

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

KBF.430.012.2017

Nr ewid. 76/2017/P/17/001/KBF

Informacja
o wynikach kontroli
wykonania budżetu państwa w 2016 r.
w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa

Warszawa maj 2017 r.

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

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

**Informacja
o wynikach kontroli
wykonania budżetu państwa w 2016 r.
w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa**

Dyrektor Departamentu
Budżetu i Finansów


Stanisław Jarosz

Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski


Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, 19 maja 2017 r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
tel./fax: 22 444 50 00
www.nik.gov.pl

Spis treści

I. Wprowadzenie	4
II. Ocena kontrolowanej działalności.....	5
1. Ocena ogólna	5
2. Uwagi i wnioski.....	5
III. Wyniki kontroli wykonania budżetu państwa	6
1. Dochody budżetowe	6
2. Wydatki budżetu państwa.....	8
3. Sprawozdania.....	13
4. Ewidencja księgową	14
IV. Informacje dodatkowe	16
Załączniki	17

I. Wprowadzenie

Dysponentem głównym, a zarazem dysponentem trzeciego stopnia części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa był minister właściwy do spraw: budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych¹ (dalej Minister Finansów lub Minister). Od początku 2016 r. w tej części ewidencjonowane są dochody i wydatki, które wcześniej były ujmowane w dwóch częściach budżetowych: 78 – Obsługa zadłużenia zagranicznego i 79 – Obsługa długu krajowego. Do zadań Ministra jako dysponenta części 79 należała w szczególności pełna i terminowa obsługa zobowiązań i należności Skarbu Państwa (dochodów i wydatków) z tytułu wyemitowanych skarbowych papierów wartościowych (SPW) oraz zaciągniętych kredytów i pożyczek na rynku krajowym i zagranicznym.

W części 79 wydatki ponoszone są przede wszystkim na wypłatę odsetek i dyskonta od skarbowych papierów wartościowych, odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek, a także koszty związane z emisją obligacji skarbowych.

Dochody w części 79 były uzyskiwane w szczególności przy sprzedaży lub zamianie obligacji, gdy inwestorzy, którym wydawane były obligacje, pokrywali koszty narosłych odsetek (jeżeli sprzedaż lub zamiana obligacji danej serii była dokonywana w dniach następujących po dniu emisji) oraz premii (gdy obligacje były sprzedawane lub zamieniane za kwotę przewyższającą wartość nominalną). Dochodami były także odsetki od kredytów udzielonych rządowi innych państw, od pożyczek udzielonych jednostkom samorządu terytorialnego oraz od środków zgromadzonych na rachunkach walutowych. Zakres operacji ewidencjonowanych w części 79 jest zatem szerszy niż sugeruje to nazwa części.

Celem kontroli była ocena wykonania budżetu państwa w 2016 w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa. Zakres kontroli obejmował:

- planowanie i wykonanie dochodów budżetu państwa,
- planowanie i wykonanie wydatków budżetu państwa,
- prawidłowość i rzetelność sporządzenia rocznych sprawozdań budżetowych za rok 2016 oraz sprawozdań za IV kwartał 2016 r. w zakresie operacji finansowych,
- prawidłowość prowadzenia ewidencji księgowej w odniesieniu do rocznych sprawozdań budżetowych za 2016 r. oraz sprawozdań za IV kwartał 2016 r. w zakresie operacji finansowych.

W 2016 r. zrealizowane dochody wyniosły 1.350.837,3 tys. zł i stanowiły 0,4% dochodów budżetu państwa. Wydatki zrealizowane w kwocie 32.055.858,8 tys. zł stanowiły 7,8% wydatków budżetu państwa.

Kontrola została przeprowadzona na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli².

W informacji wykorzystano także ustalenia kontroli ewidencji księgowej należności i zobowiązań Skarbu Państwa ujętych w części 79, przeprowadzonych w Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK) oraz Narodowym Banku Polskim (NBP).

¹ Do 28 września 2016 r. Minister Finansów, od 28 września 2016 r. Minister Rozwoju i Finansów.

