio o kwotę 4.955,8 tys. zł.

Niezaksięgowanie należności i przychodów

W księgach rachunkowych dwóch kontrolowanych jednostek nie ujęto w sposób kompletny należności krótkoterminowych na łączną kwotę **677.716,3 tys. zł** oraz związanych z nimi przychodów. Stanowiło to naruszenie zasady memoriału, wyrażonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasady kompletności, wyrażonej w art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości i skutkowało zaniżeniem należności i wyniku finansowego za 2013 r. lub funduszu (jako wyniku z lat ubiegłych).

W **MiIR** na koniec 2013 r. zaniżono stan należności o kwotę 3.454,1 tys. zł z powodu nieujęcia w księgach rachunkowych 2013 r. należności z tytułu rozliczenia dotacji za rok 2013 wraz z odsetkami na dofinansowanie krajowych przewozów pasażerskich. Kwota zwrotu dotacji przekazana została przez podmiot dotowany na rachunek Ministerstwa w styczniu 2014 r. i błędnie została zaliczona do należności i przychodów roku 2014.

W **MSiT** nie wykazano w księgach rachunkowych 2012 r. i 2013 r. przysługujących Skarbowi Państwa wierzytelności – wynikających z realizacji umowy na budowę Stadionu Narodowego – na łączną kwotę 674.262,2 tys. zł zgłoszonych w dniu 21 września 2012 r. do masy upadłości XXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXX* w upadłości likwidacyjnej. Wierzytelności te zostały również zgłoszone w dniu 16 sierpnia 2013 r. do masy upadłości XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**, tj. dłużnika solidarnego.

Niezaksięgowanie rozliczenia dotacji

MSZ nie ujęło w księgach rachunkowych 2013 r. rozliczenia należności z tytułu udzielonych dotacji na kwotę **116.241,0 tys. zł** pomimo tego, że beneficjenci przedłożyli sprawozdania z wykorzystania dotacji. Stanowiło to naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości i skutkowało zawyżeniem na dzień 31 grudnia 2013 r. stanu należności i funduszy jednostki o wyżej wymienioną kwotę.

¹⁴ Dz. U. z 2015 r., poz. 747.

¹⁵ Dz. U. z 2015 r., poz. 677.

* Wylącznie na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2014 r. poz. 782 ze zm.) oraz art. 23 i 24 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121 ze zm.) NIK wylączyła jawność informacji w zakresie danych identyfikujących osobę prawną. Wylączenia tego dokonano w interesie osoby prawnej

** Patrz: przypis *)

Brak lub błędne naliczenie odsetek

W dwóch kontrolowanych jednostkach na dzień 31 grudnia 2013 r. nie wyceniono należności w kwocie wymagalnej zapłaty, tj. łącznie z odsetkami przypadającymi na dzień bilansowy. Stanowiło to naruszenie art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości i § 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, które zobowiązują do ujmowania w księgach rachunkowych odsetek od należności, w momencie ich zapłaty lub na koniec każdego kwartału, w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału. W wyniku powyższego zaniżono należności oraz wynik finansowy 2013 r. lub z lat ubiegłych kontrolowanych jednostek co najmniej o kwotę **950,1 tys. zł.** W **MiIR** nie zaewidencjonowało odsetek w kwocie 534,7 tys. zł od należności z tytułu dochodów budżetowych oraz należności realizowanych w ramach programów transgranicznych finansowanych bezpośrednio ze środków otrzymanych z Unii Europejskiej i Federacji Rosyjskiej, których obsługę finansowo-księgową i redystrybucję do krajów UE i poza UE przyznano MiIR. W **Ouw** na dzień 31 grudnia 2013 r. (i do dnia zakończenia kontroli) nie dokonano wyceny należności na łączną kwotę 415,4 tys. zł od sześciu beneficjentów Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR) oraz z tytułu dochodów budżetowych Opolskiego Urzędu Wojewódzkiego. Jednocześnie w księgach rachunkowych **MiIR** na dzień 31 grudnia 2013 r. ujęto jako należności przypadające na dzień bilansowy odsetki w kwocie 1,3 tys. zł za okres styczeń-październik 2014 r. Stanowiło to naruszenie art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy o rachunkowości, bowiem należności wycenia się na dzień bilansowy w kwocie wymagalnej zapłaty, tj. bez odsetek należnych za okres po dniu bilansowym. W wyniku powyższego zawyżono stan należności i rozliczeń międzyokresowych przychodów.

Niedokonanie odpisów aktualizujących wartość należności

Osiem z 14 kontrolowanych jednostek:

- Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju,
- Ministerstwo Sportu i Turystyki,
- Ministerstwo Środowiska,
- Opolski Urząd Wojewódzki,
- Wielkopolski Urząd Wojewódzki,
- Śląski Urząd Wojewódzki,
- RZGW Gliwice,
- RZGW Wrocław

na dzień 31 grudnia 2013 r. nie dokonało aktualizacji wartości należności, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty. Stanowiło to naruszenie art. 35b ust. 1 pkt 3 i 5 ustawy o rachunkowości oraz zasady ostrożnej wyceny wynikającej z art. 7 tej ustawy. Skutkiem powyższego było zawyżenie stanu należności oraz kwoty wyniku finansowego za 2013 r. lub z wyniku lat ubiegłych, co najmniej o **19.548,5 tys. zł.**

W trzech ministerstwach stwierdzono, że na dzień 31 grudnia 2013 r. nie utworzono odpisów aktualizujących wartość należności, pomimo wysokiego prawdopodobieństwa braku ich zapłaty. W **MiIR** występowały należności przeterminowane, w większości dochodzone na drodze sądowej i egzekucyjnej, przy czym proces windykacji był bezskuteczny, a odpisem powinny być objęte należności w łącznej kwocie 12.518,0 tys. zł. W **MŚ** stwierdzono należności znacznie przeterminowane w kwocie 10,3 tys. zł. Natomiast w **MSiR** należności w łącznej kwocie 2.435,4 tys. zł były kwestionowane przez dłużników i znacznie przeterminowane, pochodziły nawet z 2005 r.

Na dzień 31 grudnia 2013 r. w **WUW** występowały należności w łącznej kwocie 11.731,5 tys. zł z tytułu mandatów karnych, których termin zapłaty upłynął przed dniem 1 stycznia 2012 r., co zważywszy na trzyletni okres dochodzenia należności, oznaczało znaczny stopień prawdopodobieństwa ich nieściągalności. WUW nie utworzył odpisów aktualizujących ww. należności co najmniej na kwotę 2.504,6 tys. zł, to jest wartości należności wyksięgowanych w pierwszym kwartale 2014 r. z powodu ich przedawnienia oraz umorzenia (co pozwalało z dużym prawdopodobieństwem stwierdzić, że również na koniec roku 2013 należności te były niemożliwe do ściągnięcia). Ponadto na dzień bilansowy nie zaktualizowano również należności z tytułu pozostałych dochodów budżetowych w kwocie 1.112,6 tys. zł. Dotyczyło to:

- należności kwestionowanych przez dłużników z tytułu opłat legalizacyjnych i kar administracyjnych nałożonych przez powiatowe inspektoraty nadzoru budowlanego lub wojewodę (w kwocie 1.094,5 tys. zł);
- należności przeterminowanych z tytułu kosztów wydalenia cudzoziemca z terytorium RP (w kwocie 5,2 tys. zł), określonych w decyzji Wojewody Wielkopolskiego;
- należności z tytułu kary administracyjnej w kwocie 10,0 tys. zł, nałożonej postanowieniem PINB w Gnieźnie z 4 lutego 2010 r.;
- należności przeterminowanych (od 985 do 1.110 dni) z tytułu dostaw i usług w kwocie 2,8 tys. zł przypadających od trzech dłużników, których należności z innych tytułów objęte były już odpisem aktualizacyjnym.

W **OUW** na dzień bilansowy nie utworzono odpisu aktualizującego wartości należności w kwocie 298,8 tys. zł od beneficjentów Zintegrowanego Programu Operacyjnego Rozwoju Regionalnego (ZPORR). Należności te zostały przypisane do zwrotu realizatorom projektów w ramach działań 2.6. i 3.4.ZPORR w latach 2006–2009.

W **SUW** na dzień bilansowy nie zaktualizowano wartości należności na łączną kwotę 46 tys. zł. znacznie przeterminowanych, w stosunku do których prowadzono postępowania egzekucyjne, które okazały się bezskuteczne.

Również w **RZGW Gliwice** oraz **RZGW Wrocław** nie utworzono odpisów aktualizujących wartości należności na łączną kwotę odpowiednio 260,4 tys. zł oraz 362,4 tys. zł, pomimo że należności te dotyczyły dłużników postawionych w stan upadłości lub należności dochodzonych na drodze sądowej

Brak rozwiązania odpisów aktualizujących wartość należności

W **MUW** nie dokonano rozwiązania odpisów aktualizujących wartość dwóch należności w łącznej kwocie 2,1 tys. zł, pomimo że objęte nimi należności zostały spłacone przed dniem bilansowym. Nierozwiązanie odpisów aktualizujących wartość należności stanowiło naruszenie art. 35c ustawy o rachunkowości oraz spowodowało zaniżenie wartości należności i wyniku finansowego okresu.

Błędna kwalifikacja należności ze względu na termin ich wymagalności

W sześciu kontrolowanych jednostkach dokonano nieprawidłowej kwalifikacji należności ze względu na termin ich wymagalności, przy czym nieprawidłowości dotyczyły zarówno ujęcia i prezentacji należności wymagalnych w latach następnych (długoterminowych) jako krótkoterminowe, jak i ujmowania i prezentacji należności krótkoterminowych jako długoterminowe. Skutkiem tego była nieprawidłowa prezentacja wartości należności w sprawozdaniach finansowych w łącznej kwocie **12.584,8 tys. zł**, a w jednym przypadku także nieprawidłowa prezentacja rozliczeń międzyokresowych przychodów i zaniżenie funduszu jednostki o 9.971,9 tys. zł.

W księgach rachunkowych **MiR** jako należności długoterminowe ujęte były należności, których termin wymagalności upłynął w latach 1995–2002 w łącznej kwocie 9.971,9 tys. zł oraz należności w kwocie 24,1 tys. zł, których termin wymagalności przypadał w 2014 r., a więc w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, tym samym powinny być ujmowane i prezentowane jako należności krótkoterminowe.

W dwóch jednostkach jako należności długoterminowe prezentowano rozrachunki wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego lub przeterminowane. Nieprawidłowość taką stwierdzono w **MSiT** w odniesieniu do należności w łącznej kwocie 701,5 tys. zł oraz w **Ouw** (należności wymagalne w ciągu dwunastu miesięcy od dnia bilansowego w łącznej kwocie 32,0 tys. zł).

W dwóch jednostkach należności z tytułu dochodów budżetowych, których termin płatności (w związku z ich rozłożeniem na raty) przypadał na lata następne, tj. w okresach dłuższych niż 12 miesięcy od dnia bilansowego zaliczono do należności krótkoterminowych i ujmowano w księgach rachunkowych na koncie przeznaczonym do ewidencji należności krótkoterminowych, zamiast na koncie przeznaczonym do ewidencji należności długoterminowych. Nieprawidłowo wykazano należności w **WUW** w łącznej kwocie 971,3 tys. zł oraz w **ŚUW** w łącznej kwocie 127,7 tys. zł.

Natomiast w **ZUW** w księgach rachunkowych jako należności długoterminowe wykazano należności w łącznej kwocie 756,3 tys. zł, które ze względu na termin płatności w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, fakt ich spłaty przed dniem bilansowym, czego nie ujawniono w księgach lub ze względu na swoją treść ekonomiczną (pożyczki z Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych) powinny być prezentowane jako należności krótkoterminowe (755,8 tys. zł) albo nie powinny być prezentowane jako należności (0,5 tys. zł).

Zaniżenie rozrachunków ze względu na błędną prezentację

W **WUW** w sprawozdaniu finansowym zaniżono stan należności i zobowiązań o **3.280,4 tys. zł**, co spowodowane było nieprawidłowym pomniejszeniem stanu należności o nadpłaty od innych kontrahentów. Taka prezentacja aktywów i pasywów w sprawozdaniu była sprzeczna z zasadą zakazu kompensat określoną w art. 7 ust. 3 ustawy o rachunkowości oraz stanowiła naruszenie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.

3.2.1.5. Środki pieniężne

W trzech z 14 kontrolowanych jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w zakresie wyceny i ewidencji środków pieniężnych. Łączna kwota nieprawidłowości wyniosła **123,0 tys. zł**. Stwierdzone nieprawidłowości obejmowały: wycenę środków pieniężnych w walutach obcych oraz nieujęcie w księgach rachunkowych środków pieniężnych dotyczących realizowanych umów bliźniaczych (twinningowych).

Nieprawidłowa wycena środków pieniężnych w walutach obcych

W dwóch jednostkach (**Ouw, WUW**) nie dokonano wyceny posiadanych na dzień bilansowy środków pieniężnych według średniego kursu NBP, co stanowiło naruszenie art. 30 ust. 1 ustawy o rachunkowości, przy czym w księgach rachunkowych **WUW** wykazano na dzień bilansowy jako stan środków pieniężnych tylko różnice kursowe, podczas gdy stan środków pieniężnych w walutach obcych na ten dzień był zerowy.

Nieujęcie w księgach rachunkowych operacji gospodarczych dotyczących projektów twinningowych

W MiIR w ewidencji bilansowej nie ujęto operacji gospodarczych dotyczących realizowanych przez Ministerstwo umów bliźniaczych (twinningowych), w wyniku czego zostały zaniżone stany środków pieniężnych oraz zobowiązań o kwotę 122,9 tys. zł według stanu na 31 grudnia 2013 r. Stanowiło to naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości i wyrażonej w nim zasady kompletności.

Ponadto wszystkie kontrolowane jednostki w bilansie (w pozycji B.III.2 aktywów), sporządzonym na dzień 31 grudnia 2013 r., wykazały zerowy stan środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych do obsługi dochodów i wydatków, tj. po uwzględnieniu operacji dokonanych w 2014 r. w okresie przejściowym¹⁶. Praktyka stosowana przez jednostki budżetowe co prawda zapewnia spójność informacji i danych ujętych w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach budżetowych, niemniej jednak powoduje, że w sporządzanych przez te jednostki bilansach zaniżana jest wartość pozycji *Środki pieniężne* oraz *Zobowiązania* o kwoty faktycznie pozostające na ww. rachunkach bankowych w dniu 31 grudnia 2013 r. Powodem takiego stanu rzeczy jest, zdaniem NIK, podporządkowanie prowadzonej ewidencji księgowej rygorom sprawozdawczości budżetowej. NIK zauważa jednak, że możliwe jest prowadzenie ewidencji w taki sposób, aby prawidłowo sporządzić sprawozdania zarówno budżetowe jak i finansowe.

3.2.1.6. Rozliczenia międzyokresowe

W trzech z 14 kontrolowanych jednostkach nieprawidłowo prowadzono ewidencję rozliczeń międzyokresowych przychodów i kosztów. W dwóch jednostkach (**Ouw, RZGW Wrocław**) nie rozliczano w czasie kosztów działalności bieżącej, pomimo wystąpienia kosztów dotyczących więcej niż jednego okresu sprawozdawczego, co spowodowało nieprawidłowe ustalenie wyniku finansowego w roku 2013 i w latach ubiegłych (łącznie kwota 813,1 tys. zł). W jednej jednostce (**MiIR**) ustalono, że jako rozliczenia międzyokresowe przychodów ujęto i prezentowano w sprawozdaniu finansowym kwotę 9.971,9 tys. zł, która powinna być rozliczona w przychody w latach 1995–2002, co miało negatywny wpływ na prawidłowość prezentacji funduszu własnego w sprawozdaniu za rok 2013. Ponadto w RZGW Wrocław nie rozliczano w czasie pobranego z góry czynszu dzierżawnego gruntów, który powinien być rozliczany w ujęciu memoriałowym, tj. proporcjonalnie do upływu czasu i niezależnie od faktycznie uzyskanych wpłat od kontrahentów. W 2013 r. RZGW Wrocław z tytułu dzierżawy gruntów uzyskał łącznie 1.366,4 tys. zł. Powyższe stanowiło naruszenie art. 6 ustawy o rachunkowości, w szczególności wyrażonej w nim zasady współmierności przychodów i kosztów. Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej **10.785,0 tys. zł**.

