



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Jacek Uczkiewicz

KBF.410.005.01.2015

P/15/015

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/15/015 – Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontrolerzy	1. Małgorzata Pawelec, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96658 z dnia 1 września 2015 r. 2. Agnieszka Andrusco, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96656 z dnia 1 września 2015 r. 3. Edyta Prędką, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96672 z dnia 15 września 2015 r. 4. Agnieszka Stanicka, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96657 z dnia 1 września 2015 r. 5. Daniel Knopik, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96659 z dnia 4 września 2015 r. 6. Marcin Tomalak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr 96670 z dnia 14 września 2015 r. (dowód: akta kontroli str. 1-12)
Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa (dalej: Ministerstwo lub MF)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Paweł Szalamacha, Minister Finansów (od 16 listopada 2015 r.), poprzednio Mateusz Szczurek, Minister Finansów
Okres objęty kontrolą	1 stycznia 2014 r. – 31 sierpnia 2015 r. oraz okres wcześniejszy lub późniejszy, jeżeli miał związek z przedmiotem kontroli

II. Ocena kontrolowanej działalności¹

Ocena ogólna

W ocenie NIK funkcjonujący system sprawozdawczy finansów publicznych nie spełnia zasady przejrzystości i jawności, tym samym nie jest skutecznym narzędziem zarządzania, w tym nie dostarcza bieżących i wiarygodnych informacji niezbędnych do kreowania polityki gospodarczej kraju. Sprawozdania o charakterze finansowym nie dostarczają jednoznacznej informacji o sytuacji finansowej państwa oraz o wydatkach publicznych na poszczególne obszary jego działalności.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości w zakresie ksiąg rachunkowych prowadzonych przez Ministerstwo Finansów za okres od 1 stycznia 2014 r. do 30 sierpnia 2015 r. miały istotny wpływ zarówno na dane wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki za 2014 r., jak również na dane wykazane w sprawozdaniach budżetowych i innych o charakterze finansowym, sporządzonych na dzień 30 czerwca 2015 r. Ponadto kontrola NIK wykazała liczne nieprawidłowości w prezentacji danych w sprawozdaniu finansowym. Tym samym sprawozdanie finansowe Ministerstwa Finansów jako jednostki

¹ Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, negatywna i opisowa, jeżeli nie zostały spełnione kryteria określone dla oceny pozytywnej ani negatywnej.

budżetowej, o którym mowa w § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości² nie przedstawiało jasno i rzetelnie jej sytuacji finansowo-majątkowej.

Uzasadnienie
oceny ogólnej

Formułując powyższą ocenę uwzględniono co następuje.

1. Operacje związane z wykonywaniem budżetu są wykazywane niejednolicie. Zgodnie z obowiązującymi przepisami część z nich jest zaliczana do wydatków budżetu państwa, a inne – o podobnym charakterze – nie są. W związku z tym wielkość deficytu budżetu państwa nie ma jasnej interpretacji ekonomicznej.

W 2014 r. po raz kolejny udzielono z budżetu państwa pożyczki Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych, mimo że prognozy wpływów i wydatków tego funduszu wskazują na jego trwałe niezrównoważenie, oznaczające brak możliwości jej spłaty. Udzielanie Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych pożyczek, zamiast dotacji z budżetu państwa, umożliwia wykazanie niższego deficytu budżetowego. Do wydatków budżetu państwa nie zaliczono również środków przekazywanych z budżetu państwa na cele wskazane w ustawie z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji³ w związku z uzyskaniem wpływów z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, co miało wpływ na wykazanie niższego deficytu budżetu państwa. Właściwą ocenę sytuacji finansowej państwa utrudnia również sposób prezentowania danych o wydatkach budżetowych, zgodnie z którym wydatki budżetu państwa zostały podzielone na grupy ekonomiczne, które nie pozwalają na jednoznaczne określenie łącznej kwoty wydatków majątkowych lub wydatków bieżących.

2. W sporządzonym w Ministerstwie Finansów zestawieniu dochodów, wydatków i wyniku sektora finansów publicznych za 2014 r., w wyniku niewłaściwej konsolidacji przepływów wewnątrz sektora, wykazano zawyżone o 8,3 mld zł dochody i zaniżony o tę samą kwotę deficyt sektora finansów publicznych.
3. Pełna identyfikacja przepływu środków między jednostkami sektora finansów publicznych nie była możliwa, gdyż w oparciu o dane ze sprawozdań nie można było precyzyjnie wskazać, czy adresatami niektórych rodzajów wydatków były inne instytucje tego sektora, czy też jednostki spoza sektora. Tym samym informacja o sytuacji całego sektora finansów publicznych była niekompletna.
4. Sektor finansów publicznych, określony w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, nie jest pojęciem tożsamym z sektorem instytucji rządowych i samorządowych, definiowanym zgodnie z europejskim standardem metodologicznym ESA 2010. Z powodu nieuwzględnienia niektórych jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych w sektorze finansów publicznych, takich jak na przykład Krajowy Fundusz Drogowy oraz niektórych spółek finansowanych w dużej części ze środków publicznych, obraz, jaki wylania się ze sprawozdań dotyczących sytuacji finansowej sektora finansów publicznych, nie odwzorowuje rzeczywistego stanu finansów państwa, tym bardziej, że nie były publikowane dane dotyczące różnic wielkości dochodów, wydatków i deficytu wynikające z różnego zakresu podmiotowego obydwu sektorów.
5. Dane o wydatkach jednostek sektora finansów publicznych są publikowane wyłącznie w przekroju ekonomicznym (np. dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, wydatki majątkowe), natomiast nie sporządza się sprawozdań o wydatkach publicznych według obszarów działalności państwa. Nie są zatem publikowane dane o łącznych wydatkach publicznych na przykład na oświatę, kulturę, bezpieczeństwo publiczne, zdrowie czy transport. Ponadto publikowane dane w zakresie wydatków publicznych były niedostosowane do prowadzenia analiz w przekroju regionalnym.
6. W systemie sprawozdawczości budżetowej funkcjonują trzy różne układy funkcjonalne danych: układ działów administracji rządowej, układ działów klasyfikacji budżetowej i układ funkcji państwa (układ zadaniowy), odwołujące się do tych samych pojęć. Mimo że elementy tych układów mają bardzo podobne nazwy, to przypisane do nich wydatki różnią

² 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 ze zm.), zwane dalej rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

³ Dz. U. z 2015 r. poz. 747 ze zm.

się. W związku z tym wielkość wydatków publicznych na poszczególne obszary działalności państwa uzależniona jest od tego, czy użytkownik posłuży się danymi o wydatkach w układzie działów administracji rządowej, w układzie działów klasyfikacji budżetowej czy w układzie zadaniowym.

Żaden z wyżej wymienionych układów funkcjonalnych nie jest spójny z układem międzynarodowej klasyfikacji funkcji państwa COFOG. Niemniej jednak, aby spełnić obowiązki sprawozdawcze nałożone na Polskę wobec Unii Europejskiej, Główny Urząd Statystyczny dokonuje przekształcenia dostępnych danych sprawozdawczych na zestawienie wydatków według COFOG.

Układ zadaniowy budżetu państwa jest wewnętrznie niespójny. Nazwy niektórych funkcji i zadań wskazują na charakter funkcjonalny tego układu, podczas gdy nazwy innych odwołują się do realizowanych polityk i programów.

7. Podstawowe dane o sytuacji finansowej państwa są obliczane według dwóch różnych metodologii – unijnej i krajowej – co w połączeniu z brakiem objaśnień znaczących różnic w wielkości deficytu może wpływać na różną ocenę stanu finansów publicznych.
8. Oceniając księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów i sporządzane na ich podstawie sprawozdania, Najwyższa Izba Kontroli uwzględniła funkcjonowanie systemu kontroli zarządczej w zakresie odnoszącym się do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań, organizacji systemu rachunkowości, prawidłowości przeprowadzenia inwentaryzacji, a także prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych, budżetowych i innych o charakterze finansowym.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości polegały w szczególności na:

- ewidencjonowaniu operacji gospodarczych z naruszeniem zasad rachunkowości, tj. zasady memoriału, wiernego i rzetelnego obrazu, ostrożnej wyceny oraz kompletności;
- wykazywaniu w bilansie zawyżonych bądź zaniżonych wartości aktywów i pasywów, co wynikało zarówno z błędów w ewidencji księgowej, jak i z błędów w zakresie prezentacji danych;
- nieprawidłowym prezentowaniu stanu przychodów i kosztów w rachunku zysków i strat, a także tytułów zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki w zestawieniu zmian funduszu;
- błędnej prezentacji należności z tytułu dochodów budżetowych w sprawozdaniach budżetowych Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych oraz w sprawozdaniach Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych, sporządzonych na dzień 30 czerwca 2015 r.

Ponadto ani w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej, ani w księgach rachunkowych budżetu państwa nie ewidencjonowano operacji gospodarczych związanych z obrotami na dziesięciu rachunkach bankowych należących do Ministra Finansów.

9. Kontrola wykazała również, że w sprawozdaniu finansowym Ministerstwa Finansów nie zaprezentowano sald i operacji, wynikających z prowadzonych przez MF ksiąg rachunkowych środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu.
10. Przedstawione w pkt. 8–9 nieprawidłowości miały istotny wpływ na zniekształcenie sprawozdania finansowego za 2014 r. Łączna suma nieprawidłowości, odnosząca się do poszczególnych elementów sprawozdania, wynosiła 42,8%⁴ sumy bilansowej, 0,5% średniej arytmetycznej z sumy kosztów i przychodów oraz 2,4% wartości funduszy własnych

⁴ Z czego 28,1% dotyczyło nieprawidłowości stwierdzonej w ramach części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego.

i przekraczała przyjęte dla potrzeb kontroli progi istotności⁵, w tym w odniesieniu do sumy bilansowej – ponad dwudziestokrotnie.

W ocenie NIK, skala i charakter stwierdzonych nieprawidłowości świadczą o braku skutecznego systemu kontroli zarządczej w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań jednostki.

11. NIK zwraca również uwagę na niejednolity sposób prowadzenia ewidencji operacji gospodarczych budżetu państwa. Kontrola wykazała, że ewidencja ta w zakresie budżetu środków europejskich prowadzona jest na podstawie ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁶ (dalej: ustawa o rachunkowości lub uor), natomiast w zakresie operacji przychodów i rozchodów związanych z finansowaniem potrzeb pożyczkowych oraz operacji związanych z wykonaniem budżetu państwa nie spełnia wymogów wyżej wymienionej ustawy.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Spełnienie zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdań o charakterze finansowym

Opis stanu
faktycznego

1.1. Jawność i przejrzystość sprawozdań pod kątem identyfikacji źródeł finansowania zadań publicznych

W ujęciu ogólnym środki publiczne, stanowiące źródła finansowania zadań publicznych, można podzielić na dochody, zwiększające wartość publicznego majątku, oraz pozostałe przychody, które tej wartości nie zwiększają, gdyż są to albo przychody zwrotne, które należy we wskazanym terminie zwrócić, albo są to przychody z prywatyzacji, pozyskane w wyniku zamiany majątku trwałego lub aktywów finansowych w środki pieniężne. Co roku w Ministerstwie Finansów dokonuje się zestawienia dochodów publicznych, definiowanych, poza pewnymi wyjątkami, zgodnie z wyżej wymienionym kryterium podziału środków publicznych. Zestawienie to jest częścią zestawienia dochodów i wydatków sektora finansów publicznych, stanowiącego zgodnie z art. 182 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁷ (dalej: ustawa o finansach publicznych lub ufp), element sprawozdania z wykonania budżetu państwa. W 2014 r., podobnie jak w latach wcześniejszych, zestawienie to opublikowano w tablicy 6 tego sprawozdania w części „Omówienie”.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Powyższe zasady oddzielania dochodów publicznych od pozostałych przychodów, stosowane w Ministerstwie Finansów, jest, zdaniem NIK, właściwe dla zachowania przejrzystego systemu finansów publicznych, mimo że jest niespójne z definicją środków publicznych wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z definicją zawartą w tej ustawie środki publiczne dzielą się na:

- dochody publiczne,
- środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
- środki pochodzące z innych źródeł zagranicznych niepodlegające zwrotowi,
- przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące ze sprzedaży papierów wartościowych, z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego, ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych, z otrzymanych pożyczek i kredytów, z innych operacji finansowych;

⁵ W założeniach kontroli przyjęto następujące progi istotności: 2% sumy bilansowej, 1% średniej arytmetycznej z sumy kosztów i przychodów oraz 2% wartości funduszy własnych.

⁶ Dz. U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.

⁷ Dz. U. z 2013 r. poz. 885 ze zm.

- przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz pochodzące z innych źródeł.

Oznacza to, że w rozumieniu art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych dochodami publicznymi nie są ani środki pochodzące z bezzwrotnej pomocy zagranicznej, w tym środki z Unii Europejskiej, ani przychody jednostek sektora finansów publicznych z prowadzonej przez nie działalności. Gdyby w Ministerstwie Finansów zastosowano tak wąskie kryterium ustalania dochodów publicznych, pominięto by istotną część dochodów szeroko pojętej sfery pozabudżetowej funkcjonującej w sektorze finansów publicznych. Dlatego też NIK nie wnosi uwag do dokonanego, w wyżej wymienionym zestawieniu, rozszerzenia wobec definicji ustawowej definicji dochodów publicznych zwłaszcza, że przyjęty w Ministerstwie Finansów zakres dochodów publicznych pokrywa się z wykazem dochodów publicznych zamieszczonym w art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym dochodami publicznymi są:

- daniny publiczne i inne dochody jednostek sektora finansów publicznych należne na podstawie odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych,
- wpływy ze sprzedaży wyrobów i usług, dochody z mienia oraz dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw, należne jednostkom sektora finansów publicznych i niestanowiące przychodów w rozumieniu ust. 1 pkt 4 lit. a i b,
- spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych, odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych i kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji.

W *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.* opublikowano między innymi zestawienie dochodów budżetu państwa w podziale na grupy ekonomiczne, zestawienie dochodów budżetu państwa według części budżetowych, zestawienie dochodów budżetu środków europejskich w podziale na programy, zestawienie przychodów budżetu państwa, dane o przychodach jednostek sektora rządowego, których plany finansowe były ujęte w ustawie budżetowej na 2014 r., a w dołączonej do sprawozdania informacji przedstawiono dane o dochodach i przychodach jednostek samorządu terytorialnego.

W Ministerstwie Finansów sporządzono zestawienie dochodów publicznych za 2014 r., stanowiące część zestawienia dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych, dołączonego do *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.* Dochody publiczne w tym zestawieniu podzielono na trzy grupy: dochody podatkowe, dochody niepodatkowe oraz środki z UE i z innych źródeł niepodlegających zwrotowi. Dochody podatkowe, stanowiące niemal połowę dochodów publicznych, zostały w zestawieniu dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych podzielone na cztery kategorie: podatki pośrednie, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz inne podatki. Dochody niepodatkowe podzielono na pięć kategorii: dywidendę, wpłaty z zysku NBP, cło, składki i pozostałe dochody.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

W Ministerstwie Finansów sporządza się szczegółowe bazy danych dotyczące wykonania dochodów budżetu państwa w pełnym układzie klasyfikacji budżetowej. Bazy te nie są jednak publikowane. W takim samym układzie sporządza się także bazy danych dotyczące wykonania dochodów jednostek samorządu terytorialnego, przychodów samorządowych zakładów budżetowych oraz dochodów na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych; bazy te są publikowane na stronie Ministerstwa Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Ustalono
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Minister Finansów nieprawidłowo zaliczył do dochodów publicznych, wykazanych w tablicy 6 – Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych – opublikowanej w *Sprawozdaniu Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 roku*, środki, które pozyskiwane są do budżetu państwa w formie przychodów z prywatyzacji oraz w drodze emisji skarbowych papierów wartościowych, a następnie przekazuje z budżetu państwa do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych na refundację ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych przychody z prywatyzacji i przychody z tytułu emisji papierów wartościowych nie są zaliczane do dochodów publicznych. Przychodów tych, z wyjątkiem wyżej wymienionych środków przekazanych do FUS, nie zalicza do dochodów publicznych także Minister Finansów przy sporządzaniu zestawienia dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych.

Kwestia ta była już przedmiotem przeprowadzonej w 2012 r. kontroli NIK w zakresie metodyki sporządzania przez Ministerstwo Finansów rachunku dochodów i wydatków sektora finansów publicznych. NIK wnioskowała wtedy o nieujmowanie wyżej wymienionych przychodów w katalogu dochodów publicznych w związku z obliczaniem deficytu sektora finansów publicznych, jednak Minister Finansów nie zrealizował wniosku Najwyższej Izby Kontroli.⁸ Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej podał w wyjaśnieniach, że stanowisko Ministra Finansów jest spójne z przepisami prawa regulującymi refundację składki przekazanej OFE. Obliczając w Ministerstwie Finansów dochody i deficyt sektora finansów publicznych, nie wyeliminowano przepływu środków z budżetu państwa do FUS, co było – zdaniem NIK – działaniem niezgodnym z art. 7 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 4742, 4744-4745)

Konsekwencją nieprawidłowego zaliczania przez Ministra Finansów środków pozyskanych w drodze prywatyzacji majątku Skarbu Państwa i w drodze emisji skarbowych papierów wartościowych do dochodów publicznych jest wykazanie w *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.* zawyżonych dochodów publicznych oraz zaniżonej wartości deficytu sektora finansów publicznych w stosunku do realnych wartości o 8,3 mld zł.⁹ W przypadku tej operacji nie dostosowano się do kryterium ustalania dochodów publicznych, do którego konsekwentnie stosowano się w przypadku innych operacji finansowych, co wskazuje na stosowanie nieprawidłowej metodyki obliczania dochodów publicznych i deficytu sektora finansów publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Należy również podkreślić, że zgodnie z międzynarodowym standardem metodologicznym ESA 2010, przyjętym przez Unię Europejską, środki przekazywane z budżetu państwa do FUS z tytułu refundacji ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym są eliminowane z rachunku dochodów i wydatków w wyniku konsolidacji finansów publicznych. Ponadto, zgodnie ze standardem 1.3.2 określonym w Kodeksie Przejrzystości Fiskalnej (dalej: KPF), opublikowanym przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy w 2014 r., sprawozdania jednostek sektora finansów publicznych o charakterze finansowym powinny być wewnętrznie spójne.¹⁰ W wystąpieniu powołujemy się na międzynarodowe standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych, gdyż dotychczas nie ogłoszono krajowych standardów w tym zakresie. Należy jednocześnie podkreślić, że Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC¹¹) uznaje znaczenie KPF dla wzmocnienia przejrzystości fiskalnej i zarządzania finansami sektora publicznego oraz pozytywnie ocenia działania Międzynarodowego Funduszu Walutowego w tej dziedzinie.

2. Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionując legalności wskazuje, że kwalifikacja poniższych działań do rozchodów, zamiast do wydatków, nie była zgodna z ich charakterem

⁸ <https://www.nik.gov.pl/kontrola/12/001/KBF/>

⁹ Tablica 6. Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w roku 2014.

¹⁰ Międzynarodowy Fundusz Walutowy, The Fiscal Transparency Code, <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>

¹¹ International Federation of Accountants.

ekonomicznym i wpływała na wysokość deficytu budżetu państwa. Działanie takie było również niecelowe z punktu widzenia zachowania przejrzystości finansów publicznych. Dotyczyło to:

- a. Przekazywania środków wymienionych w pkt 1 z budżetu państwa do FUS z tytułu refundacji ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym. W celu sfinansowania Funduszowi ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym Minister Finansów musi w imieniu Skarbu Państwa zaciągnąć dodatkowe zobowiązania lub pozyskać środki z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, podobnie jak to jest w przypadku wszystkich innych operacji powodujących wpływ środków z budżetu państwa, na które nie ma wystarczającego pokrycia w dochodach i w środkach finansowych przechodzących z lat poprzednich. Zgodnie ze standardem 1.3.2 określonym w KPF sprawozdania jednostek sektora finansów publicznych o charakterze finansowym powinny być wewnętrznie spójne.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazał, że przy opracowywaniu budżetu państwa nadrzędne są uregulowania prawne, a przesłanki o charakterze ekonomicznym powinny wpływać na sposób klasyfikowania danych pod warunkiem, że nie stoją w sprzeczności z przepisami. Z art. 6 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych wynika, że rozchodami publicznymi są płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa. Z art. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 1997 r. o wykorzystaniu wpływów z prywatyzacji części mienia Skarbu Państwa na cele związane z reformą systemu ubezpieczeń społecznych wynika, że wpływy z prywatyzacji niektórych przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz zbycia akcji lub udziałów spółek należących do Skarbu Państwa przeznacza się na finansowanie reformy systemu ubezpieczeń społecznych¹². Wynika z tego, że transfer środków z budżetu państwa do FUS z tytułu refundacji ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym należy rejestrować po stronie budżetu państwa jako rozchody, a nie jako wydatki.

(dowód: akta kontroli str. 4783, 4793-4794)

NIK wskazuje, że refundacja Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych ubytku składki, dokonywana z budżetu państwa, nie jest w całości finansowana przychodami uzyskanymi z prywatyzacji mienia Skarbu Państwa. Refundacja ta jest także finansowana przychodami uzyskanymi w drodze emisji skarbowych papierów wartościowych (SPW). Ta część refundacji, która została sfinansowana w drodze emisji SPW, nie podlega przepisom określonym w art. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 1997 r. o wykorzystaniu wpływów z prywatyzacji części mienia Skarbu Państwa na cele związane z reformą systemu ubezpieczeń społecznych, dlatego nie dotyczy jej przepis art. 6 ust. 2 pkt 4 ustawy o finansach publicznych. Powinna być ona zatem zaliczona w 2014 r. do wydatków budżetu państwa, a nie do rozchodów. Problem zrefundowania Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych ubytku składki za pomocą przychodów budżetu państwa pochodzących z emisji SPW został wskazany w opublikowanej przez NIK *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku* na str. 24.

Problem niedopasowania strumienia przychodów z prywatyzacji do strumienia środków przekazywanych z budżetu państwa Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych z tytułu refundacji ubytku składki będzie narastał wraz z wyczerpywaniem się źródeł wpływów z prywatyzacji.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Ponadto zgodnie z międzynarodowym standardem metodologicznym ESA 2010 przyjętym przez Unię Europejską, środki przekazywane z budżetu państwa do FUS z tytułu refundacji ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym są traktowane jako wydatek budżetu państwa powiększający jego deficyt.

¹² Dz. U. Nr 106, poz. 673 ze zm.

- b. Zaplanowania przez Ministra Finansów w budżecie państwa na rok 2014, jak i lata wcześniejsze, pożyczki z budżetu państwa dla Funduszu Ubezpieczeń Społecznych pożyczki, mimo że fundusz ten znajduje się od wielu lat w trwałej nierównowadze finansowej, a publikowane przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych prognozy wpływów i wydatków FUS nie wskazują, aby w następnych dziesięcioleciach wypracowano nadwyżkę pozwalającą spłacić tę pożyczkę. Z tego powodu środki przekazywane z budżetu państwa do FUS powinny być w całości wykazywane jako wydatki budżetu państwa, powiększające jego deficyt.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa poinformował, że przesłanką dla umożliwienia FUS zaciągania pożyczki z budżetu państwa była z jednej strony niemożność zwiększania limitu wydatków z tytułu dotacji dla FUS w trakcie roku budżetowego w przypadku niewykonania planu przychodów ze składki na ubezpieczenia społeczne, gdyż wymagałoby to nowelizacji ustawy budżetowej, a z drugiej strony niższe koszty obsługi długu dla FUS w przypadku uzyskania pożyczki od Skarbu Państwa w stosunku do kredytu komercyjnego.

(dowód: akta kontroli str. 4783, 4794-4795)

Zdaniem NIK zarówno wysoka kwota pożyczki udzielonej w 2014 r., wynosząca 8,9 mld zł, jak i jej coroczny charakter wskazują na systemowe rozwiązanie, mające na celu wykazywanie niższego deficytu budżetu państwa, a nie pokrycie nieplanowanych niedoborów w FUS. Minister Finansów, przygotowując projekt budżetu państwa na 2014 r., powinien odpowiednio zwiększyć limit dotacji z budżetu państwa, uwzględniając w nim ewentualne potrzeby pożyczkowe FUS. Planowanie przychodów FUS z tytułu składki na ubezpieczenia społeczne powinno się odbywać zgodnie z zasadą ostrożnego planowania, tak aby nie było potrzeby nowelizowania ustawy budżetowej, o ile w ciągu roku budżetowego nie wynikną wyjątkowe okoliczności o istotnym znaczeniu dla sytuacji finansowej FUS. Wahania w dochodach publicznych nie dotyczą tylko składki na ubezpieczenia społeczne, ale również między innymi, wpływów podatkowych. Nie wynika z tego jednak konieczność dokonywania regularnych zmian w ustawie budżetowej.

- c. Przekazywania środków z budżetu państwa na:
- Fundusz Reprywatyzacji,
 - Fundusz Restrukturyzacji Przedsiębiorców,
 - Fundusz Skarbu Państwa,
 - Fundusz Nauki i Technologii Polskiej,
 - Fundusz Rezerwy Demograficznej,
 - a także na wyodrębniony rachunek ministra do spraw pracy.

Środki na finansowanie wyżej wymienionych celów pochodzą z przychodów z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa. Przychody te są rozdzielane na poszczególne cele w określonych ustawowo proporcjach. Powiązanie wydatków na określone cele publiczne z określonym procentem przychodów z prywatyzacji nie oznacza, że środki te powinny być przekazywane w formie rozchodów budżetu państwa. Należy też zauważyć, że wpływy z prywatyzacji nie są bezpośrednio związane z realizacją zadań finansowanych ze środków wyżej wymienionych funduszy oraz ze środków znajdujących się na wyodrębnionym rachunku ministra do spraw pracy.

W art. 56 ust. 1b ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji wprost wskazano, że w przypadku Funduszu Reprywatyzacji i Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców ustawa budżetowa może określić inną wysokość wskaźników, od których jest uzależniona wysokość kwoty przychodów z prywatyzacji, jeżeli jest to uzasadnione potrzebami budżetu państwa i nie zagraża realizacji zadań finansowanych ze środków tych funduszy. Natomiast w przypadku Funduszu Skarbu Państwa nadwyżka środków podlega przekazaniu na przychody budżetu państwa (art. 56 ust. 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji). Minister właściwy do spraw Skarbu Państwa może też przekazywać środki zgromadzone

na rachunku Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców na przychody budżetu państwa (art. 56 ust. 4b wyżej wymienionej ustawy).

Z tabeli Przychody i rozchody budżetu państwa zawartej w tomie 1 *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r.* wynika, że rozchody związane z rozdysponowaniem środków na wyżej wymienione cele wyniosły 597,5 mln zł.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w wyjaśnieniach podał, że art. 6 ust. 2 pkt 4 ustawy o finansach publicznych do rozchodów publicznych zalicza płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa.

(dowód: akta kontroli str. 4783, 4794)

Jedynym efektem niewykazywania wyżej wymienionych operacji w wydatkach budżetu państwa jest prezentacja niższego deficytu budżetu państwa. NIK zwraca uwagę, że uregulowania prawne nie powinny prowadzić do sprzeczności pomiędzy sensem ekonomicznym danej operacji a praktyką wynikającą z konieczności podporządkowania się obowiązujących przepisom. Jednocześnie wskazuje, że w celu zapewnienia większej przejrzystości finansów publicznych Minister Finansów, jako organ odpowiedzialny za budżet państwa i finanse publiczne, powinien opracować projekt zmiany ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym operacje te zostałyby zaliczone do wydatków tego budżetu, a nie do jego rozchodów. Takie rozwiązanie byłoby spójne ze standardem 1.3.2. KPF, zgodnie z którym sprawozdania o charakterze finansowym powinny cechować się wewnętrzną spójnością.

3. Układ prezentacji dochodów w tablicy 6 – Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2014 r. – zamieszczonej w *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.* był nieprzejrzysty.

- a) Dochody publiczne zostały zaprezentowane w podziale na trzy grupy: dochody podatkowe, dochody niepodatkowe oraz środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi. Zdaniem NIK trzecia z wymienionych grup – środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi – stanowi podgrupę grupy drugiej, czyli dochodów niepodatkowych. Jeżeli środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi są dochodami publicznymi i jednocześnie nie są dochodami podatkowymi, to muszą być dochodami niepodatkowymi. Wynika to z zastosowania reguł logicznych w przyjętym nazewnictwie. Złamanie tych reguł prowadzi do sytuacji, w której układ dochodów publicznych jest mniej przejrzysty dla zewnętrznych użytkowników danych.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej poinformował, że w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa układ prezentacyjny dochodów sektora finansów publicznych został dostosowany do układu prezentacyjnego dochodów budżetu państwa.

(dowód: akta kontroli str. 4742, 4745)

- b) W grupie „dochody podatkowe” i podgrupie „podatki pośrednie” nie wyodrębniono dwóch istotnych kategorii: „wpływy z podatku od towarów i usług” oraz „wpływy z podatku akcyzowego”. Oprócz tego z podgrupy „inne podatki” nie wyodrębniono w oddzielnej podgrupie kategorii „wpływy z podatku od nieruchomości”. Należy wskazać, że wpływy z podatku od towarów i usług były wyższe od wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych i od wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych, które wyodrębniono w tym zestawieniu. Zdaniem NIK brak informacji o wpływach z trzech wyżej wymienionych podatków znacząco ograniczał przejrzystość zestawienia dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

- c) W grupie dochodów niepodatkowych wyżej wymienionego zestawienia „pozostałe dochody” były drugą, pod względem kwoty, podgrupą wpływów i stanowiły 34% dochodów niepodatkowych „Dochody ze składek” wyniosły 182,4 mld zł, „pozostałe dochody” – 97,7 mld zł, „dywidenda” – 4,8 mld zł, „wpływy z cła” – 2,4 mld zł i „wpłaty z zysku NBP” – 0,0 mld zł. W podgrupie „pozostałe dochody” mieściły się między innymi dochody majątkowe, inne niż wpływy z dywidendy. Zdaniem NIK niecelowe było wyodrębnianie po stronie dochodów z jednej strony takich podgrup, w których wykazano kwoty rzędu kilku miliardów zł albo nie wykazano żadnych wpływów (wpłaty z zysku NBP), a z drugiej strony prezentowanie podgrupy „pozostałe dochody” w wysokości prawie stu miliardów złotych. Kryterium doboru podgrup dochodów prezentowanych w zestawieniu powinno korespondować z ich wysokością. W podgrupie „pozostałe dochody” powinny być prezentowane wpływy o stosunkowo niedużym, w porównaniu z innymi podgrupami, udziale w dochodach niepodatkowych ogółem, a pozycje o największych dochodach, prezentowane w tej podgrupie, należało wyodrębnić w oddzielne podgrupy. Struktura prezentowanych w zestawieniu dochodów powinna być tak skonstruowana, aby udział „pozostałych dochodów” w dochodach ogółem był stosunkowo niewielki. Zdaniem NIK, tak duży wolumen dochodów wykazanych w tej podgrupie nie służy jawności i przejrzystości finansów publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

- d) W trzeciej z wymienionych grup dochodów publicznych – środki z UE i z innych źródeł niepodlegających zwrotowi – nie wyodrębniono żadnych podgrup. Zdaniem NIK, dla zapewnienia przejrzystości finansowej celowe byłoby wskazanie, jaka była wartość środków otrzymanych z Unii Europejskiej, a jaka z innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

- e) W kategorii „środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi” nie uwzględniono pełnych dochodów pochodzących z programów ramowych Unii Europejskiej. Na przykład, jak wynika z analizy arkusza roboczego służącego do sporządzenia zestawienia dochodów i wydatków, w dochodach uczelni publicznych do środków z UE i z innych źródeł niepodlegających zwrotowi w 2014 r. zaliczono jedynie 2.553,7 mln zł dotacji z budżetu środków europejskich, mimo że uczelnie te otrzymywały również środki z programów ramowych UE.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

4. W tomie 1 *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.* – w tabeli Dochody budżetu państwa w 2014 r. Zestawienie ogółem – dochody budżetu państwa zostały podzielone na trzy kategorie: dochody podatkowe, dochody niepodatkowe i środki z Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegające zwrotowi. Zdaniem NIK trzecia z wyżej wymienionych kategorii dochodów budżetu państwa – środki z Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegające zwrotowi – powinna zostać wykazana jako podgrupa w grupie dochodów niepodatkowych. Zgodnie z art. 111¹³ ustawy o finansach publicznych do dochodów podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa zalicza się środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. c i d i pkt 6 oraz w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1306/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej, zarządzania nią i monitorowania jej oraz uchylającego rozporządzenia Rady (EWG) nr 352/78, (WE) nr 165/94, (WE) nr 2799/98, (WE) nr 814/2000, (WE) nr 1290/2005 i (WE) nr 485/2008 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 549), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 1306/2013”, po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa. Jednocześnie w art. 110 tej ustawy wskazano, że budżet państwa określa łączną kwotę prognozowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa, bez wyodrębnienia z dochodów niepodatkowych środków z UE i z innych źródeł niepodlegających zwrotowi.

¹³ W brzmieniu obowiązującym od dnia 25 sierpnia 2015 r.

Z powyższego wynika, że środki z Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegające zwrotowi powinny zostać wykazane jako podgrupa w grupie dochodów niepodatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

5. Szczegółowa struktura dochodów budżetu państwa w układzie ekonomicznym, według paragrafów klasyfikacji budżetowej, nie dostarczała danych o niektórych istotnych pozycjach dochodowych. Wpływy z różnych dochodów, wykazywane w paragrafie 097 klasyfikacji dochodów, w 2014 roku wyniosły 3,9 mld zł, a wpływy z różnych opłat, wykazywane w paragrafie 069 – 4,8 mld zł. Zdaniem NIK w przypadku, gdy dochody lub wydatki wykazywane w zbiorczych kategoriach są wykonywane na stosunkowo duże kwoty, należało dokonać identyfikacji najważniejszych, pod względem kwot, pozycji i wyodrębnić je w oddzielne paragrafy.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów wskazał w wyjaśnieniach, że „w dniu 1 lipca 2015 r. Minister Finansów wydał rozporządzenie zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych¹⁴. W wyniku tej zmiany z paragrafu 097 – *Wpływy z różnych dochodów* – wyodrębniono wpłaty z tytułu konfiskaty mienia i przepadku przedmiotów na rzecz Skarbu Państwa, tworząc w tym celu paragraf 099”.

(dowód: akta kontroli str. 4799, 4816)

Weryfikacji, w jakim stopniu zmiana ta przyczyniła się do ograniczenia wielkości dochodów wykazywanych w paragrafie 097, będzie można dokonać dopiero po otrzymaniu szczegółowych danych ze sprawozdań z wykonania wydatków budżetu państwa w 2016 r.

1.2. Jawność i przejrzystość sprawozdań pod kątem badania przepływów środków publicznych między województwami

Opis stanu faktycznego

Z wyjątkiem sprawozdawczości dotyczącej wydatków strukturalnych, opartej na sprawozdaniach Rb-WSb, system sprawozdawczości o charakterze finansowym, związany z działalnością jednostek sektora rządowego, nie jest przystosowany do analizy źródeł finansowania oraz kierunków wydatkowania środków publicznych w układzie regionalnym.

Znacznie większa jest dostępność danych o dochodach i wydatkach publicznych jednostek sektora samorządowego w układzie wojewódzkim. Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów publikowane są co kwartał bazy danych o dochodach i wydatkach jednostek samorządu terytorialnego i ich związków w pełnej szczegółowości klasyfikacji budżetowej, z możliwością podziału tych danych na województwa. Na stronie tej były także dostępne szczegółowe dane o przychodach i kosztach samorządowych zakładów budżetowych oraz o wykonaniu dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 4854, 7138)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

System sprawozdawczości o charakterze finansowym, dotyczący działalności jednostek sektora finansów publicznych, nie umożliwiał prowadzenia analiz dotyczących wojewódzkiego rozkładu dochodów i wydatków publicznych. Na potrzebę identyfikacji terytorialnego rozkładu środków publicznych wskazywał Minister Rozwoju Regionalnego w piśmie z dnia 28 października 2011 r., adresowanym do Koordynatora Krajowego Budżetu Zadaniowego w Ministerstwie Finansów, wnioskując o rozszerzenie sprawozdawczości w zakresie finansów publicznych o komponent regionalny.

(dowód: akta kontroli str. 4818-4819, 7142)

¹⁴ Dz. U. z 2015 r., poz. 931.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów poinformował, że zgodnie z art. 39 ust. 1 ustawy o finansach publicznych dochody i wydatki publiczne klasyfikuje się według działów, rozdziałów i paragrafów, zatem jednostki, które sporządzają plany dochodów i wydatków, ujmują je w szczególowości klasyfikacji budżetowej i w konsekwencji sporządzają sprawozdania w takim właśnie układzie.

(dowód: akta kontroli str. 4783, 4791)

Zdaniem NIK identyfikacja terytorialnego rozkładu środków publicznych jest niezbędna w celu prowadzenia i monitorowania efektów polityki rozwoju regionalnego, dlatego też informacje w wyżej wymienionym układzie powinny być dostarczane przez system sprawozdawczości. Dostępne dane o wojewódzkim rozkładzie wydatków strukturalnych stanowiły informację przydatną do analiz regionalnych, jednak nie odnosiły się do kwestii całkowitej alokacji środków publicznych w układzie regionalnym, a ze względu na zmianę metodologii obliczania spełnienia zasady dodatkowości w perspektywie finansowej 2014-2020 nie będzie konieczne pozyskiwanie tak szczegółowych danych o wydatkach strukturalnych.