² Dz.U. z 2017 r. poz. 524.

II. Ocena kontrolowanej działalności

1. Ocena ogólna³

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie wykonanie budżetu państwa w 2016 r. w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa. Dochody i wydatki budżetowe w części 79 zostały prawidłowo zaplanowane oraz wykonane. Minister prowadził obsługę zobowiązań terminowo i zgodnie z obowiązującymi przepisami i zawartymi umowami.

Badanie 55,3% zrealizowanych w części 79 wydatków budżetu państwa wykazało, że zostały one poniesione z zachowaniem zasad gospodarowania środkami publicznymi, określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁴ i aktach wykonawczych.

Najwyższa Izba Kontroli zaopiniowała pozytywnie roczne sprawozdanie za 2016 r. z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28) oraz sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji za IV kwartał 2016 r. (Rb-Z), sporządzone przez dysponenta części 79.

W przedstawionym do kontroli sprawozdaniu z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27) za 2016 r. oraz sprawozdaniu o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych za IV kwartał 2016 r. (Rb-N) ujęte były nieprawidłowe kwoty należności, co wynikało z nieprzekazania odpowiednich danych o stanie należności przez właściwą komórkę Ministerstwa Finansów do Banku Gospodarstwa Krajowego, prowadzącego ewidencję księgową tych należności. Oznaczało to zawyżenie należności wymagalnych Skarbu Państwa o 15.818,7 tys. zł, tj. o 0,5%. W trakcie kontroli wyeliminowano powyższe nieprawidłowości i dokonano korekt sprawozdań.

Nieprawidłowości stwierdzone w odniesieniu do sprawozdań wskazują, że przyjęte mechanizmy kontroli zarządczej okazały się niewystarczające.

Na podstawie kontroli ewidencji księgowej prowadzonej przez NBP i BGK, stanowiącej podstawę sporządzenia kontrolowanych sprawozdań, nie zidentyfikowano innych nieprawidłowości.

Sprawozdania zostały sporządzone terminowo i poprawnie pod względem formalno-rachunkowym. Po dokonaniu korekt sprawozdania przekazywały prawdziwy obraz dochodów, wydatków, a także należności i zobowiązań w 2016 r.

Kalkulacja oceny ogólnej wykonania budżetu państwa w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa przedstawiona została w załączniku 3 do niniejszej informacji.

2. Uwagi i wnioski

NIK zwróciła uwagę, iż ewidencja księgowa części 79 prowadzona przez BGK nie spełniała niektórych zasad, określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁵, pomimo deklaracji Ministra Finansów, złożonych po kontroli wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 78 – Obsługa zadłużenia zagranicznego oraz w części 79 – Obsługa długu krajowego, iż po połączeniu części 78 i 79 budżetu państwa w jedną część budżetową 79, będzie dążył do ustanowienia i prowadzenia ksiąg rachunkowych w oparciu o ustawę o rachunkowości. Najwyższa Izba Kontroli nie sformułowała wniosków pokontrolnych. Stwierdzona nieprawidłowość w zakresie ewidencji należności została wyeliminowana, a sprawozdania skorygowane.

³ W kontroli wykonania budżetu państwa w 2016 r. Najwyższa Izba Kontroli stosuje następujące oceny: pozytywna i negatywna. W przypadku gdy nie zostały spełnione kryteria ani dla oceny pozytywnej, ani dla oceny negatywnej, stosuje się ocenę opisową.

⁴ Dz.U. z 2016 r. poz. 1870, ze zm.

⁵ Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ze zm.

III. Wyniki kontroli wykonania budżetu państwa

1. Dochody budżetowe

1.1. Realizacja dochodów budżetowych

Plan dochodów w części 79 przyjęto w ustawie budżetowej na rok 2016⁶ w kwocie 1.240.041 tys. zł, a wykonanie wyniosło 1.350.837,3 tys. zł, tj. o 110.796,3 tys. zł (o 8,9%) więcej niż planowano.