3.2.1.7. Rezerwy

W ośmiu z 14 kontrolowanych jednostkach nie opracowano ani nie przeprowadzono procedury oszacowania, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa zapłaty, rezerw na przyszłe zobowiązania będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych. Rezerw na przyszłe zobowiązania z tytułu toczących się spraw sądowych nie utworzyły:

- Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju,
- Ministerstwo Sportu i Turystyki,

¹⁶ Okres przejściowy, o którym mowa w rozdziale 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. z 2014 r., poz. 82 ze zm.).

- Ministerstwo Skarbu Państwa,
- Ministerstwo Spraw Zagranicznych,
- Ministerstwo Środowiska,
- Opolski Urząd Wojewódzki,
- Wielkopolski Urząd Wojewódzki,
- Śląski Urząd Wojewódzki.

Wobec wyżej wymienionych jednostek toczą się postępowania sądowe o zapłatę z różnych tytułów, w niektórych przypadkach wydane zostały nieprawomocne wyroki sądowe nakazujące zapłatę w imieniu Skarbu Państwa. W ocenie NIK, wydane wyroki, nawet nieprawomocne, wskazują na wysokie prawdopodobieństwo konieczności zapłaty w przyszłości zasądzonych kwot. Nietworzenie rezerw na zobowiązania spowodowało niekompletne wykazanie stanu rezerw oraz zaniżenie wysokości kosztów w sprawozdaniach finansowych i tym samym naruszenie art. 35d ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa zapłaty przyszłe zobowiązania, których kwotę można wiarygodnie oszacować, będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych, a także zasady kompletności oraz wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażone w art. 4 ust. 1 i art. 20 ustawy o rachunkowości. Kwota utworzonych rezerw wyniosła co najmniej **28.724,1 tys. zł**.

Jednocześnie w **MSP** stwierdzono, że utworzone uprzednio rezerwy na zobowiązania Funduszu Skarbu Państwa – koszty prywatyzacji, nie zostały rozwiązane w kwocie **83.598,2 tys. zł**, pomimo że procesy prywatyzacyjne zostały zakończone, a zobowiązania uregulowano. Tym samym zawyżona została wartość rezerw, skutkiem czego naruszona została zasada wiernego i rzetelnego obrazu (art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości).

3.2.1.8. Zobowiązania

W sześciu z 14 jednostkach objętych kontrolą nieprawidłowo prowadzono ewidencję i rozliczano zobowiązania. Wpłynęło to negatywnie na rzetelność danych, prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jednostek, dotyczących wartości zobowiązań oraz poziomu wyniku finansowego za 2013 r. lub funduszu jednostki (w przypadku błędów z lat ubiegłych). Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wynosiła **25.424,1 tys. zł**.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- nieprawidłowego rozliczania sald zobowiązań;
- nieujęcia zobowiązań w księgach rachunkowych;
- nieprawidłowej prezentacji zobowiązań;
- błędnego ujęcia w księgach należności i zobowiązań.

Nieprawidłowe rozliczanie sald zobowiązań

W trzech jednostkach (**MiIR, MSZ, LUW**) stwierdzono nieprawidłowości związane z brakiem właściwej weryfikacji sald kont zobowiązań i nieprawidłowym rozliczaniem tych sald, w wyniku czego w księgach rachunkowych i w sprawozdaniach finansowych ujęto kwoty rozrachunków nieodpowiadające rzeczywistemu stanowi zobowiązań. W MiIR wykazano zobowiązania zawyżone o 2.264,0 tys. zł z tytułu rozliczenia środków otrzymanych na podstawie umowy od agencji rządowej, bez obowiązku zwrotu przekazanych środków bądź rozliczenia ich wydatkowania, co zdaniem NIK, wskazuje, że zobowiązanie powinno być zmniejszane na bieżąco w momencie wydatkowania środków na cele przewidziane w umowie. W MSZ wykazano przedawnione zobowiązania w łącznej

kwocie 6,1 tys. zł. W LUW od 2006 r. nie rozliczano różnic kursowych w kwocie 14.218,9 tys. zł, wynikających z przewalutowań środków przeznaczonych na programy ZPORR i Interreg IIIA, a wykazywanych jako zobowiązania dysponenta części. Zdaniem NIK, w sytuacji braku środków na pokrycie tych zobowiązań występuje konieczność zweryfikowania i rozliczenia tego salda.

Nieprawidłowość ta stanowi naruszenie nadrzędnej zasady rachunkowości – zasady wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażonej w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Łączna kwota nieprawidłowości wyniosła **16.489,0 tys. zł**.

Niewykazanie wszystkich zobowiązań

W **MliR** oraz **MSZ** stwierdzono niekompletne ujęcie zobowiązań w księgach rachunkowych. W MliR w ewidencji bilansowej nie ujęto operacji gospodarczych dotyczących realizowanych przez Ministerstwo umów bliźniaczych (twinningowych), w wyniku czego zostały zaniżone stany środków pieniężnych oraz zobowiązań o kwotę **122,9 tys. zł**, według stanu na 31 grudnia 2013 r. W MSZ nie ujęto zobowiązań wynikających z prawomocnych wyroków sądowych w łącznej kwocie **31,1 tys. zł**. Stanowiło to naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości i wyrażonej w nim zasady kompletności.

Nieprawidłowa prezentacja zobowiązań

W dwóch jednostkach stwierdzono błędy prezentacyjne dotyczące zobowiązań. W **WUW** zaniżono stan należności i zobowiązań o **3.280,4 tys. zł**, co spowodowane było nieprawidłowym pomniejszeniem stanu należności o nadpłaty od innych kontrahentów. Taka prezentacja aktywów i pasywów w sprawozdaniu była sprzeczna z zasadą zakazu kompensat, określoną w art. 7 ust. 3 ustawy o rachunkowości oraz stanowiła naruszenie zasady wiernego i rzetelnego obrazu. Natomiast w **RZGW Gliwice** zobowiązania w kwocie **544,9 tys. zł**, których termin zapadalności przypadał w okresie dłuższym niż 12 miesięcy od dnia bilansowego, w sprawozdaniu finansowym zaprezentowane zostały jako krótkoterminowe, pomimo że nie spełniały definicji zobowiązań krótkoterminowych, zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 22 ustawy o rachunkowości.

Błędne ujęcie w księgach rachunkowych należności i zobowiązań

W **MSP** stwierdzono nieprawidłowe ujęcie należności i zobowiązań stanowiących równowartość korekty odpisu na Fundusz Reprywatyzacji, w wyniku czego w sprawozdaniu finansowym należności i zobowiązania zostały zawyżone o **4.955,8 tys. zł**. Nieprawidłowość ta została szczegółowo opisana w punkcie 3.2.1.4. Należności. Stanowiło to naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

3.2.1.9. Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych (ZFŚS)

W czterech z 14 kontrolowanych jednostkach nieprawidłowo naliczono odpis na Zakładowy Fundusz Świadczeń Socjalnych lub nieprawidłowo prowadzono ewidencję operacji gospodarczych związanych z funduszem. Łączna kwota nieprawidłowości wyniosła **49,4 tys. zł**.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- niezgodności pomiędzy stanem funduszu a stanem środków pieniężnych, należności i zobowiązań funduszu;
- nieprawidłowego naliczenia odpisu na ZFŚS;
- zakwalifikowania przychodów ZFŚS jako dochodów budżetu państwa.

Niezgodności pomiędzy stanem ZFŚS a stanem środków pieniężnych i rozrachunków funduszu

W dwóch jednostkach (**LUW, OUW**) stwierdzono brak zgodności w ewidencji aktywów i pasywów związanych z ZFŚS. W LUW różnica ta wyniosła 17,0 tys. zł, a przyczyny jej powstania nie zostały wyjaśnione. W OUW różnica w kwocie 27,3 tys. zł powstała w wyniku nieprawidłowego ujęcia aktywów ZFŚS przejętych od zlikwidowanych/połączonych jednostek w korespondencji z funduszem własnym, zamiast ZFŚS. Niezgodność pomiędzy stanem aktywów i pasywów ZFŚS stanowi naruszenie zasad wiernego i rzetelnego obrazu oraz ujmowania operacji zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonych w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Ponadto w LUW nie prowadzono właściwej ewidencji analitycznej tytułów zwiększeń i zmniejszeń funduszu, co było sprzeczne z zasadami funkcjonowania konta 851 *Zakładowy fundusz świadczeń socjalnych*, przeznaczonego do ewidencji operacji gospodarczych związanych z ZFŚS, określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Nieprawidłowe naliczenie odpisu na ZFŚS

W **WUW** stwierdzono, że odpis na ZFŚS w 2013 r. został zawyżony o 3,9 tys. zł, przez co naruszony został art. 5 ustawy z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych¹⁷.

Zakwalifikowanie przychodów ZFŚS jako dochodów budżetu państwa

W **ZUW** stwierdzono zaniżenie ZFŚS o 1,2 tys. zł, co spowodowane było mylnym zakwalifikowaniem przychodów funduszu z tytułu dzierżawy ośrodka wypoczynkowego jako dochodów budżetowych, przez co naruszony został art. 7 ust. 1 pkt 7 ustawy o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych.

3.2.2. Rachunek zysków i strat

W ośmiu z 14 kontrolowanych jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w ewidencji lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym przychodów i kosztów, co negatywnie wpłynęło nie tylko na ustalenie wyniku finansowego oraz wskazanie czynników go kształtujących, ale także wiązało się z nieprawidłowym ustaleniem stanu funduszy własnych oraz stanów aktywów i pasywów. Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej **4.089.873,3 tys. zł**.

Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły:

- wykazywania per saldo przychodów i kosztów;
- wykazywania przychodów i kosztów niezgodnie z ich treścią ekonomiczną;
- ujmowania przychodów i kosztów z naruszeniem zasady memoriału;
- ujmowania kosztów lub przychodów bezpośrednio w ciężar lub na dobro funduszu oraz operacji zmniejszających fundusz w ciężar kosztów;
- wykazywania jako przychody i koszty operacji i sald dotyczących aktywów i pasywów;
- zawyżenia lub zaniżenia przychodów i kosztów.

Wykazywanie per saldo przychodów i kosztów

W dwóch jednostkach stwierdzono, że operacje gospodarcze o charakterze kosztowym (odpisy należności przedawnionych i umorzonych związane z dochodzeniem należności) zostały zaewidencjonowane i wykazane w sprawozdaniu finansowym jako zmniejszenie przychodów, przez co zaniżona została wartość przychodów i kosztów w sprawozdaniach finansowych tych

¹⁷ Dz. U. 2015, poz.111.

jednostek łącznie o **9.931,3 tys. zł**, w tym w **WUW** o 9.339,6 tys. zł, a w **MliR** o 591,7 tys. zł. Stanowiło to naruszenie nadrzędnej zasady rachunkowości – zasady wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażonej w art. 4 ust.1 ustawy o rachunkowości, a także było sprzeczne z zasadami funkcjonowania kont, określonymi w załączniku Nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Wykazywanie przychodów i kosztów niezgodnie z ich treścią ekonomiczną

W sześciu jednostkach (**MliR, MSiT, MSZ, WUW, ŚUW, RZGW Gliwice**) stwierdzono nieprawidłowości polegające na prezentacji lub ujmowaniu w księgach rachunkowych operacji gospodarczych niezgodnie z ich treścią ekonomiczną. Stwierdzono, że jako przychody z tytułu dochodów prezentowano:

- w MliR odsetki w kwocie 2.075,3 tys. zł, przychody ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych w kwocie 8,4 tys. zł, dodatnie różnice kursowe w kwocie 6,8 tys. zł oraz pozostałe przychody operacyjne w kwocie 16,6 tys. zł;
- w MSiT odsetki w kwocie co najmniej 156,7 tys. zł w roku 2013. Ponadto stwierdzono, że w 2014 r. jako przychody z tytułu dochodów budżetowych ewidencjonowano odsetki w kwocie 55,2 tys. zł;
- w MSZ pozostałe przychody operacyjne w kwocie 2,7 tys. zł;
- w WUW odsetki w kwocie 932,7 tys. zł;
- w ŚUW odsetki w kwocie 1,6 tys. zł;
- w RZGW Gliwice odsetki w kwocie 1.488,5 tys. zł.

W MliR stwierdzono ponadto, że przychody z tytułu naliczonej do zwrotu dotacji wypłaconej w latach ubiegłych (w kwocie 693,6 tys. zł) zostały pomyłkowo zaprezentowane jako przychody z tytułu sprzedaży towarów i materiałów, pomimo prawidłowego ich ujęcia w księgach jako pozostałe przychody operacyjne. W czterech jednostkach stwierdzono nieprawidłową prezentację kosztów:

- w WUW inne koszty rodzajowe w kwocie 569,0 tys. zł wykazano jako koszty wynagrodzeń;
- w MliR koszty usług bankowych w kwocie 93,0 tys. zł ujęto i zaprezentowano jako koszty finansowe zamiast koszty działalności operacyjnej;
- w MSiT koszty odsetkowe (469,7 tys. zł) prezentowane były jako inne koszty finansowe, a koszty świadczeń i nagród finansowanych z budżetu (21.984,7 tys. zł) jako pozostałe koszty rodzajowe zamiast inne świadczenia finansowane z budżetu;
- w RZGW Gliwice koszty odsetek w kwocie 42,9 tys. zł zostały zaprezentowane jako koszty działalności podstawowej zamiast koszty finansowe.

Łączna wartość nieprawidłowo zaprezentowanych w sprawozdaniach finansowych operacji gospodarczych wyniosła **30.236,6 tys. zł**.

Nieprawidłowa prezentacja przychodów i kosztów stanowiła naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Ujmowanie przychodów i kosztów z naruszeniem zasady memoriału

W trzech jednostkach (**MliR, WUW, RZGW Gliwice**) stwierdzono przypadki ujmowania przychodów i kosztów z naruszeniem zasady memoriału, co wynikało z przyjętych uproszczeń polegających na ujmowaniu operacji gospodarczych w okresie realizacji kasowej dochodów i wydatków lub w dacie otrzymania dokumentów zamiast w okresie sprawozdawczym, którego dotyczyły operacje gospodarcze.

Stwierdzono:

- w MliR w wyniku przyjętych uproszczeń zawyżono przychody roku 2013 o 28.385,7 tys. zł oraz ujęto przychody z tytułu odsetek w 2014 r. w kwocie 252,1 tys. zł w momencie zapłaty w trakcie roku obrachunkowego zamiast na koniec kwartału;
- w WUW zawyżono przychody roku 2013 co najmniej o 15,5 tys. zł i jednocześnie zaniżono przychody roku 2013 co najmniej o 320,4 tys. zł;
- w MliR zawyżono koszty roku 2013 o 1.623,8 tys. zł;
- w RZGW Gliwice zawyżono koszty roku 2013 o 88,8 tys. zł.

Ponadto w WUW ujęto jako przychody okresu odsetki naliczone od należności przeterminowanych za cały okres przeterminowania, zamiast odsetki wyłącznie za rok 2013, co wynikało z przyjętej metody naliczania odsetek za cały okres przeterminowania z jednoczesnym wyksięgowaniem odsetek naliczonych w poprzednich latach w ciężar funduszu jednostki (w związku z czym należności były wycenione prawidłowo, nieprawidłowo natomiast wykazany był fundusz jednostki i wynik finansowy). Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej **30.687,8 tys. zł**. Stanowiło to naruszenie zasady memoriału, wyrażonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasady kompletności, wyrażonej w art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Nieprawidłowe ustalenie kosztów oraz wysokości funduszu własnego jednostek

W **WUW** stwierdzono, że operacje gospodarcze, które powinny zmniejszyć wynik finansowy okresu zostały odniesione bezpośrednio w ciężar funduszu jednostki. Dotyczyło to spisania należności przedawnionych i umorzonych (w kwocie 75,0 tys. zł) oraz wyksięgowania uchylonych należności ustalonych w latach poprzednich (zaniżenie zmniejszeń i zwiększeń funduszu odpowiednio o 1.633,3 tys. zł i 2.179,1 tys. zł), a także wyksięgowania odsetek od należności przeterminowanych naliczonych przez 2013 r. (co opisano także powyżej). Jednocześnie w **MSP** stwierdzono, że jako koszty roku 2013 ujęta została operacja gospodarcza, która powinna wpłynąć na zmniejszenie funduszu jednostki. Dotyczyło to przekazania akcji o wartości 3.771.990,8 tys. zł jednej spółki do innego ministerstwa, w związku ze zmianą ministra sprawującego nadzór nad tą spółką. Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła **3.775.878,2 tys. zł**.

Stanowiło to naruszenie zasady wiernego i rzetelnego obrazu wyrażonej w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasady kompletności wyrażonej w art. 20 ustawy o rachunkowości.