1.3. Jawność i przejrzystość sprawozdań pod kątem badania alokacji środków publicznych w układzie podmiotowym

Opis stanu
faktycznego

Zgodnie z art. 182 ust. 3 pkt 1 ustawy o finansach publicznych sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej powinno zawierać dochody, wydatki oraz nadwyżkę albo deficyt sektora finansów publicznych. Zakres sektora finansów publicznych został określony w art. 9 tej ustawy. Zaliczają się do niego:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki;
- państwowe i samorządowe jednostki budżetowe oraz samorządowe zakłady budżetowe,
- agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze celowe,
- Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez jej Prezesa;
- Narodowy Fundusz Zdrowia i samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne, Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- państwowe i samorządowe instytucje kultury;
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego¹⁵.

Analiza listy podmiotów uwzględnionych przy sporządzaniu w Ministerstwie Finansów zestawienia dochodów, wydatków, oraz nadwyżki albo deficytu sektora finansów publicznych w 2014 r. wskazuje na to, że w zestawieniu tym uwzględniono wszystkie wyżej wymienione jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 4776-4778, 4854, 7138)

Z mocy obowiązujących przepisów unijnych Polska jest zobowiązana do obliczania deficytu i długu sektora instytucji rządowych i samorządowych. Obowiązki sprawozdawcze w tym zakresie zostały podzielone pomiędzy Główny Urząd Statystyczny i Ministerstwo Finansów. W Głównym Urzędzie Statystycznym oblicza się wartość dochodów, wydatków oraz wynik sektora instytucji rządowych i samorządowych. Wysokość długu tego sektora oblicza się w Ministerstwie Finansów.

(dowód: akta kontroli str. 4832, 4834)

W porównaniu z sektorem finansów publicznych sektor instytucji rządowych i samorządowych obejmuje większą liczbę podmiotów. Oprócz tych wymienionych w art. 9 ustawy o finansach publicznych zaliczają się do niego także fundusze obsługiwane przez Bank Gospodarstwa Krajowego, niektóre przedsiębiorstwa i instytuty badawczo-rozwojowe.

¹⁵ Od 1 stycznia 2016 r. także związki metropolitalne (art. 9 pkt 2a ustawy o finansach publicznych).

Włączenie określonego podmiotu do sektora instytucji rządowych i samorządowych zależy od jasno określonych kryteriów ekonomiczno-zarządczych, wskazujących:

- czy dany podmiot jest jednostką instytucjonalną, posiadającą osobowość prawną,
- czy jest producentem publicznym, kontrolowanym przez instytucje rządowe lub samorządowe,
- czy jego produkcja ma charakter nierynkowy, to znaczy czy dobra są sprzedawane po cenie niemającej uzasadnienia ekonomicznego, co występuje, gdy nie więcej niż 50% kosztów produkcji pokrywa się przychodami ze sprzedaży.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Sprawozdania dotyczące sektora instytucji rządowych i samorządowych są zgodne, pod względem zakresu podmiotowego z międzynarodowymi standardami przejrzystości. Stosownie do KPF raporty fiskalne powinny uwzględniać wszystkie jednostki zaangażowane w działalność publiczną zgodnie z międzynarodowymi standardami (standard 1.1.1). Zakres podmiotowy sektora instytucji rządowych i samorządowych jest określony na podstawie metodologii ESA 2010.

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Różnice w danych o finansach publicznych publikowanych w dwóch podstawowych układach instytucjonalnych – w układzie sektora finansów publicznych i w układzie sektora instytucji rządowych i samorządowych – mogą prowadzić do sprzecznych wniosków, w zależności od tego, którymi danymi posłużą się ich użytkownicy. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że w odniesieniu do sporządzanego przez GUS zestawienia dla sektora instytucji rządowych i samorządowych, zestawienie dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych sporządzane w Ministerstwie Finansów, poza zawężeniem wykazu listy instytucji rządowych i samorządowych, nie dostarcza żadnych nowych danych o istotnym znaczeniu dla analizy stanu finansów publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej poinformował, że celem opracowania zestawienia dochodów i wydatków sektora finansów publicznych była realizacja wymogów ustawowych.

(dowód: akta kontroli str. 4742, 4744)

Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych było niezgodne, pod względem zakresu podmiotowego, z międzynarodowymi standardami przejrzystości. Stosownie do KPF raporty fiskalne powinny uwzględniać wszystkie jednostki zaangażowane w działalność publiczną zgodnie z międzynarodowymi standardami (standard 1.1.1). W oparciu o standard metodologii międzynarodowego systemu rachunków narodowych ESA 2010 należy stwierdzić, że zakres podmiotowy sektora finansów publicznych nie uwzględnia części jednostek zaangażowanych w działalność publiczną.

Za dostosowaniem zakresu sektora finansów publicznych do zakresu podmiotowego sektora instytucji rządowych i samorządowych przemawiał nie tylko szerszy zakres sektora instytucji rządowych i samorządowych, ale również jasno sformułowane kryteria doboru jednostek, możliwość dokonywania porównań międzynarodowych oraz spójność z międzynarodowymi standardami przejrzystości.

Za takim posunięciem przemawiał również brak przejrzystości transakcji wykazywanych w sprawozdaniach jednostek sektora finansów publicznych i dotyczących finansowania zadań publicznych przez jednostki spoza tego sektora. Warto w tym miejscu odwołać się do dwóch przykładów. Po pierwsze wyłączenie Krajowego Funduszu Drogowego z sektora finansów publicznych prowadzi do sytuacji, w której wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich są kierowane do jednostki spoza tego sektora, a następnie ze środków tej jednostki są finansowane inwestycje publiczne wykonywane w jednostce budżetowej – Generalnej Dyrekcji Dróg Krajowych i Autostrad. Drugi przykład polega na przekazaniu spółce PKP PLK zadania, polegającego na budowie i przebudowie linii kolejowych, mimo że jej przychody ze sprzedaży nie wystarczają nawet na pokrycie potrzeb

związanych z zapewnieniem bieżącej eksploatacji linii. Wyłączenie tych jednostek z sektora finansów publicznych pozwala wykazać niższy dług i deficyt sektora finansów publicznych, natomiast nie znajduje silnego uzasadnienia ekonomicznego. Sektor instytucji rządowych i samorządowych jest znacznie bardziej odporny na takie działania ze względu na obiektywne kryteria wyboru jednostek.

(dowód: akta kontroli str.4752-4754, 7138)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa podał w wyjaśnieniach, że podział na instytucje rządowe i samorządowe, z uwagi na funkcjonalny charakter, skutkuje pewną płynnością zakresu sektora, a z drugiej strony częściową uznaniowością klasyfikacji podmiotów. Zdaniem Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa zakres sektora przyjęty w ESA2010 służy głównie celom statystycznym, a zakres przyjęty w ustawie o finansach publicznych określa jednostki, których mają dotyczyć zasady gospodarowania środkami publicznymi. Dyrektor dodał, że Krajowy Fundusz Drogowy oraz Fundusz Kolejowy są uwzględniane przy ustalaniu spełnienia stabilizującej reguły wydatkowej obliczanej na podstawie art. 112aa ustawy o finansach publicznych, a ustanowienie tej reguły przyczynia się do stabilizacji deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych.

(dowód: akta kontroli: str. 4797, 4809-4811)

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, dzięki sformułowaniu ekonomicznych kryteriów zaliczania jednostek do sektora instytucji rządowych i samorządowych nie ma w nim miejsca na taką skalę uznaniowości, jaka występuje w przypadku sektora finansów publicznych. O włączeniu lub wyłączeniu określonej jednostki z sektora instytucji rządowych i samorządowych decyduje oczekiwana trwałość cech powodujących zmianę jej statusu. Zasadę tę wprowadzono właśnie w celu eliminacji przypadkowych, krótkotrwałych wahań zakresu sektora. Z drugiej strony, jeżeli zakres działalności i zakres samodzielności decyzyjnej tej jednostki wskazuje na trwałą zmianę jej statusu, to ważniejsze jest wprowadzenie tej zmiany niż jej zignorowanie w celu utrzymania niezmiennego zakresu sektora. Warto zauważyć, że w ustawie o finansach publicznych również nie wskazano pełnej listy form organizacyjnych jednostek wchodzących w skład sektora finansów publicznych, gdyż art. 9 pkt 14 ustalono, że do sektora tego zalicza się „inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, banków i spółek prawa handlowego.” Katalog form organizacyjnych jednostek sektora finansów publicznych określonych w ustawie o finansach publicznych nie jest więc zamknięty. W dodatku, ze względu na ich dużą różnorodność, w ustawie tej nie określono szczegółowych zasad gospodarowania środkami publicznymi przez wszystkie jednostki sektora finansów publicznych, koncentrując się przede wszystkim na jednostkach budżetowych.

Fakt, że zakres sektora instytucji rządowych i samorządowych ma charakter funkcjonalny, na co wskazał również Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, oznacza, że jego zastosowanie może służyć nie tylko celom statystycznym. Nawet z powyższych wyjaśnień wynika, że przy liczeniu reguły wydatkowej stabilizującej finanse publiczne odwołano się do szerszego zakresu podmiotowego niż zakres sektora finansów publicznych. Do sektora instytucji rządowych i samorządowych nawiązuje się również w dokumentach rządowych o charakterze strategicznym. Dzieje się tak, gdyż zakres podmiotowy sektora instytucji rządowych i samorządowych pozwala na lepsze zrozumienie sytuacji finansów publicznych niż zakres podmiotowy sektora finansów publicznych.

W art. 112aa ustawy o finansach publicznych wskazano między innymi zakres podmiotowy reguły wydatkowej. Oprócz jednostek sektora finansów publicznych, istotnie wpływających na sytuację finansową państwa,¹⁶ w regule tej ujęto również fundusze utworzone, powierzone lub przekazane Bankowi Gospodarstwa Krajowego oraz Bankowy Fundusz Gwarancyjny. Ta regulacja wskazuje, że nawet na gruncie polskich przepisów funkcjonuje coraz więcej jednostek, które podlegają organom władzy publicznej oraz finansują swoją

¹⁶ W regule wydatkowej pominięto samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

działalność przede wszystkim za pomocą środków publicznych, a mimo to nie są włączone do sektora finansów publicznych zdefiniowanego w art. 9 ustawy o finansach publicznych.

2. Obowiązująca klasyfikacja budżetowa i funkcjonujący system sprawozdawczości uniemożliwiały identyfikację adresatów części środków publicznych. Na przykład korzystając z danych zawartych w sprawozdaniach budżetowych, bardzo trudno było oddzielić strumień wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich przekazywanych do jednostek sektora finansów publicznych od strumienia wydatków przekazywanych poza ten sektor. Tak działo się w przypadku dotacji celowych na zadania współfinansowane za pomocą środków europejskich, rejestrowane w paragrafach 200 i 620.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa podał w wyjaśnieniach, że zgodnie z art. 39 ust. 1 ustawy o finansach publicznych dochody i wydatki publiczne klasyfikuje się według działów, rozdziałów i paragrafów, a w sprawozdawczości budżetowej są wykazywane przepływy środków pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych określone w klasyfikacji budżetowej. Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów (...) środki na realizację projektów unijnych klasyfikowane są w paragrafach 200, 205, 620 i 625, co ma pomóc w bardziej elastycznym wydatkowaniu środków. Ponadto Ministerstwo Finansów otrzymuje formularze PF-UE, na podstawie których możliwe jest przypisanie właściwych kwot do beneficjentów, w tym jednostek sektora finansów publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 4798, 4806-4807, 4783, 4791)

Zdaniem NIK wskazane w klasyfikacji budżetowej rozdziały i paragrafy nie pozwalały na pełną identyfikację jednostek sektora finansów publicznych biorących udział w przepływie środków publicznych pomiędzy nimi i budżetem państwa oraz budżetem środków europejskich, w tym w przepływie środków na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich. Wpływało to na pogorszenie przejrzystości finansowania zadań publicznych.

1.4. Jawność i przejrzystość sprawozdań pod kątem badania alokacji środków publicznych w układzie przedmiotowym

Opis stanu faktycznego

W zestawieniu dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych za 2014 r., sporządzonym w Departamencie Polityki Makroekonomicznej Ministerstwa Finansów i opublikowanym w *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.*, w tablicy 6 w części Omówienie, dane o wydatkach prezentowane były w układzie przedmiotowym. Odpowiadał on układowi grup ekonomicznych w budżecie państwa, ale bez wyodrębnionych wydatków na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA. W zestawieniu wydatków publicznych wyodrębniono: dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, inne wydatki bieżące, wydatki majątkowe, obsługę długu publicznego i środki własne Unii Europejskiej.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Wydatki budżetu państwa, budżetu środków europejskich i budżetów jednostek samorządu terytorialnego były, podobnie jak dochody, rejestrowane zgodnie z zasadą kasowego wykonania budżetu.

(dowód: akta kontroli str. 4760, 4765, 4819, 4826)

Ustalone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W zestawieniu wydatków publicznych, stanowiącym część zestawienia dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych opublikowanego w *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.*, w tablicy 6 w części Omówienie, pozycja „inne wydatki bieżące” stanowiła aż 32,8% wydatków ogółem. Spośród sześciu pozycji wydatków publicznych wymienionych w tym zestawieniu „inne wydatki bieżące” stanowiły drugą, pod względem kwoty pozycję, ustępując jedynie pozycji

„świadczenia na rzecz osób fizycznych”. W zestawieniu nie wyodrębniono między innymi tak ważnej pozycji jak wydatki na wynagrodzenia. Z zestawienia nie wynika także, jaką kwotę wydatków publicznych przeznaczono na realizację zadań własnych jednostek sektora finansów publicznych, jaką część wydatków stanowiły dotacje na finansowanie zadań własnych jednostek spoza sektora finansów publicznych, a jaką transfery na rzecz ludności. Taki sposób prezentacji nie spełniał standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych, zgodnie z którymi sprawozdania powinny dostarczać przejrzystej informacji o wykorzystaniu środków publicznych (standard 1.3.1. KPF).

(dowód: akta kontroli str. 7138)

2. Układ grup wydatków w budżecie państwa, wynikający z treści art. 124 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, był nieprzejrzysty. Wyodrębnieniu tych grup służy podział paragrafów wydatków klasyfikacji budżetowej: paragrafy rozpoczynające się cyfrą 2 oraz paragrafy 300 i 301 wskazują na wydatki zaliczane do „dotacji i subwencji”, paragrafy od 302 do 326 – na wydatki zaliczane do „świadczeń na rzecz osób fizycznych”, paragrafy z pierwszą cyfrą 4 służą do opisu „wydatków bieżących jednostek budżetowych”, paragrafy z pierwszą cyfrą 6 służą do opisu „wydatków majątkowych”, paragrafy od 801 do 814 opisują wydatki na obsługę długu publicznego, a paragrafy od 851 do 857 służą identyfikacji „środków własnych Unii Europejskiej”, czyli środków przekazywanych przez Polskę Unii Europejskiej. Największy problem interpretacyjny wiązał się z ustanowieniem dodatkowej grupy, którą tworzą wydatki na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA. Do grupy tej zaliczają się więc środki, które jednocześnie można przyporządkować do jednej z wyżej wymienionych grup ekonomicznych.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów poinformował, że sposób podziału wydatków budżetu państwa jest determinowany przepisami art. 124 ust. 1 ustawy o finansach publicznych i jest sprawdzony w praktyce. Przyjęty sposób wyodrębniania wydatków na współfinansowanie projektów poprzez czwartą cyfrę paragrafową umożliwia, za pomocą trzech pierwszych cyfr paragrafów, zagregowanie pełnych wydatków w grupach „Dotacje i subwencje”, „Świadczenia na rzecz osób fizycznych” czy „Wydatki majątkowe”.

(dowód: akta kontroli str. 4783, 4791-4792, 7138)

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli zastosowany podział wydatków budżetu państwa na grupy może prowadzić do błędnych wniosków. Po pierwsze grupa „dotacje i subwencje” zawiera wyłącznie wydatki na zadania bieżące. Wszelkie transfery o charakterze dotacyjno-subwencyjnym, przekazywane na finansowanie zadań inwestycyjnych, są wykazywane w grupie „wydatki majątkowe”. Po drugie utworzenie ostatniej z wymienionych grup – wydatki na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA – spowodowało, że wydatki wykazywane w innych grupach są zaniżane o odpowiednie kwoty wykazywane w tej grupie. Na przykład wszystkie wydatki inwestycyjne budżetu państwa i budżetu środków europejskich, wykazywane w grupie wydatków na realizację programów z udziałem środków z budżetu UE i krajów EFTA, nie są ujmowane w grupie „wydatki majątkowe”. Użytkownicy danych, widząc grupę „wydatki majątkowe”, mają prawo oczekiwać, że ujmowane są w niej wszystkie wydatki majątkowe, a nie tylko ich część. Podobnie jest z innymi grupami ekonomicznymi, z których wyłącza się część wydatków w celu ich zaprezentowania w grupie „wydatki na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA”.

W 2014 r. łączne wydatki w grupie „Współfinansowanie projektów z udziałem środków Unii Europejskiej” wyniosły 8,8 mld zł, czyli 2,8% wydatków ogółem budżetu państwa. W dziale *Rolnictwo i łowiectwo* wydatki z tej grupy stanowiły 43,6% wydatków ogółem, w dziale

Rybołówstwo i rybactwo – 83,4%, w dziale Przetwórstwo przemysłowe – 73,8%, a w dziale Gospodarka komunalna i ochrona środowiska – 10,7% wydatków ogółem.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Prezentowanie danych o wydatkach budżetowych według grup, w których układ ekonomiczny wydatków miesza się z kryterium źródeł finansowania tych wydatków, nie służy zapewnieniu przejrzystości finansów publicznych.

3. Układ klasyfikacji paragrafów wydatków utrudniał ustalenie, jaką część wydatków budżetu państwa stanowiły wydatki na zadania z zakresu administracji rządowej i zadania innych jednostek finansowanych bezpośrednio z budżetu państwa (bieżące i majątkowe), jaką – wydatki na zadania własne innych jednostek sektora finansów publicznych (bieżące i majątkowe), jaką – wydatki na zadania własne jednostek spoza tego sektora (bieżące i majątkowe), a jaką – transfery o charakterze socjalnym na rzecz sektora gospodarstw domowych.

Zgodnie z obowiązującą klasyfikacją budżetową wydatki na zadania bieżące z zakresu administracji rządowej i zadania innych jednostek finansowanych bezpośrednio z budżetu państwa były przedstawiane w trzech grupach ekonomicznych:

- a) dotacje i subwencje w zakresie dotacji na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami,
- b) świadczenia na rzecz osób fizycznych w zakresie środków wypłacanych pracownikom jednostek bezpośrednio finansowanych z budżetu państwa w związku z wykonywaniem przez nich określonych czynności na rzecz tych jednostek, na przykład wydatki osobowe niezaliczane do uposażeń wypłacane żołnierzom i funkcjonariuszom, ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące własność wykonawcy,
- c) wydatki bieżące jednostek budżetowych, przy czym w grupie tej wykazywane są nie tylko wydatki związane z realizacją zadań publicznych przez jednostki budżetowe, ale także wydatki na zadania o charakterze socjalnym (na przykład zakup świadczeń zdrowotnych dla osób nieobjętych obowiązkiem ubezpieczenia zdrowotnego i składki na ubezpieczenie zdrowotne, a zatem wydatki o charakterze socjalnym, podobnym do świadczeń na rzecz osób fizycznych ujmowanych w paragrafach 311-326).

Również po stronie wydatków majątkowych podział na wydatki majątkowe służące realizacji zadań z zakresu administracji rządowej i zadań innych jednostek finansowanych bezpośrednio z budżetu państwa, wydatki majątkowe służące realizacji zadań innych jednostek finansów publicznych oraz wydatki majątkowe na działalność jednostek spoza sektora finansów publicznych nie był przejrzysty.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów poinformował, że utworzenie podziału wydatków na zadania własne i zlecone stanowiłoby kolejny wymiar klasyfikacji, co zmniejszyłoby przejrzystość danych.

(dowód: akta kontroli str. 4782, 4789-4790)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Oddzielenie budżetu środków europejskich od budżetu państwa w projektach ustaw budżetowych, poczynając od 2010 r., wpływało ujemnie na przejrzystość systemu finansów publicznych, zwłaszcza że dysponentami poszczególnych części budżetu państwa i budżetu środków europejskich były te same osoby. W projekcie ustawy budżetowej na 2016 r. po raz kolejny termin „budżet państwa” został użyty w sposób niezgodny ze znaczeniem ustalonym w przepisach ustawy o finansach publicznych i Konstytucji RP. Ustawy budżetowe w latach 2010-2015 zawierały przepisy, które nie były terminologicznie dostosowane do systemu prawa, bowiem pojęcia „budżet państwa” użyły w znaczeniu odmiennym od nadanego w Konstytucji RP i ustawie o finansach publicznych. Takie rozwiązanie stosowano konsekwentnie w załącznikach do ustawy budżetowej.

Mimo że w art. 76 ustawy o finansach publicznych wskazano, iż przez potrzeby pożyczkowe budżetu państwa rozumie się zapotrzebowanie na środki finansowe niezbędne do sfinansowania między innymi deficytu budżetu państwa i budżetu środków europejskich, co wskazywałoby na funkcjonowanie osobnych budżetów, to należy zwrócić uwagę,

że przepis ten odnosi się do potrzeb pożyczkowych budżetu państwa traktowanego jako całość, tak jakby budżet środków europejskich był składową budżetu państwa.

W art. 124 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych określono, że do wydatków budżetu państwa zaliczają się wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2, w tym wydatki budżetu środków europejskich. Oznacza to, że wydatki budżetu środków europejskich są wydatkami budżetu państwa.

W art. 110 ustawy o finansach publicznych wskazano, że budżet państwa określa między innymi łączną kwotę prognozowanych dochodów budżetu środków europejskich oraz łączną kwotę planowanych wydatków budżetu środków europejskich. Z przepisu tego wynika, że budżet środków europejskich jest częścią budżetu państwa.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁷ NIK przedkłada Sejmowi analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej. Mimo że w ustawie o NIK wskazano budżet państwa, to taka analiza byłaby niepełna bez ujęcia w niej kwestii wykorzystania środków europejskich.

Wprowadzenie podziału na budżet państwa i budżet środków europejskich doprowadziło także to do ograniczenia przejrzystości sprawozdań innych jednostek sektora finansów publicznych. Na przykład w sprawozdaniu z wykonania planu finansowego Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości w 2014 r. w przychodach agencji wskazano „dotacje z budżetu”. Na podstawie tego sprawozdania nie było więc wiadomo, czy agencja otrzymała środki z budżetu państwa, czy z budżetu środków europejskich.

(dowód: akta kontroli str. 7147-7148)

1.5. Przydatność sprawozdań do identyfikacji wydatków publicznych przeznaczonych na zadania określone w dokumentach strategicznych rządu i w programach wieloletnich

Opis stanu faktycznego

Najważniejszym średniookresowym dokumentem strategicznym w Polsce jest Strategia Rozwoju Kraju 2020 (SRK), która wraz z dziewięcioma zintegrowanymi z nią innymi strategiami wskazuje kierunki rozwoju i cele społeczno-gospodarcze państwa. Co roku Rada Ministrów przyjmuje sprawozdanie z wdrażania planu działań służących realizacji Strategii Rozwoju Kraju 2020. Sprawozdanie z wdrażania „Planu działań służących realizacji Strategii Rozwoju Kraju 2020” w roku 2013 zawierało zestawienie wydatków na realizację SRK, które zostało sporządzone na podstawie danych o wydatkach budżetu państwa i budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym. W tym celu wykorzystano dane o wydatkach na poziomie zadań.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Ustalone nieprawidłowości

- W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:
1. Układ danych w zakresie wydatków publicznych był niespójny z układem wydatków na zadania strategiczne wskazane w Sprawozdaniu z wdrażania „Planu działań służących realizacji Strategii Rozwoju Kraju 2020” w roku 2013. Minister Finansów nie podejmował skutecznych działań w celu wprowadzenia jednolitej dla całego sektora finansów publicznych klasyfikacji wydatków publicznych w układzie funkcjonalnym. W związku z tym w wyżej wymienionym sprawozdaniu, sporządzonym w 2014 r. w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, ujęto tylko wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich, pomijając dane o wydatkach innych jednostek. Działania ujęte w układzie zadaniowym budżetu państwa nie umożliwiały identyfikacji działań podporządkowanych realizacji zadań strategicznych państwa. Z tego powodu do obliczenia wielkości wydatków na realizację celów SRK przyjęto dane o wydatkach budżetowych na poziomie zadań, czyli na wyższym poziomie agregacji niż działania, które nie pokrywały się z układem zadań strategicznych, wskazanych w Sprawozdaniu z wdrażania „Planu działań służących realizacji Strategii Rozwoju Kraju 2020” w roku 2013.

¹⁷ Dz. U. z 2015 r. poz. 1096.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w wyjaśnieniach wskazał, że ustawa o finansach publicznych nie czyni układu zadaniowego narzędziem monitorowania realizacji strategii, o których mowa w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju. Strategie mają charakter kierunkowy i zmienny w czasie, podczas gdy układ zadaniowy powinien być względnie stały. Działania określone w poszczególnych strategiach mają zróżnicowany charakter i szczegółowość. Ponadto działania przewidziane w strategiach mają charakter systemowy i są realizowane w ramach zadań państwa o charakterze stałym – ich wyodrębnienie w układzie zadaniowym byłoby nieracjonalne, gdyż wydatki na realizację działań strategicznych mogą być nierozróżnialne względem innych wydatków.

(dowód: akta kontroli str. 4820, 4828-4830, 7138)

Zdaniem NIK, mimo że zadania strategiczne zostały zdefiniowane w inny sposób niż zadania w klasyfikacji zadaniowej budżetu państwa, to przejście z układu budżetowego na układ SRK oraz dziewięciu zintegrowanych z nią strategii rządowych powinno być możliwe przynajmniej na poziomie działań. Ujednolicenie zestawu podejmowanych działań na poziomie budżetu państwa oraz, szerzej, na poziomie sektora instytucji rządowych i samorządowych, powinno zatem umożliwiać płynne poruszanie się pomiędzy układem zadań budżetu państwa a układem zadań SRK i innych strategii rządowych. Zgodnie ze standardem 1.3.1 KPF sprawozdania zawierające dane o charakterze finansowym powinny dostarczać przejrzystej informacji o tym, w jaki sposób wykorzystano środki publiczne. Brak spójności między sprawozdaniami o charakterze budżetowym i sprawozdaniami z realizacji strategii rządowych uniemożliwiał realizację tego standardu. Ponadto brak powiązania pomiędzy danymi o wykonaniu wydatków budżetu państwa i danymi o wykonaniu wydatków na realizację zadań strategicznych państwa uniemożliwiał wypełnienie standardu 2.3 KPF wskazującego, że sprawozdania o charakterze finansowym powinny umożliwiać analizę prowadzonych polityk.

(dowód: akta kontroli str. 4828-4830)

Należy wskazać, że system raportowania o wydatkach na realizację SRK, w którym istnieje możliwość obliczenia wydatków tylko na poziomie celów, a nie na poziomie zadań strategicznych, ma stosunkowo małą wartość informacyjną. Na przykład do celu strategicznego 1.3 – wzmocnienie warunków sprzyjających realizacji indywidualnych potrzeb i aktywności obywatela – przypisano następujące zadania strategiczne:

- usprawnienie wymiaru sprawiedliwości skutkujące skróceniem średniego czasu trwania postępowania sądowego oraz zmiana w systemie organizacyjno-proceduralnym prokuratury,
- wzmocnienie kapitału społecznego w wymiarze lokalnym poprzez zwiększenie świadomości w zakresie korzyści wynikających ze współpracy oraz kształtowanie postaw prospołecznych i przedsiębiorczych,
- działania z zakresu zdrowia publicznego obejmujące choroby cywilizacyjne,
- wprowadzenie zintegrowanego systemu bezpieczeństwa państwa, ratownictwa i ochrony ludności,
- działania minimalizujące ryzyko powodziowe,
- poprawa infrastruktury ochrony zdrowia, bazy dydaktycznej uczelni medycznych oraz instytutów badawczych,
- poprawa jakości żywności i zwiększenie bezpieczeństwa żywnościowego¹⁸.

Posługiwanie się danymi o wydatkach wyłącznie na poziomie wyżej wymienionego celu przynosi małą wiedzę o procesach, jakie się odbywają, żeby cel ten został osiągnięty.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Z treści załącznika 49 do noty budżetowej na 2016 r. wynika, że działania podejmowane w Ministerstwie Finansów, mające na celu dostosowanie układu klasyfikacji zadaniowej do układu programów operacyjnych perspektywy finansowej 2014-2020 w zakresie funkcji 17 układu zadaniowego, nie służyły zapewnieniu przejrzystej struktury wydatków

¹⁸ Sprawozdanie z wdrażania „Planu działań służących realizacji Strategii Rozwoju Kraju 2020” w roku 2013, str. 77-78.

budżetowych¹⁹. Działania te nie prowadziły do poprawy przejrzystości finansów publicznych, bowiem na poziomie podzadań odwołano się do układu programów, a nie do układu funkcjonalnego. Wartość informacyjna podzadania 17.1.2 – *Wsparcie rozwoju województw w ramach programów krajowych* i przypisanego do niego działania 17.1.2.1 – *Wsparcie województw Polski Wschodniej* – jest znikoma, gdyż nie jest to działanie sensu stricto, lecz zbiór bardzo różnych zadań publicznych, realizowanych pod wspólną nazwą „Wsparcie województw Polski Wschodniej”. Ponadto, zdaniem NIK, środki na działania służące wsparciu województw powinny zostać przypisane do obszarów funkcjonalnych (np. oświata, ochrona zdrowia, zarządzanie państwem), w których są realizowane, a nie do polityki regionalnej, gdyż dochodzi wtedy do pomieszania wymiaru terytorialnego z wymiarem funkcjonalnym, a układ zadaniowy budżetu państwa staje się bardziej nieprzejrzysty. Tymczasem zgodnie ze standardem 1.3.2. KPF sprawozdania powinny być wewnętrznie spójne.

(dowód: akta kontroli str. 7142)

1.6. Przydatność sprawozdań do zestawienia wydatków publicznych według poszczególnych funkcji państwa oraz według klasyfikacji COFOG

Opis stanu faktycznego

Analiza *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 roku* wraz z dołączoną do niego „Informacją o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym” wskazuje, że wydatki budżetu państwa i wydatki budżetu środków europejskich są równolegle prezentowane w trzech, częściowo substytucyjnych układach funkcjonalnych. Użytkownicy mają do wyboru dane o wydatkach w układzie:

- działów administracji rządowej (np. nauka, praca, rolnictwo, rozwój wsi, transport, łączność, zdrowie, oświata i wychowanie, sprawiedliwość, środowisko, administracja publiczna, zabezpieczenie społeczne),
- działów klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, nazywanej także klasyfikacją budżetową (np. rolnictwo i łowiectwo, transport i łączność, obrona narodowa, wymiar sprawiedliwości, administracja publiczna, oświata i wychowanie, ochrona zdrowia, pomoc społeczna, gospodarka komunalna i ochrona środowiska),
- funkcji państwa (np. edukacja, wychowanie i opieka, środowisko, zabezpieczenie społeczne i wspieranie rodziny, infrastruktura transportowa, sprawiedliwość, środowisko, zdrowie, polityka rolna i rybacka).

Podział klasyfikacji budżetowej na działy opiera się, choć w niepełny sposób, na Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), zgodnej z NACE²⁰ – klasyfikacją działalności gospodarczych w Unii Europejskiej. Obie te klasyfikacje utworzono z myślą o dokonywaniu pomiaru działalności gospodarczej, dlatego podstawowa działalność jednostek publicznych została ujęta w PKD przede wszystkim sekcji O – Administracja publiczna i obrona narodowa, obowiązkowe zabezpieczenia społeczne – a także, w znacznie bardziej ograniczonym zakresie, w sekcji P – edukacja – i w sekcji Q – opieka zdrowotna i pomoc społeczna. Ze względu na nieco inny układ funkcjonalny państwa w stosunku do układu funkcjonalnego gospodarki Minister Finansów, tworząc klasyfikację budżetową, zmodyfikował układ PKD, dostosowując go do potrzeb zarządzania finansami publicznymi.

W układzie działów Minister Finansów zachował dość dużą jednolitość funkcjonalną budżetu państwa, z wyjątkiem działu 758 – *Różne rozliczenia*, natomiast układ rozdziałów został zbudowany częściowo w oparciu o układ funkcjonalny, a częściowo – o układ instytucjonalny, wskazując beneficjentów środków budżetowych. Ponadto część rozdziałów odwołuje się do programów, zawierających różne zadania publiczne wykonywane przez wielu beneficjentów. Dotyczy to na przykład rozdziałów 75861 – *Regionalne programy operacyjne 2007-2013* oraz 75862 – *Program Operacyjny Kapitał Ludzki*.

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 lipca 2015 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2016 (Dz. U. z 2015 r., poz. 955 ze zm.).

²⁰ NACE (fr. Nomenclature statistique des Activités économiques dans la Communauté Européenne), statystyczna klasyfikacja działalności gospodarczych w Unii Europejskiej) zawierająca pięć poziomów klasyfikacji. Pierwsze cztery poziomy są wspólne dla wszystkich krajów Unii Europejskiej. Jednocześnie dopuszcza się różnicowanie piątego poziomu klasyfikacji w poszczególnych krajach w celu lepszego dostosowania klasyfikacji do lokalnych warunków.

W dziale 758 – *Różne rozliczenia* – ujmowane są wydatki na realizację zadań z różnych dziedzin także takich, którym dedykowane zostały inne działy (np. oświata i wychowanie, transport i łączność).

(dowód: akta kontroli str. 4804-4805, 7143)

Układ funkcji państwa spełnia rolę pomocniczą (prezentacyjną) wobec układu klasyfikacji budżetowej, zgodnie z którym są planowane i rozliczane między innymi wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Układ funkcji państwa nie jest tożsamy z międzynarodową klasyfikacją funkcji państwa, czyli z COFOG. W 2014 r. według krajowej metodologii tworzenia budżetu państwa w układzie zadaniowym wyodrębniono 22 funkcje państwa.

(dowód: akta kontroli str. 4782, 4785-4787)

Kolejna z klasyfikacji funkcjonalnych, klasyfikacja działów administracji rządowej, pozwala na przypisanie wydatków do poszczególnych dysponentów środków budżetowych zgodnie z podziałem kompetencji pomiędzy organy administracji rządowej. Nazwy działów administracji rządowej wskazują na związek z funkcjami państwa (np. nauka, transport, administracja publiczna), chociaż wydatki przypisane do tych działów różnią się od wydatków przypisanych do odpowiadających im pod względem nazwy działów klasyfikacji budżetowej i funkcji państwa.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

W systemie sprawozdawczości budżetowej funkcjonują trzy różnorodne, niespójne ze sobą układy funkcjonalne danych: układ działów administracji rządowej, układ działów klasyfikacji budżetowej i układ funkcji państwa (układ zadaniowy). Chociaż elementy tych układów mają bardzo podobne nazwy, to przypisane do nich wydatki różnią się. W związku z tym uzyskanie jednoznacznej odpowiedzi, ile w danym roku wyniosły wydatki budżetu państwa i wydatki budżetu środków europejskich na zadania z określonej dziedziny zależy przede wszystkim od tego, czy użytkownik danych posłuży się danymi o wydatkach w układzie działów administracji rządowej, w układzie działów klasyfikacji budżetowej czy w układzie zadaniowym. Jest to niezgodne ze standardem 1.3.1 KPF, wskazującym na konieczność zapewnienia przejrzystej informacji dotyczącej sposobów wykorzystania środków publicznych.

Zarówno układ działowo-rozdziałowy klasyfikacji budżetowej, jak i układ zadaniowy budżetu państwa (układ funkcji państwa) są wewnętrznie niespójne. Brak spójności wewnętrznej w tych układach oznacza, że nie został spełniony standard 1.3.1 KPF, w którym określono, że sprawozdania zawierające dane o charakterze finansowym powinny dostarczać przejrzyste informacje o sposobach wykorzystania środków publicznych oraz standard 1.3.2 tego kodeksu wskazujący na konieczność zapewnienia wewnętrznie spójnych sprawozdań.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa poinformował, że obowiązująca klasyfikacja budżetowa jest narzędziem wykorzystywanym od wielu lat, jej zmiany mają charakter ewolucyjny, a jej pierwotny – zasadniczo podmiotowy charakter – w dużym stopniu został zastąpiony przez podejście przedmiotowe. W przypadku wydatków budżetowych w Ministerstwie Finansów są czynione starania, aby w jak największym stopniu zintegrować dwa układy klasyfikacyjne – tradycyjny i zadaniowy. Udało się między innymi uzyskać spójność pomiędzy tymi układami na poziomie części i działów klasyfikacji budżetowej. Dzięki temu w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na 2016 r. przypisano stosowne kwoty planowanych wydatków w układzie części i działów klasyfikacji budżetowej do poszczególnych zadań. Różnice pomiędzy klasyfikacją budżetową i układem zadaniowym wynikają między innymi z faktu, że klasyfikacja budżetowa obejmuje także budżety jednostek samorządu terytorialnego, zaś układ zadaniowy jest dostosowany do zadań przede wszystkim finansowanych z budżetu państwa.

(dowód: akta kontroli str. 4782, 4785-4788)

Zdaniem NIK wykorzystywanie w klasyfikacji budżetowej na poziomie rozdziałów dwóch różnych wymiarów klasyfikacyjnych – podmiotowego i zadaniowego – nie służy zapewnieniu przejrzystości finansów publicznych.