Wyższe wykonanie dochodów wynikało przede wszystkim z realizacji nieplanowanych na 2016 r. dochodów (narosłych odsetek i premii) w kwocie 71.426,9 tys. zł z tytułu emisji skarbowych papierów wartościowych na rynkach zagranicznych. Dochody z tego tytułu nie są ujmowane w planie z uwagi na specyfikę emisji zagranicznych SPW. Przy pierwszej emisji obligacji zasadą jest ustalanie ceny sprzedaży bliskiej wartości nominalnej, dlatego nie ujmuje się wartości premii w planie dochodów. W odróżnieniu od praktyki stosowanej na rynku krajowym, papiery wartościowe plasowane za granicą w ramach jednej emisji, zazwyczaj nie są sprzedawane na kilku przetargach w roku. Dlatego również nie są planowane dochody z tytułu wykupu narosłych odsetek.

Odejście od zasady sprzedaży obligacji tej samej serii na jednym przetargu następuje sporadycznie, w przypadku zainteresowania inwestorów instrumentem wcześniej emitowanym. W takiej sytuacji powstaje dochód w postaci narosłych odsetek oraz, w zależności od warunków rynkowych, może wystąpić dochód z tytułu premii. Dochód z tytułu narosłych odsetek tylko czasowo zasila budżet państwa. W dniu przewidzianym w liście emisyjnym środki te wraz z odsetkami za cały okres odsetkowy, już jako wydatki, są przekazywane inwestorom posiadającym dany papier wartościowy. Wcześniejsze pobranie dochodów pozwala na dostosowanie kosztów obsługi długu do faktycznego okresu, w którym inwestorzy posiadali papiery wartościowe i byli wierzycielami Skarbu Państwa.

Nieplanowanym dochodem były także wpływy w kwocie 13.779,7 tys. zł z tytułu krajowych poręczeń i gwarancji. Wynikały one głównie ze spłaty części należności Spółdzielczego Banku Rzemiosła i Rolnictwa w Wołominie (SK Bank) wobec Skarbu Państwa z tytułu udzielonej gwarancji w 2015 r.

Tak jak w latach poprzednich, najwyższy udział (blisko 90%) w dochodach związanych z obsługą długu Skarbu Państwa miały w 2016 r. dochody uzyskiwane przy okazji emisji skarbowych papierów wartościowych na rynku krajowym. Zaplanowano je w wysokości 1.199.110 tys. zł, a zrealizowano w kwocie 1.215.333,6 tys. zł, tj. o 16.223,6 tys. zł (o 1,4%) wyższej niż zakładano. Były to przede wszystkim narosłe odsetki i premie uzyskane przy sprzedaży i zamianie obligacji hurtowych⁷, które wyniosły 1.214.324 tys. zł. Realizacja wyższych dochodów była wypadkową uzyskania premii⁸ wyższej od założeń o 75.825 tys. zł, podczas gdy niższe od prognoz o 59.442,5 tys. zł były dochody z tytułu odsetek, w związku z niższą o 10.990 mln zł sprzedażą tych obligacji.

Wyższe od planowanych o 8.616,4 tys. zł (39,4%) były także dochody z tytułu odsetek i opłat od udzielonych przez Polskę pożyczek i kredytów zagranicznych oraz odsetek od środków na rachunkach bankowych prowadzonych w walutach obcych w BGK i NBP. Wyniosły one 21.872,0 tys. zł. Przekroczenie planu dochodów było głównie wynikiem innego niż planowano ukształtowania się zmiennego oprocentowania kredytów i pożyczek oraz przekazania, nieplanowanych na etapie przygotowania ustawy budżetowej transz wcześniej udzielonych pożyczek. Zrealizowane dochody w walutach obcych zostały przeliczone na złote według wyższych kursów niż prognozowano.

⁶ Ustawa budżetowa na rok 2016 z dnia 25 lutego 2016 r. (Dz.U. poz. 278, ze zm.)

⁷ Obligacje hurtowe to skarbowe papiery wartościowe emitowane w drodze przetargów organizowanych przez NBP, przeznaczone dla inwestorów instytucjonalnych.