Wykazywanie jako przychody i koszty operacji i sald dotyczących aktywów i pasywów

W czterech jednostkach (**MliR, WUW, RZGW Gliwice i RZGW Wrocław**) stwierdzono nieprawidłowości o łącznej wartości **243.139,7 tys. zł**, polegające na wykazywaniu w rachunku zysków i strat operacji gospodarczych, które powinny być ujmowane jako aktywa lub wykazywaniu sald kont bilansowych, które nie powinny wpływać na kwoty przychodów i kosztów.

W **MliR** jako przychody i koszty finansowe oraz pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku wykazano między innymi salda kont bilansowych, dotyczących stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych (58.065,4 tys. zł) oraz rozrachunków w zakresie środków UE (58.125,3 tys. zł). Wynikało to z błędnej interpretacji zapisów ustawy o rachunkowości. Nieprawidłowość ta stanowiła naruszenie zasad wiernego i rzetelnego obrazu oraz wykazywania operacji zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonych w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

W **WUW** nie dokonano korekty kosztów zużycia materiałów o równowartość materiałów niezużytych na dzień bilansowy. W Urzędzie przyjęto zasadę nieprowadzenia ewidencji magazynowej i odpisywania wartości zakupionych materiałów bezpośrednio w koszty, co jest dopuszczone przez ustawę o rachunkowości, która jednak wymaga w takich wypadkach przeprowadzenia inwentaryzacji niezużytych materiałów na dzień bilansowy, ich wyceny i ujęcia ich wartości jako zapasy z jednoczesną korektą kosztów. Ponieważ jednostka nie przeprowadziła inwentaryzacji i wyceny na dzień bilansowy, nie było możliwe określenie kwoty nieprawidłowości. Takie działanie było sprzeczne z zasadami wyceny składników rzeczowych określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 ustawy o rachunkowości.

W **RZGW Gliwice** stwierdzono zawyżenie kosztów z tytułu nakładów ujętych jednocześnie jako zwiększenie wartości środków trwałych i jako kosztów (łącznie 12.167,8 tys. zł) oraz z tytułu amortyzowania składników środków trwałych, których wartość została uprzednio jednorazowo odniesiona w koszty zużycia materiałów (23,8 tys. zł). Nieprawidłowość ta stanowiła naruszenie zasad wiernego i rzetelnego obrazu oraz wykazywania operacji zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonych w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

W **RZGW Wrocław** stwierdzono zawyżenie kosztów roku 2013 oraz lat poprzednich, w związku z nieprawidłowym uznaniem za prace remontowe robót będących w istocie modernizacją (ulepszeniem) środków trwałych. Łączna wartość poniesionych nakładów na wykonanie zadań od początku ich realizacji wyniosła 114.757,4 tys. zł, w tym wydatki poniesione w 2013 r. wyniosły 43.766,2 tys. zł. Nieprawidłowość ta stanowiła naruszenie zasad wiernego i rzetelnego obrazu oraz wykazywania operacji zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonych w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości.

Zawyżenie lub zaniżenie przychodów i kosztów

Na nieprawidłowe ujęcie przychodów i kosztów wpływ miały także nieprawidłowości związane z wyceną aktywów i pasywów, w szczególności:

- nieutworzenie odpisów aktualizujących wartość środków trwałych, należności i zapasów;
- nienaliczenie lub błędne naliczenie odsetek od rozrachunków przeterminowanych;
- nieutworzenie i nierozwiązanie rezerw na zobowiązania;
- błędne naliczenie lub błędne ujęcie w księgach amortyzacji;
- błędna wycena wartości początkowej środków trwałych, wynikająca zarówno z ujmowania jako koszty okresu nakładów, które powinny zwiększać wartość początkową środków trwałych, jak i ujmowania jako zwiększenie wartości środków trwałych kosztów bieżących działalności jednostki,

które zostały szczegółowo opisane przy poszczególnych pozycjach bilansowych.

3.2.3. Zestawienie zmian w funduszu jednostki

W pięciu z 14 jednostek stwierdzono nieprawidłowości w sporządzonych zestawieniach zmian w funduszu jednostki, przy czym w trzech jednostkach wynikały one z błędnych księgowania na kontach służących do ewidencji zmian stanu funduszu jednostki, a w dwóch przypadkach wynikały z błędnej prezentacji danych.

Błędy w ewidencji księgowej dotyczącej funduszu jednostki

W dwóch jednostkach zawyżona została wartość funduszu jednostki, ze względu na nieprawidłowe (niezgodne z zasadami funkcjonowania kont opisanymi w Załączniku nr 3 do rozporządzenia o szczególnych zasadach rachunkowości) ujęcie zwiększeń funduszu. W **RZWG Gliwice** jako zwiększenia funduszu ujmowano równowartość wszystkich środków trwałych, pomimo że nie wszystkie środki trwałe były przekazane nieodpłatnie, przez co nastąpiło zawyżenie funduszu jednostki co najmniej o 13.683,0 tys. zł. W **MSiT** zwiększenia funduszu o równowartość wydatków inwestycyjnych ujmowano w księgach w momencie zaciągnięcia zobowiązania inwestycyjnego, zamiast prawidłowo w momencie wydatkowania środków. Wartość funduszu jednostki na 31 grudnia 2013 r. została zawyżona o 1.301,7 tys. zł.

Natomiast w **WUW** jako zwiększenia i zmniejszenia funduszu ujmowano operacje gospodarcze, które nie powinny być odnoszone na fundusz, jednak ze względu na przyjęty sposób prowadzenia ksiąg, polegający na odrębnym prowadzeniu ksiąg rachunkowych między innymi dla dochodów i wydatków jednostki, były księgowane w ciężar funduszu, co spowodowało zawyżenie kwot zwiększeń i zmniejszeń funduszu odpowiednio o 334,0 tys. zł oraz 129,6 tys. zł.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości ewidencyjnych wynosiła **15.448,3 tys. zł**.

Błędy wynikające z niewłaściwej prezentacji

W dwóch jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w sporządzonych zestawieniach zmian w funduszu jednostki wynikające z błędnej prezentacji sald kont. W **MiR** kwoty wykazane w zestawieniu zmian w funduszu jednostki wynikały między innymi z sald kont zespołu 1 i 2 dotyczących środków bankowych i rozrachunków w zakresie środków UE w łącznej kwocie 116.648,5 tys. zł, co oznacza, że jako zwiększenia i zmniejszenia stanu funduszu zaprezentowano stan środków na rachunku bankowym na dzień bilansowy oraz stan rozrachunków na ten dzień. W **Ouw** w zestawieniu zmian w funduszu nie zaprezentowano prawidłowo zaksięgowanych zwiększeń i zmniejszeń funduszu w kwocie 660.609,4 tys. zł. Nieprawidłowości te stanowiły naruszenie zasad wiernego i rzetelnego obrazu oraz wykazywania operacji gospodarczych zgodnie z treścią ekonomiczną, wyrażonych w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o rachunkowości. Nie miały one jednak wpływu na wartość funduszu ustaloną na dzień bilansowy.

Łączna kwota błędów wynikających z niewłaściwej prezentacji wyniosła **777.257,9 tys. zł**.

3.3 Prawidłowość przeprowadzenia i dokumentowania inwentaryzacji

W 11 z 14 kontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości dotyczące przeprowadzonej inwentaryzacji aktywów i pasywów.

W **RZGW Gliwice** nie przeprowadzono inwentaryzacji środków trwałych o łącznej wartości 366.222,6 tys. zł (co stanowiło 80,4% wartości wszystkich środków trwałych wykazywanych w bilansie) drogą spisu z natury, co stanowi naruszenie art. 26 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości, pomimo że część obiektów była stosunkowo łatwo dostępna i było możliwe przeprowadzenie spisu z natury.

W **MŚ** nieprawidłowo przeprowadzono inwentaryzację wartości niematerialnych i prawnych, o czym świadczy fakt, że nie zostało ujawnione zawyżenie umorzenia oraz nieujęcie części składników przejętych w latach ubiegłych po likwidacji innej jednostki. Stwierdzono również nieprawidłowe udokumentowanie przeprowadzenia inwentaryzacji, gdyż nie sporządzono protokołów weryfikacji części sald kont analitycznych prezentujących wartość przed i po weryfikacji, czym naruszono art. 27 ustawy o rachunkowości.

W **MSP** stwierdzono, że wprawdzie przeprowadzono inwentaryzację składników mienia rzeczowego po zlikwidowanych państwowych jednostkach organizacyjnych lub spółkach z udziałem Skarbu Państwa, mienia przejętego przez Skarb Państwa z innych tytułów oraz nieruchomości z zasobu nieruchomości Skarbu Państwa nieoddane w trwałe zarząd państwowym jednostkom organizacyjnym, jednak w sprawozdaniu z przeprowadzonej inwentaryzacji zawarto informację, że inwentaryzacja nie pozwoliła na ustalenie ilości i wartości tych składników mienia Skarbu Państwa, między innymi ze względu na nieoszacowanie przez wojewodów wartości niektórych nieruchomości; niesporządzenia inwentaryzacji mienia polikwidacyjnego przez wojewodę śląskiego; istnienia w księgach rachunkowych MSP dziewiętnastu pozycji o łącznej wartości 14.332,6 tys. zł, których podczas inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2013 r. nie wykazały urzędy wojewódzkie; wykazania przez wojewodów 35 pozycji o częściowo ustalonej wartości, które nie figurują w księgach rachunkowych i ewidencji MSP. Na dzień 31 grudnia 2013 r. wartość oszacowanego przez wojewodów mienia polikwidacyjnego wyniosła 13.481,7 tys. zł, a wartość mienia polikwidacyjnego w księgach rachunkowych i bilansie MSP wynosiła 20.544,5 tys. zł. Różnica w kwocie 7.062,8 tys. zł stanowi 34,4% wartości bilansowej tych składników majątkowych.

W **MiR** inwentaryzacji drogą weryfikacji sald dokonano niekompletnie, gdyż objęto nią jedynie salda kont analitycznych przyjętych do bilansu, podczas gdy w księgach rachunkowych ujęte były także (niezerowe) salda kont analitycznych bilansowych, które nie zostały uwzględnione w sprawozdaniu finansowym, w tym salda kont dotyczące części 26 łączność, która w 2011 r. została przekazana do Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji. Tym samym salda kont nieprzyjętych do sprawozdania nie zostały zweryfikowane, porównane ze stanem faktycznym, różnice nie zostały rozliczone, przez co w księgach wykazano nieprawidłowe salda kont księgi głównej. Stwierdzona nieprawidłowość stanowi naruszenie art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości.

W **MSiT** nie dokonano spisu z natury zapasów, pomimo obowiązku wynikającego z art. 26 ust. 1 pkt 1 oraz ust. 3 pkt 2 ustawy o rachunkowości oraz z dokumentów wewnętrznych ministerstwa.

W **MSZ** nieprawidłowo udokumentowano inwentaryzację (czym naruszono art. 27 ustawy o rachunkowości), tj. nie sporządzono protokołów weryfikacji sald aktywów i pasywów, nie przedstawiono potwierżeń sald z kontrahentami oraz dokumentów potwierdzających weryfikację pozostałych sald rozrachunków. Przeprowadzona inwentaryzacja wartości niematerialnych i prawnych nie ujawniła niewykorzystywanego oprogramowania. W księgach 2013 r. nie rozliczono różnic inwentaryzacyjnych ustalonych w wyniku inwentaryzacji, której termin przeprowadzenia przypadła na ten rok.

W **L UW** w toku inwentaryzacji nie wyjaśniono i nie rozliczono kwoty różnicy pomiędzy stanem Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych a stanem aktywów i zobowiązań tego funduszu, czym naruszono art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

W **W UW** w toku przeprowadzonej inwentaryzacji stanu środków pieniężnych nie wyjaśniono i nie rozliczono różnicy pomiędzy faktycznym stanem środków pieniężnych na rachunku walutowym (0,00 zł) a wartością wynikającą z ksiąg rachunkowych, obejmującą nierozliczone różnice kursowe. Inwentaryzacja należności z tytułu dochodów budżetowych drogą weryfikacji sald nie ujawniła niekompletnego naliczenia odsetek od należności. Niewłaściwie i wbrew decyzji Dyrektora Generalnego w księgach rachunkowych rozliczono powstałą różnicę inwentaryzacyjną dotyczącą środków trwałych, przez co zaniżone zostały przychody i koszty.

W **OUW** stwierdzono, że różnica między stanem rzeczywistym zapasów materiałów wynikającym ze spisu z natury a stanem wykazany w księgach rachunkowych, nie została ujawniona, wyjaśniona i rozliczona w księgach rachunkowych 2013 r., czym naruszono art. 27 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

W **RZGW Wrocław** rozliczenie przeprowadzonej przez RZGW inwentaryzacji za 2012 r. nastąpiło 82 dni po terminie, natomiast przeprowadzenie spisu z natury środków pieniężnych oraz zapasów zostało udokumentowane niezgodnie z postanowieniami obowiązującej Instrukcji Inwentaryzacyjnej.

Jednocześnie odnotowana została dobra praktyka w działalności Ministerstwa Środowiska, polegająca na dodatkowej weryfikacji przez Biuro Finansowe, w ramach przeprowadzonej inwentaryzacji, stanu wartości niematerialnych i prawnych polegająca na zaktualizowaniu tego stanu w ewidencji księgowej na podstawie informacji z właściwych departamentów i biur ministerstwa.

W **ZUW** inwentaryzację drogą weryfikacji stanu salda konta 224 *Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich* przeprowadzono w okresie po zakończeniu księgowania związanych z rozliczeniem udzielonych dotacji. Zgodnie z przyjętą procedurą obiegu dokumentów, informacje o rozliczeniu dotacji przekazywane były do księgowości w terminie do 25 lutego każdego roku budżetowego, po ich weryfikacji przez kierowników jednostek i komórek organizacyjnych ZUW. Zatem jednostka nie przeprowadziła inwentaryzacji salda według stanu na dzień 31 grudnia w terminie do 15 dnia następnego roku, o czym stanowi art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

3.4 Organizacja systemu rachunkowości

W 12 z 14 kontrolowanych jednostkach¹⁸ w wyniku kontroli NIK zgłosiła uwagi lub stwierdziła nieprawidłowości w zakresie organizacji systemu rachunkowości.

W dziewięciu jednostkach:

- Ministerstwie Skarbu Państwa,
- Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju,
- Ministerstwie Sportu i Turystyki,
- Ministerstwie Spraw Zagranicznych,
- Lubuskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Małopolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Opolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- RZGW Wrocław

stwierdzono, że przyjęte zasady (polityka) rachunkowości wymagają uzupełnienia, w szczególności w zakresie faktycznie stosowanych zasad rachunkowości oraz kont księgowych, wykazu zbioru danych bądź wersji stosowanego systemu. W niektórych przypadkach obowiązujące zasady rachunkowości były zdezaktualizowane, niedostosowane do zmian zasad rachunkowości, przepisów prawa powszechnie obowiązującego oraz zmian organizacyjnych, jakie miały miejsce

¹⁸ W kontroli P/14/077 organizacja systemu rachunkowości nie była obszarem odrębnie ocenianym, a badania w tym zakresie przeprowadzone zostały w ramach obszaru „Prawidłowość i rzetelność sporządzania sprawozdań finansowych”.

od czasu ich przyjęcia (**Ouw, RZGW Wrocław**) lub wymagały dostosowania przyjętych w nich zasad do postanowień ustawy o rachunkowości (**MSZ**). Stosowane zasady rachunkowości nie spełniały więc wymogów art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

W trzech przypadkach (**MiR, MSiT, WUW**) przyjęte zasady rachunkowości przewidywały uproszczenia, polegające na określeniu daty końcowej wpływu dokumentów do której są one przypisywane do ksiąg danego roku czy miesiąca (MiR – do końca stycznia, MSZ – do ostatniego dnia miesiąca, WUW – do końca lutego), co doprowadziło do istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych. Jest to niezgodne z art. 8 ust. 1 i art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

W sześciu jednostkach (**MSiT, MSP, MŚ, DUW, MUW, ZUW**) zasady rachunkowości częściowo (dla dysponenta III stopnia) lub w całości zostały wprowadzone przez osoby inne niż kierownik jednostki wbrew postanowieniom art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Ponadto stwierdzono, że w siedmiu jednostkach:

- Ministerstwie Sportu i Turystyki,
- Ministerstwie Środowiska,
- Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Lubuskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Opolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim

nie przyjęto zasad rachunkowości obowiązujących w 2013 r. w całej jednostce budżetowej. Zamiast tego tworzone i stosowane były „częstkowe” polityki rachunkowości, niekiedy zawierające różne lub sprzeczne postanowienia w zakresie ujmowania podobnych operacji gospodarczych.