Nieprzejrzystość układu działów klasyfikacji budżetowej wynika z wykazywania w dziale 758 – Różne rozliczenia – wydatków niezwiązanych z wykonywaniem zadań o charakterze czysto finansowym. W dziale tym wykazywane są wydatki przeznaczone na zadania publiczne wykonywane w różnych obszarach. W rozdziale 75861 – *Regionalne programy operacyjne 2007-2013* oraz w rozdziale 75862 – *Program Operacyjny Kapitał Ludzki* wykazano wykonanie wydatków na realizację programów, zawierających projekty z bardzo różnych obszarów życia publicznego. Ujmowanie w jednej kwocie w dziale 758 wydatków na realizację programów zawierających zadania publiczne z różnych dziedzin powoduje, że sprawozdania z wykonania budżetu państwa nie dostarczają informacji, ile wydatków budżetowych przeznaczono na finansowanie tych dziedzin. Na przykład na pytanie o wydatki budżetowe przeznaczone na ochronę zdrowia należy odpowiedzieć, że były one równe wydatkom wykazanym w dziale 851 – *Ochrona zdrowia* – powiększonym o wydatki na ochronę zdrowia ujęte w dziale 758 – *Różne rozliczenia*. Problem polega na tym, że na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa nie wiadomo, ile wydatków wykazanych w dziale 758 służyło sfinansowaniu zadań z zakresu ochrony zdrowia.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów podał, że rozdziały 75861 i 75862 zostały utworzone we współpracy z Ministerstwem Rozwoju Regionalnego. Wydatki w tych rozdziałach ujmuje się wyłącznie w części budżetowej 34 – *Rozwój Regionalny*, natomiast jednostki samorządu terytorialnego, będące beneficjentami tych środków, ujmuje wydatki w stosownych działach i rozdziałach klasyfikacji budżetowej, w zależności od charakteru ponoszonych wydatków.

(dowód: akta kontroli str. 4798, 4806)

Zdaniem NIK, prawidłowe wykazywanie przez samorządy województw w swoich budżetach środków otrzymanych z budżetu państwa i budżetu środków europejskich, nie rozwiązuje problemu zapewnienia przejrzystości wykonania budżetu państwa. System klasyfikacji budżetowej powinien umożliwiać wskazanie pełnej kwoty wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich przeznaczonych na realizację poszczególnych obszarów zadań publicznych. Jeżeli nawet nie było możliwe bardzo dokładne określenie szczegółowej struktury zapotrzebowania województw samorządowych na środki w podziale na poszczególne zadania publiczne, to i tak województwa powinny planować swoje wydatki w podziale na poszczególne działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej, a Minister Finansów powinien uwzględnić plany województw przy tworzeniu projektu budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Wprowadzenie rozdziałów 75861 i 75862 do klasyfikacji budżetowej uniemożliwiło takie działanie.

Omawiając problem rejestrowania danych w dziale 758 – *Różne rozliczenia*, warto zwrócić uwagę również i na to, że w dziale tym jest wykazywana część oświatowa subwencji ogólnej (rozdział 75801), przekazywana z budżetu państwa jednostkom samorządu terytorialnego. Chociaż jednostki te nie mają obowiązku przeznaczenia pełnej kwoty części oświatowej subwencji na zadania oświatowe, to zazwyczaj na finansowanie tych zadań przeznaczają wyższe kwoty od otrzymanej subwencji. W tym przypadku ważny jest jednak przede wszystkim cel, dla którego została ustanowiona część oświatowa subwencji, czyli zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego środków na finansowanie zadań w związku z przejęciem przez nie w latach 90. prowadzenia szkół podstawowych i średnich. Istotne znaczenie ma również ścisła zależność kwoty wypłacanej subwencji od parametrów wpływających na poziom wydatków oświatowych. W związku z powyższym, zdaniem NIK, część oświatowa subwencji ogólnej powinna być wykazywana – po stronie wydatków – w budżecie państwa w dziale 801 – *Oświata i wychowanie*. W tym samym dziale powinna być wykazywana po stronie dochodów w budżetach jednostek samorządu terytorialnego.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazał, że zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²¹ o przeznaczeniu środków otrzymanych z tytułu subwencji ogólnej decyduje organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego, a stosownie do art. 42 ustawy środki publiczne pochodzące z poszczególnych tytułów nie mogą być przeznaczane na finansowanie imiennie wymienionych wydatków. Zdaniem Dyrektora wykazywanie części oświatowej subwencji ogólnej w dziale 758 – *Różne rozliczenia* – zapewnia przejrzystość transferów. Ponadto realizacja zadań oświatowych klasyfikowana jest w dwóch działach – 801 – *Oświata i wychowanie* oraz 854 – *Edukacyjna opieka wychowawcza*.

(dowód: akta kontroli str. 4798, 4811-4812)

Najwyższa Izba Kontroli uważa, że wskazane powyżej przepisy odnoszą się do zasad dokonywania wydatków przez jednostki samorządu terytorialnego, a nie do sposobu klasyfikowania wydatków budżetu państwa i dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Wykazanie przez jednostkę samorządu terytorialnego dochodów z tytułu wykonywania przez nią zadań oświatowych w dziale 801 – *Oświata i wychowanie* – nie będzie jednoznaczne z obowiązkiem przeznaczenia pełnej kwoty części oświatowej na finansowanie tych zadań. Opisywane przez NIK rozwiązanie jest zgodne z zadaniowym, a nie pieniężnym, podejściem do kwestii finansowania zadań publicznych: w podejściu tym istotne jest pełne wykonanie zadań, na które otrzymała środki, a nie wydatkowanie na te zadania pełnej kwoty, jak ma to obecnie miejsce w przypadku dotacji celowych.

Zmiana działu, w którym są wykazywane wydatki z tytułu części oświatowej subwencji ogólnej, nie ma jedynie charakteru technicznego, ale pozwala lepiej zrozumieć, na co są wydawane środki publiczne. Nie jest prawdą, że w 2014 r. z budżetu państwa na finansowanie zadań oświatowych przekazano jedynie 3,5 mld zł, czyli kwotę wykazaną w dziale 801 – *Oświata i wychowanie*. Jak wynika z pisma Sekretarza Stanu w Ministerstwie Edukacji Narodowej do Marszałka Sejmu z dnia 28 maja 2015 r., w latach 2008-2012 jednym z priorytetowych działań Rządu było zapewnienie nauczycielom podwyżek, które były możliwe w wyniku zwiększenia części oświatowej subwencji o 11 mld zł²². Ponadto z samego algorytmu obliczania części oświatowej wynika bezpośrednia zależność kwoty tej części subwencji od wykonywania zadań oświatowych, gdyż pod uwagę bierze się:

- liczbę uczniów, w tym uczniów wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki i metod pracy, uczniów oddziałów i szkół dla mniejszości narodowych i etnicznych, uczniów szkół artystycznych, uczniów oddziałów sportowych, uczniów kształcących się w zawodach medycznych,
- liczbę słuchaczy zakładów kształcenia nauczycieli oraz kolegów pracowników służb społecznych, które prowadzą kształcenie w systemie dziennym, wieczorowym lub zaocznym,
- lokalizację szkoły,
- wskaźnik wydatków rzeczowych oraz wydatków placowych dla pracowników administracji i obsługi,
- placowy wskaźnik struktury zatrudnienia nauczycieli.

Związek pomiędzy częścią oświatową subwencji ogólnej a finansowaniem zadań oświatowych wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego nie powinien być podawany w wątpliwość. Środki przekazywane z budżetu państwa w formie części oświatowej subwencji ogólnej należy wykazywać w dziale i w rozdziałach, w których ujmuje się wydatki na finansowanie kosztów zadań uwzględnionych podczas szacowania kwoty subwencji.

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7143-7144)

Wydatki związane z wypłatą części oświatowej subwencji ogólnej nie są jedynymi wydatkami w dziale 758 – *Różne rozliczenia*, które należało przypisać do innego obszaru finansowanej działalności.

²¹ Dz. U. z 2015 r. poz. 513 ze zm.

²² Źródło: <http://orka2.sejm.gov.pl/INT7.nsf/klucz/088552EF/%24FILE/i32535-o1.pdf>

W rozdziale 75822 – *Fundusz Kościelny* – ujmowane są środki na utrzymanie i odbudowę kościołów, udzielanie duchownym pomocy materialnej i lekarskiej, organizowanie dla nich domów wypoczynkowych oraz finansowanie składek ubezpieczeniowych, wspomaganie kościelnej działalności oświatowo-wychowawczej i opiekuńczo-wychowawczej, zwalczanie patologii społecznych przez organizacje religijne, prowadzenie przez nie działalności charytatywno-opiekuńczej, a także na konserwację i remonty obiektów sakralnych i kościelnych o wartości zabytkowej. Z powyższego wynika, że celem działania funduszu jest wspomaganie działalności organizacji religijnych, a zatem środki przekazane na tę działalność powinny być ujmowane w odpowiednim dziale, związanym z religią. W klasyfikacji budżetowej nie przewidziano odpowiedniego działu na tego typu wydatki, jednak w międzynarodowej klasyfikacji COFOG wydatki na religię ujmuje się w jednym obszarze z wydatkami na kulturę i wypoczynek.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w wyjaśnieniach podał, że ujęcie wydatków na Fundusz Kościelny w dziale 758 – *Różne rozliczenia* – ma charakter historyczny, a jednocześnie odzwierciedla przesłanki powstania i działalności funduszu oraz jest jedynym działem, w którym możliwe jest łączne ujęcie przekazywanej do funduszu dotacji, przeznaczonej na różne cele.

(dowód: akta kontroli str. 4799, 4812-4813)

Zdaniem NIK, wydatki poniesione na finansowanie określonych obszarów działalności państwa, powinny być w układzie funkcjonalnym przypisane do tych właśnie obszarów, a jeżeli nie jest możliwy podział środków między poszczególne obszary – do obszaru wiodącego, którym w przypadku Funduszu Kościelnego jest religia.

Kolejną grupę rozdziałów w dziale 758 stanowią rozdziały odnoszące się do funkcjonowania rynków finansowych, które należało, zdaniem NIK, przypisać do obszaru spraw finansowych. Znajdują się tu środki na finansowanie Komisji Nadzoru Finansowego (rozdział 75821) i środki na uzupełnienie funduszy statutowych banków państwowych i innych instytucji finansowych (rozdział 75810). Dla przykładu w klasyfikacji COFOG, stanowiącej międzynarodowy standard i przyjętej między innymi przez OECD i Unię Europejską, sprawy finansowe i fiskalne zostały wyodrębnione w oddzielną klasę 01.1.2, wchodzącą w skład grupy 01.1 – Organy wykonawcze i legislacyjne, sprawy finansowe i fiskalne oraz sprawy zagraniczne, zaliczanej do funkcji 01 – Ogólne usługi publiczne.

Do tej samej grupy 01.1 COFOG zaliczane są transfery z budżetu państwa do Unii Europejskiej, wykazywane w klasyfikacji budżetowej w rozdziale 75850 – *Rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych*. Osobną grupę w funkcji 01 COFOG – Ogólne usługi publiczne – stanowią ogólne rozliczenia między różnymi jednostkami władzy publicznej. W klasyfikacji budżetowej subwencja ogólna z budżetu państwa dla jednostek samorządu terytorialnego wykazywana jest w różnych rozdziałach działu 758.

Z analizy wydatków w dziale 758 – *Różne rozliczenia* – wynika, że wprowadzenie tego działu ogranicza przejrzystość wydatków budżetowych, ponieważ ujmuje się w nim zadania z bardzo różnych obszarów funkcjonowania państwa.

(dowód: akta kontroli str. 4799, 4813)

Na ograniczenie przejrzystości budżetu państwa, budżetu środków europejskich oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego wpływa również utworzenie w klasyfikacji budżetowej dwóch działów: 801 – *Oświata i wychowanie* oraz 854 – *Edukacyjna opieka wychowawcza*, które w swoich nazwach odnoszą się zarówno do oświaty (edukacji), jak i do wychowania.

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa w wyjaśnieniach wskazał, że zadania ujęte w dziale 801 wiążą się z realizacją procesu dydaktycznego, a zadania ujęte w dziale 854 odnoszą się do zadań wspomagających edukację, z zakresu zapewnienia wychowania i opieki.

(dowód: akta kontroli str. 4820, 4830-4831)

Zdaniem NIK kryterium podziału pomiędzy te dwa działy nie jest jednak czytelne. W dziale 801 również znajdują się zadania wspomagające edukację, takie jak dowożenie uczniów do szkół, stołówki szkolne i przedszkolne. Z kolei do działu 854 przypisano specjalne ośrodki szkolno-wychowawcze oraz pomoc materialną dla uczniów, chociaż zadania te wykraczają poza kwestię zapewnienia uczniom wychowania i opieki. Na niejednoznaczność podziału zadań publicznych pomiędzy wyżej wymienione działy wskazał również Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, wyjaśniając, że „realizacja zadań oświatowych klasyfikowana jest w dwóch działach 801 – *Oświata i wychowanie* i w dziale 854 – *Edukacyjna opieka wychowawcza*.

(dowód: akta kontroli str. 4812)

Podobny problem dotyczy rozdziału zadań ujętych w dziale 852 – *Pomoc społeczna* – i w dziale 853 – *Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej*.

Układ rozdziałów klasyfikacji budżetowej jest znacznie mniej przejrzysty od jej układu działowego. Co prawda w przypadku części rozdziałów zachowano układ funkcjonalny klasyfikacji, wskazując w ich nazwach zadania, na które mają być przekazywane środki publiczne, to w nazwach innych rozdziałów wskazano jedynie instytucje, które są dysponentami środków publicznych lub którym środki te są przekazywane na realizację różnorodnych zadań, czasem w niejasny sposób, jak to ma miejsce w przypadku Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa. Układ ten został jeszcze bardziej skomplikowany przez utworzenie rozdziałów, w których wykazuje się wykonanie wydatków na realizację dużych programów, zawierających projekty z bardzo różnych obszarów, co zostało omówione we fragmencie dotyczącym działu 758.

(dowód: akta kontroli str. 7144)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazał, że pierwotny, zasadniczo podmiotowy charakter klasyfikacji rozdziałów był stopniowo zastępowany przez podejście przedmiotowe. Całkowite odejście od ujęcia podmiotowego nie jest możliwe między innymi ze względu na przepisy wprowadzające konieczność ustanowienia określonych rozdziałów. Dodał, że większość wyodrębnionych podmiotów charakteryzuje się dość jednorodnym rodzajem działalności.

(dowód: akta kontroli str. 4782, 4787-4788)

Zdaniem NIK przyjęcie założenia o ewolucyjnym wprowadzaniu zmian klasyfikacji budżetowej było nieprawidłowe. O ile kierunek zmian klasyfikacji budżetowej na poziomie rozdziałów należy uznać za prawidłowy, to układ tej klasyfikacji jest bardzo niejednorodny. Przyjmując wyjaśnienia Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa o jednorodnym charakterze działalności większości wyodrębnionych podmiotów, należy wskazać, że w przypadku tych podmiotów zastąpienie nazwy jednostki lub grupy jednostek realizujących zadanie nazwą zadania byłoby sprawą stosunkowo łatwą. Nie oznacza to, że identyfikacja jednostek wykonujących określone zadania publiczne jest nieistotna. Informacja o tym, które jednostki realizowały określone zadania publiczne, powinna wynikać z przepisów kompetencyjnych, a także z opisu zawartego w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. Nie służy jawności i przejrzystości finansów publicznych zastępowanie danych o wydatkach poniesionych na określone zadanie publiczne na poziomie rozdziałów klasyfikacji budżetowej, informacją o jednostkach realizujących to zadanie.

Jeszcze bardziej istotnym zagadnieniem jest zastąpienie układu podmiotowego układem zadaniowym (przedmiotowym) w przypadku tych rozdziałów, w których pod nazwą określonej jednostek sektora finansów publicznych kryje się szereg różnorodnych zadań. Tak jest na przykład w przypadku Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, która w tym samym rozdziale 01027 (*Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa*) otrzymuje dotację podmiotową na prowadzenie podstawowej działalności, dotacje celowe na różnego typu zadania własne, a także środki europejskie na szerokie spektrum zadań z zakresu Wspólnej Polityki Rolnej (WPR). W związku z tym dane o łącznych wydatkach poniesionych w rozdziale 01027 nie mogą podlegać interpretacji, gdyż trudno im nadać znaczenie. W tym przypadku chodzi o kwotę wydatków, która w 2014 r. wyniosła 21,3 mld zł.

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7144)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazał, że zaletą klasyfikowania w jednym rozdziale wszystkich wydatków budżetu środków europejskich przypisanych do części budżetowej 33 *Rozwój wsi*, obejmujących pierwszy filar Wspólnej Polityki Rolnej oraz Program Rozwoju Obszarów Wiejskich, jest możliwość elastycznego finansowania zadań WPR, bez konieczności przenoszenia wydatków pomiędzy rozdziałami klasyfikacji budżetowej.

(dowód: akta kontroli str. 4798, 4805)

Elastyczność dysponowania środkami budżetowymi osiągnięto kosztem ograniczenia przejrzystości budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Należy pamiętać, że tak praktykowana zasada elastyczności znajduje się w opozycji wobec zasady przejrzystości dysponowania środkami publicznymi, obie te zasady wzajemnie się wykluczają. W ograniczonym stopniu zasadę elastyczności zastosowano w części 33 – *Rozwój wsi* – wobec środków na realizację WPR. Miało to istotne konsekwencje dla przejrzystości budżetu, gdyż na podstawie podziałek klasyfikacyjnych ustawodawca nie mógł dokonać alokacji środków pomiędzy poszczególne zadania publiczne, pozostawiając inicjatywę w tej sprawie organom władzy wykonawczej, a jednocześnie ograniczona była też możliwość sprawowania – na podstawie danych ze *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.* – kontroli wykonania zadań finansowanych wydatkami przypisanymi do rozdziału 01027. Na podkreślenie zasługuje fakt, że agregowanie wydatków na różne zadania publiczne w jednym rozdziale klasyfikacji budżetowej uniemożliwia dokonywanie interpretacji ekonomicznej planowanej kwoty, co zwiększa ryzyko nieefektywnego i nieskutecznego wykorzystania środków publicznych.

Podobny problem, jaki zaobserwowano w przypadku rozdziału 01027 dotyczył także rozdziału 15012 – *Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości*, w którym oprócz dotacji na zadania własne, ujęte w planie finansowym tej agencji, wykazywano również wydatki na realizację niektórych przedsięwzięć finansowanych w ramach Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka i Programu Operacyjnego Rozwój Polski Wschodniej.

(dowód: akta kontroli str. 4798, 4805-4806)

Pozostając przy kwestii układu rozdziałowego klasyfikacji budżetowej, należy wskazać, że w niektórych działach klasyfikacji budżetowej znaczący udział w wydatkach budżetu państwa i budżetu środków europejskich mają wydatki rejestrowane w rozdziałach kończących się cyframi 95. W rozdziałach tych wykazywane są wydatki na pozostałą działalność w poszczególnych działach, czyli na te zadania, dla których nie utworzono osobnych rozdziałów. Logika tworzenia sprawozdań wskazywałaby, że w kategorii „pozostała działalność” znajdują się takie zadania, które po pierwsze mają incydentalny charakter, a po drugie przeznacza się na nie stosunkowo nieduże kwoty. Tymczasem z analizy wykonania wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich wynika, że w rozdziałach tych były wykazywane dosyć istotne wydatki.

W 2014 r. w budżecie państwa na pozostałą działalność przeznaczono: w dziale 010 – *Rolnictwo i łowiectwo* – 883 mln zł, w dziale 150 – *Przetwórstwo przemysłowe* – 301 mln zł, w dziale 750 – *Administracja publiczna* – 990 mln zł, w dziale 752 – *Obrona narodowa* – 885 mln zł, w dziale 801 – *Oświata i wychowanie* – 122 mln zł, w dziale 803 – *Szkolnictwo wyższe* – 238 mln zł, w dziale 851 – *Ochrona zdrowia* – 665 zł, w dziale 852 – *Pomoc społeczna* – 839 mln zł. Łącznie w budżecie państwa na pozostałą działalność przeznaczono prawie 5,4 mld zł, a w budżecie środków europejskich – 4,6 mld zł. W samym tylko rozdziale 15095 – *Pozostała działalność* – w dziale 150 – *Przetwórstwo przemysłowe* w budżecie środków europejskich wykonano wydatki w wysokości 2,2 mld zł.

Łącznie w budżecie państwa i w budżecie środków europejskich w dziesięciu działach wydatki rejestrowane w rozdziałach „Pozostała działalność” przekroczyły kwotę 100 mln zł, a w innych ośmiu działach były wyższe od 10 mln zł. W przypadku działu 020 – *Leśnictwo* – wydatki w rozdziale „pozostała działalność” stanowiły aż 95,5% wydatków w tym dziale, w dziale 150 – *Przetwórstwo przemysłowe* – 29,5% wydatków, w dziale 851 – *Ochrona zdrowia* – 13,4% wydatków, a w dziale 926 – *Kultura fizyczna* – 18,8% wydatków. Dane te

wskazują na kolejną niefunkcjonalność układu rozdziałowego budżetu państwa, polegającą na rejestrowaniu istotnych kwot wydatków publicznych w kategorii „pozostała działalność”.

(dowód: akta kontroli str. 7138)

Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazał, że przesłankami do tworzenia oddzielnych rozdziałów klasyfikacji budżetowej jest skala dochodów lub wydatków, konieczność wyodrębnienia wynikająca z przepisów oraz potrzeby analityczne. Nie można wykluczyć, że zadania mające charakter stały, ale o niewielkiej skali, mogą być klasyfikowane w rozdziałach kończących się cyframi 95.

(dowód: akta kontroli str. 4782, 4789)

Zdaniem NIK duża skala wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich ponoszonych w rozdziałach klasyfikacji budżetowej z końcowymi cyframi 95 wskazywała na potrzebę utworzenia dodatkowych rozdziałów klasyfikacji budżetowej. Skala ta wynikała z nieprawidłowego układu klasyfikacji rozdziałowej, w której do wyżej wymienionych rozdziałów przypisano zadania absorbujące znaczące środki publiczne.

Klasyfikacja funkcji, zadań, podzadań i działań państwa ma wewnętrznie niejednorodny charakter, podobnie jak klasyfikacja budżetowa. Po pierwsze, jak wynika z treści „Informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym w 2014 r.” w układzie funkcji państwa przyjęto niejednorodne kryteria doboru, w związku z czym w układzie zadaniowym budżetu państwa w 2014 r. obok funkcji „Infrastruktura transportowa”, „Zdrowie” oraz Edukacja, wychowanie i opieka” istniała funkcja „Kształtowanie rozwoju regionalnego kraju”, w której wykazywano wydatki na zadania mieszczące się w innych obszarach funkcjonalnych. Polityka regionalna nie jest obszarem komplementarnym wobec innych obszarów zadań publicznych, tylko odwołuje się do innego porządku klasyfikacyjnego – przestrzennego, a nie funkcjonalnego.

Po drugie w układzie zadań, podzadań i działań widoczny jest brak jednolitego podejścia do tego, czym ma być zadanie publiczne i działanie. W związku z tym na poziomie zadań określono zarówno zadania publiczne *sensu stricto*, takie jak sprawowanie wymiaru sprawiedliwości przez sądy powszechne i wojskowe, a jednocześnie wpisano realizację Wspólnej Polityki Rolnej oraz pomocy krajowej, będącej bardziej polityką niż zadaniem publicznym.

Podobny problem, wynikający z niejednoznaczności definiowania zadań publicznych, zaobserwowano na poziomie podzadań. Jak wynika z treści załącznika 64 do noty budżetowej na 2014 r. zaliczano do nich między innymi Program Rozwoju Obszarów Wiejskich 2007-2013 (podzadanie 21.7.4) oraz Program Rozwoju Obszarów Wiejskich 2014-2020 (podzadanie 21.7.6), które nie są zadaniami publicznymi, tylko programami, będącymi instrumentami realizacji zadań publicznych²³. W ten sposób również na poziomie podzadań odwołano się do różnych wymiarów klasyfikacji wydatków, niekiedy odwołując się do porządku funkcjonalnego, a innym razem do układu programów. W przypadku dwóch wyżej wymienionych podzadań miało to także konsekwencje dla nieprzejrzystego układu działań.

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7145)

Zdaniem NIK Wspólna Polityka Rolna, podobnie jak programy rozwoju obszarów wiejskich, nie jest jednolitym, wyodrębnionym zadaniem publicznym, natomiast wyznacza różnorodne cele, które są realizowane poprzez wykonanie różnych zadań. W układzie zadaniowym budżetu państwa, w obszarze rolnictwa wciąż dominuje podejście programowe, któremu są podporządkowane różnorodne działania, a nie podejście zadaniowe. Może to świadczyć o tym, że punktem wyjścia do konstruowania układu zadaniowego w rolnictwie była konieczność realizacji polityk i programów (WPR, PROW), a nie zaspokajanie określonych potrzeb społecznych i środowiskowych poprzez realizację różnorodnych zadań publicznych. W rezultacie wydatki na te same zadania publiczne zostały wykazywane w różnych pozycjach układu zadaniowego, gdyż były finansowane za pomocą różnych programów.

²³ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 czerwca 2013 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2014 (Dz. U. z 2013 r., poz. 702).

Jak wynika z treści załącznika 64 do noty budżetowej na 2014 r. zakres najniższego, czwartego poziomu układu zadaniowego, na który powinny się składać konkretne działania, w przypadku niektórych pozycji w dziedzinie polityki rolnej wykraczał nawet poza kategorię zadań publicznych. Ze względu na umieszczenie na poziomie zadań i podzadań agregatów w formie polityk i programów, na poziomie działań wykazywano obszary interwencji (tak zwane osie programów) złożone z różnorodnych zadań lub też wykazywano pojedyncze zadania, które powinny zostać przypisane do drugiego lub trzeciego poziomu układu zadaniowego (czyli do poziomu zadań i podzadań). Na przykład dla podzadania PROW 2007-2013 jako działania wskazano między innymi „konkurencyjność sektora rolnego i leśnego”, „pomoc techniczną” oraz „zrównoważenie środowiska naturalnego i obszarów wiejskich”.

Po trzecie niektóre zadania ujęte w układzie zadaniowym budżetu państwa istotnie wykraczały poza obszar funkcji, do których zostały przyporządkowane, co wskazuje na wadliwą konstrukcję układu zadaniowego. Zadanie te powinny być przypisane do innych obszarów funkcjonalnych. Najbardziej jaskrawym przykładem było przypisanie zadań z zakresu wspierania infrastruktury wsi do funkcji 21 – *Polityka rolna i rybacka*. Zadania te związane są z zapewnieniem odpowiedniej jakości życia ludności zamieszkującej obszary wiejskie, a nie ze wspieraniem rolnictwa. Podobnie jest z zadaniami finansowanymi w ramach drugiego filaru Wspólnej Polityki Rolnej. Zdaniem NIK w funkcji „Polityka rolna i rybacka” powinny być ujmowane działania polegające na wspieraniu sektora rolnego i rybackiego, natomiast inne zadania służące rozwojowi wsi i podnoszeniu jakości życia ludności wiejskiej powinny zostać przypisane do odpowiednich obszarów funkcjonalnych, zaś zadanie z zakresu koordynacji różnych działań służących rozwojowi wsi i poprawie jakości życia ludności wiejskiej należy do funkcji związanej z działalnością ogólnopaństwową.

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7145-7146)

Trzecia z klasyfikacji funkcjonalnych, klasyfikacja działów administracji rządowej, jest terminologicznie niespójna z klasyfikacją budżetową i klasyfikacją funkcji państwa. Nazwy części budżetowych, odnoszące się do obszarów działalności państwa (np. nauka, transport, administracja publiczna) sugerują, że w odpowiednich częściach są wykonywane wydatki na realizację zadań z danego obszaru, a dysponenti tych części są odpowiedzialni za całość środków wykonywanych w tych obszarach. Tymczasem w częściach tych są ujmowane niepełne wydatki na dany obszar działalności państwa, a odpowiedzialność dysponentów dotyczy wykorzystania środków przypisanych do określonej części, a nie realizacji zadań z danego obszaru działalności państwa. Taki sposób ujmowania budżetu państwa uniemożliwia jednoznaczne przypisanie odpowiedzialności za realizację zadań w poszczególnych obszarach działalności państwa, gdyż wydatki na te zadania są rozproszone pomiędzy różnych dysponentów. W związku z takim układem budżetu państwa dysponenti są rozliczani przede wszystkim z prawidłowości wykonania wydatków w swoich częściach, a nie z efektów realizacji polityki w danym obszarze działalności państwa, który wykracza poza kompetencje jednego dysponenta.

Nieprzejrzysty jest także sam układ działów administracji rządowej oraz zakres przypisanych do nich zadań. Na przykład w części 33 – Rozwój wsi – której dysponentem jest Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi, dominują wydatki wykazane w dziale 010 klasyfikacji budżetowej – Rolnictwo i łowiectwo. Tymczasem w klasyfikacji działów administracji rządowej i powiązanej z nią klasyfikacji części budżetowych istnieje część 32 Rolnictwo – której dysponentem jest również Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi. Zdaniem NIK posługiwanie się w przypadku układu działów administracji rządowej układem funkcjonalnym, który jest podobny do układu działów klasyfikacji budżetowej i układu zadaniowego budżetu państwa nie służy przejrzystości realizowania procesów gospodarczych przez poszczególne organy i jednostki administracji państwowej.

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7146)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. NIK zwraca uwagę, że w układ funkcji państwa jest niespójny z międzynarodową klasyfikacją funkcji państwa COFOG. Podobnie niespójny z klasyfikacją COFOG jest układ klasyfikacji działowo-rozdziałowej. Należy podkreślić, że Główny Urząd Statystyczny,

dokonując zestawienia danych o wydatkach publicznych według COFOG, nie posługuje się układem zadaniowym budżetu państwa, tylko korzysta z układu „tradycyjnej” klasyfikacji budżetowej, uznając go za bardziej przydatny w określaniu rzeczywistych wydatków na poszczególne obszary zadań publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 4832, 4836)

Zdaniem Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa relacja spójności między klasyfikacją COFOG a klasyfikacją budżetową nie może być budowana w sposób bezpośredni, gdyż COFOG służy do analiz międzynarodowych, a nie do planowania, wykonania i sprawozdawczości na poziomie krajowym.

(dowód: akta kontroli str. 4782, 4787)

NIK nie podziela powyższej opinii. Po pierwsze dane w układzie COFOG są wykorzystywane w dokumentach strategicznych do analizy wydatków krajowych (na przykład Strategii Rozwoju Kraju), a nie tylko w porównaniach międzynarodowych. Po drugie COFOG jest klasyfikacją funkcji państwa, utworzoną z myślą o specyfice działalności instytucji państwowych i przyjętą zarówno przez OECD, jak i przez Unię Europejską. Od strony funkcjonalnej jest zatem znacznie lepszym narzędziem do planowania, wykonywania i sprawozdawczości w sektorze finansów publicznych niż klasyfikacja budżetowa oparta na Polskiej Klasyfikacji Działalności, odnoszącej się przede wszystkim do rejestrowania działalności gospodarczej. Układ klasyfikacji COFOG jest od wielu lat wykorzystywany między innymi w Wielkiej Brytanii w sprawozdaniach z wykonania wydatków publicznych.

2. Zestawienie wydatków wykonanych w 2014 r. w pełnym układzie funkcji, zadań, podzadań i działań nie zostało opublikowane. Na stronie Ministerstwa Finansów oraz w serwisie DanePubliczne.gov.pl opublikowano jedynie „Informację o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym w 2014 r.” zawierającą dane o wydatkach według funkcji i zadań, z pominięciem poziomu podzadań i działań.

(dowód: akta kontroli str. 7146)

Jak poinformował Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa, sprawozdanie z realizacji zadaniowego planu wydatków jest sporządzane w układzie zadań budżetowych określonych w art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 4820, 4830)

Zdaniem NIK ze względu na duży poziom ogólności zadań w układzie zadaniowym budżetu państwa, a także ze względu na duże nakłady poniesione w podsektorze rządowym na sporządzenie zestawienia wydatków w układzie zadaniowym oraz w związku z brakiem szczegółowej informacji o wydatkach budżetowych w układzie funkcjonalnym Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa powinien opublikować pełne zestawienie wykonania wydatków w układzie zadaniowym, najlepiej w formie bazy lub arkusza danych, aby dane te można było w prosty sposób wykorzystać do dalszych obliczeń. Szczegółowe zestawienie wydatków w układzie zadaniowym uzupełniałoby „Informację o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym w 2014 r.”.

Ponadto Informacja o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym w 2014 r. powinna zawierać również dane o wydatkach na realizację podzadań. W art. 2 pkt 3 ustawy o finansach publicznych wskazano, że ilekroć w ustawie mowa jest o układzie zadaniowym, rozumie się przez to zestawienie wydatków budżetu państwa sporządzone według funkcji państwa oraz zadań i podzadań budżetowych. W art. 182 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych wskazuje się na obowiązek dołączenia informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym, który – zgodnie z art. 2 pkt 3 tej ustawy składa się nie tylko z funkcji i zadań, ale również z podzadań.

3. NIK zauważa, że na poziomie sektora finansów publicznych nie funkcjonuje jednolity system klasyfikacyjny pozwalający na jednoznaczne ustalenie podstawowych wielkości wydatków w układzie funkcjonalnym. System sprawozdawczości o charakterze finansowym na poziomie zarówno sektora finansów publicznych, jak i na poziomie sektora instytucji rządowych i samorządowych nie jest dostosowany do analizy wydatków w wymiarze

funkcjonalnym. W związku z tym wskazanie, ile wyniosły wydatki całego sektora na przykład na transport, jest zadaniem bardzo skomplikowanym.

W Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. dane o wydatkach wszystkich jednostek finansów publicznych zestawiono wyłącznie w układzie ekonomicznym (dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, inne wydatki bieżące, wydatki majątkowe), natomiast nie publikowano danych o wydatkach publicznych w układzie funkcjonalnym (zadaniowym). Zdaniem NIK brak informacji o wydatkach publicznych w układzie funkcjonalnym stanowi poważną lukę w systemie sprawozdawczości dotyczącej finansów publicznych w Polsce a także nie pozwala na wypełnienie standardu 2.3 Kodeksu Przejrzystości Fiskalnej wskazującego, że sprawozdania o charakterze finansowym powinny być prezentowane w sposób umożliwiający analizę prowadzonych polityk i rozliczalność.

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7146)

1.7. Możliwość identyfikacji przepływu środków wewnątrz sektora finansów publicznych

Opis stanu faktycznego Identyfikacja przepływu środków wewnątrz sektora finansów publicznych na podstawie sprawozdań o charakterze finansowym następuje w dwojaki sposób. Po pierwsze w sprawozdaniach tych w nazwie danej pozycji sprawozdania wskazuje się nazwę jednostki lub grupy jednostek przekazujących lub odbierających określone środki. Na przykład w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa wykazuje się dotacje na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego. Po drugie rodzaj jednostki przekazującej lub odbierającej środki może wynikać z charakteru operacji. Na przykład wykazanie podatku od nieruchomości w zestawieniu wykonanych wydatków oznacza przekazanie środków gminom. Na ogół stosuje się pierwszą metodę identyfikacji jednostki należącej do sektora finansów publicznych, gdyż jest stosunkowo niewiele kategorii dochodów i wydatków przypisanych do jednego tylko rodzaju jednostek.

W systemie sprawozdawczości o charakterze finansowym rozpowszechniona jest łączna, podmiotowo-ekonomiczna forma identyfikacji jednostek przekazujących lub otrzymujących środki publiczne. Polega ona na wskazaniu w nazwie operacji zarówno jej charakteru ekonomicznego (na przykład „dotacja podmiotowa na zadania, o których mowa w art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym²⁴”), jak i jednostki biorącej udział w transakcji („dla uczelni publicznej”).

(dowód: akta kontroli str. 7138, 7147)

Ustalone nieprawidłowości W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

System identyfikacji przepływów pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych jest nieefektywny i nie pozwala na pełną identyfikację przepływu środków między tymi jednostkami, co prowadzi do zawyżenia prezentowanych w sprawozdaniach dochodów i wydatków publicznych. Identyfikacja jednostek przekazujących lub otrzymujących środki publiczne następuje głównie poprzez wskazanie zarówno tych jednostek, jak i charakteru operacji, co wiąże się z koniecznością stosowania – na poziomie operacji budżetowych – rozbudowanej klasyfikacji paragrafowej. Ze względu na rozbudowany katalog operacji ekonomicznych w budżecie państwa, budżecie środków europejskich i w budżetach jednostek samorządu terytorialnego oraz ze względu na stosunkowo długą listę grup jednostek sektora finansów publicznych nie jest możliwe jednoznaczne ujęcie w klasyfikacji dochodów i wydatków, na poziomie paragrafów, wszystkich istotnych rodzajów transferów do tych jednostek. W związku z tym istotną część transferów wewnątrz sektora finansów publicznych wykazuje się w systemie sprawozdawczości budżetowej jako transfery do nieokreślonych jednostek tego sektora (pozycje dotacyjne, na przykład paragraf 280 – Dotacja celowa otrzymana z budżetu przez pozostałe jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych) lub też pomija się fakt przekazania środków innym jednostkom sektora (na przykład w przypadku zakupu od nich usług lub przy przekazaniu dotacji

²⁴ Dz. U. z 2012 r. poz. 572 ze zm.

celowych w ramach programów finansowanych z udziałem środków europejskich oraz środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 oraz ust. 3 pkt 5 i 6 ustawy, lub płatności w ramach budżetu środków europejskich w ramach paragrafu 200 i 620).

(dowód: akta kontroli str. 4798-4799, 4806-4808)

1.8. Źródła danych o wydatkach strukturalnych

Opis stanu
faktycznego

Przewodniczący zarządów jednostek samorządu terytorialnego oraz dysponenti części budżetowych mieli obowiązek przekazania Ministrowi Finansów sprawozdań Rb-WSa i Rb-WSb za 2014 r. zarówno w formie elektronicznej, jak i papierowej w terminie do 30 kwietnia 2015 r. W Departamencie Wspierania Polityk Gospodarczych w Ministerstwie Finansów wprowadzono dane do zbiorczej bazy.

Dane ze sprawozdań o wydatkach strukturalnych służą do oceny spełnienia przez Polskę zasady dodatkowości. Polska ma obowiązek uzgodnić z Komisją Europejską ocenę spełnienia tej zasady do dnia 30 czerwca 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 4846, 4848-4849)

W perspektywie finansowej 2014-2020 zasada dodatkowości będzie spełniona, jeżeli krajowe nakłady brutto na środki trwałe jednostek sektora finansów publicznych nie będą wypierane przez środki europejskie, co będzie weryfikowane na podstawie dostępnej sprawozdawczości budżetowej i statystycznej GUS, bez konieczności wypełniania dodatkowych sprawozdań²⁵.