⁸ Premia dotyczyła tylko jednej serii obligacji – IZ0823, której średnia rentowność 1,14% w okresie sprzedaży ukształtowała się znacznie poniżej wielkości oprocentowania tej obligacji wynoszącego 2,75%, podczas gdy prognozowano, że średnia rentowność wyniesie 2,5%.

Pozostałe dochody zrealizowane w części 79, obejmujące odsetki od pożyczek udzielonych jednostkom samorządu terytorialnego (jst), jednostkom sektora finansów publicznych oraz jednostkom spoza sektora finansów publicznych, wyniosły 16.182,5 tys. zł. Były one niższe od zaplanowanych o 205,5 tys. zł (o 1,3%).

W toku kontroli zbadano prawidłowość naliczenia odsetek i premii z tytułu sprzedaży SPW w 2016 r. na rynku krajowym i zagranicznym w łącznej wysokości 483.159,2 tys. zł. Dochody te stanowiły 35,8% dochodów zrealizowanych w części 79. Stwierdzono, iż zostały pozyskane terminowo i w prawidłowych kwotach, wynikających z warunków określonych w listach emisyjnych oraz z rozliczeń przetargów.

Na podstawie zbadanych wpłat odsetek od udzielonych pożyczek i kredytów zagranicznych w łącznej wysokości 824,7 tys. USD i 85,8 tys. EUR, stanowiących równowartość 3.731,3 tys. zł ustalono, że spłaty pożyczek i kredytów zagranicznych dokonywane były w terminach i kwotach określonych w umowach.

Zbadano również nieplanowane wpływy z różnych dochodów w łącznej wysokości 948,5 tys. zł, które obejmowały zwrot części opłaty wniesionej przez Polskę w 2015 r. za dostęp do Elastycznej Linii Kredytowej, środki z depozytu stanowiącego zabezpieczenie wypłaty kuponów z przedwojennych obligacji Skarbu Państwa przekazane przez ambasadę RP oraz środki pochodzące z rachunku bankowego, na którym rozliczano wydatki związane z programem badań naukowych, wynikającym z umowy między Rządem RP a Rządem Mongolii. Badanie wykazało, że dochody wpłynęły w prawidłowych wysokościach, natomiast nie było możliwe ich zaplanowanie na etapie tworzenia planu części 79.

1.2. Należności pozostałe do zapłaty

Na koniec 2016 r. w części 79, zgodnie ze skorygowanym sprawozdaniem Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych, należności pozostałe do zapłaty ogółem wyniosły 3.476.486,9 tys. zł. W całości były to należności wymagalne. Złożyły się na nie w szczególności odsetki od udzielonych rządowi innych państw pożyczek i kredytów w kwocie 2.820.653,6 tys. zł, a także należności z tytułu kapitału i odsetek od udzielonych poręczeń i gwarancji zagranicznych o wartości 10.815,0 tys. zł oraz krajowych w kwocie 644.919,4 tys. zł.

W stosunku do stanu na koniec 2015 r. należności z tytułu obsługi długu Skarbu Państwa wzrosły o 177.678,8 tys. zł (o 5,4%), co było głównie wypadkową przyrostu należności z tytułu udzielonych kredytów zagranicznych, przy jednoczesnym zmniejszeniu stanu należności z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji krajowych.

Należności z tytułu udzielonych kredytów zagranicznych wzrosły w wyniku naliczenia odsetek oraz w przypadku kredytów udzielonych w dolarach amerykańskich także zmiany kursu dolara do złotego⁹. Największą pozycję stanowiły odsetki od niespłacanych kredytów w USD udzielonych Irakowi na mocy umów zawartych w latach 1984-1990, w kwocie 2.400.939,8 tys. zł. Strona iracka oczekuje umorzenia 80% długu – zgodnie z zasadami określonymi przez Klub Paryski w *Agreed Minutes* z 2004 r.¹⁰ Polska nie jest członkiem Klubu Paryskiego jednakże strona iracka prezentuje stanowisko, że w związku ze swoimi zobowiązaniami wobec członków Klubu, nie może proponować lepszych warunków spłat zadłużenia krajom spoza tego Klubu. W czerwcu 2016 r. w Ministerstwie Finansów odbyło się spotkanie z podmiotem upoważnionym przez stronę iracką do prowadzenia rozmów w sprawie redukcji zadłużenia między innymi wobec Polski, jednakże ze względu na negatywny wpływ umorzenia na wynik sektora

⁹ Kurs średni NBP USD/PLN wyniósł na koniec 2015 r. – 3,9011, a na koniec 2016 r. – 4,1793.