Jednocześnie w dziesięciu jednostkach:

- Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju,
- Ministerstwie Sportu i Turystyki,
- Ministerstwie Środowiska,
- Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Lubuskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Małopolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Opolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Śląskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim,
- Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim

kierownik jednostki nie wyznaczył osoby odpowiedzialnej za całość systemu rachunkowości, w tym sprawozdawczości finansowej jednostki, powierzając obowiązki w tym zakresie w różnym stopniu i różnym osobom. Taka organizacja systemu rachunkowości, chociaż nie stanowi sama w sobie nieprawidłowości, to jednak w istotnym stopniu przyczyniała się do powstania stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych, w szczególności niesporządzenia sprawozdania finansowego jednostki budżetowej.

W **MŚ** stwierdzono, że system informatyczny przeznaczony do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nie w pełni funkcjonował prawidłowo, co skutkowało błędnym naliczaniem amortyzacji i umorzenia, nieprawidłowymi danymi widocznymi na wydruku kartoteki środków trwałych, a ponadto system miał ograniczone możliwości generowania zestawień.

W dwóch jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w zakresie obiegu dokumentów księgowych, w wyniku czego w **RZGW Wrocław** amortyzacja i umorzenie były naliczane i ujmowane w księgach z opóźnieniem, natomiast w **MiIR** w księgach rachunkowych nie ujęto i nie wykazano w sprawozdaniu finansowym należności warunkowych.

3.5 System kontroli zarządczej w zakresie gospodarki majątkowo-finansowej

W dziewięciu z dziesięciu kontrolowanych w tym zakresie jednostkach¹⁹ NIK zgłosiła uwagi lub stwierdziła nieprawidłowości w zakresie systemu kontroli zarządczej odnoszącym się do gospodarki majątkowo-finansowej.

W **MŚ** stwierdzono, że system kontroli zarządczej zaprojektowano w istotnym zakresie w sposób adekwatny do charakteru działalności jednostki, lecz nie był on w pełni skuteczny, tj. nie chronił od błędów lub nie pozwalał na ich ujawnienie lub korektę. Jednocześnie stwierdzono, że w MŚ następowały częste zmiany organizacyjne, nieprecyzyjnie określano zakres pracy pracowników, brak było kodeksu etyki pracowników, zatrudniano osoby, których kwalifikacje nie w pełni odpowiadają wymaganiom dla danego stanowiska pracy, co nie wpływało pozytywnie na skuteczność kontroli zarządczej.

W **MSP** stwierdzono, że system kontroli zarządczej zaprojektowano w istotnym zakresie w sposób adekwatny do charakteru działalności jednostki, lecz nie był on w pełni skuteczny, tj. nie chronił od błędów lub nie pozwalał na ich ujawnienie lub korektę. Ponadto podkreślono, że NIK wskazywała na brak skutecznej komunikacji pomiędzy MSP a wojewodami już w wystąpieniach pokontrolnych po kontrolach wykonania budżetu państwa za 2012 r. i 2013 r., a pomimo to ryzyko opisane jako „Brak współpracy ze strony wojewodów będących dysponentem mienia” z nadanym mu poziomem „krytyczne” zgłoszono do rejestru ryzyk ministerstwa dopiero w lipcu 2014 r.

W **MiIR** odstąpiono od oceny systemu kontroli zarządczej ze względu na fakt, że ministerstwo to powstało niedługo przed końcem roku 2013 w wyniku połączenia dwóch ministerstw o różnych systemach kontroli zarządczej oraz związanymi z tym zmianami organizacyjnymi i kadrowymi. Niezależnie od tego, w toku kontroli stwierdzono, że nie wszystkie dokumenty potwierdzające zaistniałe operacje gospodarcze lub niezbędne do prawidłowej wyceny aktywów i pasywów były przekazywane do komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za prowadzenie ksiąg rachunkowych, co skutkowało nieujęciem należności warunkowych i nieutworzeniem rezerw na zobowiązania.

W **MSiT** stwierdzono, że system kontroli zarządczej w zakresie gospodarki finansowo-majątkowej w pełni nie był skuteczny, tj. nie chronił od błędów lub nie pozwalał na ich ujawnienie i korektę. Ponadto ustalono, że podejmowane działania w zakresie windykacji przeterminowanych należności Funduszu Zajęć Sportowych dla Uczniów dotyczących wnoszonych przez podmioty opłat z tytułu reklamowania napojów alkoholowych były niewystarczające i nieskuteczne, w wyniku czego istnieje ryzyko ich przedawnienia. Stwierdzono także, że w dwóch skontrolowanych umowach najmu powierzchni Stadionu Narodowego podmiotom komercyjnym nie zabezpieczono w sposób należyty interesu Skarbu Państwa, w wyniku czego ministerstwo ponosi dodatkowe koszty dochodzenia nieopłaconych w terminie należności. Zgłoszona została także uwaga dotycząca nadmiernych zapasów papieru ksero, którego zapasy zgromadzone na koniec roku 2013 wystarczały

¹⁹ Jednostki objęte kontrolą P/14/014.

na zaspokojenie potrzeb ministerstwa przez 11 kolejnych miesięcy. Wprawdzie papier nie ulega przeterminowaniu i może on być przechowywany we właściwych warunkach bardzo długo, jednak ministerstwo miało możliwość dokonywania zakupów w mniejszych ilościach na bieżące potrzeby, nie istniało więc uzasadnienie dla gromadzenia bardzo dużych zapasów papieru.

W **MSZ** system kontroli zarządczej w zakresie gospodarki majątkowo-finansowej oceniono negatywnie, ze względu na nieskuteczność kontroli wewnętrznej w obszarze ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej Resortu MSZ, wysoki stan zapasów zgromadzonych w latach ubiegłych oraz nieskuteczną kontrolę wewnętrzną w zakresie inwentaryzacji.

W **LUW, OUW** oraz **ZUW** stwierdzono, że funkcjonujący w urzędzie system kontroli zarządczej w postaci kontroli wstępnej, bieżącej i następnej nie był w pełni skuteczny, gdyż zastosowane mechanizmy kontroli nie zapewniły ujawnienia nieprawidłowości w zakresie ewidencji księgowej i sporządzania sprawozdań finansowych. Ponadto w **ZUW** w aktach osobowych części pracowników nie było pisemnego potwierdzenia zapoznania się z wytycznymi w zakresie przestrzegania zasad służby cywilnej oraz w sprawie zasad etyki korpusu służby cywilnej.

W **WUW** stwierdzono, że jednostka nie rozpoznała czynników ryzyka dotyczących celów sprawozdawczości finansowej, przez co nie zaplanowano działań zapobiegających tym czynnikom. Ponadto nie działały mechanizmy kontrolne ustalone w polityce rachunkowości, a stwierdzone nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań w znacznej mierze wynikały z niestosowania zasad klasyfikacji zdarzeń gospodarczych, określonych w polityce rachunkowości.

3.6 Wykorzystanie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych

W ramach kontroli P/14/077 w czterech jednostkach²⁰ sprawdzono sposób wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych. Stwierdzono, że jednostki te w ograniczonym stopniu wykorzystywały informacje generowane przez system rachunkowości. Dane zawarte w sprawozdaniach finansowych nie były także analizowane przez jednostki nadrzędne.

Jednostki budżetowe mogły dokonywać samokontroli spójności sprawozdawczej, tj. badania zgodności danych zawartych w sprawozdaniu finansowym z danymi ujętymi w innych sprawozdaniach, do sporządzenia których były zobligowane (sprawozdań budżetowych i sprawozdań z operacji finansowych). Dotyczyło to między innymi badania zgodności danych dotyczących zobowiązań i należności, przy uwzględnieniu czynników korygujących, zgodności przyrostu majątku jednostki z wielkością przyznanym limitów w zakresie wydatków majątkowych²¹, czy też zgodności wielkości dochodów i wydatków ujętych w sprawozdaniu finansowym²² z wykazanymi w sprawozdaniach budżetowych.

²⁰ MUW, ŚUW, RZGW Gliwice i RZGW Wrocław.

²¹ Przy uwzględnieniu czynników korygujących takich jak m.in. umorzenie i zakup niskocennych środków trwałych oraz likwidacje środków trwałych.

²² Dane te, zgodnie ze wzorem sprawozdania zawartym w załączniku do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości są w sprawozdaniu Zestawienie zmian w funduszu jednostki w poz. 1.2. zrealizowane wydatki budżetowe oraz w poz. 2.2. zrealizowane dochody budżetowe.

Jednostka nadrzędna – KZGW, poza badaniem spójności sprawozdawczej podległych RZGW, mogła dokonywać rzetelnej oceny gospodarowania środkami publicznymi przez te jednostki. Dotyczyło to:

- porównania wielkości przyznanych i wydatkowanych środków w ramach wydatków majątkowych do zmiany sytuacji majątkowej jednostki podległej²³,
- analizy wielkości amortyzacji majątku w celu identyfikacji poziomu jego zużycia przy podejmowaniu decyzji o przyznaniu jednostkom podległym środków na zakup nowych środków trwałych,
- analizy zmiany wartości zapasów rok do roku pod kątem identyfikacji czy jednostka nie tworzy nadmiernych zapasów, co może wynikać z nieprawidłowego planowania wydatków, tj. ustalania nadmiernych limitów w zakresie wydatków bieżących, które jednostka podległa przeznaczyła na zakup materiałów niepotrzebnych,
- analizy dokonanych odpisów aktualizujących, m.in. środki trwałe w budowie oraz zapasy w celu zidentyfikowania obszarów ryzyka związanych z utratą wartości aktywów, świadczących o potencjalnych wydatkach dokonanych w sposób niecelowy lub niegospodarny.

Odstąpiono również od rzetelnej analizy porównawczej danych umieszczonych w sprawozdaniach finansowych poszczególnych podległych jednostek.

Minister Finansów, poza badaniem spójności sprawozdawczej jednostek podległych w skali makro oraz porównywaniem danych umieszczonych w sprawozdaniach finansowych podległych jednostek, mógł dokonywać oceny gospodarowania środkami publicznymi w skali makro. Mogło to nastąpić np. między innymi poprzez analizę dokonanych odpisów aktualizujących należności w celu urealnienia wartości dochodów wykazanych w planach budżetowych oraz analizę utworzonych rezerw celem identyfikacji wysokości przyszłych wydatków.

Główną przyczyną braku wykorzystywania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych wskazywaną przez kontrolowanych były ograniczone możliwości co do podejmowania decyzji dotyczących zakresu i rodzaju wykonywanych zadań i realizowanych inwestycji, gdyż nadrzędną zasadą jest realizowanie zadań do przyznanego limitu kosztów. W związku z powyższym, możliwość wykorzystania informacji ze sprawozdań finansowych między innymi w planowaniu wydatków na kolejny rok budżetowy, nie była uwzględniana w analizach dokonywanych w tych jednostkach.

Jednocześnie kierownicy jednostek nadrzędnych²⁴ wskazali następujące sposoby wykorzystania informacji ze sprawozdań finansowych:

- wykorzystanie danych w procesach podejmowania decyzji o nakładach majątkowych lub bieżących gdzie analizowano dane o stanie rzeczowych aktywów trwałych i zapasów materiałów pochodzące wprost z bilansu (**ŚUW, KZGW w Warszawie**); NIK wskazuje jednakże na niezwrócenie uwagi przez jednostkę nadrzędną, tj. KZGW na wykazanie w sprawozdaniu finansowym przez RZGW w Gliwicach majątku trwałego w kwocie dwukrotnie przewyższającej środki finansowe będące w dyspozycji tej jednostki;
- porównanie danych o wynagrodzeniach w poszczególnych jednostkach oraz wykorzystanie ich do oceny polityki kadrowej realizowanej przez poszczególne jednostki, jednakże dane te nie miały wpływu na proces decyzyjny w tym zakresie (**KZGW w Warszawie**);

²³ Analiza czy wydatkowana kwota znalazła odzwierciedlenie w przyroście majątku, w szczególności środków trwałych, co poświadczy, że środki te zostały przez jednostkę podległą wydatkowane na majątek potrzebny, który został przyjęty do używania lub – w przypadku środków trwałych w budowie – na realizowaną inwestycję.

²⁴ KZGW i Minister Finansów.

- wykorzystanie danych w procesie zarządzania, głównie w kontekście legalności, celowości i gospodarności podejmowanych zadań (**MUW**).

Większość jednostek nie potwierdziła natomiast wykorzystania informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych do oceny racjonalności i efektywności gospodarowania środkami publicznymi przez jednostki podległe.

Zdaniem NIK analiza skutków podejmowanych decyzji ekonomicznych, wykazanych w sprawozdaniach finansowych jednostek podległych w postaci zmiany wartości i struktury majątku tych jednostek, stanowi istotną informację odnośnie zasadności dokonywanych wydatków majątkowych, zwłaszcza pod koniec roku. W sprawozdaniu finansowym wykazywane są bowiem środki trwałe wprowadzone do użytkowania, co pozwala ocenić zasadność ich nabycia, zaś w sprawozdaniu budżetowym prezentowany jest jedynie wpływ środków pieniężnych na ich zakup, bez dalszego monitorowania ich przydatności, co często skutkuje wielomiesięcznym zaleganiem środków trwałych w magazynie, zwłaszcza zakupionych pod koniec roku.

Rzetelność danych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych ma decydujący wpływ na poprawność podejmowanych decyzji zarówno przez jednostkę budżetową, jak i jednostki nadrzędne sprawujące nad nimi nadzór.

4.1 Przygotowanie i organizacja kontroli

Postępowanie kontrolne przeprowadzono od 1 września do 13 kwietnia 2015 r. W kontroli uczestniczyły cztery departamenty NIK – Budżetu i Finansów; Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji; Infrastruktury; Środowiska oraz siedem delegatur – w Opolu, Poznaniu, Szczecinie, Wrocławiu, Zielonej Górze, Katowicach i Krakowie. Doboru podmiotów kontrolowanych dokonano metodą celową. Wybrano ministerstwa, w których w wyniku innych kontroli NIK stwierdzono nieprawidłowości w zakresie gospodarki majątkowej, czy też wydatkowania środków publicznych. Do kontroli wytypowano również wybrane urzędy wojewódzkie, sporządzające jednostkowe oraz łączne sprawozdanie finansowe, co zwiększało możliwość ujawnienia potencjalnych nieprawidłowości. W przypadku pozostałych dwóch jednostek wyboru dokonano w oparciu o analizę jednostek pod względem największego udziału – niebędących przedmiotem sprawozdawczości budżetowej – rzeczowych aktywów trwałych w sumie bilansowej (ponad 99%), co spowodowało wytypowanie regionalnych zarządów gospodarki wodnej.

Kontrolę przeprowadzono uwzględniając kryteria określone w art. 5 ustawy o NIK, przede wszystkim kryterium legalności i rzetelności, ale również gospodarności i celowości.

Oceniając kontrolowaną działalność zastosowano 3-stopniową skalę: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości i negatywna, a w przypadkach gdy sformułowana ocena według tej skali nie dawała prawdziwego obrazu funkcjonowania jednostki w zakresie objętym kontrolą, zastosowano ocenę opisową.

Ocenie podlegała:

- skuteczność funkcjonowania kontroli zarządczej oraz system organizacji rachunkowości pod kątem właściwego zaprojektowania i skuteczności działania;
- prawidłowość przeprowadzenia inwentaryzacji pod kątem jej kompletności, terminowości i właściwego udokumentowania;
- prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzenia sprawozdań finansowych pod kątem zgodności z postanowieniami ustawy o rachunkowości, ustawy o finansach publicznych i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz pod kątem rzetelności działania i dokumentowania operacji gospodarczych.

Dokonując oceny ksiąg rachunkowych i sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych brano pod uwagę, czy stwierdzone nieprawidłowości powodujące zniekształcenie sprawozdań pojedynczo lub łącznie są istotne jak i rozległe. Dla potrzeb kontroli P/14/014 przyjęto próg istotności na poziomie: dla bilansu – 2% sumy bilansowej (wartości majątku), dla rachunku zysków i strat – średnia arytmetyczna z sumy 1% kosztów i 1% przychodów, dla zestawienia zmian w funduszach – 2% wartości funduszy własnych. Natomiast dla potrzeb kontroli P/14/077 na poziomie 1,5% sumy bilansowej.