(dowód: akta kontroli str. 4843-4844)

Przepisy nie nakładały na Ministra Finansów obowiązku publikowania szczegółowych danych o wydatkach strukturalnych, tym samym Minister Finansów nie publikował danych o wydatkach strukturalnych za lata 2013-2014.

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Mimo że termin przekazania sprawozdań o wydatkach strukturalnych w 2014 r. upłynął w dniu 30 kwietnia 2015 r., to w Departamencie Wspierania Polityk Gospodarczych do dnia 21 września nie sporządzono zbiorczej bazy danych.

Zastępca Dyrektora Departamentu poinformował, że zbiorcza baza danych jest sporządzana na podstawie sprawozdań w formie papierowej, które podlegają weryfikacji formalnej i ocenie prawidłowości, a zidentyfikowane nieprawidłowości są na bieżąco konsultowane i korygowane. Pracownicy jednostki mają w tym czasie również inne obowiązki do wypełnienia. Zastępca Dyrektora Departamentu poinformował, że baza danych zostanie przekazana NIK niezwłocznie po jej sporządzeniu. Stało się to w dniu 1 grudnia 2015 r.

NIK zaznacza, że jednostki składają sprawozdania również w wersji elektronicznej, co powinno znacznie ułatwić i przyspieszyć pracę nad tworzeniem zbiorczej bazy danych.

(dowód: akta kontroli str. 4843-4845, 4851, 4854)

Bazy danych o wydatkach strukturalnych nie były publikowane. Jak podał Zastępca Dyrektora Departamentu Wspierania Polityk Gospodarczych Minister Finansów nie ma obowiązku publikowania tych danych, są one jednak udostępniane na wniosek zainteresowanych osób.

NIK zauważa, że celowe byłoby publikowanie danych o wydatkach strukturalnych, co wpłynęłoby na poprawę jawności i przejrzystości finansów publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 4846, 4849)

²⁵ Art. 95 oraz pkt 2 załącznika X rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. U. UE L. 347 z 20 grudnia 2013 r. ze zm.).

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Minister Finansów nie podejmował skutecznych działań w celu zapewnienia jawności i przejrzystości systemu sprawozdań w zakresie finansów publicznych.

2. Księgi rachunkowe

2.1. System kontroli zarządczej w zakresie finansowym odnoszącym się do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań

Opis stanu faktycznego

System kontroli zarządczej w zakresie odnoszącym się do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań Ministerstwa Finansów oparto na sformalizowanych wzorach postępowania wynikających z uregulowań zewnętrznych (prawnych), jak również przepisów wewnętrznych. Ministerstwo zostało wyposażone w adekwatny sprzęt i oprogramowanie tworzące systemy informatyczne. Departamenty odpowiedzialne za sprawozdawczość finansową dysponowały relatywnie stałą kadrą pracowników, którym zapewniono możliwości stałego doskonalenia zawodowego i podnoszenia kwalifikacji.

Kontrolę instytucjonalną w Ministerstwie wykonuje Biuro Audytu i Kontroli Wewnętrznej. Elementem kontroli zarządczej w Ministerstwie jest proces identyfikowania, analizy i zarządzania ryzykiem, zarówno w poszczególnych komórkach organizacyjnych, jak i na poziomie całej jednostki. Nadzór nad czynnościami kontroli, w obszarach sprawozdawczości finansowej, w ramach kontroli funkcjonalnej sprawowany jest przez kolejnych przełożonych (naczelników, głównego księgowego, kierownictwo Departamentów) w ramach powierzonych im obowiązków.

(dowód: akta kontroli str. 1489-1555, 2675-2680, 2686-2927, 3763-3780)

Zdaniem NIK, system kontroli zarządczej w Ministerstwie Finansów nie był w pełni skuteczny, tj. nie chronił od błędów w księgach rachunkowych i sprawozdaniach lub nie pozwalał na ich ujawnienie i korektę, o czym świadczą stwierdzone nieprawidłowości w pozostałych obszarach/ podobszarach kontroli.

2.2. Organizacja systemu rachunkowości

Minister Finansów, zgodnie z rozporządzeniami Prezesa Rady Ministrów w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów,²⁶ kieruje działami administracji publicznej: budżet oraz finanse publiczne i instytucje finansowe. Ministerstwo Finansów zapewnia obsługę Ministra Finansów między innymi w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów oraz ewidencja operacji związanych z wykonywaniem budżetu państwa prowadzone są przez Ministerstwo Finansów, jak również przez inne podmioty na rzecz Ministerstwa Finansów. W zakresie operacji gospodarczych dotyczących jednostki budżetowej księgi rachunkowe prowadzone są przy wykorzystaniu planu kont opisanego w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, natomiast w zakresie operacji gospodarczych dotyczących wykonania budżetu państwa przy wykorzystaniu planu kont opisanego w załączniku nr 1 do wyżej wymienionego rozporządzenia.

W Ministerstwie Finansów dla ewidencji operacji gospodarczych jednostki budżetowej księgi rachunkowe prowadzone są przez:

- Departament Finansów i Księgowości (dalej: Departament FK) w zakresie Dysponenta Głównego części 19 – *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* (tzw. „Resort”) oraz dysponenta III stopnia części 19 (tzw. „Centrala MF”),
- Departament Długu Publicznego (dalej: Departament DP) w zakresie części 79 – *Obsługa długu krajowego*²⁷,

²⁶ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2011 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. nr 248 poz. 1481) oraz rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 września 2014 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. z 2014 r. poz. 1256).

²⁷ Z dniem 1 stycznia 2016 r. na podstawie § 1 ust. 1 lit b) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2015 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. z 2015 r. poz. 632) zmieniono nazwę 79 części budżetowej na *Obsługa długu Skarbu Państwa*.

- Departament Finansów Samorządu Terytorialnego (dalej: Departament ST) w zakresie części 82 – *Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego*,
- Departament Unii Europejskiej (dalej: Departament UE) w zakresie części 84 – *Środki własne Unii Europejskiej*.

Z kolei ewidencja operacji dokonywanych w zakresie budżetu państwa prowadzona jest przez:

- Departament Instytucji Płatniczej (dalej: Departament IP) w zakresie Budżetu Środków Europejskich (dalej: BŚE), w tym części 87 – *Dochody Budżetu Środków Europejskich*, a ponadto w zakresie operacji gospodarczych na rachunkach bankowych przeznaczonych do obsługi poszczególnych środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych (środki pozabudżetowe),
- Departament Budżetu Państwa (dalej: Departament BP) w zakresie operacji związanych z wykonywaniem budżetu państwa; ewidencja ta prowadzona jest w systemie TREZOR.

Ponadto na zlecenie Ministra Finansów ewidencja księgowa w zakresie finansowania zagranicznego potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, obejmująca ewidencję wybranych operacji części budżetowych 78 – *Obsługa zadłużenia zagranicznego*²⁸ i 98 – *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa*, prowadzona jest przez podmioty zewnętrzne²⁹, tj.:

- Narodowy Bank Polski (dalej: NBP),
- Bank Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK).

Operacje gospodarcze związane z częścią kapitałową finansowania zagranicznego potrzeb pożyczkowych budżetu państwa ewidencjonowane są w części 98 i stanowią operacje gospodarcze budżetu państwa, natomiast operacje gospodarcze związane z kosztami i obsługą finansowania zagranicznego ewidencjonowane były w części 78 i stanowią operacje gospodarcze Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej.

Bank Gospodarstwa Krajowego prowadzi ponadto ewidencje na rzecz Ministra Finansów w następujących obszarach:

- przepływu środków na rachunku bankowym prowadzonym w celu udzielania gwarancji stanowiących pomoc de minimis w ramach programu rządowego „Wspieranie przedsiębiorczości z wykorzystaniem poręczeń i gwarancji BGK”,
- przepływu środków na rachunku bankowym prowadzonym w celu udzielania kredytów eksportowych o stałych stopach procentowych udzielanych na okres co najmniej 2 lat w celu finansowania umów eksportowych zawieranych przez dostawców krajowych, na podstawie zawartych z nimi umów w ramach Programu Dopłat do Oprocentowania Kredytów Eksportowych,
- pożyczek na wyprzedzające finansowanie w ramach programu rozwoju obszarów wiejskich 2007-2013³⁰,
- pożyczek dla jednostek sektora finansów publicznych³¹,

²⁸ Część budżetowa uchylona z dniem 1 stycznia 2016 r. na podstawie §1 ust. 1 lit a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 30 kwietnia 2015 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. z 2015 r. poz. 632).

²⁹ Umowa z dnia 25 sierpnia 1995 r. w sprawie obsługi zobowiązań i należności budżetu państwa z tytułu zawartych lub gwarantowanych przez Rząd RP umów kredytowych z międzynarodowymi instytucjami i organizacjami finansowymi oraz z tytułu członkostwa Polski w tych organizacjach (§ 5 ust. 1 pkt 6); Umowa z dnia 19 lutego 2001 r. w sprawie zasad wykonywania przez Narodowy Bank Polski funkcji agenta finansowego Rządu Rzeczypospolitej Polskiej dla realizacji umów kredytowych i pożyczkowych, zawieranych z rządami innych państw (§ 4 ust. 1 pkt 5); Umowa z dnia 21 grudnia 2007 r. w sprawie powierzenia Bankowi Gospodarstwa Krajowego prowadzenia obsługi bankowej i ewidencji księgowej zagranicznych zobowiązań i należności Skarbu Państwa.

³⁰ Na podstawie umowy z dnia 18 czerwca 2009 r. z Ministrem Finansów na prowadzenie rachunków Ministra na wyprzedzające finansowanie w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich, BGK jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji pozaksięgowej i obsługi bankowej pożyczek. Ewidencja ta obejmuje: uruchamianie pożyczek na finansowanie wyprzedzające, ewidencję naliczonych i spłaconych odsetek dla każdej umowy pożyczki, ewidencję spłat pożyczek.

³¹ Na podstawie umowy z dnia 22 października 2004 r. z Ministerstwem Finansów na prowadzenie rachunków bankowych do obsługi pożyczek dla JSFP. Ewidencja obejmuje uruchomienie pożyczek, naliczenie odsetek oraz obsługę spłat odsetek i pożyczek.

– pożyczek dla publicznych zakładów opieki zdrowotnej³².

(dowód: akta kontroli str. 44-51, 369-386, 552-651, 662-664, 2721-2748, 2926-2927, 5325, 5492-5493, 6519-6533, 6666-6669, 6957-6962, 7101-7135)

Powyższe księgi rachunkowe MF jako jednostki budżetowej prowadzone są w oparciu o odrębne dokumentacje przyjęte dla każdego dysponenta części budżetowej oraz dla operacji związanych ze środkami pozabudżetowymi, zasady (politykę) rachunkowości. Dokumentacje te spełniają podstawowe wymogi określone w art. 10 ustawy o rachunkowości, z zastrzeżeniem uwag i nieprawidłowości opisanych w dalszej części wystąpienia. W szczególności w dokumentacji podano metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego, wykaz kont księgi głównej, przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń, zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej. W większości przypadków podano również wykaz zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe na informatycznych nośnikach danych, z określeniem ich struktury, wzajemnych powiązań oraz ich funkcji w organizacji całości ksiąg rachunkowych i w procesach przetwarzania danych. Opisano system informatyczny podając wykaz programów, procedur lub funkcji wraz z opisem algorytmów i systemu przetwarzania danych oraz konkretnych programowych zasad ochrony, przyjętych do stosowania w Ministerstwie. W dokumentacji opisano również przyjęty w jednostce system służący ochronie danych i ich zbiorów.

Przyjęte zasady rachunkowości – za wyjątkiem kwestii opisanych w dalszej części wystąpienia – są zasadne i adekwatne do charakteru działalności jednostki, jednak – wobec braku jednolitych zasad rachunkowości – w niektórych przypadkach przyjęto odmienne zasady ujmowania operacji lub wyceny aktywów i pasywów dla operacji gospodarczych o jednakowej treści ekonomicznej.

W wystąpieniu pokontrolnym³³ po kontroli „Wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego” Najwyższa Izba Kontroli wnosila o opracowanie dla tej części dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, która spełniałaby wszystkie wymogi określone w ustawie o rachunkowości.

Zarządzeniem Nr 71 Ministra Finansów z dnia 29 października 2015 r. w sprawie wprowadzenia „Zasad (polityki) rachunkowości obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych części 82 budżetu państwa – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego” z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2015 r., wprowadzono nową politykę rachunkowości. Do dnia zakończenia kontroli księgi rachunkowe części 82 nie zostały dostosowane do nowych zasad. Z informacji przekazanej przez Zastępcę Dyrektora Departamentu Finansów Samorządu Terytorialnego z dnia 30 listopada 2015 r. wynika, że aktualnie księgi rachunkowe części 82 są dostosowywane do nowej polityki rachunkowości.

Dla ewidencji budżetu prowadzonej w systemie TREZOR nie opracowano dokumentacji opisującej przyjęte zasady ewidencji.

Zapisy księgowo i dokumentacja księgowa Ministerstwa Finansów przechowywane były zgodnie z postanowieniami rozdziału 8 ustawy o rachunkowości.

(dowód: akta kontroli str. 44-45, 491, 662-664, 1539-1555, 2926-2927, 3781-3846, 4724-4732, 4919-4938, 6519-6533)

Uwagi dotyczące badanej działalności

Ewidencja operacji gospodarczych budżetu państwa prowadzona jest w sposób niejednolity, gdyż:

- w zakresie BŚE, w tym części 87 prowadzona jest na podstawie ustawy o rachunkowości, co wynika z przyjętej polityki rachunkowości, przy zastosowaniu planu kont wynikającego z załącznika nr 1 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości;

³² Na podstawie umowy z dnia 17 czerwca 2005 r. w sprawie prowadzenia przez BGK rachunków Ministra do obsługi pożyczek PZOZ. Ewidencja ta obejmuje uruchomienia pożyczek, naliczenia odsetek oraz rozliczenia spłat odsetek i pożyczek oraz ich umorzenia.

³³ Wystąpienie pokontrolne KAP.410.001.12.2015 z dnia 17 kwietnia 2015 r. (P/15/001).

- w zakresie części 98 oraz operacji związanych z wykonaniem budżetu państwa (w systemie TREZOR) prowadzona jest w ewidencji, która w ocenie Ministerstwa Finansów nie podlega ustawie o rachunkowości; ponadto stosowany dla części 98 plan kont jest niezgodny z planem kont dla budżetu państwa wynikającym z załącznika nr 1 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości; ewidencja tej części prowadzona jest również w różnych systemach, tj. częściowo w systemie księgowym i częściowo w systemie pozaksięgowym.

Przyjęcie niejednorodnych zasad prowadzenia ewidencji rodzi ryzyko wystąpienia nieprawidłowości, w tym w zakresie kompletności oraz prezentacji danych w sprawozdaniach o charakterze finansowym.

(dowód: akta kontroli str. 100-104, 128-132, 385-386, 552-652, 1489-1555, 1730-1741, 4939-5000, 5199-5204, 5323-5324, 5991-5993, 6666-6669, 6958-6962, 7101-7135)

2.3. Inwentaryzacja majątku

Roczna inwentaryzacja obejmująca wszystkie składniki aktywów i pasywów, przeprowadzona została z zachowaniem terminów i częstotliwości określonych w art. 26 ust. 1 i 3 ustawy o rachunkowości. NIK, z zastrzeżeniem poniższej uwagi dotyczącej inwentaryzacji aktywów i pasywów części 78 i 98 w zakresie ewidencji prowadzonej przez NBP, nie wnosi innych uwag do sposobu jej przeprowadzenia, udokumentowania i rozliczenia w księgach roku 2014.

W zakresie Centrali MF roczna inwentaryzacja przeprowadzona została na podstawie *Planu Inwentaryzacji na rok 2014*, zatwierdzonego przez Dyrektora Generalnego. W zakresie Resortu MF oraz dysponentów części 79, 82, 84, 87, jak również ksiąg rachunkowych środków pozabudżetowych prowadzonych w Departamencie IP przeprowadzona została na podstawie zasad rachunkowości obowiązujących dla prowadzenia poszczególnych ksiąg rachunkowych. Zaś w zakresie ewidencji części 78 i 98 prowadzonej przez NBP i BGK na podstawie „Zasad rachunkowości obowiązujących dla ewidencji operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa”.

(dowód: akta kontroli str. 1228-1233, 1588-1621, 1857-1862, 1919-1929, 1950-1964, 3581-3648, 4429-4456, 4724-4732, 4935, 5443-5477, 5948-5956, 6338-6351, 6531, 7123-7130)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

W „Zasadach rachunkowości obowiązujących dla ewidencji operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa”, które były podstawą organizacji ewidencji księgowej dla części 78 i 98, prowadzonych przez agentów finansowych NBP i BGK, nie wskazano jednoznacznie metod przeprowadzenia inwentaryzacji sald aktywów i pasywów, w szczególności nie określono metod dokumentowania przeprowadzonej inwentaryzacji. Inwentaryzacja aktywów i pasywów przeprowadzona przez NBP nie została udokumentowana zestawieniem zinwentaryzowanych sald ani dokumentem równoważnym. Zastosowana metodologia rodzi ryzyko omyłkowego pominięcia niektórych sald. W przypadku NBP inwentaryzacją nie były objęte również salda kont 800 *Fundusz jednostki* i 860 *Wynik finansowy*, co uzasadniano zastosowaniem automatycznych procesów księgowych obsługiwanych przez system informatyczny OZIN.

Wyżej wymienione zasady rachunkowości zakładały w pierwszej kolejności inwentaryzację drogą porównania i weryfikacji danych ksiąg rachunkowych z odpowiednią dokumentacją, a w drugiej ewentualne pozyskanie potwierdzenia sald od kontrahentów.

Zdaniem NIK konieczne jest ustalenie dla agentów finansowych wymogów dotyczących inwentaryzacji, zapewniających jakość jej przeprowadzenia co najmniej na poziomie analogicznym do jakości, którą gwarantuje stosowanie zasad określonych w ustawie o rachunkowości. W szczególności dotyczy to wskazania konieczności odpowiedniego udokumentowania przeprowadzenia inwentaryzacji i powiązania jej wyników z zapisami księgowymi oraz jednoznacznego wskazania metod inwentaryzacji, w zależności od rodzajów składników majątkowych.

(dowód: akta kontroli str. 5188, 5198-5205, 5445-5477, 5948-5956, 5991-5993, 7123-7130)

2.4. Księgi rachunkowe

Księgi rachunkowe za 2014 r.

We wszystkich prowadzonych księgach rachunkowych dane bilansu zamknięcia za 2013 r. zostały prawidłowo wprowadzone do ksiąg rachunkowych jako bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 2014 r.

Suma zapisów w dzienniku, z uwzględnieniem kont pozabilansowych, była zgodna z zestawieniem obrotów i sald kont księgi głównej za 2014 r. i wynosiła dla:

- Dysponenta Głównego części 19 po stronie Wn 20.519.341.793,58 zł, po stronie Ma 17.720.612.463,33 zł,
- Centrali MF po stronie Wn 4.029.068.265,78 zł, po stronie Ma 4.050.231.881,65 zł,
- Dysponenta części 79 po stronie Wn 278.620.300.040,56 zł, po stronie Ma 426.328.906.767,47 zł
- Dysponenta części 82 po stronie Wn 534.980.205.078,83 zł, po stronie Ma 538.073.700.620,83 zł,
- Dysponenta części 84 po stronie Wn 158.014.550.109,72 zł, po stronie Ma 158.674.545.576,88 zł,
- Budżetu Środków Europejskich po stronie Wn 2.600.725.638.487,01 zł, po stronie Ma 2.345.597.715.076,68 zł,
- środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych po stronie Wn 819.834.503.114,70 zł, po stronie Ma 978.329.058.209,42 zł.
- Dysponenta części 78 oraz 98 (w części dotyczącej zadłużenia zagranicznego) łącznie po stronie Wn 4.756.698.807.268,31 zł, po stronie Ma 4.858.934.455.081,04 zł

Przedstawione zestawienie obrotów z ewidencji budżetu państwa prowadzonej w systemie TREZOR wskazuje, że obroty po stronie Wn i Ma wynosiły 7.003.272.587.040,90 zł.

Za wyjątkiem opisanych niżej przypadków szczegółowe badania nie wykazały niczego, co nie pozwalałoby stwierdzić, że:

- zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, podlegające księgowaniu zostały prawidłowo udokumentowane, tj. w sposób kompletny i przejrzysty;
- dowody księgowe odpowiadały wymogom ustawy o rachunkowości, zawierały potwierdzenie przeprowadzenia kontroli formalnej i merytorycznej oraz wskazanie okresu, którego dotyczą; posiadały podpisy stwierdzające ich zakwalifikowanie do ujęcia w księgach oraz dekretację, z uwzględnieniem zapisu art. 21 ust.1a pkt 2 ustawy o rachunkowości;
- zdarzenia gospodarcze poprawnie ujmowano w księgach rachunkowych – na podstawie dowodów księgowych – na odpowiednich kontach, zgodnie z treścią ekonomiczną tych zdarzeń, we właściwym okresie sprawozdawczym, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności;
- zasady rachunkowości w 2014 r. stosowane były w sposób ciągły;
- księgi rachunkowe prowadzone były rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i na bieżąco.

(dowód: akta kontroli str.491, 552-652, 664,1374-1384, 1671-1687, 1730-1742, 1950-2674, 3649-3657, 4545-4558, 5478-5483, 5957-5964, 6358-6367)

Księgi rachunkowe za 2015 r.

Dane bilansu zamknięcia za 2014 r. prawidłowo zostały wprowadzone jako bilans otwarcia na dzień 1 stycznia 2015 r. Suma zapisów w dzienniku była zgodna z zestawieniem obrotów i sald kont księgi głównej za okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2015 r. i wynosiła dla:

- Dysponenta Głównego części 19 po stronie Wn 13.931.725.053,90 zł, po stronie Ma 10.358.568.486,73 zł,
- Centrali MF po stronie Wn 2.099.423.190,56 zł, po stronie Ma 1.759.855.470,97 zł,
- Dysponenta części 82 po stronie Wn 388.226.229.096,90 zł, po stronie Ma 374.970.733.286,90 zł,

- Dysponenta części 79 po stronie Wn 136.114.162.490,89 zł, po stronie Ma 179.923.183.206,37 zł,
- Dysponenta części 84 po stronie Wn 104.994.881.123,29 zł, po stronie Ma 100.292.127.497,65 zł,
- Budżetu Środków Europejskich po stronie Wn 2.284.583.234.369,09 zł, po stronie Ma 1.989.595.644.195,28 zł,
- środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych po stronie Wn 823.530.384.306,78 zł, po stronie Ma 972.727.129.282,82 zł.
- Dysponenta części 78 oraz 98 (w części dotyczącej zadłużenia zagranicznego zagranicznej) łącznie po stronie Wn 3.265.177.089.774,33 zł, po stronie Ma 3.300.641.209.148,02 zł

Suma obrotów Wn i Ma wynikająca z zestawienia obrotów i sald budżetu państwa z systemu TREZOR wynosiła 10.196.961.138.795,90 zł.

Z wyjątkiem niżej opisanych przypadków nie stwierdzono nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych za okres od 1 stycznia do 31 sierpnia 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 552-652, 1374-1384, 1405-1409, 1702-1710, 1730-1742, 1950-2674, 3745-3746, 4576-4586, 4865-4878, 5325, 5957-5964, 5995, 6359, 6380-6404)

Księgi rachunkowe – zagadnienia ogólne

W okresie objętym kontrolą za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiedzialność, o której mowa w art. 4 ust. 5 uor, wobec nie powierzenia tej odpowiedzialności na piśmie innej osobie za jej zgodą, ponosił kierownik jednostki.

(dowód: akta kontroli str. 13-38)

W Ministerstwie Finansów audyt wewnętrzny nie zidentyfikował ryzyka w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych.

(dowód: akta kontroli str. 1874-1918)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 sierpnia 2015 r. stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W Ministerstwie Finansów dla każdej z prowadzonych ksiąg rachunkowych opracowano odrębną politykę (zasady) rachunkowości. Nie sporządzono natomiast dokumentu, który zawierałby całościowy opis organizacji rachunkowości w MF, w tym sposób i miejsce prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz wykaz wszystkich ksiąg prowadzonych przez Ministerstwo oraz powierzonych do prowadzenia innym podmiotom. Powoduje to brak czytelności struktury organizacyjnej rachunkowości oraz problemy z identyfikacją ksiąg rachunkowych, także na potrzeby wewnętrzne Ministerstwa Finansów.

Minister Finansów Mateusz Szczurek w wyjaśnieniach podał, że miejsce prowadzenia ksiąg rachunkowych ustalone zostało w każdej polityce rachunkowości, a także, że miejsca ich prowadzenia – w rozumieniu komórek organizacyjnych MF – ustalone zostały również w Regulaminie organizacyjnym MF.

NIK zauważa, że w Regulaminie organizacyjnym MF nie wskazano między innymi prowadzonych w Departamencie Instytucji Płatniczej Ministerstwa Finansów odrębnych ksiąg rachunkowych, obejmujących ewidencję operacji gospodarczych na rachunkach bankowych, przeznaczonych do obsługi poszczególnych środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych oraz na rachunkach bankowych przeznaczonych do obsługi Budżetu Środków Europejskich, ani też prowadzonych w Departamencie Unii Europejskiej ksiąg rachunkowych części 84. W Regulaminie organizacyjnym MF nie wskazano także miejsca prowadzenia ksiąg powierzonych podmiotom zewnętrznym.

Minister poinformował jednocześnie, że opracowywany jest jednolity dokument w zakresie zasad (polityki) rachunkowości odnoszący się do wszystkich części budżetowych, który wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 44-51, 476-551, 2675-2680)

2. W planie kont części 82 obowiązującym do dnia 31 grudnia 2014 r., wprowadzonym decyzją Ministra Finansów Nr 1/ST/2004 z 30 stycznia 2004 r.³⁴ zmienionym decyzją Nr 33/ST/2012 z 7 sierpnia 2012 r.³⁵, nie uwzględniono żadnych kont kosztów zespołu „7” przewidzianych w Załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, między innymi konta 761 *Pozostałe koszty operacyjne* oraz konta 720 *Przychody z tytułu dochodów budżetowych*, pomimo że w ramach tej części dokonywane były operacje księgowe zgodne z treścią ekonomiczną powyższych kont.

Dyrektor Departamentu ST wraz z Zastępcą Dyrektora Departamentu ST podali, że dochody budżetowe, jak i koszty postępowania egzekucyjnego ewidencjonowano na koncie 750 *Przychody finansowe*, zgodnie z obowiązującą do dnia 31 grudnia 2014 r. polityką rachunkowości.

NIK zauważa, że zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 11 uor przyjęte zasady (polityka) rachunkowości, to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Oznacza to, że postanowienia przyjętej i stosowanej przez jednostkę polityki rachunkowości nie mogą być sprzeczne z powszechnie obowiązującymi przepisami.

W wyniku powyższej nieprawidłowości:

- w 2014 r. przychody z tytułu dochodów budżetowych dotyczące zwrotu do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie oraz wpłat jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa w łącznej kwocie 2.605.358.736,52 zł zaewidencjonowano na koncie 750, zamiast na koncie 720; księgowanie powyższych przychodów na koncie 750 stanowiło naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości w zakresie ujmowania operacji gospodarczych w księgach rachunkowych zgodnie z ich treścią ekonomiczną oraz naruszało zasady funkcjonowania kont 720 i 750, określone w Załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości; w Rachunku zysków i strat na dzień 31 grudnia 2014 r. przychody z tytułu dochodów budżetowych w kwocie 2.605.358.736,52 zł, pomimo błędnej ewidencji, wykazano zgodnie z treścią ekonomiczną;
- w latach 2014-2015 (do listopada) koszty związane z postępowaniem egzekucyjnym księgowano po stronie Wn konta 750 *Przychody finansowe* zamiast na koncie pozostałych kosztów operacyjnych i wykazano w Rachunku zysków i strat jako koszty finansowe, zamiast jako pozostałe koszty operacyjne; stanowiło to naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym operacje gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniach finansowych zgodnie z ich treścią ekonomiczną oraz naruszenie zasad funkcjonowania kont 750 i 761, określonych w Załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Dopiero w trakcie kontroli NIK, Zarządzeniem nr 71 Ministra Finansów z 29 października 2015 r.³⁶, z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2015 r. wprowadzono nowy plan kont dla części 82 uwzględniający konto 720 oraz 761. W listopadzie 2015 r. dokonano korekty księgowania poniesionych w bieżącym roku kosztów postępowania egzekucyjnego w kwocie 87.201,45 zł (poprzez przeksięgowanie ich na konto 761).

Dyrektor Departamentu ST podała w wyjaśnieniach, że dochody budżetowe części 82 ewidencjonowane są na koncie 750, zgodnie z dotychczas obowiązującą decyzją

³⁴ Decyzja Ministra Finansów w sprawie zakładowego planu kont obowiązującego w Ministerstwie Finansów, dotyczącego części 82 budżetu państwa „Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego” oraz kontroli i obiegu dokumentów księgowych ze zmianami.

³⁵ Zmieniająca decyzję w sprawie zakładowego planu kont obowiązującego w Ministerstwie Finansów, dotyczącego części 82 budżetu państwa „Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego” oraz kontroli i obiegu dokumentów księgowych.

³⁶ Zarządzenie Nr 71 Ministra Finansów z dnia 29 października 2015 r. w sprawie wprowadzenia „Zasad (polityki) rachunkowości obowiązujących przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych części 82 budżetu państwa – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego”.

Ministra Finansów Nr 1/ST/2004 z 30 stycznia 2004 r. w sprawie zakładowego planu kont (ze zmianami). W nowej polityce rachunkowości uwzględniono konto 720. Zastępca Dyrektora Departamentu ST wskazał również, że koszty postępowania egzekucyjnego ewidencjonowane były na koncie 750, zgodnie z obowiązującą polityką rachunkowości. Zgodnie z nową polityką rachunkowości, która weszła w życie z dniem 29 października 2015 r. z mocą od 1 stycznia 2015 r., koszty postępowania poniesione w 2015 r. zostały przeksięgowane na konto 761. W rachunku zysków i strat w zakresie części 82, sporządzonym na dzień 31 grudnia 2014 r., wykazano poniesione w 2013 r. i w 2014 r. koszty egzekucyjne w pozycji koszty finansowe, ponieważ zgodnie z obowiązującą w tym okresie polityką rachunkowości koszty te księgowane były na koncie 750 *Przychody finansowe*. Po wprowadzeniu zmian wynikających z nowej polityki rachunkowości również w Rachunku zysków i strat, sporządzonym na dzień 31 grudnia 2015 r., poniesione koszty egzekucyjne zostaną wykazane zgodnie z treścią ekonomiczną w pozycji Pozostałe koszty operacyjne. Aktualnie księgi rachunkowe są dostosowywane do nowej polityki rachunkowości.

NIK zwraca uwagę, że w dokumentacji opisującej przyjęte zasady rachunkowości obowiązującej do dnia 31 grudnia 2014 r. nie opisano zasad funkcjonowania konta 750 *Przychody finansowe*. Nie można więc zgodzić się ze stanowiskiem, że zapisy księgowe dokonywane były zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości. Ponadto, błędne księgowania kosztów egzekucyjnych na koncie 750 nie zmieniają ich treści ekonomicznej, tym samym nie można również zgodzić się ze stwierdzeniem, że w Rachunku zysków i strat za 2014 r. koszty w kwocie 82.292,80 zł zaprezentowano zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

(dowód: akta kontroli str. 3781-3837, 4457-4544, 4552, 4567, 4573-4574, 4719-4732, 4724-4732)

3. W planie kont funkcjonującym w ramach części 82 (obowiązującym w 2014 r. i 2015 r.) nie zostały wprowadzone konta analityczne do konta 800 *Fundusz jednostki*, pomimo że zgodnie z opisem zasad funkcjonowania tego konta, zawartym w Załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości taka szczegółowa ewidencja winna zostać wprowadzona w celu ustalenia zmniejszeń i zwiększeń funduszu jednostki. Zmniejszenia i zwiększenia funduszu do sprawozdania finansowego jednostka ustalała na podstawie analizy kont: 800 *Fundusz jednostki*, konta 223 *Rozliczenie wydatków budżetowych* oraz 222 *Rozliczenie dochodów budżetowych*, jak i na podstawie obrotów konta 811 *Subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego*.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST podał, że ze względu na specyfikę ewidencji księgowej dotyczącej części 82 – *Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego* nie było potrzeby, aby prowadzić odrębne analityki do konta 800 *Fundusz jednostki*. Analiza konta 800 umożliwiała ustalenie kwoty i przyczyn zwiększeń oraz zmniejszeń funduszu jednostki.

NIK nie zgadza się z powyższą argumentacją. Kwoty i tytuły zmniejszeń funduszu z tytułu przekazywanych i rozliczanych subwencji (ustalane dla potrzeb sporządzenia Zestawienia zmian w funduszu jednostki) nie wynikały z analizy konta 800, lecz z analizy konta 811, a dane z tego konta korygowane były pozaksięgowo do wysokości zrealizowanych wydatków wykazanych w sprawozdaniu Rb-28.

(dowód: akta kontroli str. 3781-3837, 4719-4732)

4. Zgodnie z art. 10 ustawy o rachunkowości, jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, zawierającą – „w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera” – opis systemu informatycznego zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania wraz z opisem algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych, w tym w szczególności metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania, a ponadto określenie wersji oprogramowania i daty rozpoczęcia jego eksploatacji.

W zasadach rachunkowości dla ksiąg rachunkowych obejmujących ewidencję operacji gospodarczych dotyczących środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych oraz Budżetu Środków Europejskich, prowadzonych w Departamencie Instytucji Płatniczej wskazano, że księgi rachunkowe prowadzi się przy użyciu komputera. Niemniej jednak, w przyjętej przez Departament IP polityce rachunkowości ani w żadnym innym dokumencie nie podano opisu systemu informatycznego służącego do prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, zawierającego wykaz programów, procedur lub funkcji, w zależności od struktury oprogramowania wraz z opisem algorytmów i parametrów, ani też wskazującego aktualną wersję oprogramowania i datę rozpoczęcia jego eksploatacji, co było niezgodne z art. 10 ust. 1 pkt 3 lit c ustawy o rachunkowości.

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu IP wynika, że było to spowodowane spiętrzeniem obowiązków, gdyż przedłużająca się procedura zakupu systemu księgowego przebiegała równolegle z procesem tworzenia nowych procedur, zasad i opisów przepływu dla poszczególnych typów środków.

Polityka rachunkowości w powyższym zakresie została uzupełniona w trakcie kontroli NIK.

(dowód: akta kontroli str. 1730-1741, 1919-1942)

5. Ministerstwo Finansów stosowało niejednolite zasady rachunkowości dla ujmowania oraz prezentacji zdarzeń gospodarczych o analogicznej treści ekonomicznej, pomimo że zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości jednostka powinna dokonywać jednakowego grupowania operacji gospodarczych, wyceny aktywów i pasywów oraz sporządzania sprawozdań finansowych. Stwierdzone różnice dotyczyły odmiennego ujęcia w księgach rachunkowych Centrali MF i Dysponenta Głównego części 19:
 - środków Polskiego Funduszu Stabilizacyjnego, które w Centrali MF ewidencjonowane i prezentowane były jako zobowiązania, natomiast w księgach Dysponenta Głównego części 19 jako rozliczenia międzyokresowe bierne,
 - odpisów aktualizujących wartość należności, które w Centrali MF były ustalane według określonego algorytmu, a w księgach Dysponenta Głównego części 19 nie były ustalane (za wyjątkiem odpisu aktualizującego wartość należności w wysokości 1.540,00 zł); w konsekwencji tego w sprawozdaniu finansowym MF, jako jednostki budżetowej, należności wycenione zostały według odmiennych zasad, pomimo podobnego prawdopodobieństwa nieodzyskania należności; w szczególności odmiennie wycenione zostały należności z tytułu kary umownej od tego samego kontrahenta, który w całości zakwestionował prawidłowość i zasadność jej naliczenia; należność ta była częściowo ujęta w księgach Dysponenta Głównego części 19, a częściowo w księgach Centrali MF.

Dyrektor Departamentu FK podał, że sposób ewidencji i prezentacji danych wynikał z zasad przyjętych przez poszczególnych dysponentów.

Uwzględniając postanowienia art. 5 ust. 1 uor NIK zauważa, że zasady wyceny aktywów i pasywów powinny być jednolite dla całej jednostki i nie powinny być zależne od decyzji poszczególnych dysponentów.

W odniesieniu do kwestii tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności, Dyrektor Departamentu FK poinformował, że przygotowano aktualizację polityki rachunkowości Dysponenta części 19 na rok 2015, która uwzględnia między innymi sposoby tworzenia odpisów aktualizujących wartość należności.

Ponadto obowiązujące przepisy wewnętrzne w zakresie ewidencji operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa³⁷ przewidywały niejednorodny sposób prezentacji należności tego samego rodzaju części 78. Według komentarza do planu kont stan krótkoterminowych należności finansowych z tytułu kredytów zagranicznych udzielonych, udostępnionych oraz przejętych przez Skarb

³⁷ W dniu 14 maja 2012 r. Podsekretarz Stanu zatwierdził do stosowania Zasady rachunkowości obowiązujące dla operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa, Plan kont obowiązujących dla ewidencji operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności Skarbu Państwa oraz Komentarz do Planu Kont obowiązujący dla ewidencji operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa.