Zarówno w ramach przygotowania kontroli, jak i w związku z prowadzonym postępowaniem korzystano z uprawnień art. 29 ust. 1 pkt 1 i pkt 2 lit. f ustawy o NIK. W ramach przygotowania do kontroli P/14/014 od jednostek objętych kontrolą Departament Budżetu i Finansów zebrał bazy danych z ksiąg rachunkowych wraz z opisem przyjętych zasad rachunkowości oraz sprawozdania finansowe za 2013 r., które po przeanalizowaniu zostały przekazane kontrolerom przeprowadzającym kontrolę. W przypadku kontroli P/14/077 kontrolerzy NIK zasięgaliby informacji w jednostkach nieobjętych kontrolą, tj. Ministerstwie Finansów oraz Krajowym Zarządzie Gospodarki Wodnej. Uzyskane informacje dotyczyły zakresu wykorzystania danych wynikających ze sprawozdań finansowych jednostek podległych oraz analiz ekonomicznych przeprowadzanych na ich podstawie.

4.2 Postępowanie kontrolne i działania podjęte po zakończeniu kontroli

W sześciu z 14 przeprowadzonych kontroli, do ocen, uwag i wniosków przedstawionych w wystąpieniach pokontrolnych nie zgłoszono zastrzeżeń. Do pozostałych ośmiu kierownicy kontrolowanych jednostek zgłosili łącznie 71 zastrzeżeń, z czego sześć uwzględniono w całości, a dziewięć częściowo tj.:

- ♦ w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju zgłoszono 20 zastrzeżeń, z czego jedno dotyczące nieujęcia w księgach rachunkowych odsetek od należności uwzględniono w całości oraz dwa zastrzeżenia dotyczące oceny częściowej systemu kontroli wewnętrznej oraz błędnego księgowania przychodów z tytułu odsetek uwzględniono w części, w pozostałym zakresie zastrzeżenia oddalono;
- ♦ w Ministerstwie Skarbu Państwa zgłoszono cztery zastrzeżenia, z czego dwa uwzględniono w całości poprzez korektę błędnie podanej w wystąpieniu pokontrolnym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości rozliczeń z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych, w części jedno poprzez zmianę w treści wystąpienia (na str. 16) sformułowania *Fundusz jednostki* na *Fundusz*; w pozostałym zakresie zastrzeżenia oddalono;
- ♦ w Ministerstwie Sportu i Turystyki zgłoszono 17 zastrzeżeń, z czego jedno uwzględniono w części poprzez korektę naliczenia kwoty odsetek, w pozostałym zakresie zastrzeżenia oddalono;
- ♦ w Ministerstwie Spraw Zagranicznych zgłoszono cztery zastrzeżenia, z czego wszystkie częściowo uznano w zakresie doprowadzenia do przedawnienia należności, nieprawidłowego wykazania zobowiązań w sprawozdaniu Rb-28, naruszenia art. 10 ustawy o rachunkowości poprzez nieopracowanie wewnętrznych procedur inwentaryzacji oraz opisu nieprawidłowości w obszarze systemu kontroli wewnętrznej Dolnośląskim Urzędzie Wojewódzkim zgłoszono dwa zastrzeżenia, z czego jedno uwzględniono w całości poprzez wykreślenie opisu ustalonej nieprawidłowości dotyczącej kwalifikacji nakładów na oprogramowanie oraz wykreślenie wniosku dotyczącego przeksięgowania oprogramowania systemu rejestracji czasu pracy z wartości niematerialnych i prawnych na środki trwałe jako zwiększenie wartości przyjętego środka trwałego; w pozostałym zakresie zastrzeżenia oddalono;
- ♦ w Opolskim Urzędzie Wojewódzkim zgłoszono dwa zastrzeżenia, z czego wszystkie oddalono;
- ♦ w Wielkopolskim Urzędzie Wojewódzkim zgłoszono 20 zastrzeżeń, z czego jedno uwzględniono w całości poprzez wykreślenie opisu nieprawidłowości dotyczącej braku komunikacji pomiędzy komórkami organizacyjnymi realizującymi obowiązki w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz wniosku pokontrolnego dotyczącego zapewnienia tej komunikacji, dwa uwzględniono w części poprzez sprostowanie pomyłki pisarskiej oraz wykreślenie na str. 15 wystąpienia sformułowania: *Zdaniem NIK, stanowisko to jest chybione*; w pozostałym zakresie zastrzeżenia oddalono;
- ♦ w Zachodniopomorskim Urzędzie Wojewódzkim zgłoszono dwa zastrzeżenia, z czego wszystkie oddalono.

W wystąpieniach pokontrolnych sformułowano łącznie 93 wnioski pokontrolne. Dotyczyły one w szczególności:

- ♦ uaktualnienia przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, w tym dostosowania ich do zgodności z ustawą o rachunkowości i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, doprecyzowania zasad funkcjonowania kont księgowych, określenia zasad ewidencji przekazywania akcji i udziałów spółek Skarbu Państwa innym organom centralnym,

opracowania zasad ewidencji mienia polikwidacyjnego oraz mienia wchodzącego w skład zasobu nieruchomości Skarbu Państwa, określenia metod wyceny materiałów, ustalania stawek amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych, określenia progu istotności, określenia zasad prezentacji danych w sprawozdaniach finansowych;

- ◆ opracowania i wdrożenia procedur tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności, zapasów oraz akcji i udziałów;
- ◆ opracowania i wdrożenia procedur tworzenia rezerw na zobowiązania z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty;
- ◆ wprowadzenia zmian w procedurze udzielania dotacji i umowach z podmiotami dotowanymi, dostosowując je do przepisów ustawy o finansach publicznych oraz wyegzekwowania od podmiotów dotowanych terminowego rozliczenia dotacji;
- ◆ opracowania i wdrożenia procedur w zakresie prowadzenia, udokumentowania i rozliczenia inwentaryzacji;
- ◆ dokonania weryfikacji zapasów materiałów pod kątem ich przydatności dla potrzeb jednostki oraz zagospodarowania nieprzydatnych w bieżącej działalności;
- ◆ podjęcia działań zmierzających do wyeliminowania przypadków zawierania umów niezabezpieczających należycie interesu Skarbu Państwa;
- ◆ wdrożenia czytelnych procedur w zakresie analizy i egzekwowania należności, zapewniających niedopuszczenie do ich przedawnienia, podjęcie działań w celu zapewnienia skutecznej windykacji należności oraz działań zapewniających terminową realizację zobowiązań;
- ◆ podjęcia działań organizacyjnych zmierzających do zwiększenia skuteczności systemu kontroli wewnętrznej;
- ◆ inwentaryzowania wszystkich składników aktywów i pasywów zgodnie przepisami art. 26 i 27 ustawy o rachunkowości oraz rzetelnego dokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji i ustalenia jej wyników;
- ◆ prowadzenia rzetelnej ewidencji analitycznej w zakresie rozrachunków z wyodrębnieniem każdego dłużnika i wierzyciela z możliwością ustalenia terminu powstania należności i zobowiązań;
- ◆ ujęcia w księgach rachunkowych, w porozumieniu z Ministrem Finansów oraz Ministrem Skarbu Państwa, wartości udziałów i akcji, stanowiących aktywa finansowe, nad którymi ministerstwo sprawuje kontrolę (w rozumieniu ustawy o rachunkowości);
- ◆ weryfikacji stanu rezerw na zobowiązania Funduszu Skarbu Państwa i rozwiązywania niewykorzystanych rezerw w sytuacji ustania ryzyka uzasadniającego ich utworzenie;
- ◆ doprowadzenia do zgodności pomiędzy stanem ewidencyjnym zapasów materiałów, a ich stanem rzeczywistym;
- ◆ przeprowadzenia inwentaryzacji metodą spisu z natury środków trwałych stanowiących majątek RZGW, występujących na terenie zlewni rzeki Odry i zlewni rzeki Wisły;
- ◆ weryfikacji wartości funduszu jednostki i jego korektę o ujęte na nim niezasadne zwiększenia dotyczące aktywów nabytych odpłatnie;
- ◆ dokonania odpisu aktualizującego wartość nakładów poniesionych na inwestycję, w odniesieniu do której nie prowadzono dalszych prac oraz odpisów aktualizujących wartość należności uwzględniających stopień prawdopodobieństwa zapłaty tych należności;
- ◆ przeprowadzenia analizy realizowanych zadań inwestycyjnych, remontowych i modernizacyjnych pod kątem ich kwalifikacji zgodnej z Prawem budowlanym i ustawą o rachunkowości;

- ♦ podjęcia działań zmierzających do ustalenia wartości wszystkich posiadanych gruntów oraz ujęcia ich wartości w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym,
- ♦ sporządzenia sprawozdania jednostkowego jednostki budżetowej, o którym mowa w § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości i podpisywania go przez kierownika jednostki.

Z otrzymanych odpowiedzi na wystąpienia pokontrolne wynika, że 46 wniosków zrealizowano, 43 jest w trakcie realizacji, czterech nie zrealizowano. Ministerstwo Spraw Zagranicznych dodatkowo w dniu 3 sierpnia 2015 r. skierowało pismo do Najwyższej Izby Kontroli informujące o działaniach podjętych i zrealizowanych przez MSZ w celu usunięcia uchybień i nieprawidłowości stwierdzonych przez kontrolerów NIK w toku realizacji czynności kontrolnych. Działania te dotyczyły następujących obszarów: inwentaryzacji; zagospodarowania zbędnych i zużytych składników majątkowych, rozdysponowania materiałów znajdujących się w magazynach, likwidacji zbędnych wartości niematerialnych i prawnych, przypisywania pracowniczej odpowiedzialności za powierzone mienie, dochodzenia należności z tytułu zwrotu pożyczek konsularnych, terminowego rozliczania dotacji celowych, prawidłowego sporządzania sprawozdań z realizacji dochodów budżetowych, aktualizacji przyjętych zasad (polityki rachunkowości).

Z uwagi na liczbę, charakter i istotność nieprawidłowości stwierdzonych w RZGW w Gliwicach, w wystąpieniu do kierownika tej jednostki zawarta została, na podstawie art. 53 ust. 2 ustawy o NIK, ocena wskazująca na niezasadność zajmowania stanowiska przez główną księgową.

Ponadto Najwyższa Izba Kontroli skierowała do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gliwicach zawiadomienie w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa nierzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych (art. 77 pkt 1 ustawy o rachunkowości) przez Główną Księgową i Dyrektora RZGW w Gliwicach oraz zawiadomienie do Naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław – Śródmieście w tej samej sprawie w odniesieniu do Głównej Księgowej i Dyrektora RZGW we Wrocławiu. NIK skierowała także dwa zawiadomienia do Rzecznika Dyscypliny Finansów Publicznych o ujawnionych okolicznościach wskazujących na popełnienie czynu określonego w art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych²⁵. Zawiadomienia dotyczyły niedopełnienia przez Dyrektora RZGW w Gliwicach obowiązku przeprowadzenia inwentaryzacji środków trwałych występujących na obszarze zlewni oraz ujawnionych w Ministerstwie Sportu i Turystyki okoliczności wskazujących na przeprowadzenie inwentaryzacji w sposób niezgodny z przepisami art. 26 ust.1 pkt 1 oraz art.26 ust.3 pkt 2 ustawy o rachunkowości.

4.3 Finansowe rezultaty kontroli

Finansowe rezultaty kontroli wyniosły ogółem **64.620.983,7 tys. zł** z czego:

– uszczuplenie środków lub aktywów	1.639,3 tys. zł
– kwoty wydatkowane z naruszeniem przepisów prawa	3,9 tys. zł
– kwoty wydatkowane z naruszeniem zasad należytego zarządzania finansami	435,7 tys. zł
– sprawozdawcze skutki nieprawidłowości	64.431.239,9 tys. zł
– potencjalne finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości	187.664,9 tys. zł

²⁵ Dz. U. z 2013 r., poz.168

Charakterystyka stanu prawnego

Ogólne zasady

Państwowe jednostki budżetowe prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych, co wynika z art. 40 ust. 1 tej ustawy. Oznacza to, że jeżeli ustawa o finansach publicznych nie reguluje w sposób odmienny określonych kwestii, to do jednostek budżetowych mają zastosowanie przepisy ustawy o rachunkowości. W rachunkowości budżetowej obowiązują ogólne zasady rachunkowości zawarte w ustawie o rachunkowości, do których należą między innymi: zasada wiernego i rzetelnego obrazu (art. 4 ust. 1 uor), zasada ciągłości (art. 5 ust. 1 i art. 8 ust. 2 uor), zasada memoriału (art. 6 ust. 1 uor) i zasada współmierności (art. 6 ust. 2 uor), zasada rzeczywistego kosztu historycznego (art. 7 ust. 1 uor), zasada ostrożności zwana też zasadą ostrożnej wyceny (art. 7 ust. 1 i 2 uor), zasada indywidualnej wyceny i zakazu kompensat (art. 7 ust. 3 uor), zasada istotności (art. 8 ust. 1 uor).

Szczególne uregulowania ustawy o finansach publicznych dotyczą planów kont dla jednostek budżetowych. Zgodnie z art. 40 ust. 2 ufp plany kont dla jednostek budżetowych powinny uwzględniać, że w księgach rachunkowych:

- dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą;
- ujmuje się wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków;
- odsetki od nieterminowych płatności nalicza się i ewidencjonuje nie później niż na koniec każdego kwartału;
- wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych dokonuje się nie później niż na koniec kwartału.

Główna zasada określona w ustawie o finansach publicznych dotyczy ujęcia kasowego procesów realizacji dochodów i wydatków budżetu państwa. Jednak zgodnie z zasadami ustalonymi w ustawie o finansach publicznych w księgach rachunkowych ujmuje się również etapy poprzedzające płatności dochodów i realizację wydatków, jak również zaangażowanie środków. Etapy poprzedzające płatności dochodów dotyczą zarachowania zgodnie z zasadą memoriału przychodów z tytułu dochodów budżetowych. W przypadku wydatków etap poprzedzający to zaangażowanie środków, a następnie zarachowanie, zgodnie z zasadą memoriału zobowiązania i kosztu.

Na podstawie delegacji zawartej w art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a) ufp Minister Finansów został zobowiązany do określenia szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek budżetowych i planów kont dla tych jednostek. Zostały one określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (...). Szczególne zasady rachunkowości określone w rozporządzeniu dotyczą m.in.: ustalania deficytu oraz nadwyżki budżetu państwa i nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich, ujęcia kasowego dochodów i wydatków budżetu państwa, z uwzględnieniem okresu przejściowego, ujęcia kasowego wydatków budżetu środków europejskich, wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, inwentaryzacji nieruchomości, wyceny kwartalnej należności i zobowiązań, wprowadzenia planów kont, wprowadzenia wzorów sprawozdań. Powyższym rozporządzeniem wprowadzono plan kont dla jednostek budżetowych określony w załączniku nr 3 do rozporządzenia (§ 14 ust.1 pkt 3 rszr). Plan ten stanowi podstawę do opracowania przez jednostki budżetowe zakładowych planów kont.

Sprawozdania finansowe

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki budżetowe, w oparciu o § 17 ust. 1 rszr, sporządzają własne jednostkowe sprawozdania finansowe składające się z: bilansu, rachunku zysków i strat oraz zestawienia zmian w funduszu, według wzorów stanowiących odpowiednio załączniki nr 5, 7 i 8 do rozporządzenia.

Ponadto jednostki budżetowe obsługujące dysponenta części budżetowej i dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia sporządzają łączne sprawozdania finansowe, będące sumą sprawozdań finansowych jednostek i placówek podległych dysponentom części budżetowej i dysponentom środków budżetu państwa drugiego stopnia oraz własnego sprawozdania finansowego, z odpowiednim wyłączeniem wzajemnych rozliczeń dokonywanych między tymi jednostkami (§ 19 ust. 1 rszr). Wyłączenia wzajemnych rozliczeń dotyczą w szczególności wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze oraz wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych pomiędzy jednostkami, których sprawozdania jednostkowe włącza się do sprawozdania łącznego.

Z powyższych przepisów wynika więc, że jeżeli jednostki budżetowe, ze względów organizacyjnych prowadziły wyodrębnione księgi rachunkowe, na podstawie których sporządzane były „częstkowe” sprawozdania finansowe (zazwyczaj wydzielano operacje dotyczące dysponentów części i dysponenta III stopnia w ramach danej jednostki, w niektórych jednostkach wydzielano także księgi dla operacji dotyczących dochodów i wydatków lub operacji dotyczących różnych części budżetowych), to jednostki te winny sporządzać na podstawie tych „częstkowych” sprawozdań własne jednostkowe sprawozdanie, o którym mowa § 17 ust. 1 rszr, obejmujące całość majątku i operacji księgowych podlegających ewidencji w jednostce budżetowej. Tak sporządzone własne sprawozdanie finansowe wraz ze sprawozdaniami finansowymi jednostek i placówek podległych dysponentowi części budżetowej i dysponentom środków budżetu państwa drugiego stopnia, po odpowiednim wyłączeniu wzajemnych rozliczeń dokonywanych między tymi jednostkami, stanowić powinno podstawę sporządzenia łącznego sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, o którym mowa w § 19 ust. 1 rszr.