Państwa od podmiotów krajowych wykazuje się w bilansie w pozycji B.II.4 – *Pozostałe należności*. Z kolei długoterminowe należności z tego samego tytułu należało wykazać w pozycji A.IV.3 – *Inne długoterminowe aktywa finansowe*. Komentarz przewidywał również ujmowanie w aktywach finansowych długoterminowych należności z tytułu dochodów budżetowych. Jednocześnie w *Zasadach rachunkowości* podano, że przez długoterminowe aktywa finansowe należy rozumieć udziały kwalifikowane umownie jako część subskrypcji, podlegająca bezwarunkowemu wykupowi oraz inne, nieprzeznaczone do obrotu, długoterminowe papiery wartościowe. Ta definicja nie zawiera w sobie należności z tytułu udzielonych kredytów ani dochodów budżetowych.

Zdaniem NIK obowiązujące w jednostce zasady rachunkowości i Zakładowy Plan Kont powinny określać jednolite ujmowanie aktywów tego samego rodzaju.

(dowód: akta kontroli str. 1015-1069, 1141-1215, 2721-2745, 3126-3135, 3369-3380, 3569-3580, 4881, 4922-4982, 5323, 5328, 7123-7130)

6. W ewidencji majątku trwałego MF i w księgach rachunkowych Centrali MF ujęto jako wartości niematerialne i prawne koszty migracji dziewięciu programów (tzw. systemów biznesowych) o wartości początkowej 8.829.475,69 zł i umorzeniu na 31 grudnia 2014 r. w kwocie 367.894,74 zł. Usługa migracji istniejących i użytkowanych przez Ministerstwo systemów informatycznych obejmowała przygotowanie, przetestowanie i przeprowadzenie migracji systemów do Centrum Przetwarzania Danych MF w Radomiu, nie wiązała się natomiast ze zmianą funkcjonalności tych programów, dodaniem nowych modułów, zmianą wersji programu, udzieleniem licencji itp. Tym samym składniki te tj. koszty migracji nie spełniają definicji wartości niematerialnych i prawnych zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości, a operacja gospodarcza migracji programów została ujęta w księgach rachunkowych niezgodnie z jej treścią ekonomiczną, co stanowi naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Dyrektor Biura Administracyjnego (BAD) w wyjaśnieniach podał: „*zgodnie z pismem Departamentu Strategii Systemu Informacyjnego sygn. MF-DI-G(DS)-226-1/2014/CHQ/KiC/15/RPW-281171 z dnia 7 października 2014 r., ujęto w ewidencji majątkowej Ministerstwa Finansów autorskie prawa majątkowe do użytkowania 9 systemów biznesowych na wszystkich polach eksploatacji (...)*”.

Zdaniem NIK, prawa do użytkowania systemów Ministerstwo nabyło w momencie przyjęcia ich do eksploatacji, a nie w momencie zakończenia migracji. Ponadto NIK wskazuje, że jeżeli w procesie migracji niezbędne było przeniesienie na MF autorskich praw majątkowych, to przede wszystkim należało ocenić ich przydatność dla potrzeb Ministerstwa, a następnie wycenić. Z wyjaśnień udzielonych przez Dyrektora BAD oraz Dyrektora Departamentu Strategii Systemu Informacyjnego wynika, że usługa migracji obejmowała szeroki zakres prac. Zatem, zdaniem NIK, nie jest uprawnione twierdzenie, że całość wynagrodzenia zapłaconego wykonawcy stanowić by miała wynagrodzenie za „*przeniesienie autorskich praw majątkowych i praw zależnych*”.

(dowód: akta kontroli str. 665-818)

7. W księgach rachunkowych Centrali MF ujęto wartości niematerialne i prawne o wartości bilansowej na dzień 31 grudnia 2014 r. 1.264.690,72 zł, pomimo że składniki te nie spełniały definicji wartości niematerialnych i prawnych określonej w art. 3 ust. 1 pkt 14 uor. Składniki te nie były przeznaczone na potrzeby Ministerstwa Finansów, lecz były użytkowane przez inną jednostkę budżetową, tj. Centrum Przetwarzania Danych MF w Radomiu (CPD), a z tego tytułu Centrala MF nie osiągała żadnych korzyści ekonomicznych.

Ponadto w 2014 r. w księgach Centrali MF ujęto koszty amortyzacji za okres czterech miesięcy w wysokości 8.489.347,39 zł dotyczące składników majątkowych, które w 2014 r. zostały ujęte w ewidencji Centrali MF, a następnie po czterech miesiącach przekazane do CPD. Tym samym naruszone zostały postanowienia:

- art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, który wskazuje, że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody

i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami – tym samym nie należy ujmować kosztów dotyczących innych jednostek;

- art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości i wyrażoną w nim zasadę wiernego i rzetelnego obrazu oraz
- art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości i wyrażoną w nim zasadę ujmowania operacji zgodnie z treścią ekonomiczną.

Dyrektor BAD poinformował, że przyczyną ujęcia składników majątkowych przeznaczonych na potrzeby CPD był fakt, że ich budowa finansowana była w ramach Programu Operacyjnego Innowacyjna Gospodarka 2007-2013, beneficjentem środków było Ministerstwo Finansów, a właściwe ujęcie składników majątkowych uzyskanych z inwestycji było warunkiem ubiegania się o kolejną transzę środków z UE.

Zdaniem NIK, skoro powyższe składniki majątkowe nie są przeznaczone na potrzeby jednostki, to nie spełniają one definicji wartości niematerialnych i prawnych, zawartej w ustawie o rachunkowości. Zatem nie powinny one być ujęte w księgach rachunkowych MF ani też nie powinny być amortyzowane.

(dowód: akta kontroli str. 665-916)

8. Wartość środków trwałych – nieruchomości przeznaczonych na potrzeby CPD, po trzech latach od momentu ich oddania do użytkowania, została zwiększona o wartość tzw. *Opieki Systemowej* o łącznej wartości 1.363.234,37 zł. Stanowiło to naruszenie art. 4 ust. 2 uor, zgodnie z którym zdarzenia gospodarcze ujmuje się w księgach rachunkowych zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Zgodnie z umową dotyczącą „Budowy Centrum Przetwarzania Danych w ramach projektu Konsolidacja i centralizacja systemów celnych i podatkowych” w ciągu 36 miesięcy od dnia przekazania wybudowanych budynków i budowli do użytkowania, Wykonawca był zobowiązany do świadczenia usług związanych z *Opieką Systemową*. Usługi te były świadczone już po przyjęciu składników majątkowych do użytkowania przez CPD (po wystawieniu dokumentów OT). Faktury za świadczone usługi związane z *Opieką Systemową* były wystawiane kwartalnie i ujmowane jako wartość środków trwałych w budowie, a następnie zostały rozliczone na ujawnione środki trwałe oraz na wartość uprzednio wytworzonych budynków i budowli.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości środki trwałe wycenia się według cen nabycia (...), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe. Przez cenę nabycia rozumie się, zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości, cenę zakupu składnika aktywów, obejmującą kwotę należną sprzedającemu (...). Zgodnie z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych w budowie, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych obejmuje ogół ich kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania.

Składnik majątkowy, aby był uznany za środek trwały, powinien być kompletny i zdalny do użytku, co wynika z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości. Zatem przyjęcie środka trwałego do użytkowania i sporządzenie dowodu OT, powinno nastąpić po spełnieniu warunków określonych w tym przepisie, a jego wycena na dzień przyjęcia do używania powinna nastąpić zgodnie z wyżej wymienionymi przepisami. Wartość początkową środków trwałych, a więc składników majątkowych kompletnych i zdalnych do użytku powiększają, zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości, koszty jego ulepszenia polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

Dyrektor BAD poinformował, że przyjęcie do ewidencji ujawnionych środków trwałych oraz zwiększenie wartości uprzednio wybudowanych środków trwało nastąpiło na podstawie informacji od ówczesnego Departamentu Informatyki, ponadto wskazał, że odbiór prac

i płatności następowały w okresach kwartalnych oraz, że zakres umowny prac nie zawsze przesądza o wykonaniu umowy przez wykonawcę.

Dyrektor Departamentu Strategii Systemu Informacyjnego podał, że oddanie obiektu do użytkowania nie zakończyło trwającej inwestycji, a prace finansowane były ze środków inwestycyjnych.

Zdaniem NIK, jeśli w ocenie Ministerstwa wartość *Opieki Systemowej* była integralną częścią procesu budowy CPD i cała wartość wynikająca z umowy powinna stanowić wartość wytworzonych środków trwałych, to w momencie przyjęcia środków do użytkowania i wystawienia dokumentów OT należało wycenić te środki w wartości wynikającej z umowy, nawet jeśli płatność za wykonane środki trwałe miała zostać dokonana w okresach przyszłych (płatność w ratach). W przeciwnym wypadku, nakłady te (po przyjęciu środka trwałego do używania) powinny być odniesione w ciężar kosztów, bowiem usługi związane z Opieką Systemową nie zwiększały w żaden sposób wartości użytkowej środków trwałych.

Ponadto NIK zauważa, że fakt zaplanowania wydatków jako środków inwestycyjnych nie może przesądzać o kategorii poniesionych wydatków i o ich kwalifikacji jako nakładów zwiększających wartość środków trwałych. O kategorii wydatków (majątkowe lub bieżące) i ich ujęciu w księgach rachunkowych odpowiednio jako nakładów na ulepszenie środków trwałych lub kosztów działalności decyduje zakres, przedmiot i skutek wykonanych robót i usług. Kwalifikacja wydatku zgodnie z planem, pomimo tego, że faktyczny zakres nakładów nie powodowałby zwiększenia wartości środka trwałego świadczyłaby natomiast o błędnym planowaniu.

(dowód: akta kontroli str. 665-916)

9. Na dzień 31 grudnia 2014 r. w księgach rachunkowych Dysponenta Głównego części 19 nie rozliczono bądź nie skorygowano błędnego rozliczenia pięciu umów na realizację zadań inwestycyjnych na łączną kwotę per saldo 511.790,68 zł, co spowodowało zawyżenie funduszu jednostki o tę kwotę. Dotyczyło to:

- a) nierozliczenia nakładów o wartości 306.817,80 zł na zakup środków trwałych poniesionych na podstawie umowy z dnia 9 marca 2010 r., zrealizowanej w dniu 8 lipca 2010 r. oraz o wartości 213.077,88 zł na zakup środków trwałych na podstawie umów z dnia 10 maja 2006 r. i 15 maja 2006 r., które zostały zrealizowane do dnia 10 sierpnia 2006 r.; nakłady te pozostawały na saldzie konta 080 *Środki trwałe w budowie (inwestycje)* i nie zostały przeksięgowane w zweryfikowanej kwocie w ciężar funduszu jednostki, pomimo przekazania środków trwałych do eksploatacji.

Stanowiło to naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym.

W odniesieniu do nakładów o wartości 306.817,80 zł Naczelnik Wydziału Zarządzania Zamówieniami Informatycznymi w Departamencie Strategii Systemu Informacyjnego (DS) poinformowała, że część jednostek, które otrzymały zakupiony sprzęt nie wystawiło dowodów PT, do czego zostały zobligowane, dodatkowo siedem dowodów PT zostało wprowadzonych do ewidencji dwukrotnie, gdyż zostały one przekazane po jednym egzemplarzu do komórki finansowej, a drugi do Departamentu Informatyki, który następnie przekazał je do komórki księgowej celem wprowadzenia do ewidencji. Ponadto Dyrektor Departamentu DS wyjaśnił, że podjęto prace w celu rozliczenia umowy, zostały wystawione dowody PT, jednakże ze względu na ujawnione rozbieżności w poleceniach księgowania, umowa nadal pozostaje nie rozliczona.

Odnosnie nakładów o wartości 213.077,88 zł ustalono, że sporządzone w 2006 r. dowody OT przyjęcia do używania środków trwałych, zostały przekazane przez departament nadzorujący merytorycznie realizację wyżej wymienionych umów, tj. Departament Służby Celnej dopiero 24 lipca 2014 r. na wezwanie Departamentu FK i zostały wprowadzone do ewidencji księgowej pod datą 30 września 2015 r.

W wyjaśnieniach w sprawie opóźnienia w zaewidencjonowaniu otrzymanych dowodów OT Dyrektor Departamentu FK podał, że spowodowane to było nieuwagą pracownika, który załączył otrzymaną dokumentację do dokumentacji rozliczonej inwestycji.

- b) nieskorygowania wystawionych przed 1 stycznia 2014 r. dowodów przekazania środka trwałego do użytkowania (PT); dowody te wystawiono na błędną kwotę, tj. zawyżoną łącznie o 8.105,00 zł w stosunku do wartości zakupionych środków trwałych.

Wystawienie dowodu księgowego na błędną kwotę stanowiło naruszenie art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym dowody księgowe powinny być rzetelne i wolne od błędów rachunkowych.

W złożonych wyjaśnieniach Dyrektor Departamentu DS poinformował, że rozliczenie umowy zawartej 14 lutego 2011 r. wiązało się z koniecznością wystawienia 615 szt. dokumentów PT dla około 500 jednostek organizacyjnych resortu na kwotę blisko 10 mln zł. Z uwagi na powyższe znalezienie rozbieżności w tej kwocie wymagało dużej ilości czasu i bardzo wnikliwej analizy wszystkich dokumentów. W trakcie kontroli NIK dokonano korekty błędnie wystawionych dowodów PT.

Powyższe postępowanie naruszało również art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości w zakresie bieżącego prowadzenia ksiąg i skutkowało zawyżeniem na dzień 31 grudnia 2014 r. funduszu jednostki o 511.790,68 zł. Ponadto, zdaniem NIK, świadczą o nierzetelności działania zarówno po stronie komórek merytorycznych, jak i służb finansowych Dysponenta Głównego części 19 oraz o braku skutecznej kontroli zarządczej w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 2928-3074)

10. W księgach rachunkowych Ministerstwa nie ujęto wartości akcji dwóch spółek stanowiących aktywa finansowe, nad którymi Ministerstwo sprawuje nadzór:

- zgodnie z art. 15a ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. o gwarantowanych przez Skarb Państwa ubezpieczeniach eksportowych³⁸ Minister Finansów wykonuje prawa z akcji należących do Skarbu Państwa w Korporacji Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych Spółka Akcyjna; akcje zostały nabyte w drodze przystąpienia do spółki przez Skarb Państwa reprezentowany przez różnych ministrów, następnie podwyższanie kapitału spółki oraz poprzez odkup akcji od innego akcjonariusza; łączna cena nabycia akcji przez Skarb Państwa wynosiła 70.101.700,00 zł,
- na podstawie upoważnienia Ministra Skarbu Państwa dla Dyrektora Generalnego MF do wykonywania praw z akcji, nabyte w drodze darowizny; według wartości wynikającej z umowy darowizny wartość akcji wynosiła 1,00 zł.

Powyższe instrumenty finansowe spełniają definicję aktywów zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości, wobec czego powinny być ujęte w księgach rachunkowych i wykazane w sprawozdaniu finansowym Ministerstwa. Nieujęcie akcji i udziałów w księgach rachunkowych w 2014 r. i latach wcześniejszych stanowiło naruszenie art. 20 ust. 1 uor, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Tym samym, księgi rachunkowe w tym zakresie nie były prowadzone na bieżąco, czym naruszono również art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Dyrektor Departamentu FK poinformował, że wartość akcji pierwszej spółki zostanie ujęta w księgach roku 2015 i wykazana w sprawozdaniu finansowym. Odnosnie akcji drugiej spółki jej wartość zostanie ujęta w księgach, po uzgodnieniu z Ministerstwem Skarbu Państwa.

(dowód: akta kontroli str. 52-99)

³⁸ Dz. U. z 2015 r. poz. 489 ze zm.

11. Dysponent Główny części 19 na dzień bilansowy nie zaktualizował wartości należności z tytułu dochodów budżetowych w kwocie 11.659.636,32 zł (z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty) poprzez dokonanie odpisu aktualizującego ich wartość.

Dotyczyło to należności kwestionowanych przez wykonawcę umowy³⁹ z dnia 3 grudnia 2007 r. – konsorcjum firm, z tytułu kary umownej w kwocie 4.491.366,86 zł za nieterminową realizację części przedmiotu umowy i zapłaty utraconego w związku z powyższym przez Dysponenta dofinansowania ze środków Unii Europejskiej w wysokości 2.687.722,97 zł oraz naliczonych od tych kwot odsetek⁴⁰ w łącznej wysokości 3.639.504,81 zł. Ministerstwo Finansów zawnioskowało do Sądu Okręgowego w Warszawie o zasądzenie od konsorcjum kary umownej (pozew z 7 września 2010 r.) i zapłaty utraconego dofinansowania z Unii Europejskiej (uzupełnienie w dniu 25 marca 2011 r. poprzedniego pozwu).

Nie zaktualizowano również należności tytułem kary umownej w wysokości 727.200,00 zł od wykonawcy umowy⁴¹ z dnia 20 listopada 2009 r. z powodu nienależytego jej wykonania w 2012 r. oraz odsetek od niezapłaconej kary, które na dzień 31 grudnia 2014 r. wyniosły 113.841,68 zł. Ministerstwo Finansów w 2014 r. wystąpiło do Prokuratury Generalnej Skarbu Państwa z wnioskiem o skierowanie pozwu o zapłatę na drogę postępowania sądowego.

Prawdopodobieństwo braku zapłaty powyższych należności było wysokie ze względu na znaczny okres przeterminowania, kwestionowanie należności, dochodzenie ich na drodze sądowej lub kierowanie pozwów o zapłatę oraz ogłoszenie upadłości jednego z dłużników. Tym samym wystąpiły przesłanki uzasadniające utworzenie odpisów aktualizujących na łączną kwotę 11.659.636,32 zł.

Powyższe stanowiło naruszenie zasady ostrożnej wyceny wyrażonej w art. 7 ust. 1, postanowień art. 28 ust. 1 pkt 7 i art. 35b ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz § 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

W wyniku powyższego w księgach rachunkowych Dysponenta Głównego części 19 zawyżono stan należności i wynik finansowy za 2014 r. o kwotę 11.659.636,32 zł. Dysponent części 19 w dniu 10 października 2015 r. dokonał odpisu aktualizującego należności w związku z nienależytym wykonaniem umowy z dnia 3 grudnia 2007 r. w wysokości 11.817.176,54 zł, w tym odsetek w wysokości 998.581,90 zł⁴².

Główna Księgowa Resortu poinformowała, że w księgach rachunkowych 2015 r. zostanie również uwzględniony odpis aktualizujący dotyczących kary umownej wraz z naliczonymi odsetkami karnymi w związku z nienależytą realizacją umowy z dnia 20 listopada 2009 r.

(dowód: akta kontroli str. 3126-3525)

12. Dysponent Główny części 19 nie naliczył i nie zaewidencjonował w księgach 2014 r. odsetek w kwocie 569.016,62 zł⁴³, a w księgach 2015 r. (na dzień 30 czerwca 2015 r.) w kwocie 284.803,35 zł⁴⁴. Odsetki dotyczyły niezapłaconych należności wynikających z nienależytego wykonania przez wykonawcę umowy⁴⁵ z dnia 3 grudnia 2007 r.

Stanowiło to naruszenie § 8 pkt 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, zgodnie z którym odsetki od należności ujmuje się w księgach rachunkowych w momencie ich zapłaty, lecz nie później niż pod datą ostatniego dnia kwartału w wysokości odsetek należnych na koniec tego kwartału. Skutkiem tej nieprawidłowości było zaniżenie o kwotę 853.819,97 zł należności wykazanych w sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych za okres od

³⁹ Umowa nr R/112/07/RI/B.

⁴⁰ Odsetki zostały naliczone do dnia 19 maja 2014 r., tj. do dnia ogłoszenia przez Sąd Rejonowy dla Krakowa -Śródmieścia w Krakowie upadłości jednej z firm wchodzących w skład konsorcjum. Postanowienie Sądu z dnia 19 maja 2014 r. Sygn. akt VIII GU 336/13/S.

⁴¹ Umowa R/17/09/S.C./B/70.

⁴² Odsetki za okres od 20 maja 2014 r. do 30 września 2015 r.

⁴³ Odsetki za okres od 20 maja do 31 grudnia 2014 r.

⁴⁴ Odsetki za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2015 r.

⁴⁵ Umowa nr R/112/07/RI/B.

1 stycznia do 30 czerwca 2015 r. Natomiast uwzględniając fakt, iż należności z tytułu odsetek za okres od 20 maja do 31 grudnia 2014 r. na dzień bilansowy powinny być objęte odpisem aktualizującym, to powyższe, pomimo że nie miało wpływu na kwotę należności prezentowanych w Bilansie, to miało wpływ na prezentację w Rachunku zysków i strat danych dotyczących wysokości przychodów i kosztów finansowych.

W wyjaśnieniach główna księgowa podała, że zasadność należności głównej została zakwestionowana, a ponadto uzyskano informację, że w dniu 19 maja 2014 r. ogłoszono upadłość jednej ze spółek wchodzących w skład Konsorcjum (dłużnika).

W trakcie kontroli NIK zostały naliczone odsetki od powyższych należności za okres od 20 maja 2014 r. do 30 września 2015 r. w wysokości 998.581,90 zł i zaewidencjonowane w księgach rachunkowych Dysponenta Głównego części 19.

(dowód: akta kontroli str. 3126-3223)

13. W księgach rachunkowych 2014 r., jak i 2015 r. prowadzonych dla części 82 zaksięgowano bezpodstawnie naliczone odsetki⁴⁶ od należności od [...] z tytułu wpłat z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej dla województw za 2013 r. – za miesiąc grudzień. Odsetki naliczono pomimo dokonania wpłaty przez zobowiązanego, a tym samym braku podstaw do ich dalszego naliczania. Na podstawie wystawionego przez Ministra Finansów tytułu wykonawczego na należność od [...] w kwocie głównej 55.112.112,00 zł, organ egzekucyjny 14 kwietnia 2014 r. uzyskał kwotę 60.317.111,25 zł tytułem realizacji zajęcia prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego. Pozostające na rachunku depozytowym organu egzekucyjnego środki w pełnej wysokości pokrywają spłatę zaległej należności wraz z odsetkami wyliczonymi do dnia przekazania organowi egzekucyjnemu środków pieniężnych przez bank. W wyniku bezpodstawnego naliczenia odsetek w księgach rachunkowych części 82 przypisano zawyżone należności:

- o 3.687.227,00 zł na dzień 31 grudnia 2014 r., które wykazano w sprawozdaniu finansowym jednostki, zawyżając tym samym należności oraz wynik finansowy roku 2014,
- o 5.873.592,00 zł na dzień 30 czerwca 2015 r., które wykazano w sprawozdaniu Rb-27 z wykonania dochodów budżetu państwa części 82 za czerwiec 2015 r. zawyżając należności pozostałe do zapłaty, jak i zaległości netto.

Zgodnie z art. 68a ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁴⁹, wpłata dokonana przez dłużnika zajętej wierzytelności do organu egzekucyjnego wywiera ten sam skutek, co wpłata dokonana przez zobowiązanego do rąk wierzyciela.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST podał, że odsetki od należności od [...] z tytułu wpłat z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej dla województw za grudzień 2013 r. zostały naliczone na koniec każdego kwartału w 2014 r., zgodnie z § 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

NIK podziela stanowisko kontrolowanej jednostki, że odsetki nalicza się na koniec każdego kwartału. Zauważa jednak, że naliczenie odsetek powinno dotyczyć niezapłaconej należności. Biorąc pod uwagę art. 68a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wpłata dokonana w dniu 14 kwietnia 2014 r. na konto organu egzekucyjnego spowodowała wygaśnięcie zobowiązania [...] . Tym samym nie było podstaw naliczania dalszych odsetek.

Ponadto § 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości wskazuje jedynie częstotliwość ewidencjonowania odsetek w księgach rachunkowych, natomiast sposób naliczenia odsetek, w tym okres za jaki są naliczane oraz stopa procentowa regulowane są przez inne przepisy, w szczególności ustawę

⁴⁶ Odsetki za okres od 15 kwietnia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r., a następnie od 1 stycznia 2015 r. do 30 czerwca 2015 r.

⁴⁷ 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.). NIK wyłączyła jawność informacji w zakresie danych identyfikujących osobę prawną.

⁴⁸ Patrz: przypis 47

⁴⁹ Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 ze zm.

⁵⁰ Patrz: przypis 47

⁵¹ Patrz: przypis 47

o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tak więc § 8 ust. 5 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości nie może stanowić samoistnej podstawy naliczania odsetek.

(dowód: akta kontroli str. 3849-3853, 3865-3868, 3903-4005, 4040-4042, 4055, 4063-4064, 4071-4073, 4084-4086, 4240-4258, 4269-4287, 4292-4298, 4733-4739)

14. Na dzień bilansowy Ministerstwo nie utworzyło odpisów aktualizujących wartość zapasów materiałów, pomimo że w 2014 r. zachodziły przesłanki uzasadniające ich utworzenie w kwocie co najmniej 139.484,94 zł⁵². Zapasy te obejmowały między innymi: składniki umundurowania o nieaktualnych wzorach jak również zapasy obecnie nieprzydatne ze względu na zmienione standardy autoryzacji oraz zapasy niewykazujące rozchodu w dłuższym okresie, nawet od 2000 r.

Niewjęcie odpisów aktualizujących wartość zapasów stanowiło naruszenie zasady ostrożnej wyceny zawartej w art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Odnosnie zapasów zakupionych przed 2013 r. i niewydawanych do użytkowania w okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 sierpnia 2015 r. Zastępca Dyrektora Departamentu DS oraz Zastępca Dyrektora BAD wyjaśnili, że składniki te są wykorzystywane w zależności od bieżącego zaopatrzenia lub też do wykorzystania zgodnie z przyszłymi zapotrzebowaniami. Zdaniem NIK fakt, że przez kilka lat, w niektórych przypadkach nawet od 2000 r., zapasy te nie wykazywały rozchodu, wskazuje na wysokie prawdopodobieństwo ich nieprzydatności dla potrzeb MF, co powinno stanowić podstawę do utworzenia odpisu aktualizującego wartość zapasów.

Główna Księgowa Centrali MF poinformowała, że w Ministerstwie powołana jest Komisja, która dokonuje oceny przydatności składników, które nie nadają się do dalszego użytku, posiadają wady lub uszkodzenia, całkowicie utraciły wartość użytkową lub są technicznie przestarzałe. Ponadto Główna Księgowa Centrali podała, że nie posiadała wiedzy na przykład o zapasie papieru zakupionego ze środków UE w ramach zakończonego 31 grudnia 2014 r. projektu oraz że w toku weryfikacji sald odpowiednie Biura/Departamenty nie zgłosiły materiałów nieprzydatnych, zbędnych, o niższej wartości. Powyższe wyjaśnienia wskazują, że w Ministerstwie nie opracowano mechanizmów oceny przydatności zapasów dla potrzeb jednostki w sytuacji, gdy są one technicznie sprawne, ale nieprzydatne, ani trybu przekazywania informacji do Departamentu FK o zapasach niewykazujących rozchodu, ani też kryteriów szacowania odpisów aktualizujących ich wartość.

(dowód: akta kontroli str. 734-740, 917-1014, 1262-1280)

15. Na dzień 31 grudnia 2014 r. w księgach rachunkowych Dysponenta Głównego części 19 nie rozliczono kosztów nabycia 132 tys. sztuk licencji na oprogramowanie o łącznej wartości 4.000.000,00 zł, zakupionych na podstawie umowy z dnia 29 sierpnia 2014 r., stanowiących rozbudowę *Systemu Zarządzania Tożsamością*. Licencje zostały zainstalowane, a system skonfigurowany w dniu 9 września 2014 r., co potwierdzone zostało protokołem odbioru, podczas gdy wewnątrz dokument PT Przekazania/przyjęcia wartości niematerialnych i prawnych sporządzono dopiero w dniu 25 listopada 2015 r., tj. po ponad roku od instalacji.

Stanowiło to naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym oraz art. 24 ust. 1 zawierającego wymóg bieżącego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W wyniku powyższego zawyżono na dzień 31 grudnia 2014 r. wartość aktywów jednostki i wyniku finansowego za 2014 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu Administracji Podatkowej – nadzorującego realizację powyższej umowy – nie wskazał powodów tak dużego opóźnienia w sporządzeniu dokumentu.

⁵² Zapasy, które należało objąć odpisem aktualizującym stanowiły 14,6% wartości zapasów wykazanych w sprawozdaniu finansowym Centrali MF.

NIK uważa, że powyższa nieprawidłowość świadczy o nierzetelności działania zarówno po stronie komórek merytorycznych, jak i służb finansowych Resortu oraz o braku skutecznej kontroli zarządczej w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 3075-3125)

16. W żadnej z prowadzonych ksiąg rachunkowych Ministerstwa nie były wykazane operacje gospodarcze związane z finansowaniem pożyczkowych potrzeb budżetu państwa na niżej wymienionych rachunkach bankowych należących do Ministra Finansów, na których stan środków pieniężnych na koniec 2014 r. wynosił:

- rachunek pomocniczy do rachunku cz. 98 - konsolidacja środków publicznych [...] ⁵³,
- rachunek pomocniczy do rachunku cz. 98 - konsolidacja środków publicznych – overnight [...] ⁵⁴,
- rachunek pomocniczy do rachunku cz. 98 - konsolidacja środków publicznych - overnight [...] ⁵⁵,

a także operacje gospodarcze na poniższych rachunkach bankowych:

- rachunek do obsługi płatności w ramach tzw. „Programu Stypendialnego”, wynikających z realizacji Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Mongolii w sprawie uregulowania zadłużenia Mongolii wobec RP [...] ⁵⁶,
- rachunek do obsługi płatności w ramach „Programu Badań Naukowych”, wynikających z realizacji Umowy między Rządem RP a Rządem Mongolii w sprawie uregulowania zadłużenia Mongolii wobec Rzeczypospolitej Polskiej [...] ⁵⁷,
- rachunek do obsługi programu udzielania przez BGK gwarancji de minimis w ramach programu rządowego „Wspieranie przedsiębiorczości z wykorzystaniem poręczeń i gwarancji Banku Gospodarstwa Krajowego” [...] ⁵⁸,
- rachunek w celu obsługi Programu Dopłat do Oprocentowania Kredytów Eksportowych (DOKE) [...] ⁵⁹.

Łączny stan środków pieniężnych na powyższych rachunkach bankowych na dzień 31 grudnia 2014 r. wynosił 2.472.117.316,24 zł.

Odnosnie rachunków bankowych do konsolidacji środków publicznych Zastępca Dyrektora Departamentu BP poinformowała, że w zakresie działania Departamentu leży prowadzenie ewidencji budżetu państwa, a nie wyodrębnionych ksiąg rachunkowych dla poszczególnych dysponentów części budżetowych, natomiast Departament DP w swojej odpowiedzi nie ustosunkował się do kwestii braku ewidencji wyżej wymienionych rachunków, jak również nieujmowania stanów tych rachunków w żadnym ze sprawozdań Ministra Finansów.

W wyjaśnieniach odnosnie rachunków *Programu Stypendialnego* i *Programu Badań Naukowych* Dyrektor Departamentu Zagranicznego wskazał, że środki z nich wydatkowane nie wpływają na wysokość dochodów ani wydatków Ministerstwa Finansów⁶⁰, wobec czego nie widnieją w księgach rachunkowych MF i tym samym nie są umieszczone w sprawozdaniu finansowym Ministerstwa. Są to rachunki pomocnicze, które służą do spłaty zadłużenia Mongolii wobec RP, które ewidencjonuje BGK i prezentuje w sprawozdaniu Rb-N w części 98 budżetu państwa. Wyплаты z tych rachunków dokonywane są na mocy Umowy rządów RP i Mongolii w sprawie uregulowania zadłużenia Mongolii i porozumień wykonawczych na indywidualne konta studentów mongolskich z tytułu stypendiów, zwrotu kosztów podróży i ubezpieczenia oraz na prowadzenie prac badawczych na terenie Mongolii przez geologów z Państwowego Instytutu Geologicznego. Stany na rachunkach figurują w księgach

⁵³ Patrz: przypis 47

⁵⁴ Patrz: przypis 47

⁵⁵ Patrz: przypis 47

⁵⁶ Patrz: przypis 47

⁵⁷ Patrz: przypis 47

⁵⁸ Patrz: przypis 47

⁵⁹ Patrz: przypis 47

⁶⁰ Powołując się na art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym jednostki obowiązane są przedstawić ich sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy.

BGK, ewidencja obsługi programów jest prowadzona w księgach należności i zobowiązań zagranicznych SP na kontach pozabilansowych, dlatego salda tych rachunków nie są wykazywane w sprawozdaniach budżetowych części 78 i 98 budżetu państwa.

Odnosnie rachunków bankowych dotyczących programów de minimis i DOKE Dyrektor Departamentu Gwarancji i Poręczeń, zastępujący Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów poinformował, że obsługa finansowo-księgowa rachunków bankowych nie jest prowadzona w Ministerstwie. Ponadto wskazał, iż mając na uwadze sposób sprawowania kontroli Ministerstwa Finansów nad środkami budżetowymi oraz realizacją przez BGK zobowiązań wynikających z wyżej wymienionych programów nie prowadzono dodatkowych analiz sprawowania kontroli nad środkami na powyższych rachunkach w celu określenia czy aktywa i zobowiązania wynikające z realizacji tych programów powinny być ujmowane w księgach Ministerstwa.

Środki pieniężne na tych rachunkach stanowią aktywa kontrolowane przez Ministra Finansów (Minister ma prawo do dysponowania tymi środkami pieniężnymi w zakresie określonym umowami), spełniają więc definicję aktywów Ministerstwa wynikającą z art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Tym samym, o ile nie stanowią środków budżetu państwa, powinny być ujęte w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów oraz wykazane w sprawozdaniu finansowym MF jako jednostki budżetowej.

Ponadto stwierdzono, że operacje gospodarcze dokonywane na poniższych rachunkach bankowych były ewidencjonowane pozaksięgowo przez BGK, tym samym operacje gospodarcze i stany tych rachunków bankowych nie znalazły odzwierciedlenia w żadnych księgach rachunkowych za rok 2014:

- rachunek do obsługi pożyczek z budżetu państwa na wyprzedzające finansowanie w ramach programu rozwoju obszarów wiejskich w latach 2007-2013 "Rachunek pożyczki Ministra Finansów" o nr 38 1130 1020 0013 4397 5420 0001 (stan na koniec roku 1.279.842,24 zł),
- rachunek do obsługi pożyczek z budżetu państwa na wyprzedzające finansowanie w ramach programu rozwoju obszarów wiejskich w latach 2007-2013 "Rachunek odsetek Ministra Finansów" o nr 11 1130 1020 0013 4397 5420 0002 (stan na koniec roku 4.754,26 zł),
- rachunek do obsługi pożyczek z budżetu państwa na wyprzedzające finansowanie w ramach programu rozwoju obszarów wiejskich w latach 2007-2013 "Rachunek spłat Ministra Finansów" o nr 81 1130 1020 0013 4397 5420 0003 (stan na koniec roku 3.160.033,82 zł).

Zastępca Dyrektora Departamentu IP w wyjaśnieniach wskazał, że środki z tytułu pożyczek na wyprzedzające finansowanie w ramach PROW są środkami budżetu państwa uruchamianymi z centralnego rachunku budżetu państwa w ramach części 97, podczas gdy obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych odnosi się do jednostek budżetowych, zgodnie z § 1 pkt 3 i 4 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. W wyjaśnieniach nie podano uzasadnienia braku prowadzenia ewidencji księgowej w rozumieniu ustawy o rachunkowości dla operacji dokonywanych na tych rachunkach bankowych.

Również w odniesieniu do powyższych rachunków bankowych NIK stoi na stanowisku, że jako aktywa kontrolowane przez Ministra Finansów powinny być ewidencjonowane w księgach rachunkowych Ministerstwa.

(dowód: akta kontroli str. 100-388, 5504-5507, 7126-7136)

17. W księgach rachunkowych części 82 *Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego*, przyjęto niezgodną z treścią ekonomiczną zasadę ewidencji raty części oświatowej subwencji ogólnej wypłacanej jednostkom samorządu terytorialnego w grudniu na styczeń roku następnego⁶¹, co stanowiło naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy

⁶¹ Zgodnie z art. 34 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. z 2015 r., poz. 513 ze zm.).

o rachunkowości. Ministerstwo, na podstawie wyciągu bankowego, prawidłowo księguje wypłaconą kwotę zapisem Wn 240 *Pozostałe rozrachunki* Ma 130 *Rachunek bieżący jednostki*, jednak następnie bez uzasadnienia ekonomicznego stornuje go zapisem ujemnym Wn 240 Ma 811 *Subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego*⁶². W wyniku powyższego saldo konta 240 zostaje wyzerowane, podczas gdy na dzień bilansowy winno wykazywać saldo Wn, oznaczające wartość przekazanej w grudniu raty części oświatowej subwencji ogólnej przypadającej na styczeń następnego roku i podlegającej rozliczeniu w tym okresie. Saldo konta 240 winno być zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym w aktywach bilansu w pozycji *Rozliczenia międzyokresowe*. Pozycja ta powinna być równoważna pozycji pasywów bilansu *Rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe*, wynikającej z salda Ma konta 223 *Rozliczenie wydatków budżetowych* (przy założeniu prawidłowych księgowień występujących zdarzeń gospodarczych, zgodnie z ich treścią ekonomiczną).

Ponadto wyżej wymienione storno powoduje zniekształcenie obrotów Wn/Ma na koncie 811, które nie odpowiadają kwocie przekazanych i rozliczonych, przypadających na dany rok rat części oświatowej subwencji ogólnej. Jest to istotne, z uwagi na brak wymaganej przepisami⁶³ analityki do konta 800 *Fundusz jednostki*. obroty te stanowią bowiem źródło informacji dla ustalenia kwot i przyczyn zmniejszeń funduszu ujmowanych w sprawozdaniu *Zestawienie zmian w funduszu jednostki*. Dla potrzeb sprawozdania finansowego, dane wynikające ze zniekształconych obrotów konta 811, korygowane są pozaksięgowo do wysokości kwot wynikających ze sprawozdania Rb-28.