Stan środków pieniężnych na dzień bilansowy

Zgodnie z § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zakładowy plan kont jednostki budżetowej powinien zapewnić możliwość sporządzania sprawozdań finansowych, budżetowych lub innych sprawozdań określonych w odrębnych przepisach. Należy również zauważyć, że księgi rachunkowe zgodnie z art. 24 ust. 2 uor, uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Z art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości wynika obowiązek wprowadzenia do ksiąg rachunkowych danego okresu sprawozdawczego w postaci zapisu każdego zdarzenia, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Pozwala to uznać księgi rachunkowe za rzetelne i prowadzone na bieżąco, gdyż pochodzące z nich informacje odzwierciedlają stan rzeczywisty i zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 1 uor umożliwiają m.in. sporządzenie w terminach obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych.

Jednocześnie art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych stanowi, iż plany kont jednostek budżetowych powinny uwzględniać, że dochody i wydatki ujmuje się w terminach ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Oznacza to, że dochody i wydatki powinny być ujmowane w księgach metodą kasową w dacie zapłaty z jednoczesnym odniesieniem

i zaliczeniem do dochodów i wydatków budżetu tego roku, którego dotyczą. Ponadto szczególne zasady rachunkowości w odniesieniu do państwowych jednostek budżetowych zawarte w § 4 pkt 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zobowiązują te jednostki do ujęcia w księgach rachunkowych podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa i wydatków budżetu państwa faktycznie (kasowo) zrealizowanych na rachunkach bankowych dochodów lub wydatków budżetowych w danym roku budżetowym, z uwzględnieniem okresu przejściowego określonego w odrębnych przepisach.

Do ewidencji stanu środków pieniężnych oraz obrotów na rachunku bankowym z tytułu dochodów i wydatków budżetowych objętych planem finansowym służy konto 130 „Rachunek bieżący jednostki”. Zgodnie opisem zasad funkcjonowania tego konta – zawartym w załączniku nr 3 do rszr – na stronie Wn tego konta ujmuje się wpływy środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a także z tytułu zrealizowanych przez jednostkę dochodów budżetowych. Zapisy na koncie 130 są dokonywane na podstawie dokumentów bankowych, w związku z czym musi zachodzić pełna zgodność zapisów między jednostką a bankiem. Konto 130 może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych na rachunku bieżącym jednostki budżetowej. Saldo konta 130 jest równe saldu sald wynikających z ewidencji szczegółowej prowadzonej dla kont wydatków i dochodów budżetowych. Konto 130 w zakresie wydatków budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych otrzymanych na realizację wydatków budżetowych, a niewykorzystanych do końca roku; konto 130 w zakresie dochodów budżetowych może wykazywać saldo Wn, które oznacza stan środków pieniężnych z tytułu zrealizowanych dochodów budżetowych, które do końca roku nie zostały przelane do budżetu. Saldo tego konta ulega likwidacji, w szczególności przez księgowanie przelewu do budżetu dochodów budżetowych pobranych, lecz nie przekazanych do końca roku, w korespondencji z kontem 222 „Rozliczenie dochodów budżetowych” oraz księgowanie przelewu środków pieniężnych niewykorzystanych do końca roku w korespondencji z kontem 223 „Rozliczenie wydatków budżetowych”.

W sytuacji gdy na dzień bilansowy państwowa jednostka budżetowa posiada na rachunku bankowym środki pieniężne z tytułu dochodów czy też wydatków budżetowych (potwierdzone wyciągiem bankowym na dzień 31 grudnia), które nie zostały przelane na rachunek budżetu państwa do dnia bilansowego, wówczas zgodnie ze stanem faktycznym, na podstawie art. 46 ust. 1 w zw. z art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości powinny one być ujęte w księgach rachunkowych danego roku i wykazane w aktywach bilansu tej jednostki sporządzonym na dzień 31 grudnia, natomiast w pasywach bilansu powinny być pokazane zależnie od sytuacji np. rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe czy też z tytułu dochodów budżetowych. Taka sama zasada powinna obowiązywać w odniesieniu do środków, które jednostka posiadałaby na dzień bilansowy w kasie i na rachunku bankowym dla wydatków budżetowych.

Jednostki budżetowe, niezależnie od obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych, mają obowiązek sporządzania sprawozdań budżetowych z wykonania swoich planów finansowych. Podstawą sporządzenia tych sprawozdań jest rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej²⁶. Sporządzając sprawozdania budżetowe, jednostki zobowiązane są uwzględniać również postanowienia § 22 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonania budżetu

²⁶ Dz. U. z 2014 r., poz. 119 ze zm., poprzednio obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. Nr 20, poz. 103)

państwa²⁷, zgodnie z którym w celu zaliczenia operacji dokonanych z końcem roku budżetowego na rachunkach właściwego roku budżetowego wprowadza się okres przejściowy dla operacji na rachunkach bankowych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych po zakończeniu roku budżetowego. Zatem zasady sporządzania sprawozdań budżetowych są inne niż zasady sporządzania sprawozdań finansowych, w odniesieniu do których stosuje się zasadę memoriału, określoną w art. 6 uor oraz wykazuje się dane na dzień kończący rok obrotowy, zgodnie ze stanem faktycznym, potwierdzonym inwentaryzacją aktywów i pasywów przeprowadzoną w terminach określonych w art. 26 uor. Jednocześnie z przepisów uor wynika, że stan środków pieniężnych inwentaryzuje się na ostatni dzień roku obrotowego, a więc w przypadku jednostek budżetowych na dzień 31 grudnia danego roku.

Należy zauważyć, że podstawą sporządzania sprawozdań zarówno finansowych jak i budżetowych są księgi rachunkowe. Zatem sposób prowadzenia tych ksiąg powinien umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych i budżetowych zgodnie z obowiązującymi, choć różnymi zasadami, odnoszącymi się do tych sprawozdań. Jak wykazały wyniki kontroli, jednostki budżetowe całkowicie podporządkowały sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych wymogom sporządzania sprawozdań budżetowych, w szczególności w księgach rachunkowych danego roku uwzględniały operacje z okresu przejściowego, które faktycznie miały miejsce w styczniu następnego roku. W wyniku takiej organizacji rachunkowości okres przejściowy miał wpływ na prezentację danych w sprawozdaniach finansowych, chociaż nie powinien, a dane o stanie środków pieniężnych i rozrachunków, wykazane w bilansie na dzień 31 grudnia, nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego.

Inwentaryzacja

Jednostki budżetowe mają obowiązek przeprowadzać inwentaryzację aktywów i pasywów na ostatni dzień roku obrotowego (art. 26 ust. 1 uor), przy czym terminy i częstotliwość inwentaryzacji uważa się również za dotrzymane, jeżeli zostaną przeprowadzone zgodnie z postanowieniami art. 26 ust. 3 uor. Zgodnie z tym przepisem, m.in. terminy uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację składników aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 uor – rozpoczęto nie wcześniej niż trzy miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda – przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym (art. 26 ust. 3 pkt 1 uor).

Literalne brzmienie art. 26 ust. 3 pkt 1 uor może wskazywać, że inwentaryzacja aktywów jednostki, w tym prowadzona w drodze weryfikacji dokumentacji oraz potwierdzeń sald, powinna zostać zakończona (faktycznie) do 15 dnia następnego roku obrotowego (czyli w przypadku jednostek budżetowych do 15 stycznia kolejnego roku). Zauważyć należy, że rachunkowość obejmuje okresowe ustalanie i sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów (art. 4 ust 3 uor). Oznacza to, że jej celem jest ustalenie rzeczywistego stanu, a w przypadku niezgodności z księgami rozliczenie różnic (w tym roku, na który przypadał termin inwentaryzacji – art. 27 ust. 2 uor), tak aby dane wykazane w księgach odzwierciedlały stan faktyczny i pozwoliły na sporządzenie rzetelnych sprawozdań.

²⁷ Dz. U. z 2014 r., poz. 82 ze zm., poprzednio obowiązywało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. Nr 245, poz. 1637 ze zm.)

Należy zwrócić uwagę, że o ile środki trwałe czy zapasy w normalnych okolicznościach powinny być na bieżąco w miarę kompletnie ujęte w księgach rachunkowych 31 grudnia każdego roku obrotowego i zakończenie ich inwentaryzacji do 15 dnia kolejnego roku obrotowego, nie powinno rodzić większych problemów, o tyle księgowanie i rozliczanie operacji gospodarczych danego roku dotyczących innych aktywów (w szczególności rozliczenie dotacji i podobnych tytułów rozrachunków, rozliczenia międzyokresowe) w normalnych okolicznościach najprawdopodobniej zostanie zakończone dużo później niż 15 dnia kolejnego roku. Tak więc inwentaryzacja drogą weryfikacji dokumentów, przeprowadzona w okresie do 15 dnia kolejnego roku, wprawdzie może ujawnić błędne lub niekompletne księgowania, tym niemniej nie ujawni rzeczywistego i wiarygodnego stanu aktywów.

Uwzględniając cel inwentaryzacji i racjonalność działania jednostek zobowiązanych do jej przeprowadzenia, istotą przepisu powinno być przeprowadzenie inwentaryzacji aktywów drogą weryfikacji lub potwierdzenia salda według stanu na dzień bilansowy, w terminie umożliwiającym sporządzenie sprawozdania finansowego, jednak w okresie, gdy operacje gospodarcze danego roku obrotowego ujęte są w księgach w miarę kompletnie, a stany aktywów i pasywów wynikające z ksiąg można uznać za rzeczywiste. Taka interpretacja przepisu pozwoliłaby osiągnąć cel inwentaryzacji. Trudno bowiem przeprowadzać inwentaryzację w drodze weryfikacji stanu księgowego w terminie do 15 stycznia, podczas gdy cykl prowadzenia ksiąg rachunkowych i prac związanych z zamknięciem roku nie pozwalają na pełne ujęcie do tego dnia wszystkich operacji dotyczących roku obrotowego, a tym samym wiadome jest, że salda na dzień 31 grudnia ustalone w dniu 15 stycznia następnego roku nie są jeszcze ostateczne. Zatem nie jest zasadne ich weryfikowanie, a tym bardziej potwierdzanie z kontrahentem, co mogłoby prowadzić do licznych komplikacji związanych z rozliczeniami płatności. Inaczej przedstawia się sytuacja inwentaryzacji w drodze spisu z natury. Inwentaryzacja ta musi ustalić stan faktyczny na podstawie rzeczywistych działań dokonanych w dniu na jaki prowadzony jest spis. Zatem ograniczenie terminu przeprowadzenia inwentaryzacji w drodze spisu z natury do dnia 15 stycznia następnego roku jest zasadne ze względu na osiągnięciu celu inwentaryzacji. Im bliżej dnia bilansowego przeprowadzony zostanie fizycznie spis z natury, tym większe jest prawdopodobieństwo uchwycenia rzeczywistego stanu składników na dzień bilansowy. Inaczej jest w przypadku inwentaryzacji w drodze weryfikacji stanu, czy też potwierdzenia salda na dzień 31 grudnia danego roku. Celowe jest ustalenie w pierwszej kolejności salda na ten dzień uwzględniającego wszystkie operacje, które wystąpiły w danym roku (a to zwykle wymaga czasu dłuższego niż do 15 stycznia następnego roku), a dopiero w następnej kolejności przeprowadzenie weryfikacji tego salda lub jego potwierdzenie. Jedynym ograniczeniem terminu fizycznego przeprowadzenia tej inwentaryzacji powinno być zapewnienie możliwości terminowego sporządzenia sprawozdania finansowego.

Postanowienia art. 26 ust. 3 pkt 1 budzą jednak wątpliwości interpretacyjne. Zastosowanie wykładni gramatycznej i celowościowej prowadzi do różnych wniosków. Zatem celowe jest doprecyzowanie przepisów w tym zakresie w taki sposób, aby osiągnąć podstawowy cel inwentaryzacji jakim jest okresowe ustalenie i weryfikacja rzeczywistego stanu aktywów i pasywów jednostki.

Odpisy aktualizujące wartość należności

Innym przepisem budzącym wątpliwości jest art. 35b ust. 1 pkt 3²⁸ ustawy o rachunkowości, który wskazuje na przesłanki tworzenia odpisów aktualizujących należności.

Ustawa o rachunkowości przewiduje, że rachunkowość podmiotów prowadzących księgi powinna opierać się na kilku nadrzędnych zasadach rachunkowości, do których w szczególności należą:

- zasada wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażona w art. 4 ust. 1 ustawy;
- zasada ostrożnej wyceny, wyrażona w art. 7 ustawy;
- zasada memoriału, wyrażona w art. 6 ustawy.

Każdy zapis w księgach rachunkowych jednostki powinien być dokonywany (i dokumentowany) z uwzględnieniem nadrzędnych zasad rachunkowości. W przeciwnym przypadku księgi rachunkowe nie mogą być uznane za prowadzone zgodnie z ustawą.

Ponadto nadrzędne zasady rachunkowości zostały wyjaśnione i uszczegółowione w innych zapisach ustawy o rachunkowości, w szczególności, choć nie tylko, w Rozdziale 4 *Wycena aktywów i pasywów oraz ustalenie wyniku finansowego*.

Nauka o rachunkowości wypracowała szereg wskazówek umożliwiających zastosowanie nadrzędnych zasad rachunkowości w codziennej praktyce dla prawidłowego ujęcia operacji gospodarczych. Niektóre z nich znalazły odzwierciedlenie w Krajowych Standardach Rachunkowości, inne w opracowaniach naukowych i popularnonaukowych z dziedziny rachunkowości, inne są publikowane w formie porad udzielanych przez specjalistów na łamach czasopism specjalistycznych.

Analizę problemu konieczności (lub braku konieczności) tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności kwestionowanych przez dłużników w sytuacji:

- a) gdy należność ta nie jest jeszcze wymagalna (dłużnik nie zalega z jej zapłatą),
- b) lub sytuacja finansowa i majątkowa dłużnika umożliwiłaby zapłatę należności – gdyby dłużnik jej nie kwestionował

należy zacząć od definicji aktywów.

Definicja ta, zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 12²⁹ ustawy wskazuje, że za składnik aktywów jednostki mogą być uznane wyłącznie zasoby, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych. W przypadku, gdy dłużnik kwestionuje należności (wierzytelności), a prawdopodobieństwo uznania racji dłużnika jest wysokie, trudno oczekiwać „wpływu korzyści ekonomicznych”, czyli zapłaty należności. A jeżeli dłużnik kwestionuje tę zasadność na drodze sądowej i sądy kolejnych instancji w wydanych wyrokach przyznają mu rację, tym bardziej bezzasadne jest oczekiwanie, że należność spełni definicję aktywów i spowoduje „wpływ korzyści ekonomicznych”. Analiza sytuacji finansowej i majątkowej dłużnika nie zmieni w niczym tego stanu rzeczy.

²⁸ Art. 35b ust. 1 pkt 3 uor stanowi, iż wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności.

²⁹ Art. 3 ust. 1 pkt 12 uor stanowi, iż ilekroć w ustawie jest mowa o aktywach – rozumie się przez to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Kolejno, w analizie takiej należy uwzględnić zapisy art. 28 ust. 7³⁰ ustawy, które regulują sposób postępowania w przypadku trwałej utraty wartości aktywów, czyli w sytuacji, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Sytuacja taka uzasadnia, w myśl postanowień ustawy, dokonanie odpisu aktualizującego wartość składnika aktywów do wartości godziwej, którą w tym przypadku interpretować należy jako część należności możliwą do zapłaty przez dłużnika (np. część bezsporną, część możliwą do zapłaty po negocjacjach itp.).

W dalszej kolejności zastosować należy przepis szczegółowy dotyczący tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności, czyli art. 35b ust. 1³¹ ustawy. Kluczowym zapisem z punktu widzenia takiej analizy jest stwierdzenie, iż wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty. W odniesieniu do należności kwestionowanych przez dłużnika zauważyć należy, iż prawdopodobieństwo braku zapłaty zazwyczaj występuje, choć jego poziom powinien być oszacowany na podstawie analizy przedmiotu sporu i nawet najlepsza sytuacja finansowo-majątkowa dłużnika tej konkluzji nie zmienia.

Stąd też zastosowanie wykładni językowej do zapisów art. 35b ust. 1 pkt 3 uor, bez powiązania jego treści z innymi przepisami ustawy, wydaje się nieuprawnione.

Do analogicznego wniosku prowadzi analiza problemu aktualizacji wartości należności kwestionowanych przez dłużnika przez pryzmat nadrzędnych zasad rachunkowości. Kluczowa w tym aspekcie wydaje się być zasada wiernego i rzetelnego obrazu. Przykładowo: dwie jednostki gospodarcze w swoich sprawozdaniach finansowych wykazały jako jedyny składnik aktywów należności. Jedna z nich otrzymała 3 stycznia następnego roku całość wpłaty od dłużnika, druga zaś – pismo informujące, że dłużnik należność kwestionuje i jej nie zapłaci. W takim przypadku nie sposób przecież ocenić obu tych sprawozdań jako równie wiarygodnych. Dlatego też nieutworzenie odpisu aktualizującego wartość należności kwestionowanych przez dłużnika należy ocenić jako naruszenie nadrzędnej zasady rachunkowości – wiernego i rzetelnego obrazu.

Kolejną nadrzędną zasadą, która zostanie naruszona przez nieutworzenie odpisu aktualizującego wartość należności kwestionowanej przez dłużnika, jest zasada ostrożności. Skoro istnieje duże prawdopodobieństwo, że kwestionowana należność nie zostanie spłacona, to ustawa wymaga ujęcia w księgach rachunkowych straty – polegającej na nieotrzymaniu oczekiwanej wpłaty – już w momencie uprawdopodobnienia (np. w związku z kwestionowaniem należności przez dłużnika), a nie dopiero zyskania całkowitej, absolutnej i niepodważalnej pewności, że należność zapłacona

³⁰ Art. 28 ust. 7 uor stanowi, iż trwała utrata wartości zachodzi wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych. Uzasadnia to dokonanie odpisu aktualizującego doprowadzającego wartość składnika aktywów wynikającą z ksiąg rachunkowych do ceny sprzedaży netto, a w przypadku jej braku – do ustalonej w inny sposób wartości godziwej.

³¹ Art. 35b ust. 1 uor stanowi iż, wartość należności aktualizuje się uwzględniając stopień prawdopodobieństwa ich zapłaty poprzez dokonanie odpisu aktualizującego, w odniesieniu do (...).

3) należności kwestionowanych przez dłużników oraz z których zapłatą dłużnik zalega, a według oceny sytuacji majątkowej i finansowej dłużnika spłata należności w umownej kwocie nie jest prawdopodobna – do wysokości niepokrytej gwarancją lub innym zabezpieczeniem należności; (...).

5) należności przeterminowanych lub nieprzeterminowanych o znacznym stopniu prawdopodobieństwa nieściągalności, w przypadkach uzasadnionych rodzajem prowadzonej działalności lub strukturą odbiorców - w wysokości wiarygodnie oszacowanej kwoty odpisu, w tym także ogólnego, na nieściągalne należności.

nie zostanie. Zauważyć przy tym należy, że zasada ostrożności przywołana została wprost w art. 28 ust. 1 pkt 7 ustawy, w którym wskazane zostały zasady wyceny należności: w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności.

Implikacją powyższego jest naruszenie zasady memoriału (brak kompletności kosztów).

Pogląd, iż fakt zakwestionowania należności przez dłużnika jest wystarczającą przesłanką utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności, jest także podzielany w literaturze przedmiotu.

Przede wszystkim, w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów”, w punkcie 6.2.16 wyraźnie wskazano, że zapłata należności jest **w szczególności** wątpliwa w razie (...) kwestionowania przez dłużnika należności **lub** zalegania przez niego ze spłatą (...). Jeżeli więc ktoś powziąłby wątpliwość co do możliwości lub celowości tworzenia odpisów aktualizujących należności kwestionowanych przez dłużnika (w sytuacji gdy dłużnik wykazuje się dobrą sytuacją majątkowo-finansową), zastosować można Krajowy Standard Rachunkowości (zgodnie z art. 10 ust. 3 ustawy). Skoro bowiem wykładnia językowa zapisu art. 35b ust. 1 pkt 3 prowadzi do wniosku, że muszą być spełnione łącznie trzy przesłanki dla utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności (tj. kwestionowanie długu, zaleganie z płatnością i zła sytuacja majątkowa uprawdopodobniająca brak zapłaty), to sytuację, gdy spełniona jest tylko jedna przesłanka z trzech wymienionych, należałoby uznać za sprawę nieuregulowaną w ustawie, a więc należałoby się kierować postanowieniami standardów rachunkowości wydanymi przez Komitet Standardów Rachunkowości.

Z ustaleń kontroli wynika jednak, że redakcja treści art. 35b ust. 1 pkt 3 uor (analizowanego samodzielnie w oderwaniu od innych postanowień ustawy o rachunkowości) budzi wątpliwości interpretacyjne, gdyż wykładnia gramatyczna tego przepisu wskazuje na konieczność spełnienia jednocześnie wszystkich trzech przesłanek wymienionych w przepisie. Dlatego celowe jest doprecyzowanie przepisów tak, by z ich treści jednoznacznie wynikało, że każda z osobna przesłanka wskazująca na prawdopodobieństwo braku zapłaty powinna być podstawą utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności.

Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej tematyki

- 1) Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.).
- 2) Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- 3) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r., poz. 289).
- 4) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r., poz. 1053 ze zm.).
- 5) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz. U. Nr 44, poz. 255).
- 6) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. z 2014 r., poz. 413 ze zm.).
- 7) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. Nr 241, poz. 1616 ze zm.).
- 8) Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz. U. Nr 238, poz. 1579).
- 9) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. Nr 245, poz. 1637 ze zm.), uchylone z dniem 31.01.2014 r.
- 10) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. z 2014 r., poz. 82 ze zm.), obowiązujące od 31.01.2014 r.
- 11) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach (Dz. U. Nr 249, poz. 1667 ze zm.).

Wykaz skontrolowanych podmiotów oraz jednostek organizacyjnych NIK, które przeprowadziły w nich kontrole oraz lista osób będących kierownikami jednostek kontrolowanych.

L.p.	Jednostka kontrolowana	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę
1.	Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju	Minister Infrastruktury i Rozwoju Maria Wasiak – od 22.09.2014 r., Elżbieta Bieńkowska – od 27.11.2013 r. do 21.09.2014 r. Minister Rozwoju Regionalnego Elżbieta Bieńkowska – do 26.11.2013r. Minister Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej Sławomir Nowak – do 26.11.2013 r.	Departament Budżetu i Finansów
2.	Ministerstwo Sportu i Turystyki	Minister Sportu i Turystyki Joanna Mucha – od 18.11.2011 r. do 27.11.2013 r. Andrzej Biernat – od 27.11.2013 r.	Departament Budżetu i Finansów
3.	Ministerstwo Skarbu Państwa	Minister Skarbu Państwa Mikołaj Budzanowski – od 18.11.2011 r. do 24.04.2013 r. Włodzimierz Karpiński – od 24.04.2013 r.	Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji
4.	Ministerstwo Spraw Zagranicznych	Minister Spraw Zagranicznych Radosław Sikorski – od 16.11.2007 r. do 22.09.2014 r. Grzegorz Schetyna – od 22.09.2014 r.	Departament Infrastruktury
5.	Ministerstwo Środowiska	Minister Środowiska Maciej Grabowski	Departament Środowiska
6.	Dolnośląski Urząd Wojewódzki	Wojewoda Dolnośląski Aleksander Marek Skorupa od 01.01.2013 r. do 11.03.2014 r. Tomasz Smolarz – od 12.03.2014 r.	Delegatura NIK we Wrocławiu
7.	Lubuski Urząd Wojewódzki w Gorzowie Wielkopolskim	Wojewoda Lubuski Jerzy Ostouch – od 29.04.2013 do 19.12.2014 Katarzyna Osos – od 26.01.2015	Delegatura NIK w Zielonej Górze
8.	Małopolski Urząd Wojewódzki w Krakowie	Wojewoda Małopolski Jerzy Miller	Delegatura NIK w Krakowie
9.	Opolski Urząd Wojewódzki	Wojewoda Opolski Ryszard Wilczyński	Delegatura NIK w Opolu
10.	Śląski Urząd Wojewódzki w Katowicach	Wojewoda Śląski Piotr Litwa	Delegatura NIK w Katowicach
11.	Wielkopolski Urząd Wojewódzki w Poznaniu	Wojewoda Wielkopolski Piotr Florek	Delegatura NIK w Poznaniu
12.	Zachodniopomorski Urząd Wojewódzki w Szczecinie	Wojewoda Zachodniopomorski Marcin Zydorowicz – w dniach od 29.11.2007 r. do 11.03.2014 r., Marek Tałasiewicz – od 12.03.2014 r.	Delegatura NIK w Szczecinie
13.	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej w Gliwicach	p.o. Dyrektora Tomasz Cywiński	Delegatura NIK w Katowicach
14.	Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej we Wrocławiu	p.o. Dyrektora Edward Nawirski	Delegatura NIK we Wrocławiu

Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Szef Kancelarii Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej
8. Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów
9. Szef Kancelarii Sejmu
10. Szef Kancelarii Senatu
11. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
12. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
13. Sejmowa Komisja Ustawodawcza
14. Senacka Komisja Ustawodawcza
15. Minister Finansów
16. Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji
17. Prezes Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej



Warszawa, dnia 9 listopada 2015 r.

MINISTER ŚRODOWISKA

BKA-S.0911.2.2015.MP
15408.41231.42226

**Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli**

Stanisław Piotr Pucier,

W odpowiedzi na pismo z 27 października 2015 r., znak KBF-4101-003-00/2014, przekazujące *Informację o wynikach kontroli prawidłowości prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych*, informuję co następuje.

Odnosząc się do stwierdzonej przez NIK nieprawidłowości polegającej na sporządzaniu przez kontrolowane jednostki, w tym również Ministerstwo Środowiska „częstkowych” sprawozdań finansowych przez dysponentów wyodrębnionych w ramach tych jednostek uprzejmie informuję, że powyższe wynika z braku odgórnych uregulowań w tym zakresie. Wyodrębnienie dysponentów I i III stopnia w ramach urzędów centralnych jest szeroko stosowane, co potwierdzają również wyniki przeprowadzonej przez NIK kontroli. Jednocześnie, całość gospodarki finansowej jednostek budżetowych oraz ich sprawozdawczość budżetowa jest podporządkowana systemowi wyodrębnionych w ich strukturze dysponentów środków budżetu państwa. Należy zwrócić uwagę, iż również sprawozdawczość finansowa została podporządkowana takiemu podziałowi, o czym świadczy chociażby obowiązujący do 2014 roku sposób wprowadzania sprawozdań finansowych do systemu TREZOR, gdzie sprawozdania te były generowane i wprowadzane na poziomie poszczególnych dysponentów środków budżetu państwa, nie zaś na poziomie jednostek. Dopiero począwszy od roku bieżącego, zaktualizowany system TREZOR 3.0 pozwala na rozróżnianie dysponentów od jednostek i właściwe, zgodne z przepisami sporządzanie i wprowadzanie sprawozdań finansowych. Obecnie, Ministerstwo Środowiska wprowadziło rozwiązania pozwalające na sporządzanie sprawozdań finansowych jednostki, przy zachowaniu struktury wyodrębnienia dysponentów I i III stopnia. Począwszy od 2014 roku, sprawozdanie finansowe jednostki – Ministerstwa Środowiska sporządzane jest na podstawie sprawozdań tzw. „częstkowych” dysponentów I i III stopnia.

Odnosnie do ujętego w ww. *Informacji* stanowiska NIK, w którym stwierdza się, że sprawozdania „częstkowe” (punkt 2. 2 Synteza wyników kontroli, pkt. 4 str. 15) nie zostały podpisane przez kierownika jednostki, pragnę zauważyć, iż sprawozdanie finansowe Ministerstwa Środowiska, dysponenta III stopnia za rok 2013 zostało opatrzone podpisem osoby, która otrzymała do tej czynności stosowne pełnomocnictwo.

Dodatkowo pragnę zauważyć, iż w punkcie 3.4 Organizacja systemu rachunkowości, str. 49, stwierdzono, że zasady rachunkowości częstkowe dla dysponenta III stopnia, także w Ministerstwie Środowiska wprowadzone zostały przez osoby inne niż kierownik jednostki, wbrew postanowieniom

art. 10 ust 2 ustawy o rachunkowości. W Ministerstwie Środowiska, *Polityka rachunkowości oraz zasady kontroli finansowej* w roku 2013 zostały zatwierdzone przez Dyrektora Generalnego, który także do tej czynności posiadał stosowne pełnomocnictwo kierownika jednostki.

Regulacje obu kwestii, zostały określone przepisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r., poz. 885 z późn. zm.) w art. 40 ust. 1, gdzie czytamy, iż jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości z uwzględnieniem zasad określonych w niniejszej ustawie oraz z art. 53 ust. 2, w którym to czytamy, iż kierownikowi jednostki, ustawodawca dał możliwość powierzenia określonych obowiązków w zakresie gospodarki finansowej pracownikom jednostki w formie odrębnego imiennego upoważnienia.

Biorąc powyższe pod uwagę, zamieszczone w *Informacji* wyniki kontroli w zakresie wyżej przywołanych wniosków nie powinny zostać przedstawione jako stwierdzone w Ministerstwie Środowiska nieprawidłowości, ponieważ przepisy prawa dopuszczają takie rozwiązania.

Z uwagi na liczne nieprawidłowości stwierdzone przez NIK w skontrolowanych RZGW w Gliwicach i RZGW we Wrocławiu, uprzejmie informuję, że Minister Środowiska zobowiązał Prezesa Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej, jako dysponenta II stopnia bezpośrednio nadzorującego regionalne zarządy gospodarki wodnej, do wzmocnienia nadzoru nad tymi jednostkami w zakresie prowadzenia przez nie ewidencji księgowej i sporządzania sprawozdawczości finansowej. Jednocześnie, Prezes KZGW został zobligowany do dokonywania oceny prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi przez jednostki podległe na podstawie analizy ich sprawozdań finansowych.

2 pensjonariusz
MINISTER ŚRODOWISKA
Mieczysław Grabowski



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

KBF- 4101-003-00/2014

Warszawa, dnia 25 listopada 2015 r.

OPINIA

**Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Środowiska z dnia 9 listopada 2015 r. do „Informacji o wynikach kontroli
prawidłowości prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych
w wybranych jednostkach budżetowych”**

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, przedstawiam opinię do wyżej wymienionego stanowiska.

Odnosząc się do podniesionych przez Pana Ministra wątpliwości dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych jednostki budżetowej oraz ich podpisywania należy stwierdzić jak niżej.

Zaznaczyć należy, że Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionowała możliwości sporządzania „częstkowych” sprawozdań finansowych dla dysponentów środków budżetu państwa, tym bardziej, że system TREZOR, w swojej dotychczasowej funkcjonalności, umożliwił wprowadzenie sprawozdań na poziomie poszczególnych dysponentów, nie zaś na poziomie jednostek budżetowych. Należy jednak zauważyć, że postanowienia § 17 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (...) ² nakładają obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego na jednostki budżetowe, a nie na dysponentów środków budżetu państwa. Funkcjonalność systemu TREZOR nie może wpływać na wykonywanie tego obowiązku, przy czym obecnie system ten został zmodyfikowany i nie ma już w powyższym zakresie ograniczeń.

Najwyższa Izba Kontroli kwestionowała jedynie brak sporządzenia przez Ministerstwo Środowiska sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, o którym mowa w § 17 rozporządzenia jak również fakt, nie podpisania sprawozdań „częstkowych” (wobec niesporządzenia sprawozdania jednostki budżetowej) przez kierownika jednostki, co wymagane jest postanowieniami § 25 rozporządzenia.

Ponadto pragnę również zauważyć, że Minister Środowiska nie skorzystał z przysługującego mu prawa zgłoszenia umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego i nie kwestionował stwierdzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli nieprawidłowości.

Jednocześnie z zadowoleniem przyjmuję informacje, że Minister Środowiska zobowiązał Prezesa Krajowego Zarządu Gospodarki Wodnej do wzmocnienia nadzoru nad kontrolowanymi jednostkami³, w zakresie

¹ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096

² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r., poz. 289).

³ Regionalny Zarząd Gospodarki Wodnej w Gliwicach oraz Regionalny Zarząd Gospodarki wodnej we Wrocławiu

prowadzenia przez nie ewidencji księgowej i sporządzania sprawozdawczości finansowej oraz, że zobligował go do dokonywania oceny prawidłowości gospodarowania środkami publicznymi przez podległe jednostki na podstawie analizy ich sprawozdań finansowych.

A handwritten signature in blue ink, consisting of several stylized, overlapping loops and lines, positioned centrally on the page.