W wyniku powyższej nieprawidłowości w bilansie na dzień 31 grudnia 2014 r. nie wykazano – w aktywach *Rozliczeń międzyokresowych* oraz w pasywach *Rozliczeń z tytułu środków na wydatki budżetowe* – kwoty 3.093.495.542,00 zł, stanowiącej wartość przekazanej w grudniu 2014 r. raty części oświatowej subwencji ogólnej przypadającej na styczeń 2015 r. i stanowiącej wydatek budżetu państwa 2015 r.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST wskazał, że zaksięgowanie raty części oświatowej subwencji ogólnej na styczeń 2015 r. w grudniu 2014 r., ze znakiem minus na kontach Wn 240/Ma 811 jest zgodne z treścią ekonomiczną, tzn. rata została wykazana na kontach 240 i 811 w roku obrotowym, którego dotyczy. W przypadku, gdyby przekazane w grudniu do jednostek samorządu terytorialnego środki części oświatowej subwencji ogólnej pozostawiono na saldzie Wn konta 240, wówczas w bilansie należałoby wykazać powyższe środki jako należności od jednostek, co nie byłoby zgodne z treścią ekonomiczną. W zestawieniu zmian w funduszu jednostki, dotyczącym części 82 budżetu państwa wykazano w pozycji I.1.2 oraz 2.4 poniesione wydatki budżetowe dotyczące 2014 r. na poszczególne części subwencji ogólnej, zgodnie ze sprawozdaniem Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa za 2014 r.

NIK podziela stanowisko, że wykazanie w bilansie jednostki salda konta 240 jako należności od jednostek byłoby niezgodne z treścią ekonomiczną. Jednocześnie wskazuje, że przekazaną w grudniu 2014 r. ratę części oświatowej subwencji ogólnej na styczeń 2015 r. na dzień 31 grudnia 2014 r. należało pozostawić na saldzie konta 240 i zgodnie z treścią ekonomiczną wykazać w bilansie jednostki w pozycji *Rozliczenia międzyokresowe*.

(dowód: akta kontroli str. 3823-3825, 3838-3846, 4336-4338, 4343-4345, 4372-4410, 4713, 4724-4732)

18. Jednostka nie opracowała i nie przeprowadziła procedury oszacowania przyszłych zobowiązań (z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty) i w związku

⁶² Zgodnie z polityką rachunkowości obowiązującą do dnia 31 grudnia 2014 r. w ramach części 82 konto 811 *Subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego*, działa w sposób analogiczny, jak konto 810 *Dotacje budżetowe, płatności z budżetu środków europejskich oraz środki z budżetu na inwestycje uwzględnione w rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości(...)*. Po stronie Wn konta 810 ujmuje się wartość dotacji przekazanych z budżetu w części uznanej za wykorzystane lub rozliczone, w korespondencji z kontem 224 *Rozliczenie dotacji budżetowych*.

⁶³ Zgodnie z opisem do konta 800 *Fundusz jednostki*, zawartym w załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, ewidencja szczegółowa prowadzona do konta 800 powinna zapewnić możliwość ustalenia przyczyn zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki.

z tym w księgach rachunkowych nie utworzono rezerw na przyszłe zobowiązania będące skutkiem toczących się postępowań sądowych. Przeciwnie Skarbowi Państwa - Ministrowi Finansów toczą się sprawy sądowe. Łączna kwota roszczeń wynikająca ze złożonych pozwów wynosi ponad 2 mld zł.

Nieutworzenie rezerw stanowiło naruszenie art. 35d ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rezerwy tworzy się na pewne lub w dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłe zobowiązania, których kwotę można wiarygodnie oszacować, będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych.

Do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego tj. do dnia 15 marca 2015 r. zapadły dwa wyroki sądów I instancji zasądzające zapłatę na rzecz powoda, co wskazywało, że w tych przypadkach występowało wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia przyszłych zobowiązań. Liczba toczących się spraw sądowych nie pozwoliła jednak na oszacowanie rezerw w trakcie kontroli.

Minister Finansów Mateusz Szczurek podał w wyjaśnieniach, że do 31 grudnia 2014 r. rezerwy na skutki toczących się postępowań sądowych nie były szacowane. Jednocześnie Minister poinformował, że przygotowano projekt aktualizacji polityki rachunkowości, w której określono zasady tworzenia rezerw w oparciu między innymi o zasadę istotności. W sprawozdaniu finansowym za rok 2015 zostanie utworzona rezerwa na przyszłe zobowiązania będące skutkiem toczących się postępowań, o ile szacowana łączna wartość rezerw przekroczy 1% sumy bilansowej roku poprzedniego.

(dowód: akta kontroli str. 389-475)

19. W księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów nie zostały wykazane rezerwy na zobowiązania w kwocie 3.534.310,00 zł z tytułu przedpłat na samochody. Tym samym naruszona została zasada wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażona w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasada kompletności wyrażona w art. 24 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Dyrektor Generalny jako przyczynę nieujęcia zobowiązań wskazał fakt, że „dysponent części 19 (...) uruchamia środki pochodzące z rezerwy celowej Zobowiązania wymagalne Skarbu Państwa (część 83)”.

W ocenie NIK fakt, iż źródłem finansowania powyższych zobowiązań jest rezerwa celowa, nie ma wpływu na konieczność spełnienia obowiązku utworzenia w księgach rachunkowych rezerw i wykazania ich w sprawozdaniu finansowym. Rezerwy te są bowiem kategorią prawa bilansowego i odnoszą się – zgodnie z art. 35d uor – do pewnych lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłych zobowiązań. I nie ma tu znaczenia źródło finansowania tych zobowiązań (w momencie ich płatności), określone w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 389-475)

20. Dokumenty dotyczące płatności z tytułu tradycyjnych środków własnych⁶⁴ ujmowane są w księgach rachunkowych części 84 budżetu państwa, zgodnie z datą sporządzenia przez Departament Służby Celnej „Informacji o kwocie realizacji płatności z tytułu tradycyjnych środków własnych”. Informacje te dotyczą kosztów i zobowiązań za miesiąc n-2 w stosunku do miesiąca sporządzenia Informacji (n) będącego jednocześnie miesiącem zapłaty. Zgodnie z powyższym, koszty i zobowiązania z tytułu tradycyjnych środków własnych za listopad i grudzień 2013 r. w łącznej kwocie 241.170.345,43 zł zostały ujęte jako koszty i zobowiązania w księgach rachunkowych 2014 r., mimo iż dotyczyły 2013 r. Analogicznie koszty i zobowiązania z tytułu tradycyjnych środków własnych za listopad i grudzień 2014 r. w łącznej kwocie 314.645.169,90 zł zostały ujęte jako koszty i zobowiązania w księgach rachunkowych 2015 r., mimo iż dotyczyły 2014 r. Powyższe stanowiło naruszenie art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie obciążające ją koszty dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od

⁶⁴ Tradycyjne środki własne UE obejmują opłaty celne w ramach handlu z państwami trzecimi i opłaty cukrowe nałożone na producentów (Decyzja Rady z 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich Dz. U. UE L 163 z 23 czerwca 2007 r. s. 17, uchylona z dniem 1 stycznia 2014 r.; Decyzja Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej Dz. U. UE L 168 z 7 czerwca 2014 r. s. 105).

terminu ich zapłaty. Skutkowało to zaniżeniem w bilansie za 2014 r. kwoty zobowiązań według stanu na początek i na koniec roku odpowiednio o 241.170.345,43 zł oraz 314.645.169,90 zł, a także zaniżeniem kosztów i straty netto za 2014 r. o 73.474.824,47 zł.

Główna Księgowa części 84 poinformowała, że w ewidencji księgowej części stosuje się niezmiennie zasadę, że dokumenty dotyczące tradycyjnych środków własnych (TŚW) ujmowane są w miesiącu sporządzenia przez Departament Służby Celnej (SC) *Informacji o kwocie realizacji płatności z tytułu TŚW* (dalej: *Informacji*), a nie w miesiącu rejestracji tych należności przez administrację celną na rachunku A, tj. w miesiącu n-2. Taki sposób ewidencji wynika z faktu, że ze względu na konieczność zamykania poszczególnych miesięcy w księgowości kwoty te i tak nie mogłyby być ujęte w miesiącu ich rejestracji przez administrację celną na rachunku A, tylko tak jak obecnie w miesiącu sporządzania przez Departament SC *Informacji* w ich zakresie.

Główna Księgowa poinformowała również, że zaliczenie wyżej wymienionych kosztów do roku którego dotyczyły, tj. do roku poprzedniego, stanowiłoby naruszenie zasady jednolitego ujmowania zdarzeń gospodarczych. Ponadto podała, że przyjęty w Departamencie UE sposób ujmowania kosztów nie wywiera istotnie ujemnego wpływu na rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej oraz wynik finansowy, gdyż powoduje niewielką zmianę wysokości wyniku (maksymalnie o 0,5%). W odniesieniu do części budżetowej 84, dla ustalenia poziomu istotności danych wykazywanych w sprawozdaniach finansowych, zastosowanie powinna mieć tylko ocena poziomu istotności pod względem wpływu na wynik finansowy, ponieważ suma bilansowa w części 84 budżetu państwa z reguły wynosi zero zł, tym samym każde uproszczenie przekraczałoby dozwolony próg istotności i nie mogłoby być zastosowane.

Zdaniem NIK, konieczność zamykania poszczególnych miesięcy w księgowości nie koliduje z obowiązkiem, wynikającym z art. 6 ust. 1 uor, ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich kosztów przypadających na dany rok obrotowy, bowiem ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostek budżetowych następuje do dnia 30 kwietnia roku następnego⁶⁵. Nie można również zgodzić się z tezą, że zaliczenie wyżej wymienionych kosztów do roku obrotowego, którego dotyczą stanowiłoby naruszenie zasady jednolitego ujmowania zdarzeń gospodarczych, gdyż zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości, możliwa jest zmiana dotychczasowych zasad ujmowania zdarzeń gospodarczych, tym bardziej że dotychczas stosowane zasady naruszały art. 6 ust. 1 uor i powodowały istotne zniekształcenie danych wykazanych w sprawozdaniu finansowym.

NIK nie kwestionuje możliwości stosowania uproszczeń, o ile nie wpływa to ujemnie na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego (art. 4 uor). Nie można jednak zgodzić się ze stwierdzeniem, że zastosowane przez jednostkę uproszczenie nie spowodowało istotnego zniekształcenia obrazu sytuacji majątkowej i finansowej. Należy podkreślić, iż w przypadku jednostek budżetowych wynik finansowy nie jest miarą efektywności ich działania. Zatem poziom istotności musi się również odnosić do innych danych wykazanych w sprawozdaniu, np. do sumy bilansowej, w tym do kwoty zobowiązań. Zdaniem NIK pominięcie w sprawozdaniu finansowym zobowiązań z tytułu płatności za dwa miesiące każdego roku obrotowego (w 2014 r. kwoty 314.645.169,90 zł) w szczególności, gdy w jednostce nie wystąpią inne zobowiązania i suma bilansowa wyniesie zero zł, należy uznać za istotne pominięcie informacji.

(dowód: akta kontroli str. 1582-1587, 1622-1670)

21. W księgach rachunkowych Centrali MF za rok 2014 ujęty został przychód z tytułu kwoty zasądzonej na rzecz MF w 2007 r. wraz z należnymi odsetkami od dnia 30 października 2006 r. Zarówno należność główna w kwocie 736.800,00 zł, jak i cała kwota odsetek 758.893,91 zł zostały zaewidencjonowane jako przychody w roku 2014, pomimo że roku

⁶⁵ Zgodnie z § 18 ust. 3 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości ostateczne zamknięcie i otwarcie ksiąg rachunkowych jednostki i placówki kontynuującej działalność powinno nastąpić do dnia 30 kwietnia roku następnego.

2014 dotyczyły tylko odsetki w wysokości 94.875,61 zł. Tym samym naruszony został art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody (...) dotyczące danego roku obrotowego. Należności i przychody z tego tytułu nie zostały ujęte w księgach rachunkowych w momencie wydania wyroku, ani też w latach późniejszych przed 2014 r., co stanowiło naruszenie art. 20 ust. 1 ustawy o rachunkowości w latach poprzednich⁶⁶. Zdaniem NIK przychody w łącznej kwocie 1.400.818,30 zł stanowiące przychody lat poprzednich powinny zostać ujęte jako korekta wyniku finansowego lat ubiegłych.

Główna Księgowa Centrali MF podała w wyjaśnieniach, że wprowadzony zapis nie stanowił korekty błędnego zapisu z lat ubiegłych. Ponadto Główna Księgowa wskazała, że należność ta wraz z odsetkami została zaewidencjonowana jako przychody roku 2014, gdyż dopiero w 2014 r. do Departamentu FK wpłynęła informacja o wyroku sądu.

NIK wskazuje, że ustawa o rachunkowości nakazuje korygować błędy w księgach rachunkowych, w następstwie których sprawozdania finansowego za rok lub lata poprzednie nie można uznać za jasno i rzetelnie przedstawiające sytuację finansowo-majątkową. Błąd taki może powstać nie tylko w wyniku błędnego zapisu w księgach, ale też i w wyniku nieuwjęcia w księgach rachunkowych istotnej operacji gospodarczej, w tym w wyniku błędnego działania systemu obiegu dokumentów, przez co istotne informacje nie zostały przekazane do jednostki organizacyjnej odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych Centrali MF.

(dowód: akta kontroli str. 1234-1252)

22. W księgach rachunkowych Centrali MF za rok 2014 na koncie 720 *Przychody z tytułu dochodów budżetowych* zamiast na koncie 750 *Przychody finansowe* ujęto przychody z tytułu odsetek w łącznej kwocie 26.676,00 zł. Stanowiło to naruszenie wymogu ujmowania w księgach rachunkowych operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonego w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości oraz naruszenie zasad funkcjonowania kont 720 i 750, określonych w Załączniku nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Z wyjaśnień Głównej Księgowej wynika, że odsetki te ewidencjonowano na koncie 720, ponieważ dotyczyły odsetek naliczonych zgodnie z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁶⁷ i są odsetkami od zaległości podatkowych, tj. kar pieniężnych nakładanych przez Generalnego Inspektora Informacji Finansowej. Zdaniem NIK przychody te należało ewidencjonować na koncie 750, ponieważ zgodnie z rozporządzeniem w sprawie szczególnych zasad rachunkowości konto 750 służy do ewidencji przychodów finansowych, w tym odsetek za zwłokę w zapłacie należności.

(dowód: akta kontroli str.1234-1252)

23. W księgach rachunkowych części 84 odsetki za zwłokę z tytułu opóźnień w przekazywaniu tradycyjnych środków własnych w kwocie 408.649,31 zł w 2014 r. oraz w kwocie 19.536,33 zł w 2015 r. ujęto na koncie 400 *Koszty z tytułu płatności składki członkowskiej do budżetu UE* zamiast na koncie 751 *Koszty finansowe*, podczas gdy zgodnie z Załącznikiem nr 3 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości odsetki za zwłokę w zapłacie zobowiązań ujmuje się na stronie Wn konta 751.

Główna Księgowa części 84 poinformowała, że odsetki te ujęto na koncie 400, ponieważ zgodnie z art. 125 ustawy o finansach publicznych, na równi z pozostałymi kategoriami środków własnych, stanowią one element polskiej składki członkowskiej do budżetu UE. Zatem nieuzasadnione byłoby ich księgowanie na odrębnym koncie (751), które służy do księgowania kosztów finansowych, nie związanych z podstawowym zakresem działania jednostki. Ponadto odsetki te powstają nie w wyniku opóźnienia w zapłacie zobowiązania

⁶⁶ Nieprawidłowość w zakresie braku ujęcia przychodów w latach poprzednich z tego tytułu została wskazana w wystąpieniu pokontrolnym znak KBF.410.001.06.2015 tekst ujednolicony z dnia 2 czerwca 2015 r. po kontroli nr P/15/001 – Wykonanie budżetu państwa w 2014 r. w części 19 – Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe.

⁶⁷ Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.

przez dysponenta części 84 ale w wyniku stwierdzenia przez KE błędów i opóźnień w raportowaniu i naliczeniu tradycyjnych środków własnych przez administrację celną.

NIK zauważa, że zarówno w ustawie o rachunkowości (art. 42 ust. 3), jak i w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości nie ma postanowień uprawniających do kwalifikowania odsetek do kosztów podstawowej działalności operacyjnej. Odsetki zaliczane są do kosztów finansowych, niezależnie od rodzaju działalności której dotyczą, a także niezależnie od przyczyn ich naliczenia.

Powyższa nieprawidłowość skutkowałą błędną prezentacją danych w rachunku zysków i strat, tj. zawyżeniem pozostałych kosztów rodzajowych i zaniżeniem kosztów finansowych (odsetek) o kwotę 408.649,31 zł.

(dowód: akta kontroli str. 1622-1670)

24. Naliczone za 2014 r. umorzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ujęte w księgach Centrali MF, było wyższe od zaksięgowanych kosztów amortyzacji tych składników majątkowych o 703.511,32 zł. Różnica ta została odniesiona na fundusz jednostki, zamiast w koszty amortyzacji. Tym samym koszty amortyzacji w wyżej wymienionej kwocie ujęto niezgodnie z treścią ekonomiczną operacji, co stanowi naruszenie art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Ponadto naruszona została zasada kompletności ujęcia kosztów, wyrażona w art. 6 ust. 1 tej ustawy.

Departament DS błędnie zakwalifikował, w momencie przyjęcia do użytkowania, 11 składników majątkowych do środków trwałych, zamiast do wartości niematerialnych i prawnych. Po dwóch miesiącach od wprowadzenia składników do ewidencji i rozpoczęcia ich umarzania stawką amortyzacyjną właściwą dla środków trwałych, Departament ten poinformował Biuro Administracyjne MF, prowadzące ewidencję analityczną majątku, o konieczności zmiany klasyfikacji powyższych 11 składników. W związku z tym składniki zostały wycofane wraz z naliczonym umorzeniem (na podstawie dowodu technicznej likwidacji) z ewidencji środków trwałych i ponownie wprowadzone do ewidencji jako wartości niematerialne i prawne wraz z umorzeniem naliczonym za dwa miesiące, ale według wyższej stawki amortyzacyjnej. Różnica pomiędzy umorzeniem wycofanych środków trwałych i umorzeniem przyjętych wartości niematerialnych i prawnych została odniesiona na fundusz zamiast w koszty amortyzacji w okresie.

Dyrektor Departamentu DS podał, że przyczyną błędnej kwalifikacji 11 składników majątkowych była pomyłka stwierdzona „*po dokładnej analizie elementów składających się na poszczególne systemy infrastrukturalne polegającej na dokładnych oględzinach przez pracowników MF i CPD MF*”.

Zdaniem NIK, w celu uniknięcia błędów w księgach rachunkowych, niezbędne jest wypracowanie procedur korekty stwierdzonych błędów w ewidencji majątku trwałego.

(dowód: akta kontroli str. 665-669, 734-740)

25. W księgach rachunkowych Centrali MF za rok 2014 ujęto koszty z tytułu opłaty miesięcznej za prowadzenie rachunku bankowego do obsługi pożyczek z budżetu państwa na wyprzedzające finansowanie w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich za grudzień 2013 r. Niezależnie od tego w księgach tych ujęto prawidłowo 12 faktur z tytułu opłaty miesięcznej za prowadzenie powyższego rachunku bankowego w kolejnych miesiącach roku 2014. Każda z powyższych faktur zawierała w opisie informację, którego miesiąca i roku dotyczy opłata.

Tym samym koszty roku 2014 zostały zawyżone o 290.000,00 zł oraz naruszony został przepis art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego.

Główna Księgowa Centrali MF poinformowała, że „*według przepisów art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dowód księgowy powinien zawierać datę dokonania operacji (...)*”, a ponieważ w 2014 r. bank wystawił 13 faktur i wszystkie zawierały datę operacji

gospodarczej w 2014 r. dlatego też wszystkie te faktury zostały ujęte w księgach roku 2014.

Zdaniem NIK, uproszczenie polegające na ujmowaniu kosztów w okresie wskazanym na fakturze jako data operacji gospodarczej, bez uwzględnienia okresu faktycznego świadczenia usługi (wprost wynikającego z treści faktury), w przypadku usług ciągłych i wystawianych cyklicznie faktur, jest dopuszczalne, jednak tylko w takim zakresie, jeżeli nie prowadzi to do naruszenia zasady współmierności wyrażonej w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości, w szczególności, jeśli nie prowadzi do ujęcia w księgach rachunkowych roku 13 zamiast 12 faktur za usługi miesięczne.

(dowód: akta kontroli str. 1253-1255, 1262-1268)

26. W ewidencji części 98 różnice kursowe powstałe w związku ze spłatą zobowiązań Skarbu Państwa w części kapitału księgowane były na kontach przewidzianych dla jednostek budżetowych, tj. koncie 750 *Przychody finansowe* lub 751 *Koszty finansowe* i następnie na koniec roku przenoszone na konto 860 *Wynik finansowy*, co było niezgodne z treścią ekonomiczną tych kont. Koszty i przychody finansowe oraz wynik finansowy są kategoriami związanymi z działalnością jednostki budżetowej, w tym w zakresie obsługi zobowiązań Skarbu Państwa. O ile różnice kursowe od odsetek (część 78) powinny być (i były) księgowane na powyższych kontach to różnice kursowe związane ze spłatą zobowiązań w części kapitałowej są operacjami wykonania budżetu (przychody i rozchody) i zgodnie z ich treścią ekonomiczną powinny być księgowane na koncie 908 *Inne operacje*, przewidzianym w planie kont dla budżetu państwa (załącznik nr 1 do rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości).

Zastępca Dyrektora Departamentu DP podał, że tworząc plan dla ewidencji operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa posilkowano się wzorcowym planem kont dla budżetu państwa oraz planem kont dla jednostek budżetowych, przyjmując konto 860 jako jednolite konto dla części 78 i 98.

NIK zauważa, że zgodnie z § 15 ust.1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości ustalając zakładowy plan kont można uzupełnić go o konta, ale zgodne co do treści ekonomicznej z kontami ujętymi w załącznikach do rozporządzenia. Zatem nieprawidłowością było pominięcie w przyjętym planie kont konta 908 *Inne operacje* lub innego o tej samej treści ekonomicznej. Skutkiem powyższego było księgowanie na koncie 860 *Wynik finansowy* zarówno operacji, które zgodnie z treścią ekonomiczną wpływają na wynik finansowy (część 78) oraz takich, które na niego nie wpływają (część 98).

(dowód: akta kontroli str. 4919-5000, 5198-5206, 5272-5324, 7125-7132)

Ocena częściowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli stwierdzone w księgach rachunkowych Ministerstwa błędy miały istotny wpływ zarówno na dane wykazane w sprawozdaniu finansowym jednostki za 2014 r., jak również na dane wykazane w sprawozdaniach budżetowych i innych o charakterze finansowym, sporządzonych na dzień 30 czerwca 2015 r.

3. Sprawozdania finansowe

Opis stanu faktycznego

Badaniem objęto sprawozdanie finansowe Ministerstwa Finansów sporządzone za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. obejmujące bilans wykazujący sumę aktywów i pasywów w kwocie 10.991.736.866,59 zł, rachunek zysków i strat wykazujący stratę netto w kwocie 42.417.307.918,41 zł oraz zestawienie zmian w funduszu wykazujące stan funduszu na dzień 31 grudnia 2014 r. w kwocie minus 17.850.424.977,57 zł.

Komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów, prowadzące księgi rachunkowe, z wyjątkiem Departamentu Instytucji Płatniczej, sporządzają oddzielne „częstkowe” sprawozdania finansowe dla wyodrębnionych grup zdarzeń, które ewidencjonowane są w odrębnych księgach. Sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej sporządzane jest natomiast w wyniku agregacji powyższych sprawozdań „częstkowych”. Tym samym sprawozdanie MF jako jednostki budżetowej nie obejmuje, ewidencjonowanych w Departamencie IP, stanów aktywów i pasywów oraz operacji gospodarczych wpływających na wynik finansowy ewidencjonowanych w księgach rachunkowych dotyczących środków pochodzących

z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (nieprawidłowość nr 4 w tym obszarze) z wyłączeniem operacji dotyczących wykonania budżetu środków europejskich.

(dowód: akta kontroli str. 476-551, 1730-1741, 1919-1929)

Badaniu podlegały również sprawozdania „częstkowe” obejmujące zdarzenia, w tym operacje gospodarcze właściwe dla:

- dysponenta głównego części 19 – *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*,
- dysponenta III stopnia części 19 – *Centrala MF*,
- dysponentów części 78 – *Obsługa zadłużenia zagranicznego* oraz części 79 – *Obsługa długu krajowego*,
- dysponenta części 82 – *Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego*,
- dysponenta części 84 – *Środki własne Unii Europejskiej*.

Badaniem objęto również sporządzone przez BGK sprawozdanie części 98 – *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa*, które obejmowało jedynie część zagraniczną operacji, powstałą na podstawie prowadzonych przez BGK i NBP ewidencji zagranicznych zobowiązań i należności Skarbu Państwa.

Dla środków pozabudżetowych (środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu) nie sporządzono sprawozdań „częstkowych”.

(dowód: akta kontroli str. 476-551, 1385-1401, 1688-1701, 1730-1741, 3652-3673, 4559-4575, 4885-4906, 5964-5986, 6368-6379, 6647-6665)

W sprawozdaniu finansowym Ministerstwa Finansów wykazano:

Bilans na dzień 31 grudnia 2014 r.

Wartości niematerialne i prawne

Na dzień 31 grudnia 2014 r. wartości niematerialne i prawne wykazano w kwocie 14.730.826,51 zł (wartość początkowa 169.990.352,11 zł, umorzenie 155.259.525,60 zł). Wartość wykazana w bilansie została zawyżona o 9.726.271,67 zł (nieprawidłowości nr 6 i 7 w obszarze *Księgi rachunkowe*). Z zastrzeżeniem stwierdzonych nieprawidłowości, do kategorii tej prawidłowo zakwalifikowano składniki majątkowe spełniające definicję wartości niematerialnych i prawnych określoną w art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości, tj. nabyte przez jednostkę prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki.

Wartości niematerialne i prawne wyceniono w cenie nabycia pomniejszonej o odpisy umorzeniowe. Kontrolowana jednostka nie tworzyła odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły okoliczności uzasadniające ich utworzenie.

(dowód: akta kontroli str. 479, 665-818)

Środki trwałe

Na dzień 31 grudnia 2014 r. w bilansie wykazano wartości środków trwałych w łącznej kwocie 316.294.310,33 zł (wartość początkowa 411.232.778,93 zł, umorzenie środków trwałych, pozostałych środków trwałych i zbiorów bibliotecznych 94.938.468,60 zł). Pozycja sprawozdania została zawyżona w związku z nieprawidłowym zwiększeniem wartości środków trwałych o 1.363.234,37 zł (nieprawidłowość nr 8 w obszarze *Księgi rachunkowe*). Przyjęcie środków trwałych do używania prawidłowo udokumentowano, określając między innymi grupę rodzajową środków trwałych i stawkę amortyzacyjną, zgodną z określonymi w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości.

Z zastrzeżeniem stwierdzonej nieprawidłowości, środki trwałe wyceniono w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia pomniejszonych o odpisy umorzeniowe. Kontrolowana jednostka nie tworzyła odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły

okoliczności uzasadniające ich utworzenie w odniesieniu do tych składników majątku. Wartość początkową środków trwałych zwiększano o nakłady poniesione na ich ulepszenie.

Ewidencja analityczna dla środków trwałych prowadzona była w postaci tabel amortyzacyjnych i ksiąg inwentarzowych.

(dowód: akta kontroli str. 479, 665-916)

Środki trwałe w budowie

Środki trwałe w budowie na dzień 31 grudnia 2014 r. wykazano w łącznej kwocie 127.168.650,93 zł. Pozycję sprawozdania zawyżono o 511.745,58 zł (nieprawidłowość nr 9 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

Wyceniono je w wysokości ogółu kosztów pozostających w bezpośrednim związku z ich nabyciem lub wytworzeniem. Kontrolowana jednostka nie tworzyła odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły okoliczności uzasadniające ich utworzenie w odniesieniu do tych składników majątku.

W kontrolowanym okresie kontynuowano realizację inwestycji wieloletnich, nie wystąpiły inwestycje zaniechane. Stwierdzono jednak, że część aktywów wykazanych jako środki trwałe w budowie w sprawozdaniu finansowym została faktycznie przekazana do innych jednostek w 2014 r. lub w latach poprzednich.

(dowód: akta kontroli str. 479, 819-916, 2928-3074)

Należności długoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2014 r. w bilansie nie wykazano należności długoterminowych. Pozycję sprawozdania zaniżono o 14.184.402,00 zł (nieprawidłowość nr 6 w tym obszarze).

(dowód: akta kontroli str. 479, 3847-3853, 4300-4335)

Długoterminowe aktywa finansowe

W bilansie na dzień 31 grudnia 2014 r. nie wykazano długoterminowych aktywów finansowych. Pozycję sprawozdania zaniżono o 70.101.701,00 zł (nieprawidłowość nr 10 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

(dowód: akta kontroli str. 52-99, 479)

Zapasy

Zapasy wykazane na dzień 31 grudnia 2014 r. w kwocie 9.866.034,00 zł obejmowały materiały niezbędne dla bieżącej działalności MF (techniczne, biurowe, informatyczne itp.) o wartości 952.360,82 zł. W pozycji tej wykazano także materiały zakupione w ramach Centralnego Zaopatrzenia dla jednostek resortu, których przekazanie nie zostało rozliczone do dnia bilansowego, w łącznej wartości 8.913.673,18 zł. Ewidencja zapasów przeznaczonych na potrzeby MF prowadzona była ilościowo-wartościowo.

Wartość zapasów została zawyżona o kwotę 4.139.484,94 zł (nieprawidłowość nr 14 i 15 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

(dowód: akta kontroli str. 479, 917-1014, 1262-1280, 3075-3125)

Należności krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2014 r. należności krótkoterminowe wykazano w kwocie 2.675.404.756,52 zł. Wyceniono je w kwocie wymaganej zapłaty, tj. łącznie z odsetkami należnymi na dzień bilansowy. Należności wyrażone w walucie obcej wyceniono według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski. Łączny odpis aktualizujący na dzień 31 grudnia 2014 r. wyniósł 1.973.290.365,47 zł.

Kontrola wykazała, że należności wykazane w bilansie zostały zawyżone o kwotę 29.531.265,32 (nieprawidłowość nr 11, 12 i 13 w obszarze *Księgi rachunkowe* oraz nr 6 w tym obszarze).

(dowód: akta kontroli str. 479, 1015-1069, 1556-1563, 3126-3525, 3849-4258)

Krótkoterminowe aktywa finansowe

Na dzień 31 grudnia 2014 r. jednostka wykazała krótkoterminowe aktywa finansowe w kwocie 46.203.560,14 zł, które w całości stanowiły środki pieniężne na rachunkach bankowych. Stan krótkoterminowych aktywów finansowych został zaniżony co najmniej o 1.527.541.269,09 zł (nieprawidłowość nr 16 w obszarze *Księgi rachunkowe* oraz nr 4 w tym obszarze).

Ponadto stan środków pieniężnych wykazany w bilansie na 31 grudnia 2014 r. został zaniżony o 6.103.019,96 zł w związku z zaksięgowaniem w księgach rachunkowych 2014 r. operacji dokonanych w 2015 r. w okresie przejściowym⁶⁸, na rachunkach bankowych dochodów i wydatków jednostki⁶⁹. Praktyka ta, co prawda zapewnia spójność informacji i danych ujętych w sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniach budżetowych, niemniej jednak powoduje, że w sprawozdaniu finansowym sporządzonym przez Ministerstwo zaniżona jest wartość pozycji *Środki pieniężne*, o kwoty faktycznie pozostające na rachunkach bankowych w dniu 31 grudnia 2014 r.

(dowód: akta kontroli str. 100-388, 479, 1070-1098, 1564-1573, 3526-3535, 4429-4430, 4434, 4719-4723, 5904-5914, 6209-6215)

Rozliczenia międzyokresowe

Wykazane w bilansie na dzień 31 grudnia 2014 r. rozliczenia międzyokresowe w kwocie 7.802.068.728,16 zł w większości dotyczyły dyskonta od wyemitowanych przez Skarb Państwa obligacji (5.375.353.673,42 zł w części 79 i 758.608.627,84 zł w części 78) oraz płatności początkowej transakcji swap (1.668.106.426,90 zł). Stan tych rozliczeń wyceniony został w wartości nominalnej, z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny.

Stan rozliczeń międzyokresowych na 31 grudnia 2014 r. został zaniżony o 3.093.495.542,00 zł (nieprawidłowość nr 17 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

(dowód: akta kontroli str. 479, 4336-4345, 4372-4406, 5380-5917, 6318)

Fundusz

Na dzień 31 grudnia 2014 r. w bilansie wykazano fundusz w wysokości minus 17.850.424.977,57 zł, w tym fundusz jednostki 24.566.882.940,84 zł oraz wynik finansowy netto (strata) 42.417.307.918,41 zł. Stan funduszu wyceniono w wartości nominalnej.

Stan funduszu na dzień 31 grudnia 2014 r. został zaniżony co najmniej o 277.802.144,41 zł ze względu na błędy w ewidencji księgowej (nieprawidłowości nr 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20 i 25 w obszarze *Księgi rachunkowe*) oraz ze względu na niedokonanie wyłączeń w związku z operacjami gospodarczymi pomiędzy Resortem a Centralą MF (nieprawidłowość nr 1 w tym obszarze).

(dowód: akta kontroli str. 479, 1099-1140, 1574-1581, 2928-3538, 3849-3853, 4339-4342)

Zobowiązania długoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2014 r. w bilansie wykazano kwotę 11.385.032.549,82 zł. Większość zobowiązań długoterminowych stanowiło dyskonto oraz odsetki od wyemitowanych na rynku krajowym obligacji skarbowych w kwocie 10.097.409.347,54 zł, z czego do spłaty w 2016 r. przypada 3.072.839.141,62 zł.

(dowód: akta kontroli str. 479, 6327)

Zobowiązania krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2014 r. zobowiązania wyniosły 13.428.134.948,78 zł. Wyceniono je w kwocie wymagającej zapłaty, tj. łącznie z odsetkami należnymi na dzień bilansowy. Zobowiązania wyrażone w walucie obcej wyceniono według średniego kursu ogłoszonego dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski.

⁶⁸ 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).

⁶⁹ W księgach Resortu MF – 2.462.074,62 zł, w księgach Centrali MF – 130.428,39 zł, w księgach części 82 – 777.874,56 zł, w księgach części 78 – 70.457,78 zł, w księgach części 79 – 2.662.184,61 zł.

Stan zobowiązań został zaniżony o kwotę 3.408.562.246,06 zł (nieprawidłowość nr 5, 17 i 20 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

(dowód: akta kontroli str. 479,1141-1215,1582-1587, 3539-3568, 4407-4426)

Rezerwy na zobowiązania

W bilansie na dzień 31 grudnia 2014 r. jednostka nie wykazała rezerw na zobowiązania. Pozycja sprawozdania została zaniżona co najmniej o kwotę 3.534.310,00 zł (nieprawidłowość nr 18 i 19 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

(dowód: akta kontroli str. 389-475, 479)

Fundusze specjalne

Wykazany w bilansie stan funduszy specjalnych na dzień 31 grudnia 2014 r. wynosi 7.480.613,44 zł i dotyczy Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych.

Fundusze specjalne wyceniono w wartości nominalnej i prawidłowo wykazano w sprawozdaniu.

(dowód: akta kontroli str. 479, 1216-1227)

Rozliczenia międzyokresowe (pasywa)

Na dzień 31 grudnia 2014 r. rozliczenia międzyokresowe wyniosły 4.021.513.732,12 zł. Dotyczyły one głównie premii od emisji obligacji skarbowych (3.189.470.655,17 zł w części 79 i 204.434.322,97 zł w części 78) oraz transakcji swap (623.453.495,32 zł). Stan rozliczeń międzyokresowych został zawyżony o 421.534,16 zł (nieprawidłowość nr 5 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

(dowód: akta kontroli str. 479, 3569-3579, 5947, 6336)

Rachunek zysków i strat za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.

W rachunku zysków i strat wykazano przychody i zyski w kwocie 8.572.789.601,90 zł, koszty i straty 50.990.097.520,31 zł oraz wynik finansowy (stratę) w kwocie 42.417.307.918,41 zł.

Pozycje rachunku zysków i strat, z wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości, ujęto w sposób kompletny, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności, z uwzględnieniem zasady ostrożności wyceny.

Wynik finansowy jednostki został zawyżony o co najmniej 97.626.478,12 zł w związku z nieprawidłowością nr 1 w tym obszarze oraz nieprawidłowościami nr 6, 7, 8, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 24 i 25, opisanymi w rozdziale *Księgi rachunkowe*.

(dowód: akta kontroli str. 481, 1253-1384, 1622-1670, 1688-1701, 3849-3853, 4559-4561)

Zestawienie zmian w funduszu jednostki za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.

W sprawozdaniu wykazano dane dotyczące stanu początkowego, zwiększeń oraz zmniejszeń funduszu. Na dzień 31 grudnia 2014 r. stan funduszu oraz wynik finansowy za 2014 r., wykazane w zestawieniu zmian w funduszu, zgodne są z odpowiednimi danymi wykazanymi w bilansie i rachunku zysków i strat.

Zestawienie zmian w funduszu jednostki zostało sporządzone nieprawidłowo, gdyż stan funduszu jednostki wykazany na koniec roku poprzedniego (2013) był różny od stanu funduszu wykazanego na początek roku 2014. Różnica wynosiła 8.525.497,65 zł (nieprawidłowość nr 2 w tym obszarze).

Ponadto zwiększenia i zmniejszenia funduszu zostały zaprezentowane nieprawidłowo ze względu na błędy w ewidencji księgowej (nieprawidłowości nr 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20, 21, 24 i 25 w obszarze *Księgi rachunkowe*) oraz ze względu na niedokonanie wyłączeń w związku z operacjami gospodarczymi pomiędzy Resortem

a Centralą MF (nieprawidłowość nr 1 w tym obszarze), przez co stan końcowy funduszu został zaniżony co najmniej o 277.802.144,41 zł.

(dowód: akta kontroli str. 483,1099-1140,1385-1401,1574-1581,1688-1701, 2928-3538, 4559-4561)

Z wyjątkiem stwierdzonych nieprawidłowości:

- sprawozdanie finansowe Ministerstwa oraz „częstkowe” sprawozdania finansowe za rok 2014 były kompletne,
- dane w nich wykazane wynikały z ksiąg rachunkowych, z odpowiednich obrotów sald kont analitycznych i syntetycznych,
- kwalifikacja danych do odpowiednich pozycji sprawozdania była zgodna z ich treścią ekonomiczną,
- w sprawozdaniu finansowym ujawniono wszystkie zdarzenia jakie zaistniały od daty bilansu do dnia jego przyjęcia,
- pozycje aktywów i pasywów, kosztów i przychodów były kompletne tj. wszystkie składniki w sprawozdaniu zostały ujęte, były zgodne ze stanem faktycznym, zapisów w księgach dokonano we właściwym okresie i odpowiednio je udokumentowano; składniki te zostały potwierdzone w toku inwentaryzacji, poprawnie je wyceniono, prawidłowo amortyzowano, uwzględniając zasadę ostrożności i prezentując zgodnie z ustawą o rachunkowości; Ministerstwo posiada prawa i obowiązki w odniesieniu do prezentowanych składników.

(dowód: akta kontroli str. 476-551, 1385-1401,1688-1701, 1730-1741, 3674-3690, 4559-4575)

W Ministerstwie Finansów audyt wewnętrzny nie zidentyfikował ryzyka w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych.

(dowód: akta kontroli str. 1874-1918)

W 2010 r. zniesiony został obowiązek⁷⁰ sporządzania *Bilansu z wykonania budżetu państwa*, wynikający z §14 ust. 1a rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych⁷¹, a także z wcześniejszych rozporządzeń w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. W bilansie tym w aktywach należało wykazywać: środki pieniężne, należności i rozliczenia oraz inne aktywa, a w pasywach zobowiązania, aktywa netto budżetu i inne pasywa. Obecnie w związku ze zniesieniem powyższego obowiązku w żadnym sprawozdaniu finansowym nie są prezentowane aktywa i pasywa budżetu, w tym dotyczące części 98.

Zastępca Dyrektora Departamentu BP Główna Księgowa Budżetu Państwa (BP) poinformowała, że ewidencja operacji związanych z wykonaniem budżetu państwa prowadzona była metodą kasową, co uniemożliwia sporządzenie bilansu, dlatego też obowiązek sporządzania bilansu budżetu państwa został zniesiony od 2010 r. Od roku 2015 wdrażany jest nowy system informatyczny, który powinien umożliwić uwzględnienie charakteru memoriałowego transakcji.

(akta kontroli str. 552-652)

Najwyższa Izba Kontroli zauważa jednak, że *Plan kont dla budżetu państwa*, stanowiący Załącznik nr 1 do obecnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości – podobnie jak plan kont wynikający z poprzednich rozporządzeń – obejmuje konta rozrachunkowe umożliwiające pełne ujmowanie w ewidencji księgowej należności, zobowiązań i innych rozliczeń. W obecnie prowadzonej ewidencji księgowej części 98 wykorzystywane są konta rozrachunkowe i z ewidencji tej wynikają należności i zobowiązania. Natomiast system TREZOR w wersji dotychczas stosowanej, jak wynika

⁷⁰ Obowiązek sporządzenia *Bilansu wykonania budżetu państwa* został zniesiony wraz z wejściem w życie obecnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

⁷¹ Dz. U. z 2006 r. Nr 142 poz. 1020 ze zm.; uchylone z dniem 31 lipca 2010 r.

z wyjaśnień Głównej Księgowej BP, takiej funkcjonalności nie ma. To powoduje niejednorodność stosowania zasad ewidencji operacji wykonania budżetu państwa.

Ponadto NIK ocenia jako dobrą praktykę sporządzenie sprawozdania finansowego za 2014 r. w zakresie finansowania zagranicznego w części 98, mimo braku takiego obowiązku wynikającego z przepisów.

(akta kontroli str. 552-652, 4919-5000, 5093-5102, 6059-6108, 6654-6659, 7123-7132)

W toku kontroli ustalono, że w księgach części 87 – *Dochody budżetu środków europejskich* ujęte są zobowiązania w wysokości 15.539.744.741,35 zł wobec budżetu państwa. W ewidencji operacji gospodarczych związanych z wykonaniem budżetu państwa ani też w żadnych księgach rachunkowych nie zostały ujęte należności z tego tytułu. Zdaniem NIK ewidencja operacji gospodarczych budżetu państwa (łącznie ewidencja operacji związanych z wykonaniem budżetu państwa, części 87, 98 i innych) powinna być zaprojektowana i prowadzona w taki sposób, by salda wzajemnych rozrachunków pomiędzy tymi częściami i Departamentem Budżetu Państwa były ujęte zarówno po stronie należności, jak i zobowiązań.

(dowód: akta kontroli str. 44-51, 552-652)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Przed sporządzeniem sprawozdania finansowego Ministerstwa, jako jednostki budżetowej, nie zostały zidentyfikowane operacje dokonane pomiędzy dysponentami i częściami budżetowymi w ramach MF, nie zostały także uzgodnione i potwierdzone wzajemne obroty i salda z tego tytułu. W konsekwencji sporządzając sprawozdanie finansowe MF jako jednostki budżetowej, nie dokonano wyłączeń przychodów, kosztów oraz zwiększeń i zmniejszeń funduszu własnego Ministerstwa ani też nie oszacowano ich potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Dyrektor Departamentu FK poinformował, że przyczyną niedokonania analizy obrotów i sald operacji gospodarczych wewnątrz MF był fakt odrębnego prowadzenia ksiąg rachunkowych dla poszczególnych części budżetowych i dysponentów. W związku z tym „analiza przychodów, kosztów, należności, zobowiązań oraz zwiększeń i zmniejszeń funduszu jednostki dokonywana była w ramach poszczególnych części budżetowych.”

Zdaniem NIK brak uzgodnienia wzajemnych obrotów i sald oraz niedokonanie wyłączenia wzajemnych rozrachunków, przychodów i kosztów z tytułu operacji dokonywanych między dysponentami i częściami budżetowymi w ramach MF, a także potencjalnych wyników finansowych operacji gospodarczych dokonywanych wewnątrz jednostki, zawartych w aktywach jednostki, było działaniem nierzetelnym i uniemożliwiało stwierdzenie czy powyższe operacje miały istotny wpływ na sprawozdanie finansowe MF jako jednostki budżetowej. Tym samym mogło prowadzić do naruszenia zasady wiernego i rzetelnego obrazu wyrażonej w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasady prezentowania w sprawozdaniu finansowym operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażonej w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Analizy operacji gospodarczych pomiędzy dysponentami i częściami budżetowymi w ramach MF w 2014 r. dokonano na potrzeby kontroli. W jej wyniku ustalono, że w księgach rachunkowych Resortu ujęto operacje dotyczące przekazania aktywów do Centrali MF o łącznej wartości 961.969,59 zł, podczas gdy w księgach Centrali MF ujęto operacje o łącznej wartości 647.276,99 zł.

Dyrektor Departamentu FK podał, że różnica w kwocie 314.692,60 zł dotyczy operacji z lat ubiegłych. Tym samym, wynik finansowy MF za 2014 r. został zawyżony o 47.943,53 zł, zwiększenia funduszu jednostki wykazane w zestawieniu zmian w funduszu własnym zostały zawyżone o 599.333,46 zł, natomiast zmniejszenia zostały zawyżone o 647.276,99 zł.

(dowód: akta kontroli str. 476-551)

Zdaniem NIK w polityce rachunkowości Ministerstwa niezbędne jest opisanie procedury identyfikowania operacji gospodarczych pomiędzy dysponentami i częściami budżetowymi w ramach MF, ustalania wpływu tych operacji na stany aktywów i pasywów oraz wysokość przychodów i kosztów wynikające z ksiąg rachunkowych oraz sposoby dokonywania wyłączeń wzajemnych rozrachunków, przychodów i kosztów z tytułu z tytułu tych operacji.

2. W Zestawieniu zmian w funduszu jednostki – Dysponenta Głównego części 19 sporządzonym na dzień 31 grudnia 2014 r. wykazano błędną wartość funduszu na początek 2014 r., tj. kwotę (minus) 1.314.205.924,97 zł., podczas gdy powinna być wykazana kwota (minus) 1.305.680.427,32 zł równa wartości funduszu na koniec 2013 r., wynikająca zarówno z ewidencji księgowej, jak i ze sprawozdania sporządzonego na koniec 2013 r. Różnica pomiędzy stanem funduszu wykazanym na koniec roku 2013 a stanem wykazanym na początek roku 2014 wyniosła 8.525.497,65 zł. Konsekwentnie taka sama różnica wystąpiła w sprawozdaniu finansowym Ministerstwa sporządzonym według stanu na 31 grudnia 2014 r., agregującym dane ze sprawozdań częściowych.

Stanowiło to, w odniesieniu do sprawozdania, naruszenie nadrzędnej zasady ciągłości bilansowej, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Dyrektor Departamentu FK poinformował, że powyższa różnica wynika ze sposobu zaprezentowania operacji gospodarczych, które miały miejsce w 2014 r. w księgach rachunkowych w części dotyczącej wydatków niewygasających, a mianowicie: rozliczone nakłady inwestycyjne w kwocie 8.525.497,65 zł zaprezentowane zostały w jednej pozycji sprawozdania I. *Fundusz jednostki na początek okresu (BO)* jako pomniejszenie kwoty funduszu z roku poprzedniego, zamiast zaprezentowania odrębnie kwoty zmniejszenia funduszu w 2014 r. i wartości funduszu na koniec poprzedniego roku. Taki sposób prezentacji wynikający z omyłki pracownika nie miał jednak wpływu na prawidłowo ustaloną wartość funduszu na koniec roku (BZ).

Najwyższa Izba Kontroli, podzielając stanowisko, że stwierdzona nieprawidłowość nie miała wpływu na wartość funduszu ustaloną na koniec 2014 r., stwierdza jednak, że spowodowała ona nieporównywalność danych za kolejne lata, co jest wymagane postanowieniami art. 5 ust.1 uor.

(dowód: akta kontroli str. 483, 3062-3064, 3663)

3. W Rachunku zysków i strat Ministerstwo wykazało odrębnie przychody i koszty z tytułu różnic kursowych, pomimo że zgodnie z art. 42 ust. 3 uor powinno wykazać nadwyżkę różnic ujemnych nad dodatnim. Zawyżenie przychodów i kosztów wyniosło 6.540,08 zł, nie miało więc istotnego wpływu na prawidłowość sporządzenia sprawozdania finansowego MF jako jednostki budżetowej.

Główna Księgowa Centrali MF powyższy sposób prezentacji różnic kursowych wyjaśniła wytycznymi otrzymanymi na corocznych szkoleniach głównych księgowych resortu finansów oraz informacjami w profesjonalnych wydawnictwach dla głównych księgowych w sferze budżetowej z 2006 r.

NIK zauważa, że obowiązek prezentacji przychodów z tytułu dodatnich różnic kursowych oraz kosztów z tytułu ujemnych różnic kursowych obowiązywał do 31 grudnia 2001 r. Od 1 stycznia 2002 r. nastąpiła zmiana treści art. 42 ust. 3 i w rachunku zysków i strat od 2002 r. należy prezentować nadwyżkę dodatnich różnic kursowych nad ujemnymi lub nadwyżkę ujemnych różnic kursowych nad dodatnimi.

(dowód: akta kontroli str. 481, 1241-1251)

4. W sprawozdaniu finansowym MF jako jednostki budżetowej nie zaprezentowano sald i operacji wynikających z ksiąg rachunkowych środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu. W związku z niesporządzeniem sprawozdania finansowego „częstkowego” nie jest możliwe określenie wpływu braku powyższej informacji na sprawozdanie finansowe MF.

Z ewidencji księgowej wynika, że na dzień 31 grudnia 2014 r. stan wyżej wymienionych środków pieniężnych wynosił 1.488.076.340,65 zł.

Na podstawie § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości jednostki budżetowe są zobowiązane do sporządzania sprawozdań finansowych.

Zgodnie z art. 202 ustawy o finansach publicznych środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu gromadzone są na wyodrębnionych rachunkach bankowych. Dysponentem środków zgromadzonych na tych rachunkach jest Departament IP. W Departamencie tym prowadzone są odrębne księgi rachunkowe obejmujące ewidencję operacji gospodarczych na wyżej wymienionych rachunkach bankowych przeznaczonych do obsługi poszczególnych środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych. W Departamencie IP nie sporządzono sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku wyników i zestawienia zmian w funduszu) na podstawie powyższych ksiąg rachunkowych, jak również danych z tych ksiąg rachunkowych nie przekazano do włączenia do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów (jako jednostki budżetowej) na dzień 31 grudnia 2014 r. sporządzonego przez Zastępcę Dyrektora Departamentu FK dnia 31 marca 2015 r.

Według Departamentu IP rachunki bankowe, określone w art. 202 ustawy o finansach publicznych, są rachunkami specjalnego przeznaczenia (służącymi przede wszystkim do przyjmowania wpłat z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych w ramach poszczególnych programów czy funduszy kolejnych perspektyw finansowych), nie zaś rachunkami Ministerstwa jako jednostki budżetowej. W związku z tym, do operacji na rachunkach, o których mowa w art. 202 ufp nie stosuje się – zdaniem składającego wyjaśnienia - zasad rachunkowości i planów kont dla państwowych jednostek budżetowych, a co za tym idzie nie stosuje się obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych, o którym mowa w § 17 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Ponadto w Departamencie IP prowadzona jest również obsługa finansowo-księgowa Budżetu Środków Europejskich, której przepisy rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości nie identyfikują z zadaniami jednostki budżetowej i nie nakładają obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych. Nie ma zatem powodu, aby ta sama komórka organizacyjna, która obsługuje środki na różnych etapach ich przepływu, a więc realizuje ściśle ze sobą powiązane zadania różniące się jedynie „poziomem” ich realizacji, była traktowana raz jako jednostka budżetowa zobowiązana do sporządzania sprawozdań finansowych, a innym razem jako budżet państwa. Dodatkowo, zgodnie z art. 4 ust 1 ustawy o rachunkowości Departament IP, prowadząc księgi rachunkowe środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych zobowiązany jest do prowadzenia tych ksiąg w sposób zapewniający jasny i rzetelny obraz przepływów finansowych. Art. 4 ust 4 ustawy o rachunkowości dopuszcza stosowanie uproszczeń, jeżeli nie wywierają one istotnie ujemnego wpływu na przejrzystość i jawność ksiąg rachunkowych. Mając powyższe na uwadze Departament IP nie przekazuje danych z ksiąg rachunkowych do włączenia ich do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów. Zdaniem Departamentu IP włączenie przedmiotowych danych do sprawozdania MF spowodowałoby, że dane sprawozdanie finansowe nie odzwierciedlałoby stanu rzeczywistego. Wynika to z faktu, iż jednostka budżetowa realizuje swoje zadania w oparciu o roczny plan dochodów i wydatków. Natomiast środki pozostające na rachunkach obsługiwanych przez Departament IP otrzymywane są w ramach wieloletnich perspektyw finansowych i wydatkowane zgodnie z zasadą n+2, zaś przepływy środków w ramach poszczególnych perspektyw finansowych realizowane są w odmienny sposób. Uniemożliwia to scalanie danych pochodzących z różnych perspektyw bez ujemnego wpływu na przejrzystość informacji finansowych.

NIK wskazuje, że w ustawie o rachunkowości oraz rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości zawarty jest wymóg sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, a wyjątkiem od tej ogólnej zasady jest zwolnienie z tego obowiązku budżetu państwa.

Minister Finansów, sprawując kontrolę nad składnikami aktywów, zobowiązany jest do uregulowania zobowiązań ewidencjonowanych w powyższych księgach rachunkowych. Są to środki pozabudżetowe, tak więc ksiąg rachunkowych służących do ewidencji nie można uznać za księgi rachunkowe budżetu państwa (w przeciwieństwie do ksiąg rachunkowych części 87). W odniesieniu do tych ksiąg nie istnieje więc wyłączenie obowiązku sporządzenia sprawozdania finansowego. Tym samym sprawozdanie finansowe powinno być sporządzone i włączone do sprawozdania finansowego MF jako jednostki budżetowej lub Departament IP powinien przekazywać dane z prowadzonych ksiąg do włączenia ich bezpośrednio do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów. To pozwoli zaprezentować wszystkie aktywa, nad którymi Minister Finansów sprawuje kontrolę (i które nie dotyczą budżetu państwa) oraz wszystkie zobowiązania.

(dowód: akta kontroli str. 1730-1741, 1919-1929)

5. Na dzień 31 grudnia 2014 r. Ministerstwo sporządziło sprawozdanie finansowe części 78 (w części dotyczącej obsługi zadłużenia zagranicznego) na podstawie ewidencji, która zdaniem Ministra Finansów, nie stanowi ksiąg rachunkowych w rozumieniu ustawy o rachunkowości, a następnie włączyło je do sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, tj. Ministerstwa Finansów. W wyniku tego sprawozdanie Ministerstwa w powyższym zakresie nie zostało sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych. Stanowiło to naruszenie art. 4 ust. 2 i 3 uor w związku z § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Zgodnie z tymi przepisami jednostki budżetowe, na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych sporządzają sprawozdanie finansowe, a zdarzenia gospodarcze ujmują w księgach rachunkowych i wykazują w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną, przy czym rachunkowość obejmuje zarówno prowadzenie ksiąg rachunkowych jak i sporządzanie sprawozdań finansowych. Powyższe wskazuje, że dane w sprawozdaniu finansowym powinny być wykazane na podstawie ksiąg rachunkowych, o których mowa w ustawie o rachunkowości, a tymczasem w sprawozdaniu Ministerstwa Finansów wykazano dane na podstawie ewidencji, która zdaniem Ministra Finansów – jak wskazano wyżej – nie stanowi ksiąg w rozumieniu tej ustawy.

W toku kontroli wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 78 NIK wniosła uwagi do ewidencji prowadzonej przez NBP i BGK, wskazując na jej uchybienia⁷² w stosunku do ustawy o rachunkowości i wnioskując o ustanowienie i prowadzenie ksiąg rachunkowych dla tej części na podstawie tej ustawy. W odpowiedzi Minister Finansów stwierdził⁷³, że ewidencja księgowa dla części 78 budżetu państwa prowadzona przez NBP i BGK, obejmująca operacje dotyczące obsługi zobowiązań i należności Skarbu Państwa, nie stanowi ksiąg rachunkowych w rozumieniu art. 13 ustawy o rachunkowości. W uzasadnieniu podał, że art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości nie nakłada na Skarb Państwa obowiązku prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami tej ustawy. NIK podtrzymała swoje stanowisko wskazując, że wyłączenie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 uor jest wyłączeniem podmiotowym i dotyczy osoby prawnej, jaką jest Skarb Państwa, który nie ma własnych organów. Natomiast Ministerstwo Finansów (jako jednostka budżetowa) zobowiązane jest do stosowania ustawy o rachunkowości, co wynika z art. 2 ust. 1 pkt 4 lit a tej ustawy.

NIK zwraca uwagę, iż pomimo tego, że zdaniem Ministra Finansów ewidencja księgowa części 78 nie podlega ustawie o rachunkowości, to jednocześnie w korespondencji wewnętrznej Ministerstwa ewidencję tę uznaje się za księgi rachunkowe prowadzone na podstawie rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości według planu kont określonego w oparciu o Załącznik nr 3 do tego rozporządzenia, a więc planu kont dla jednostek budżetowych zobowiązanych do stosowania ustawy o rachunkowości.

Podsekretarz Stanu nie zgodził się ze stwierdzeniem NIK, że w sprawozdaniu finansowym MF jako jednostki budżetowej dane dotyczące części 78 wykazano

⁷² W wystąpieniu pokontrolnym KBF.410.001.10.2015 z dnia 27 kwietnia 2015 r. NIK wskazała na uchybienia w ewidencji księgowej, prowadzonej przez BGK i NBP, w wyniku których ewidencje te nie w pełni spełniały jakościową cechę, jaką jest sprawdzalność.

⁷³ Pisma podpisane z upoważnienia Ministra Finansów przez Podsekretarza Stanu Artura Radziwiła z dnia 7 kwietnia 2015 r. (bez numeru) oraz z dnia 15 kwietnia 2015 r. (nr DP8.0811.1.2015)

na podstawie ewidencji niespełniającej wymogów ustawy o rachunkowości. Podała, że w przypadku części 78 stosowane są przepisy ustawy o rachunkowości na zasadzie konsekwentnej i spójnej polityki zasad ewidencji księgowej, co przyczynia się do spełnienia jednej z naczelných zasad finansów publicznych jaką jest ich przejrzystość.

Podsekretarz Stanu nie wyjaśniła jednak na czym polega podana w wyjaśnieniach zasada konsekwentnej i spójnej polityki zasad ewidencji księgowej. Przeciwnie, zdaniem NIK Ministerstwo Finansów nie prowadzi ewidencji księgowej według jednolitych zasad, co opisano również w nieprawidłowości nr 1 w obszarze *Księgi rachunkowe*. Tym samym Ministerstwo jest niekonsekwentne w swoich wyjaśnieniach i postrzeganiu obowiązku stosowania ustawy o rachunkowości w zakresie ewidencji części 78.

(akta kontroli str. 5198-5200, 5479, 6647-6658, 6946-6962, 7103-7108)

6. W sprawozdaniu finansowym MF w zakresie części 82 na dzień 31 grudnia 2014 r. należności w kwocie 14.184.402,00 zł, wynikające z decyzji ratalnych, których termin płatności poszczególnych rat przypadał powyżej roku od dnia bilansowego, wykazano w bilansie pozycji B.II. *Należności krótkoterminowe*, zamiast w A.III. *Należności długoterminowe*. Stanowiło to naruszenie art. 4 ust. 2 w związku z art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c) ustawy rachunkowości. Przepisy te stanowią, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze ujmuje się zgodnie z treścią ekonomiczną, a należności krótkoterminowe obejmują ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, a które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST wskazał, że należności dotyczące części 82 budżetu państwa ewidencjonowane są na koncie 221 *Należności z tytułu dochodów budżetowych*, na podstawie decyzji Ministra Finansów zobowiązujących jednostki samorządu terytorialnego do dokonania zwrotu nienależnie otrzymanej części subwencji ogólnej. Kwoty zobowiązania wynikające z decyzji powinny być niezwłocznie zapłacone przez jednostki, dlatego też księgowano je na koncie 221. Departament nie wydawał decyzji, w których pierwotny termin płatności byłby określony na okres dłuższy niż rok. W związku z powyższym również w bilansie części 82 nie wykazano należności długoterminowych.

NIK zauważyła, że dokonując kwalifikacji należności do krótko- bądź długoterminowych, dla potrzeb sporządzenia sprawozdania finansowego bierze się pod uwagę ustalony termin wymagalności należności, a zgodnie z art. 49 § 1 Ordynacji podatkowej w razie wydania decyzji na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 lub pkt 2⁷⁴ nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata poszczególnych rat na jakie została rozłożona zaległość. Zatem, jeżeli na dzień bilansowy na saldzie konta 221 znajdują się należności, które zostały przez wierzyciela rozłożone na raty, to o ich kwalifikacji decyduje termin płatności poszczególnych rat, a nie termin płatności wynikający z pierwotnej decyzji określającej wysokość zobowiązania.

(dowód: akta kontroli str. 3847-3853, 4300-4335, 4724-4732, 4566, 4569-4572)

7. Przychody z tytułu odsetek od nieterminowych wpłat w kwocie 20.382.379,35 zł zaewidencjonowane w 2014 r. w księgach rachunkowych części 82 na koncie 750 *Przychody finansowe* w Rachunku zysków i strat na dzień 31 grudnia 2014 r. wykazano w pozycji A.VI. *Przychody z tytułu dochodów budżetowych* zamiast w pozycji G.II. *Przychody finansowe – Odsetki*.

Powyższe stanowiło naruszenie art. 4 ust 2 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze wykazuje się w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST poinformował, że w Rachunku zysków i strat w zakresie części 82 na dzień 31 grudnia 2014 r. wykazano przychody z tytułu odsetek

⁷⁴ Zgodnie z art. 67a. § 1 pkt 1 i pkt 2 Op organ podatkowy na wniosek podatnika może odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty albo odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji.

w 2013 r. i 2014 r. związane z egzekwowaniem należności od Gminy Rewal z tytułu wpłat z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w pozycji A.VI. *Przychody z tytułu dochodów budżetowych*, albowiem uznano, że z treści ekonomicznej wyżej wymienionej pozycji wynika, że należy tu wykazać wszystkie przychody z tytułu dochodów budżetowych (w tym odsetki, stanowiące dochody budżetowe). NIK zauważyła, że w Rachunku zysków i strat w pozycji przychody z tytułu dochodów budżetowych wykazuje się przychody, które nie zostały zaklasyfikowane do innych pozycji sprawozdania. W rachunku zysków i strat uwzględniono jednak pozycję G.II. *Przychody finansowe – Odsetki* w której to, zgodnie z treścią ekonomiczną, należy ujmować odsetki między innymi od nieterminowych wpłat.

(dowód: akta kontroli str. 4457-4459, 4474-4481, 4567, 4574-4574, 4733-4739)

8. W związku z nieprawidłowościami w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, opisanymi w obszarze *Księgi rachunkowe*, nieprawidłowo wykazano poniższe pozycje sprawozdania:

W bilansie:

- a) pozycja „Wartości niematerialne i prawne” została zawyżona o 9.726.271,67 zł w związku z aktywowaniem kosztów migracji już istniejących i użytkowanych programów oraz umarzaniem składników nieprzeznaczonych na potrzeby Ministerstwa (nieprawidłowości nr 6 i 7),
- b) pozycja „Rzeczowe aktywa trwałe” została zawyżona o 511.790,68 zł w wyniku wykazania jako składniki aktywów Ministerstwa majątku faktycznie przekazanego do innych jednostek oraz zawyżona w związku z nieprawidłowym zwiększeniem wartości środków trwałych o 1.363.234,37 zł po przyjęciu ich do używania (nieprawidłowości nr 8 i 9),
- c) pozycja „Długoterminowe aktywa finansowe” została zaniżona o 70.101.701,00 zł w związku nieujawnieniem w księgach rachunkowych akcji i udziałów dwóch spółek, nad którymi Ministerstwo sprawowało kontrolę, o której mowa w ustawie o rachunkowości (nieprawidłowość nr 10),
- d) pozycja „Zapasy” została zawyżona o kwotę 4.139.484,94 zł, z czego o 4.000.000,00 zł w związku z wykazaniem w tej pozycji wartości licencji przekazanych do użytkowania w 2014 r., co nie zostało potwierdzone wystawieniem dokumentu PT (nieprawidłowość nr 15) oraz o 139.484,94 zł w związku z nieutworzeniem odpisów aktualizujących wartość zapasów z tytułu trwałej utraty ich wartości (nieprawidłowość nr 14),
- e) pozycja „Należności krótkoterminowe” została zawyżona o 15.346.683,32 zł, z czego o kwotę 11.659.636,32 zł w związku z nieutworzeniem odpisów aktualizujących, o których mowa w art. 35b ustawy o rachunkowości (nieprawidłowość nr 11) oraz o kwotę 3.687.227,00 zł ze względu na bezpodstawne naliczenie odsetek (nieprawidłowość nr 13); ponadto wartość należności została zaniżona o 569.016,62 zł w związku z nienaliczeniem odsetek od należności przeterminowanych, które jednak w całości powinny zostać objęte odpisem aktualizującym ich wartość (nieprawidłowość nr 12),
- f) pozycja „Krótkoterminowe aktywa finansowe” została zaniżona co najmniej o 39.374.928,44 zł w związku z nieujęciem stanu rachunków Ministra Finansów nieobjętych ewidencją w księgach rachunkowych lub objętych jedynie ewidencją pozabilansową (nieprawidłowość nr 16),
- g) pozycja „Rozliczenia międzyokresowe” (czynne) została zaniżona 3.093.495.542,00 w związku z niewykazaniem raty części oświatowej subwencji ogólnej wypłacanej jednostkom samorządu terytorialnego w grudniu na styczeń 2015 r. (nieprawidłowość nr 17),
- h) pozycja „Fundusz” została zawyżona co najmniej o kwotę 277.802.144,41 zł, (Fundusz jednostki o 179.520.098,50 zł oraz wynik finansowy o 98.282.045,91 zł), w tym z powodu:

- ujęcia jako wartości niematerialne i prawne kosztów usługi migracji dziewięciu programów informatycznych (nieprawidłowość nr 6) - zawyżenie wyniku finansowego o 8.461.580,95 zł,
 - ujmowania jako aktywów MF oraz umarzania składników majątkowych przeznaczonych na potrzeby innych jednostek (nieprawidłowość nr 7) - zawyżenie Funduszu jednostki o 9.754.038,11 zł oraz zaniżenie wyniku finansowego o 8.489.347,39 zł,
 - nieprawidłowego zwiększenia wartości nieruchomości o wartość Opieki Systemowej (nieprawidłowość nr 8),
 - nieujęcia zmniejszeń Funduszu jednostki w okresie przekazania składników majątkowych innym jednostkom (nieprawidłowość nr 9) - zawyżenie Funduszu jednostki o 511.745,58 zł,
 - nieujęcia równowartości aktywów finansowych (akcji dwóch spółek), nad którymi MF sprawuje kontrolę zaniżenie Funduszu jednostki o 70.101.701,00 zł (nieprawidłowość nr 10),
 - nieujęcia kosztów odpisów aktualizujących wartość należności wraz z odsetkami (nieprawidłowości nr 11 i 12) - zaniżenie wyniku finansowego o 11.659.636,32 zł,
 - naliczenia odsetek od należności bez podstawy prawnej (nieprawidłowość nr 13) - zawyżenie wyniku finansowego o 3.687.227,00 zł,
 - nieujęcia kosztów odpisów aktualizujących wartość zapasów (nieprawidłowość nr 14) - zawyżenie wyniku finansowego o 139.484,94 zł,
 - nieujęcia kosztów z tytułu przekazania do użytkowania niskocennych licencji (nieprawidłowość nr 15) - zawyżenie wyniku finansowego o 4.000.000,00 zł),
 - nieujęcia kosztów utworzenia rezerw na zobowiązania z tytułu przedpłat na samochody oraz na skutki toczących się spraw sądowych (nieprawidłowości nr 18 i 19) - zawyżenie wyniku finansowego co najmniej o 3.534.310,00 zł,
 - ujęcia kosztów z tytułu płatności z tytułu tradycyjnych środków własnych w części 84 w nieprawidłowych okresach sprawozdawczych (nieprawidłowość nr 20) - zawyżenie Funduszu jednostki o 241.170.345,43 zł oraz zawyżenie wyniku finansowego o 73.474.824,47 zł,
 - ujęcia przychodów dotyczących lat ubiegłych w wyniku finansowym roku 2014 (nieprawidłowość nr 21) - zaniżenie Funduszu jednostki oraz zawyżenie wyniku finansowego o 1.400.818,30 zł,
 - ujęcia równowartości części umorzenia składników aktywów jako zmniejszenie Funduszu jednostki zamiast jako kosztów okresu zaniżenie Funduszu jednostki (nieprawidłowość nr 24) – zawyżenie wyniku finansowego o 703.511,32 zł,
 - ujęcia kosztów roku 2013 w wyniku finansowym roku 2014 (nieprawidłowość nr 25) - zawyżenie Funduszu jednostki i zaniżenie wyniku finansowego o 290.000,00 zł
- i) pozycja „Zobowiązania krótkoterminowe” została zaniżona o kwotę 3.408.562.246,06 zł, w tym:
- o 3.093.495.542,00 zł w związku z niewykazaniem w bilansie w pozycji B.II.7 *Rozliczenie z tytułu środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych*, raty części oświatowej subwencji ogólnej wypłacanej jednostkom samorządu terytorialnego, co było wynikiem błędnych zasad ewidencji (nieprawidłowość nr 17),
 - o 314.645.169,90 zł w związku z nieprawidłowym ujęciem płatności z tytułu tradycyjnych środków własnych ujmowanych w księgach rachunkowych części 84 za listopad i grudzień roku 2014 (nieprawidłowość nr 20),
 - o 421.534,16 zł w związku z niejedynolitą prezentacją stanu środków Polskiego Funduszu Stabilizacyjnego (nieprawidłowość nr 5),

- j) pozycja „Rezerwy” została zaniżona co najmniej o 3.534.310,00 zł w związku z niewykazaniem rezerw z tytułu zwrotów przedpłat na samochody w wysokości 3.534.310,00 zł (nieprawidłowość nr 19) oraz ze względu na nieujęcie w księgach rachunkowych pewnych lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa przyszłych zobowiązań będących skutkiem toczących się postępowań sądowych; jednostka nie przeprowadziła także szacunków prawdopodobnej kwoty przyszłych wypłat z tytułu spraw sądowych (nieprawidłowość nr 18),
- k) pozycja „Rozliczenia międzyokresowe” (bierno) została zawyżona o 421.534,16 zł w związku częściowym wykazaniem w tej pozycji, w księgach Resortu, równowartości stanu środków Polskiego Funduszu Stabilizacyjnego. Pozostała część ujęta w księgach Centrali MF, została wykazana jako zobowiązania, przez co równowartość stanu środków tego Funduszu została zaprezentowana niejednolicie w sprawozdaniu MF jako jednostki budżetowej (nieprawidłowość nr 5).

W Rachunku zysków i strat:

- l) pozycja „Przychody z tytułu dochodów budżetowych” została zawyżona co najmniej o 26.676,00 zł w związku z nieprawidłowym ujęciem przychodów z tytułu odsetek jako przychodów z tytułu dochodów budżetowych w księgach Centrali MF (nieprawidłowość nr 22),
- m) pozycja „Koszty działalności operacyjnej” została zaniżona co najmniej o 80.986.230,04 zł w tym z powodu:
- ujęcia jako wartości niematerialne i prawne kosztów usługi migracji dziewięciu programów informatycznych (nieprawidłowość nr 6) - zaniżenie o 8.461.580,95 zł,
 - ujęcia kosztów amortyzacji składników majątkowych, które nie były przeznaczone na potrzeby MF (nieprawidłowość nr 7) – zawyżenie o 8.489.347,39 zł,
 - nieujęcia kosztów z tytułu przyjęcia do użytkowania licencji o wartości jednostkowej poniżej 3,5 tys. zł (nieprawidłowość nr 15) – zaniżenie o 4.000.000,00 zł,
 - nieujęcia kosztów z tytułu utworzenia rezerw na zobowiązania z tytułu przedpłat na samochody oraz na skutki toczących się spraw sądowych (nieprawidłowości nr 18 i 19) - zaniżenie co najmniej o 3.534.310,00 zł,
 - ujęcia kosztów płatności z tytułu tradycyjnych środków własnych w części 84 w nieprawidłowych okresach sprawozdawczych (nieprawidłowość nr 20) – zaniżenie o 73.474.824,47 zł,
 - ujęcia odsetek za zwłokę z tytułu opóźnień w przekazywaniu tradycyjnych środków własnych jako kosztów działalności operacyjnej zamiast jako kosztów finansowych (nieprawidłowość nr 23) - zawyżenie o 408.649,31 zł,
 - ujęcia części kosztów amortyzacji bezpośrednio jako zmniejszenie funduszu jednostki zamiast jako kosztów roku 2014 (nieprawidłowość nr 24) – zaniżenie o 703.511,32 zł,
 - ujęcia w księgach roku 2014 kosztów dotyczących roku 2013 (nieprawidłowość nr 25) – zawyżenie o 290.000,00 zł,
- n) pozycja „Pozostałe przychody operacyjne” została zawyżona o 736.800,00 zł z powodu ujęcia przychodów w 2014 r. zamiast jako korekta istotnego błędu lat ubiegłych (nieprawidłowość nr 21),
- o) pozycja „Pozostałe koszty operacyjne” została zaniżona o 8.126.067,57 zł z powodu:
- błędnej prezentacji kosztów egzekucyjnych jako kosztów finansowych - o kwotę 82.292,80 zł (nieprawidłowość nr 2),
 - nieutworzenia odpisów aktualizujących wartość należności kwestionowanych przez wykonawców – o kwotę 7.906.289,83 zł (nieprawidłowość nr 11),

- nieutworzenia odpisów aktualizujących wartość zapasów – o kwotę 139.484,94 zł (nieprawidłowość nr 14),
- p) pozycja „Przychody finansowe” została zawyżona co najmniej o kwotę 3.755.552,68 zł, w tym z powodu:
 - nienaliczenia odsetek od należności, których termin płatności upłynął – zaniżenie o kwotę 569.016,62 zł (nieprawidłowość nr 12),
 - naliczenia odsetek od należności bez podstawy prawnej – zawyżenie o kwotę 3.687.227,00 zł (nieprawidłowość nr 13),
 - ujęcia przychodów odsetkowych w 2014 r. zamiast jako korekty istotnego błędu lat ubiegłych – zawyżenie o 664.618,30 zł (nieprawidłowość nr 21),
 - ujęcia przychodów z tytułu odsetek jako przychodów z tytułu dochodów budżetowych – zaniżenie co najmniej o 26.676,00 zł (nieprawidłowość nr 22),
- r) pozycja „Koszty finansowe” została zaniżona co najmniej o 4.648.719,62 zł z powodu:
 - błędnej prezentacji kosztów egzekucyjnych jako kosztów finansowych - zawyżenie o kwotę 82.292,80 zł (nieprawidłowość nr 2),
 - nieutworzenia odpisów aktualizujących wartość odsetek od należności kwestionowanych przez wykonawców – zaniżenie o kwotę 4.322.363,11 zł (nieprawidłowości nr 11 i 12),
 - ujęcia odsetek za zwłokę z tytułu opóźnień w przekazywaniu tradycyjnych środków własnych jako kosztów działalności operacyjnej zamiast jako kosztów finansowych - zaniżenie o kwotę 408.649,31 zł (nieprawidłowość nr 23).