Warszawa, 10 listopada 2015 r.

**MINISTER
SPORTU I TURYSTYKI**

Adam Korol

BG|081|10|2015|8|65810

**Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli**

Szczegółowy Punkt Prezesa,

w nawiązaniu do pisma KBF-4101-003-00/2014 z 27 października 2015 r. przekazującego *Informację o wynikach kontroli prawidłowości prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych*, zgodnie z art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2015 r. poz. 1096), poniżej przedstawiam stanowisko do ww. informacji.

Uprzejmie informuję, że wszystkie wnioski pokontrolne, które przedstawiła Najwyższa Izba Kontroli w Wystąpieniu pokontrolnym dotyczącym przedmiotowej kontroli zostały przez Ministerstwo Sportu i Turystyki zrealizowane.

W związku z powyższym w Ministerstwie Sportu i Turystyki uaktualnione zostały zasady polityki rachunkowości dysponenta I i III stopnia. Dokonano zmian w polityce rachunkowości opracowując zarządzenie nr 20 Ministra Sportu i Turystyki w sprawie polityki rachunkowości dla Dysponenta głównego w zakresie części 25 – Kultura fizyczna, części 40 – Turystyka oraz państwowych funduszy celowych Ministerstwa Sportu i Turystyki (Dz. Urz. Min. Spor. poz. 21). Dokonano także uaktualnienia zasad polityki rachunkowości dla dysponenta III stopnia opracowując zarządzenie nr 7 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Sportu i Turystyki w sprawie polityki rachunkowości dla dysponenta III stopnia w zakresie części 25 – Kultura fizyczna, części 40 – Turystyka Ministerstwa Sportu i Turystyki. Ww. regulacje zawierają procedury tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności, zapasów oraz akcji i udziałów, jak również tworzenia rezerw na zobowiązania z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty.

Ministerstwo Sportu i Turystyki dokonało weryfikacji zapasów materiałów pod kątem ich przydatności dla potrzeb urzędu. Po dokonanej weryfikacji stwierdzono, że zapasy będące

na stanie są w pełni wartościowe i będą wykorzystane do bieżącej działalności w celu realizacji nałożonych na Ministerstwo zadań.

Dokonano także weryfikacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w zakresie ewidencji syntetycznej i analitycznej oraz doprowadzono do zgodności zapisów poprzez sporządzenie stosownych korekt. Wartość księgową środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych jest zgodna również pod względem grup rodzajowych Klasyfikacji Środków Trwałych.

Opracowano zarządzenie nr 32 Ministra Sportu i Turystyki w sprawie wprowadzenia Instrukcji gospodarowania składnikami majątku Skarbu Państwa będącymi w dyspozycji Ministerstwa Sportu i Turystyki oraz inwentaryzacji majątku i zasad odpowiedzialności za powierzone mienie w zakresie dysponenta III stopnia.

Sprawozdanie finansowe za 2014 r. zostało sporządzone zgodnie ze stanowiskiem zaprezentowanym przez NIK oraz zapisami § 19 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

W zakresie wskazanych nieprawidłowości w obszarze *Systemu kontroli wewnętrznej w zakresie gospodarki majątkowo-finansowej* – polegającej na niewłaściwych działaniach Ministerstwa odnośnie windykacji należności Funduszu Zajęć Sportowych dla Uczniów informuję, iż wystosowano pisma do Urzędów Skarbowych i Izb Skarbowych, z prośbą o wszczęcie kontroli podatkowej u podmiotów zalegających z płatnościami, jednocześnie zaznaczając, aby organy te wystawiły w razie potrzeby stosowną decyzję stanowiącą podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego.

Pragnę podkreślić, że jednostki budżetowe kontrolowane były w ostatnich latach w kontekście wydatków budżetowych oraz sporządzania sprawozdań w tym zakresie, natomiast sprawozdania finansowe służyły przede wszystkim celom statystycznym. W związku z powyższym jednostki budżetowe przeprowadzające analizę własnej sytuacji finansowej i majątkowej opierały się na danych wykazanych w sprawozdaniach budżetowych, gdyż podstawowym celem funkcjonowania tych jednostek, w tym Ministerstwa Sportu i Turystyki, nie jest osiągnięcie zysku lecz realizacja ustawowo nałożonych zadań. Mając jednak na uwadze konieczność łączenia informacji i danych uzyskanych w sprawozdaniach finansowych z informacjami dotyczącymi wykonania poszczególnych zadań, Ministerstwo Sportu i Turystyki zrealizowało zalecenia NIK traktując sprawozdania finansowe jako źródło informacji ekonomiczno-finansowej koniecznej do prawidłowego zarządzania jednostką.

Z wyrazami szacunku
Piotr Kowal



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

KBF- 4101-003-00/2014

Warszawa, dnia 25 listopada 2015 r.

OPINIA

Prezesa Najwyższej Izby Kontroli

do stanowiska Ministra Sportu i Turystyki z dnia 10 listopada 2015 r. do „Informacji o wynikach kontroli prawidłowości prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych”.

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, przedstawiam opinię do wyżej wymienionego stanowiska.

Podzielam stanowisko Ministra Sportu i Turystyki, że podstawowym celem funkcjonowania jednostek budżetowych nie jest osiągnięcie zysku lecz realizacja ustawowo nałożonych zadań, co podkreślono w sporządzonej informacji o wynikach kontroli. Należy jednak zauważyć, że w sprawozdaniu finansowym prezentowane są dane nie tylko o zysku lub stracie, lecz przede wszystkim o wielkości i strukturze majątku jakim dysponuje jednostka, o źródłach jego finansowania oraz o przychodach i kosztach ponoszonych przez jednostkę. Tym samym sprawozdania te stanowią nieocenione źródło wiedzy o sytuacji majątkowo-finansowej jednostki, szczególnie przydatnej dla potrzeb analiz i planowania długookresowego. Natomiast sprawozdania budżetowe prezentują dane w układzie rocznym, dotyczące dochodów i wydatków budżetu danego roku oraz związanych z nimi należności i zobowiązań. Zatem dopiero sprawozdania budżetowe łącznie ze sprawozdaniami finansowymi stanowią źródło szerokiej wiedzy i narzędzie zarządzania majątkiem i finansami jednostki. Celowe jest zatem korzystanie ze sprawozdań finansowych, poprzez wykorzystywanie ich funkcji informacyjnej, dokumentacyjnej, analitycznej i kontrolnej.

Jednocześnie z zadowoleniem przyjmuję informację o podjętych przez Ministra Sportu i Turystyki działaniach wychodzących naprzeciw wnioskowi Izby, zawartym w informacji o wynikach kontroli: *Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych.*

¹ Dz. U. z 2015 r., poz.1096



DK-II-0911-46.6-MB/14/15

Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Prezes Najwyższej Izby Kontroli

w związku z pismem Pana Prezesa nr KBF-4101-003-00/2014 z dnia 27 listopada 2015 r. przesyłającym *Informację o wynikach kontroli prawidłowości prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych*, zgodnie z art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2012 r. poz. 82 z późn. zm.), przedstawiam poniżej stanowisko odnośnie do ww. dokumentu.

Należy zauważyć, że nieprawidłowości analogiczne jak w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju (dalej MliR) ujawniono także w większości kontrolowanych jednostek, dlatego Ministerstwo Finansów zostało zobligowane do podjęcia działań, które pozwolą je wyeliminować w przyszłości. W szczególności dotyczy to opracowania wytycznych w zakresie ujmowania operacji okresu przejściowego, określenia w rozporządzeniu kryteriów ujmowania w księgach rachunkowych akcji i udziałów spółek z udziałem Skarbu Państwa oraz doprecyzowania przepisów obowiązujących jednostki budżetowe w zakresie rachunkowości.

Dodatkowo odnosząc się do zaleceń Najwyższej Izby Kontroli dla Ministra Finansów należy nadmienić, że w jednym z przypadków dotyczącym opracowania wytycznych w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych operacji okresu przejściowego, MF wydało stosowną interpretację, którą MliR przekazało NIK. Stanowisko Ministra Finansów w powyższym zakresie jest zbieżne z prezentacją danych w sprawozdaniach finansowych MliR i pozostałych jednostek objętych kontrolą. Poza tym kontrola dotyczyła państwowych jednostek budżetowych, które mają obowiązek stosowania nie tylko ustawy o rachunkowości ale także szczególnych zasad rachunkowości, wynikających z przepisów ustawy o finansach publicznych.

Pomimo szerokiego zakresu czynności kontrolnych przeprowadzonych przez NIK, kontrola nie doprowadziła do wyjaśnienia najbardziej istotnych kwestii z punktu widzenia ewidencji księgowej. W szczególności sposobu ujmowania operacji okresu przejściowego oraz ewidencji akcji i udziałów Skarbu Państwa. Niespójność przepisów zawartych w ustawie o rachunkowości oraz rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek budżetowych, brak jednoznacznych wytycznych Ministra Finansów oraz skomplikowana struktura właścicielska i nadzorczą Skarbu Państwa w spółkach powodują, że operacje są ujmowane w zależności od interpretacji osób odpowiedzialnych za prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Należy podtrzymać zgłoszone do Prezesa NIK zastrzeżenia dotyczące sformułowania ogólnej oceny z kontroli ksiąg za rok 2013 w odniesieniu do Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju, które powstało w dniu 27 listopada 2013 r. w drodze zniesienia Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej oraz przekształcenia Ministerstwa Rozwoju Regionalnego. Zastosowana przez NIK metodologia kontroli oraz sposób formułowania oceny, polegające na przeniesieniu ocen częściowych ksiąg z dwóch odrębnych instytucji funkcjonujących do dnia 27 listopada 2013 r. na ogólną ocenę MliR, jest nieprawidłowa i prowadzi do rażącego zniekształcenia wyników. Dopiero ustalenie prawidłowości prowadzenia ksiąg w odniesieniu do każdej instytucji mogło stanowić podstawę do sformułowania oceny ogólnej z kontroli MliR jako ich następcy, czego jednak NIK nie przeprowadziła.

Odnosząc się do treści zawartych w Informacji podnieść należy, iż zarzut niepodpisywania sprawozdań częściowych przez kierownika jednostki nie ma zastosowania do Ministerstwa Infrastruktury i Rozwoju i nie był formułowany w wystąpieniach pokontrolnych. Na mocy funkcjonujących w MliR pełnomocnictw kierownik jednostki udzielił właściwym osobom upoważnień do dokonywania określonych czynności, w tym do podpisywania sprawozdań finansowych. Pełnomocnictwa te nie zostały zakwestionowane przez kontrolerów NIK w trakcie prowadzonej kontroli.

Zastrzeżenia NIK w zakresie kont części 26 oraz kont technicznych funkcjonujących w księgach byłego Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej są zbyt daleko idące, gdyż nie miały one znaczenia dla prowadzonej ewidencji i sprawozdawczości oraz, jak stwierdziła NIK „nie miały interpretacji ekonomicznej”.

Podkreślić należy, że pomimo uchybień stwierdzonych w toku kontroli, które wynikały głównie z interpretacji przepisów prawa finansowego oraz dokonanego w dniu 27 listopada 2013 r. połączenia resortów, tj. byłego MRR i MTBiGM, kontrola dostarczyła racjonalnego zapewnienia, iż gospodarka finansowa MliR prowadzona jest w sposób prawidłowy

Wnioski i uwagi sformułowane w wystąpieniu pokontrolnym zostały zrealizowane, o czym Najwyższa Izba Kontroli została poinformowana w piśmie z dnia 28 maja 2015 r., nr DK-II-0911-44(42)-CG/14/15.

z up. MINISTER
Paweł Olszewski
Sekretarz Stanu





PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

KBF- 4101-003-00/2014

Warszawa, dnia 25 listopada 2015 r.

OPINIA

Prezesa Najwyższej Izby Kontroli

do stanowiska Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 10 listopada 2015 r. do „Informacji o wynikach kontroli prawidłowości prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych”

Stosownie do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, przedstawiam opinię do wyżej wymienionego stanowiska.

1. Podzielam stanowisko, że niespójność przepisów zawartych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości² oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości (...)³, brak jednoznacznych wytycznych Ministra Finansów oraz skomplikowana struktura właścicielska i nadzorcza Skarbu Państwa w spółkach powodują, że operacje są ujmowane w zależności od interpretacji osób odpowiedzialnych za prowadzenie ksiąg rachunkowych. Stąd w Informacji o wynikach kontroli sformułowano wnioski wskazujące na potrzebę opracowania przez Ministra Finansów wytycznych w zakresie ujmowania w księgach rachunkowych i prezentacji w sprawozdaniu finansowym skutków operacji okresu przejściowego⁴ oraz określenia w rozporządzeniu kryteriów przesądzających o ujęciu w księgach rachunkowych jednostki budżetowej akcji i udziałów w spółkach z udziałem Skarbu Państwa i sposobów zapewnienia kompletności ich ujęcia. Nie jest natomiast rolą Najwyższej Izby Kontroli opracowywanie takich wytycznych, czy też zmiana przepisów, tak aby były one spójne i jednoznaczne. Ponadto należy wskazać, że Minister Finansów w piśmie w sprawie interpretacji przepisów skierowanym do NIK, znak: DR4/502/106/DKK/14 z dnia 31 grudnia 2014 r. (a więc w piśmie z tego samego dnia co pismo na, które powołuje się Minister Infrastruktury i Rozwoju), nie przesądził ostatecznie o sposobie ujmowania operacji okresu przejściowego. Wskazał natomiast, że dotychczasowe zasady sporządzania sprawozdań finansowych powinny zostać utrzymane w odniesieniu do sprawozdań za 2014 r., natomiast ewentualne przyszłe inne rozwiązania wymagają pogłębionej analizy i uzgodnień.
2. Podtrzymuje stanowisko, że powstała jednostka - Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju (MIiR) jest generalnym następcą przekształconego Ministerstwa Rozwoju Regionalnego oraz zlikwidowanego

¹ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096

² Dz. U. z 2013 r., poz. 330 ze zm.

³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2013 r., poz. 289).

⁴ Okres przejściowy, o którym mowa w rozdziale 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. z 2014 r., poz. 82 ze zm.).

Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej we wszystkich sferach ich działalności, obejmujących m.in. sprawy funkcjonowania ksiąg rachunkowych oraz sprawozdań finansowych, co oznacza, że Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju, jako podmiot kontrolowany w rozumieniu art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁵ jest stroną postępowania kontrolnego w zakresie działań jednostek, których prawa i obowiązki przejął. Tym samym nie mogę się zgodzić ze stwierdzeniem Ministra, że zastosowana metodologia kontroli oraz sposób formułowania oceny, polegające na przeniesieniu ocen częściowych ksiąg z dwóch odrębnych instytucji funkcjonujących do dnia 27 listopada 2013 r. na ogólną ocenę MliR, są nieprawidłowe i prowadzą do rażącego zniekształcenia wyników. Jednocześnie zaznaczam, że kwestia ta została ostatecznie rozstrzygnięta przez Kolegium Najwyższej Izby Kontroli, które w dniu 29 kwietnia 2015 r. podjęło uchwałę nr 27/2015 w sprawie zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, potwierdzając prawidłowość zastosowanej oceny.

3. Odnosząc się do zarzutu niepodpisywania sprawozdań „częstkowych” przez kierownika jednostki należy wskazać, że NIK stwierdziła w tym zakresie nieprawidłowość, co zostało opisane na stronie 31 wystąpienia pokontrolnego. Minister Infrastruktury i Rozwoju nie skorzystał z przysługującego mu prawa zgłoszenia umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego i nie kwestionował stwierdzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli nieprawidłowości.
4. Nie mogę zgodzić się również z tezą, iż zastrzeżenia NIK w zakresie kont części 26 oraz kont technicznych są zbyt daleko idące, gdyż zdaniem Ministra nie miały one znaczenia dla prowadzonej ewidencji i sprawozdawczości. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że konta te „nie miały interpretacji ekonomicznej (np. ujemny stan środków trwałych w budowie)” ze względu na błędne księgowania, co nie oznacza, że nie miały one wpływu na rzetelność ksiąg rachunkowych, o której mowa w art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Zwracam również uwagę, że przedmiotem kontroli nie była gospodarka finansowa kontrolowanych jednostek. Tym samym wyniki kontroli nie dostarczyły, na co wskazuje Minister, racjonalnego zapewnienia prawidłowości jej prowadzenia przez Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju. W wyniku kontroli oceniono natomiast prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych.

Jednocześnie z zadowoleniem przyjmuję informację, że uwagi i wnioski sformułowane w wystąpieniu pokontrolnym zostały zrealizowane.



⁵ Dz. U. z 2015 r., poz. 1096