Uwagi dotyczące
badanej działalności

Ponadto, w związku z nieprawidłowością nr 4 w tym obszarze, NIK zwraca uwagę, że przed sporządzeniem sprawozdania finansowego na podstawie wyodrębnionych ksiąg rachunkowych prowadzonych w Departamencie IP, obejmujących ewidencję operacji gospodarczych na rachunkach bankowych przeznaczonych do obsługi poszczególnych środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych oraz przed włączeniem tych danych do sprawozdania finansowego MF jako jednostki budżetowej, konieczna jest weryfikacja treści ekonomicznej sald kont rozrachunkowych i rozliczeniowych wykazanych w tych księgach. W szczególności należy ustalić czy częściowo lub w całości nie powinny one stanowić kosztów roku bieżącego lub lat poprzednich.

Z przyjętych zasad rachunkowości ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych dotyczących środków pochodzących z budżetu UE oraz państw członkowskich EFTA wynika, że większość operacji ujmowana jest na kontach rozrachunkowych i rozliczeniowych do momentu ostatecznego zamknięcia i rozliczenia poszczególnych funduszy i dopiero wtedy powstałe salda rozrachunków przeksięgowywane są na fundusz. W ocenie Dyrektora Departamentu IP taki sposób ewidencji odzwierciedla treść ekonomiczną operacji, a ponadto jest realizacją zasady ciągłości, ponieważ przyjęte rozwiązania były konsekwentnie stosowane na przestrzeni wielu lat, a część projektów została już zamknięta i rozliczona.

W toku kontroli ustalono, że salda kont rozrachunkowych obejmują między innymi przekazane do Budżetu Państwa: odsetki od kwot nienależnych (konto 220 dla środków „ISPA, Fundusz Spójności 2004-2006”), kwoty z tytułu przekazania salda końcowego oraz dodatnich różnic kursowych (konto 220 dla środków „SAPARD”) oraz wartość środków przekazanych z "Rachunku na dodatnie różnice kursowe" na pokrycie not debetowych z Komisji Europejskiej (konto 240 dla środków „Funduszy strukturalnych 2004-2006”). Z charakteru powyższych operacji wynika, że były one nieodwracalne, tj. nie przewidziano w ich przypadku operacji zwrotu środków. W związku z tym operacje ujmowane na tych kontach nie mają treści ekonomicznej odpowiadającej rozrachunkom, a odpowiadają treści ekonomicznej przychodów lub kosztów działalności jednostki.

Ponadto NIK wskazuje, że zasada ciągłości, wyrażona w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości, nie oznacza braku możliwości zmiany zasad rachunkowości na bardziej adekwatne, na co wskazuje treść art. 8 ust. 2 ustawy o rachunkowości, który umożliwia

zmianę zasad rachunkowości ze skutkiem od początku roku obrotowego, w celu rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji.

(dowód: akta kontroli str. 1745-1749, 1947-1949)

Ocena częściowa

Sprawozdanie finansowe MF za 2014 r. nie przedstawia jasno i rzetelnie sytuacji finansowo-majątkowej jednostki i tym samym nie spełnia standardu 1.4 KPF, zgodnie z którym sprawozdania finansowe powinny być wiarygodne.

4. Sprawozdania budżetowe i inne o charakterze finansowym

Opis stanu
faktycznego

Najwyższa Izba Kontroli sprawdziła sporządzone przez Ministerstwo Finansów na dzień 30 czerwca 2015 r. następujące sprawozdania:

- Rb-27 - sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych;
- Rb-27UE - sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetu środków europejskich;
- Rb-28 - sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa;
- Rb-28 Programy - sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- Rb-28 Programy WPR - sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu państwa w zakresie programów realizowanych ze środków pochodzących z budżetu UE na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- Rb-28UE - sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich, z wyłączeniem wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- Rb-28UE WPR - sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetu środków europejskich w zakresie wydatków na realizację Wspólnej Polityki Rolnej;
- Rb-BZ1 - półroczne sprawozdanie z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym;
- Rb-N - kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych;
- Rb-Z - kwartalne sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji.

Kontrolą objęto również sprawozdanie za 2014 r. Rb-WSb – o wydatkach strukturalnych w podziale wojewódzkim (regionalnym) poniesionych przez pozostałe jednostki sektora finansów publicznych, z wyłączeniem placówek.

Z wyjątkiem niżej opisanych nieprawidłowości sprawozdania sporządzono rzetelnie, w terminach wymaganych przepisami. Sprawozdania były prawidłowe pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, a wykazane w nich dane wynikały z ewidencji księgowej.

(dowód: akta kontroli str. 1402-1483, 1711-1729, 1820-1824, 3691-3724, 3745-3746, 4587-4712, 5209-5271, 5822-5840, 6405-6443, 6906-6956)

W Ministerstwie Finansów audyt wewnętrzny nie zidentyfikował ryzyka w zakresie sporządzania sprawozdań budżetowych i innych o charakterze finansowym.

(dowód: akta kontroli str. 1874-1918)

Kontrolowanych sprawozdań nie udostępniono do publicznej wiadomości. Na stronie internetowej BIP Ministerstwa Finansów udostępniane były informacje o wykonaniu budżetu państwa, w tym miesięczne i roczne tzw. operatywne sprawozdania z wykonania budżetu państwa, które opracowywane są na podstawie sprawozdań budżetowych dysponentów części budżetowych oraz sprawozdań przygotowywanych przez Departament Budżetu Państwa MF.

(dowód: akta kontroli str. 1871-1873)

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 sierpnia 2015 r. do jednostki skierowano ponad 1.300 wniosków o udostępnienie informacji w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej⁷⁵ (art. 1 ust. 1 i art. 6 ust. 1 pkt. 5 ustawy). Odpowiedzi udzielano terminowo.

(dowód: akta kontroli str. 1863-1870)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. W sprawozdaniu Rb-27 z części 82 budżetu państwa za okres od początku roku do dnia 30 czerwca 2015 r. zawyżono:
 - należności pozostałe do zapłaty wykazane w kolumnie 11 o kwotę 5.873.592,00 zł oraz
 - zaległości netto wykazane w kolumnie 12 o kwotę 62.782.510,00 zł.

Wynikało to z:

- bezpodstawnego naliczania odsetek w kwocie 5.873.592,00 zł od należności z tytułu wpłat z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej dla województw, na poczet której organ egzekucyjny uzyskał należne środki (nieprawidłowość nr 13 w obszarze *Księgi rachunkowe*),
- nieuwzględnienia faktu ściągnięcia przez organ egzekucyjny środków na poczet należności od [...] ⁷⁶ z tytułu wpłaty z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej za grudzień 2013 r. w kwocie 56.908.918,00 zł, z czego na należność główną - 55.112.112,00 zł, a odsetki – 1.796.806,00 zł (nieprawidłowość nr 13 w obszarze *Księgi rachunkowe*).

W wyniku powyższego sprawozdanie Rb-27 na koniec czerwca 2015 r. sporządzone zostało z naruszeniem § 9 ust. 2 pkt 5 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa, stanowiącej załącznik Nr 37 do rozporządzenia Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁷⁷.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST poinformował, że zgodnie z Instrukcją sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa, w kolumnie zaległości netto mogą być ujmowane należności, które mogą być egzekwowane. W niniejszej sprawie egzekucja była prowadzona, czyli należność była egzekwowalna. Ponadto należy zauważyć, że wyrok WSA z 29 września 2014 r., na dzień 30 czerwca 2015 r. nie był wyrokiem prawomocnym. Nie można więc mówić o tym, że wyrok ten skutecznie uchylił decyzję Ministra Finansów z 12 lutego 2014 r. utrzymaną w mocy decyzją Ministra Finansów z 3 marca 2014 r., będącą podstawą przypisania należności. Ponadto Minister Finansów złożył skargę do NSA od wyżej wymienionego wyroku.

NIK zauważa jednak, że w dniu 14 kwietnia 2014 r. organ egzekucyjny, na podstawie realizacji zajęcia prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego, na poczet należności od [...] ⁷⁸ uzyskał środki w kwocie 60.317.111,25 zł. Tym samym, z dniem 14 kwietnia 2014 r. Minister Finansów jako wierzyciel stracił tytuł do dochodzenia należności od zobowiązanego, tj. [...] ⁷⁹, nabył zaś uprawnienia do dochodzenia należności od organu egzekucyjnego. Na dzień 30 czerwca 2015 r. organ egzekucyjny nie rozliczył uzyskanej kwoty i nie przekazał jej Ministrowi Finansów. Pozostawała ona na rachunku depozytowym organu egzekucyjnego. Ze względu na to, iż w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, na podstawie której organ egzekucyjny prowadzi postępowanie, nie określono terminu przekazania wyegzekwowanych kwot, to powyższych należności od organu egzekucyjnego nie można uznać za zaległości netto. Są nimi bowiem należności, których termin płatności upłynął i mogą być egzekwowane.

⁷⁵ Dz. U. z 2015 r., poz. 2058.

⁷⁶ Patrz: przypis 47

⁷⁷ Dz. U. z 2014 r., poz. 119 ze zm.

⁷⁸ Patrz: przypis 47

⁷⁹ Patrz: przypis 47

(dowód: akta kontroli str. 3903-3993, 4271-4275, 4587-4588, 4594, 4639-4644, 4733-4739)

2. W sprawozdaniu jednostkowym Rb-27 Dysponenta Głównego części 19 za okres od 1 stycznia do 30 czerwca 2015 r. nie wykazano należności w kwocie 11.672.414,61 zł, z czego:
- 10.818.594,64 zł dotyczyło ujętej w ewidencji księgowej należności z tytułu kary umownej za nieterminową realizację części przedmiotu umowy R/112/07/RI/B z dnia 3 grudnia 2007 r., zapłaty utraconego przez Dysponenta dofinansowania ze środków Unii Europejskiej oraz naliczonych od tych kwot odsetek do dnia 19 maja 2014 r.,
 - 853.819,97 zł wynikało z zaprzestania naliczania odsetek od powyższych należności po 19 maja 2014 r. (nieprawidłowość nr 12 w obszarze Księgi rachunkowe).

Ministerstwo Finansów wnioskowało do Sądu Okręgowego w Warszawie o zasądzenie zapłaty kary umownej i utraconego dofinansowania. Jak poinformował w dniu 25 listopada 2015 r. Dyrektor Departamentu Prawnego Ministerstwa Finansów, w chwili obecnej toczy się postępowanie sądowe przeciwko Wykonawcy umowy.

Niewykazanie należności w kwocie 10.818.594,64 zł było niezgodne z ustalonym w § 9 ust. 2 pkt 2 i 5 Instrukcji sporządzania sprawozdań budżetowych w zakresie budżetu państwa sposobem ich ujmowania w sprawozdaniu Rb-27.

Dyrektor Departamentu FK oraz Naczelnik Wydziału Księgowości Resortu w Departamencie FK w wyjaśnieniach podali między innymi, że karę umowną w wysokości 4.491.366,86 zł ewidencjonowano w księgach rachunkowych na koncie 221 *Należności z tytułu dochodów budżetowych* i wykazywano łącznie z odsetkami w kwartalnych sprawozdaniach Rb-27 do trzeciego kwartału 2012 r. Należność ta została zakwestionowana przez wykonawcę, czego wynikiem było skierowanie przez Ministerstwo Finansów sprawy do sądu z jednoczesnym przeksięgowaniem w księgach rachunkowych wyżej wymienionej kwoty na konto 240 *Pozostałe rozrachunki (roszczenia sporne)*. Od tego czasu w sprawozdaniu Rb-27 nie wykazywano tej kwoty. Składający wyjaśnienia nie odniósł się do kwestii nieuwjęcia w sprawozdaniu należności z tytułu utraconego dofinansowania oraz naliczonych odsetek karnych.

Dyrektor Departamentu wskazał również na sposób ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych na koncie 221, wynikający z przepisów rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz, że wykaz tytułów, z których wpływy zaliczone są do dochodów publicznych, podany jest w art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, a naliczone kary pieniężne stanowią należności z tytułu dochodów budżetu państwa, jednak w przypadku kwestionowania zasadności ich naliczenia i skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego podlegają one przeniesieniu na konto 240 jako należności sporne i trudno jest mówić, iż stanowią w dalszym ciągu należności z tytułu dochodów budżetu państwa. Dopiero rozstrzygnięcie sądu na korzyść Ministerstwa Finansów spowoduje ponowne przeniesienie kary z należności spornych na należności z tytułu dochodów budżetowych. Wyjaśnił także, że zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz wytycznymi Departamentu BP, w sprawozdaniu Rb-27 wykazywane są należności, których pierwotny termin płatności przypada na dany rok budżetowy. W związku z tym, zdaniem Dyrektora Departamentu, w przypadku należności ujętych na koncie 240 jako należności sporne trudno jest określić, że termin ich zapłaty przypadnie w danym roku budżetowym, za który sporządzamy sprawozdanie.

NIK zauważyła, że pierwotny termin płatności należności upłynął przed wszczęciem postępowania sądowego, a skierowanie sprawy na drogę sądową terminu płatności nie zmienia. Dlatego, zgodnie z § 9 ust. 2 pkt 2 i 5 przywołanej Instrukcji powyższe należności w kwocie 10.818.594,64 zł należało wykazać w sprawozdaniu Rb-27. Ponadto NIK wskazuje na niekonsekwentne postępowanie MF, gdyż w sprawozdaniu Rb-27 zostały wykazane inne należności kwestionowane przez dłużników, których termin płatności upłynął, i które były przedmiotem postępowania sądowego (np. należność wynikająca z umowy C/830/11/DI/B/298-2/R/150/12/SC/B z 15 lutego 2013 r.).

(dowód: akta kontroli str. 3136-3223, 3369-3380, 3691-3695, 3725-3733, 3745-3746)

3. W sprawozdaniach jednostkowych Rb-N sporządzonych na dzień 30 czerwca 2015 r., w zakresie części 19, dla Resortu i Centrali MF zawyżono należności odpowiednio o 4.813.939, 88 zł i 5.615.714,94 zł.

Wynikało to z ujęcia w wyżej wymienionych sprawozdaniach należności spornych z tytułu:

- kary umownej od Wykonawcy umowy nr C/830/11/DI/B/298-2/R/150/12/SC/B z 15 lutego 2013 r. (4.086.739,88 zł - Resort, 5.615.714,94 zł – Centrala MF, razem 9.702.454,82 zł);

Dyrektor Departamentu DS poinformował, że Wykonawca umowy kwestionował obciążenie go karą umowną. W związku z jej nieuregulowaniem Ministerstwo Finansów zwróciło się w dniu 4 marca 2015 r. do Prokuraturii Generalnej Skarbu Państwa z wnioskiem o przejęcie zastępstwa procesowego w sprawie Wykonawcy i skierowanie pozwu o jej zapłatę wraz z należnymi odsetkami.

- kary umownej w kwocie 727.200,00 zł w związku z nienależytym wykonaniem umowy nr R/17/09/SC/B/70 z 20 listopada 2009 r., Ministerstwo wystąpiło do Wykonawcy o jej zapłatę 25 września 2013 r., kara była kwestionowana przez dłużnika i do dnia 30 czerwca 2015 r. należność nie została zapłacona.

Dyrektor Departamentu Służby Celnej, Departament Prawny zwrócił się pismem z dnia 3 lipca 2014 r. do Prokuraturii Generalnej o wystąpienie z powództwem o zapłatę kwoty 727.200,00 zł wraz z należnymi odsetkami. Prokuratura wystąpiła w dniu 10 czerwca 2015 r. do Sądu Okręgowego w Warszawie z powództwem o zapłatę powyższej kwoty.

Powyższe stanowiło naruszenie § 13 ust.1 pkt 5 Instrukcji sporządzania sprawozdań, stanowiącej załącznik nr 9 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych⁸⁰ (dalej: rozporządzenie w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych), zgodnie z którym w sprawozdaniu Rb-N wykazuje się należności wymagalne, przez które rozumie się wartość wszystkich bezspornych należności, których termin płatności dla dłużnika minął, a które nie zostały ani przedawnione, ani umorzone.

W sprawie ujęcia powyższych kwot w sprawozdaniu Rb-N Dyrektor Departamentu FK podał, że do Departamentu FK nie wpłynęła informacja o złożeniu pozwu do sądu w powyższych sprawach. Powołał się na § 5 pkt 2 Zarządzenia Nr 32/BAD/2009 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Finansów z dnia 13 sierpnia 2009 r. w sprawie zasad windykacji należności w Ministerstwie Finansów, zgodnie z którym „Departament Prawny w terminie 7 dni zawiadamia wierzyciela, który następnie w terminie nie dłuższym niż 7 kolejnych dni zawiadamia Departament FK w celu prześięgowania należności na roszczenia sporne”. Według Dyrektora Departamentu FK z powyższego wynika zatem, że wymienione należności nie stanowią należności spornych objętych postępowaniem sądowym i winny być uwzględnione w sprawozdaniu Rb-N.

Najwyższa Izba Kontroli nie podziela stanowiska przedstawionego w złożonych wyjaśnieniach odnośnie ujęcia w sprawozdaniu Rb-N wyżej wymienionych należności. Zdaniem NIK spór dotyczący należności nie występuje jedynie w momencie prowadzenia postępowania sądowego, gdyż postępowanie jest jedynie usankcjonowaniem okoliczności, w których spór wystąpił już wcześniej. Za należności sporne należy zatem uznać takie, co do których dłużnik podnosi wobec wierzyciela zarzuty dotyczące ich istnienia, wysokości ustalonej kwoty bądź zarzuty wynikające z innych postanowień zawartej umowy. W przytoczonych wyżej przypadkach zaszyły okoliczności, które wskazują na wystąpienie sporu pomiędzy stronami, a zatem powyższe należności nie powinny być wykazane w sprawozdaniu Rb-N.

⁸⁰ Dz. U. z 2014 r., poz.1773.

Dyrektor Departamentu FK powołał się na również na stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów⁸¹, zgodnie z którym w sprawozdaniu RB-N należy wykazywać tylko należności bezsporne powstałe zarówno po stronie dochodowej jak i wydatkowej. Należności, wobec których toczono są postępowania sądowe, nie powinny być ujmowane w sprawozdaniu do czasu prawomocnego wyroku sądowego. W sprawozdaniu Rb-N wartość należności należy wykazywać bez uwzględniania dokonanych odpisów aktualizujących, tj. według pozostałej do spłaty przez dłużnika wartości brutto.

Najwyższa Izba Kontroli podziela stanowisko wyrażone w piśmie Podsekretarza Stanu, iż w sprawozdaniu Rb-N należy wykazywać wyłącznie należności bezsporne i nie należy wykazywać w tym sprawozdaniu należności dochodzonych na drodze sądowej. NIK wskazuje jednocześnie, że za należności sporne uznać należy także należności kwestionowane przez dłużników, w tym na etapie postępowania przedsądowego.

(dowód: akta kontroli str. 1015-1069, 3140-3223, 3273-3368, 3391-3422, 3446-3511, 3692, 3696-3697, 3738-3746)

4. W kwartalnym sprawozdaniu Rb-N w części 82, według stanu na koniec II kwartału 2015 r., zawyżono należności o kwotę 257.007.015,83 zł, z czego należności pozostałe wymagalne ujęte w pozycji N4.2 o 162.866.761,16 zł oraz należności pozostałe ujęte w pozycji N5.3 o kwotę 94.140.254,67 zł. Wynikało to z ujęcia spornych należności od [...] ⁸² za grudzień 2013 r. oraz lipiec październik, listopad i grudzień 2014 r. objętych postępowaniem sądowym. Było to niezgodne z § 13 ust. 1 pkt 5 i 6 Instrukcji sporządzania sprawozdań, która stanowi, że w kwartalnym sprawozdaniu Rb-N wykazuje się tylko i wyłącznie należności bezsporne.

Zastępca Dyrektora Departamentu ST w wyjaśnieniach podał, że w sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych wykazano stan należności wymagalnych i pozostałych należności zgodnie ze sprawozdaniem Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych, sporządzonym na 30 czerwca 2015 r. Wskazał również, że Instrukcja sporządzania sprawozdań, stanowiąca załącznik do rozporządzenia w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych nie definiuje pojęcia bezsporne, ponieważ to przede wszystkim jednostka sporządzająca sprawozdanie ocenia fakt posiadania przymiotu bezsporności danej należności. Ostatecznie to jednostka decyduje o uznaniu należności od danej jednostki za bezsporne i należności, co do których toczy się postępowanie sądowe, mimo że są sporne ze strony dłużnika, mogą być uznane przez jednostkę za bezsporne. Należności od [...] ⁸³ zostały uznane przez Ministra Finansów jako należności bezsporne, gdyż zostały ustalone w ostatecznych decyzjach Ministra Finansów.

Zdaniem NIK, w przypadku należności, będącej przedmiotem postępowania sądowno-administracyjnego, w ramach którego dłużnik wnosi o uchylenie decyzji stanowiącej podstawę jej przypisania, nie można uznać tej należności za bezsporną, tj. za taką, która pośrednio bądź bezpośrednio została uznana przez dłużnika. Samo wkroczenie na drogę sądowno-administracyjną przesadza o zaliczeniu tych należności do należności spornych i w takim przypadku to nie wierzyciel podejmuje decyzję o jej bezsporności.

(dowód: akta kontroli str. 3903-3993, 4138-4239, 4589-4590, 4597-4600, 4733-4741)

5. Sprawozdanie Rb-N w części 97 na dzień 30 czerwca 2015 r. zostało sporządzone niezgodnie z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych, tj. nie na podstawie ewidencji księgowej, lecz na podstawie danych z poprzednich sprawozdań z uwzględnieniem zmian z tytułu uruchomionych pożyczek i ich spłat w kwartale, którego sprawozdanie dotyczy. Wprawdzie rozporządzenie dopuszcza sporządzanie sprawozdań Rb-N w oparciu o inne dokumenty, jednak w ocenie NIK możliwe jest to wyłącznie w sytuacji operacji gospodarczych, które nie są

⁸¹ Pismo z dnia 30 czerwca 2008 r. nr NZ/WB/0657/80/MMI/08/3435.

⁸² Patrz: przypis 47

⁸³ Patrz: przypis 47

ujmowane w ewidencji księgowej. Ponieważ BGK prowadzi ewidencję księgową w zakresie wyżej wymienionej części, w ocenie NIK nie ma uzasadnienia dla sporządzania sprawozdań Rb-N w oparciu o „inne dokumenty” zamiast ewidencji księgowej.

Skutkiem powyższego było zaniżenie w sprawozdaniu Rb-N należności na kwotę 19.944.724,77zł z tytułu pożyczek udzielonych jednostkom samorządu terytorialnego na wyprzedzające finansowanie w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW). Złożyły się na to nieuwzględnione w sprawozdaniu kwoty pożyczek uruchomionych (23.867.738,89 zł) i spłaconych (4.520,47 zł) w 2009 r. oraz kwoty spłaconych pożyczek w I kwartale 2010 r. (3.918.489,20 zł). Stanowiło to naruszenie § 13 ust. 1 pkt 5 Instrukcji sporządzania sprawozdań.

Przyjęty sposób sporządzania sprawozdań Rb-N nie tylko był przyczyną błędnego wykazania danych w sprawozdaniu, ale też uniemożliwiał stwierdzenie błędu.

Dyrektor Departamentu IP poinformował, że przyczyną zaniżenia należności był sposób sporządzania sprawozdań, przyjęty w latach ubiegłych przez inną jednostkę organizacyjną MF, a Departament IP przejmując obowiązki związane ze sporządzaniem sprawozdania Rb-N w 2014 r. kontynuował uprzednio stosowaną metodę. Jednocześnie poinformował o sporządzeniu korekty sprawozdania Rb-N za III kwartał 2015 r.

NIK zauważyła jednak, że korekta ta uwzględniała jedynie nieujęte wcześniej spłaty pożyczek dokonane na początku 2010 r. Tym samym należności w dalszym ciągu pozostają zaniżone. Kwota zaniżenia, po korekcie jest wyższa niż dotychczas wykazana i wynosi 23.863.214,42 zł, co skutkuje fałszywym obrazem należności w Rb-N.

Ponadto w sprawozdaniu tym należności z tytułu pożyczek udzielonych jednostkom samorządu terytorialnego na wyprzedzające finansowanie w ramach PROW oraz w ramach Funduszu Spójności (prefinansowanie) na kwotę 379.274.050,80 zł ujęto w niewłaściwy sposób w grupie I zamiast w grupie III, co było niezgodne z § 14 pkt 23 Instrukcji sporządzania sprawozdań. Pomyłkowe ujęcie zostało poprawione w korekcie sprawozdania za III kwartał 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 5492-5637)

6. W kwartalnym sprawozdaniu Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych części 79 na dzień 30 czerwca 2015 r. zawyżono należności o kwotę 54.711.144,78 zł. W pozycji N 4.2 sprawozdania, jako pozostałe należności wymagalne, ujęto kwestionowane przez dłużników i objęte postępowaniem sądowym należności od [...] ⁸⁴ ⁸⁵, co było niezgodne z rozporządzeniem w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych. Zgodnie z Instrukcją sporządzania sprawozdań w Rb-N w części A. *Należności oraz wybrane aktywa finansowe w wierszu N 4.2. – pozostałe należności wymagalne* – wykazuje się wartość bezspornych należności wymagalnych z tytułów innych niż dostawy towarów i usług.

Dyrektor Departamentu Długu Publicznego podał, że przepisy powyższego rozporządzenia nie definiują pojęcia „bezsporne” i wobec tego jednostka sporządzająca sprawozdanie Rb-N samodzielnie ocenia fakt posiadania przymiotu bezsporności. W ocenie składającego wyjaśnienia należności nawet jeśli są sporne ze strony dłużnika, mogą być uznane przez jednostkę za bezsporne. Ponadto Dyrektor Departamentu DP wskazał, że należności te nie były objęte odpisem aktualizującym ich wartość.

NIK wskazuje, że spór z zasady nie może być jednostronny, tak więc skoro jedna ze stron zakwestionowała zasadność naliczenia należności i to na drodze sądowej, to należności takie należy w sposób oczywisty uznać za sporne.

W ocenie NIK wobec faktu kwestionowania przez dłużników należności na drodze sądowej oraz niekorzystnego wyroku w pierwszej instancji, wskazane byłoby rozważenie

⁸⁴ Patrz: przypis 47

⁸⁵ Obecnie Apelacja Skarbu Państwa z dnia 20 lipca 2015 r. od niekorzystnego dla Skarbu Państwa wyroku Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 8 czerwca 2015 r.

utworzenia odpisu aktualizującego wartość spornych należności, zgodnie z art. 35b ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli str. 6147-6182, 6206, 6409, 6428-6432)

7. Począwszy od I kwartału 2014 r. nie były sporządzane sprawozdania Rb-N dla części 78 w zakresie prowadzonej przez Narodowy Bank Polski ewidencji zagranicznych zobowiązań i należności Skarbu Państwa, a Ministerstwo Finansów nie egzekwowało obowiązku sporządzenia tego sprawozdania, wynikającego z umów pomiędzy Ministrem Finansów i Narodowym Bankiem Polskim.⁸⁶ Zgodnie z „Procedurą obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa – Sporządzanie okresowych sprawozdań” dla Departamentu Zagranicznego NBP - Wydziału Kredytów Zagranicznych (zatwierdzoną 24 czerwca 2014 r.) kwartalne sprawozdanie o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych Rb-N przekazywane jest do 25 dnia roboczego następnego miesiąca po kwartale sprawozdawczym. Sprawozdanie to, przesyłane do BGK, staje się składową sporządzanego przez BGK zbiorczego sprawozdania Rb-N dla części 78.

Zastępca Dyrektora Departamentu DP w wyjaśnieniach podał, że rozporządzenie w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych dotyczy jednostek sektora finansów publicznych, zatem do sporządzania sprawozdania zerowego Rb-N zobowiązany jest Minister Finansów, a nie NBP, który na podstawie umowy prowadzi w określonym zakresie ewidencję obsługiwanych przez niego zobowiązań finansowych, ujmowanych następnie w sprawozdaniach sporządzanych przez BGK.

Z pozyskanych z Narodowego Banku Polskiego wyjaśnień wynika, że nie sporządzał on sprawozdania Rb-N dla części 78 budżetu państwa, co wynikało z całkowitego rozliczenia dotychczasowych należności pomiędzy Skarbem Państwa i jego dłużnikami.

Jednakże zgodnie z wyżej wymienionym rozporządzeniem (§ 6 pkt 2) jednostki sporządzają te rodzaje sprawozdań oraz w takim zakresie, w jakim zgodnie z obowiązującymi przepisami mogą posiadać należności. W opinii NIK oznacza to, że także w przypadku, gdy należności wynoszą 0 zł należało sporządzić sprawozdanie Rb-N, tzw. sprawozdanie „zerowe”. Ponadto NIK zauważa brak konsekwencji w wyjaśnieniach Ministerstwa. NBP tak jak BGK nie jest zobowiązany przepisami do sporządzania sprawozdań Rb-N, lecz oba te podmioty są zobowiązane do sporządzenia tego sprawozdania umową zawartą z Ministerstwem Finansów. W tej sytuacji nie jest uprawnione odstępianie od żądania zerowego sprawozdania od NBP.

(dowód: akta kontroli str. 5001-5053, 5089-5092, 5198-5228, 7125-7132)

Ocena częściowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie sporządzone na dzień 30 czerwca 2015 r. sprawozdania Rb-27 i Rb-N, w których błędnie wykazano należności. Natomiast pozytywnie ocenia pozostałe sprawozdania budżetowe i inne o charakterze finansowym.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁸⁷, wnosi o:

1. Opracowanie i opublikowanie standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych, zgodnych ze standardami międzynarodowymi.

⁸⁶ Umowa z dnia 25 sierpnia 1995 r. w sprawie obsługi zobowiązań i należności budżetu państwa z tytułu zawartych lub gwarantowanych przez Rząd RP umów kredytowych z międzynarodowymi instytucjami i organizacjami finansowymi oraz z tytułu członkostwa Polski w tych organizacjach (§ 5 ust. 1 pkt 6); Umowa z dnia 19 lutego 2001 r. w sprawie zasad wykonywania przez Narodowy Bank Polski funkcji agenta finansowego Rządu Rzeczypospolitej Polskiej dla realizacji umów kredytowych i pożyczkowych, zawieranych z rządami innych państw (§ 4 ust. 1 pkt 5). NBP jest zobowiązany do sporządzania miesięcznych, kwartalnych i rocznych sprawozdań na piśmie zlecenie Ministra Finansów, w sposób i terminach wynikających z odpowiednich przepisów w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

⁸⁷ Dz. U. z 2015 r. poz. 1096.

2. Wyeliminowanie z dochodów sektora finansów publicznych prezentowanych w tabeli Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych *Sprawozdania z wykonania budżetu państwa* środków przekazywanych z budżetu państwa do FUS z tytułu refundacji ubytku składki przekazywanej otwartym funduszom emerytalnym.
3. Opracowanie projektu zmiany ustawy o finansach publicznych, który:
 - a. umożliwi wykazywanie wszystkich transferów środków z budżetu państwa do Funduszu Ubezpieczeń Społecznego jako wydatków budżetu państwa,
 - b. umożliwi wykazywanie transferu środków, pochodzących z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, do innych jednostek sektora finansów publicznych w formie wydatków, a nie rozchodów budżetu państwa,
 - c. zlikwiduje kategorię wydatków budżetu państwa, określoną w art. 124 ust. 1 pkt 6 „wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2, w tym wydatki budżetu środków europejskich”, i włączy te wydatki do odpowiednich grup ekonomicznych,
 - d. zmieni definicję środków publicznych zawartą w art. 5 ust. 1, tak aby w jasny sposób odróżnić dochody publiczne od innych rodzajów środków publicznych.
4. Wykazanie w *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa* dochodów budżetu państwa i dochodów jednostek sektora finansów publicznych w podziale na dwie główne grupy dochodów – dochody podatkowe i dochody niepodatkowe, z wyodrębnieniem w drugiej grupie jako podgrupy środków z Unii Europejskiej i innych środków niepodlegających zwrotowi;
5. W zestawieniu dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych zawartym w *Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa*:
 - a. wyodrębnienie:
 - z kategorii „podatki pośrednie” dochodów z podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego, a z kategorii „inne podatki” podatku od nieruchomości;
 - z grupy „dochody niepodatkowe” i podgrupy „pozostałe dochody”, kategorii największych dochodów ujętych w tej podgrupie, tak aby udział „pozostałych dochodów” w dochodach ogółem był stosunkowo niski;
 - w kategorii „środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi” środków pochodzących z Unii Europejskiej;
 - z grupy „inne wydatki bieżące” kategorii największych wydatków ujętych w tej grupie;
 - b. ujmowanie w kategorii „środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi” wszystkich środków pochodzących z Unii Europejskiej, w tym środków na realizację programów ramowych UE.
6. Wyodrębnienie z paragrafu dochodów 069 – *Wpływy z różnych opłat* – pozycji zawierających największe kwoty i utworzenie dla nich oddzielnych paragrafów dochodów.
7. Podjęcie prac nad rozszerzeniem sprawozdawczości w zakresie wydatków poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych o komponent pozwalający na identyfikację struktury wydatków publicznych w ujęciu regionalnym oraz o komponent pozwalający na identyfikację adresatów środków publicznych, który umożliwi pełną eliminację przepływu środków między jednostkami sektora finansów publicznych.
8. Zmianę nazwy grupy wydatków budżetu państwa „dotacje i subwencje” na „dotacje i subwencje na zadania bieżące”.
9. Doprowadzenie do zgodności używanego w ustawach budżetowych terminu *budżet państwa* z jego znaczeniem wynikającym z Konstytucji RP i ustawy o finansach publicznych.
10. Podjęcie prac w celu identyfikacji w budżecie państwa działań związanych z realizacją zadań strategicznych państwa oraz zadań określonych w programach współfinansowanych z budżetu środków europejskich.

11. Rozważenie ograniczenia liczby układów funkcjonalnych (układ działów administracji rządowej, układ działowo-rozdziałowy i układ zadaniowy) dotyczących wydatków budżetowych oraz wprowadzenia jednolitej dla całego sektora finansów publicznych klasyfikacji funkcjonalnej wydatków publicznych, spójnej z klasyfikacją COFOG.
12. Rozważenie dostosowania zakresu podmiotowego sektora finansów publicznych do zakresu podmiotowego sektora instytucji rządowych i samorządowych.
13. Publikowanie na stronie internetowej Ministerstwa Finansów:
 - a. zestawienia wydatków wykonanych w układzie zadaniowym w pełnej szczegółowości, w formie bazy danych lub arkusza danych;
 - b. pełnej bazy danych ze sprawozdań Rb-WSa i Rb-WSb za lata 2014 i 2015.
14. Skorygowanie sprawozdania Rb-N części 97 o kwoty uruchomionych i spłaconych pożyczek w 2009 r. oraz części 79 i 82 na podstawie § 10 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia w sprawie sprawozdań w zakresie operacji finansowych, o wykazane w sprawozdaniu należności sporne.
15. Sporządzanie sprawozdań Rb-N dla części 97 na podstawie ewidencji księgowej w BGK.
16. Ujednolicenie zasad ujmowania aktywów o takim samym charakterze ekonomicznym w bilansie zadłużenia krajowego i zagranicznego.
17. Analizę konieczności objęcia w części 79 odpisem aktualizującym należności od banków, w stosunku do których toczy się postępowanie sądowe.
18. Doprowadzenie do zgodności z ustawą o rachunkowości wymogów dotyczących inwentaryzacji w Zasadach rachunkowości dla operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa.
19. Opracowanie zasad ewidencji zapewniających prezentację w sprawozdaniu finansowym, przekazywanej w grudniu na styczeń roku następnego, raty części oświatowej subwencji ogólnej zgodnie z jej treścią ekonomiczną.
20. Uzupełnienie zasad (polityki) rachunkowości w części 84 o postanowienia dotyczące księgowania na koncie 751 odsetek za zwłokę z tytułu opóźnień w przekazywaniu tradycyjnych środków własnych UE oraz ujmowania kosztów i zobowiązań z tytułu tych środków do właściwego roku obrotowego.
21. Odpisanie bezpodstawnie naliczonych odsetek od należności od [...] ⁸⁸ z tytułu wpłat z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej dla województw na 2013 r. za grudzień.
22. Podjęcie działań zmierzających do przekazania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa Praga wyegzekwowanych kwot od [...] ⁸⁹ na poczet należności za grudzień 2013 r.
23. Ujmowanie w sprawozdaniach finansowych MF danych wynikających z ksiąg rachunkowych prowadzonych w Departamencie IP, dotyczących operacji gospodarczych na rachunkach bankowych przeznaczonych do obsługi poszczególnych środków otrzymywanych z budżetu UE i innych źródeł zagranicznych.
24. Wycenianie nie później niż na koniec kwartału składników aktywów i pasywów w części 19 budżetu państwa.
25. Opracowanie procedur kontroli zarządczej zapewniających prawidłowe i terminowe dokumentowanie rozliczania inwestycji oraz przekazywania składników majątkowych jednostkom resortu, a także prawidłowe i terminowe ujmowanie tych zdarzeń w księgach rachunkowych.

⁸⁸ Patrz: przypis 47

⁸⁹ Patrz: przypis 47

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa Najwyższej Izby Kontroli.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Warszawa, dnia 22 lutego 2016 r.

Wiceprezes
Najwyższej Izby Kontroli
Jacek Uczkiewicz

.....
Podpis