¹⁰ W dniu 21 listopada 2004 r. kraje członkowskie Klubu Paryskiego podpisały *Agreed Minutes*, określające zasady restrukturyzacji i spłaty irackiego zadłużenia. Rozliczenie irackiego długu następowało na podstawie umów bilateralnych, zawieranych pomiędzy Republiką Iraku a poszczególnymi wierzycielami, w oparciu o postanowienia *Agreed Minutes*. W bilateralnych umowach oddłużeniowych wierzyciele Republiki Iraku mogą uzgadniać indywidualne rozwiązania oddłużeniowe, pod warunkiem, że ostateczny wynik redukcji nie odbiegałby od poziomu założonego przez Klub Paryski.

instytucji rządowych i samorządowych, podtrzymano dotychczasowe stanowisko Ministerstwa Finansów, że kwestia redukcji zadłużenia Iraku wobec Polski wymaga dalszych analiz.

Zaległości z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji krajowych, stanowiące 18,9% zaległości ogółem w części 79, dotyczyły w większości podmiotów, wobec których toczyły się nadal postępowania upadłościowe i likwidacyjne. Należności te w porównaniu do stanu na koniec 2015 r. uległy obniżeniu o 109.790,5 tys. zł (o 14,5%), przede wszystkim w wyniku wykreślenia z ewidencji należności kwoty 96.118,4 tys. zł, stanowiącej dług Huty Baildon S.A. w upadłości i SM Starówka w Koninie, w związku z wykreśleniem tych podmiotów z Krajowego Rejestru Sądowego. Ponadto przejęto zabezpieczenia w kwocie 27.813,8 tys. zł, wynikające z umowy o udzielenie wsparcia w formie gwarancji zawartej z SK Bankiem. Minister podejmował także działania w celu realizacji uprawnień z przejętych zabezpieczeń w formie jednostek uczestnictwa w dwóch funduszach inwestycyjnych, ale te odmówiły realizacji roszczeń. Wobec powyższego w grudniu 2016 r. podjęto prace, które nie zostały zakończone w trakcie kontroli NIK (do 4 kwietnia 2017 r.), zmierzające do przekazania powyższej sprawy do Prokuratury Generalnej Skarbu Państwa¹¹ w celu zainicjowania postępowania sądowego przeciwko tym dwóm funduszom inwestycyjnym o ustalenie prawa lub zapłatę. Do końca 2016 r. syndyk SK Banku nie sporządził listy wierzytelności¹², co wstrzymywało postęp w odzyskaniu pozostałych wierzytelności z majątku SK Banku.

W odniesieniu do działań podejmowanych przez Ministra w celu odzyskania należności nie stwierdzono nieprawidłowości.

2. Wydatki budżetu państwa

W ustawie budżetowej na 2016 r. zaplanowano w części 79 poniesienie wydatków na obsługę długu Skarbu Państwa w wysokości 31.800.000 tys. zł. W październiku 2016 r. plan wydatków części 79 w rozdziale 75701 – *Obsługa zadłużenia, należności i innych operacji finansowych Skarbu Państwa na rynkach zagranicznych* zwiększono ze środków z rezerw celowych o 300.000 tys. zł do wysokości 32.100.000 tys. zł¹³. Celem podwyższenia wydatków było zwiększenie elastyczności w zakresie operacji służących prefinansowaniu potrzeb pożyczkowych budżetu państwa w 2017 r. poprzez odkup obligacji z wysokim kuponem w formie kasowej lub zamiany obligacji. Środki te zostały wykorzystane zgodnie z przeznaczeniem. Minister odkupił obligacje o wartości nominalnej 650 mln USD z kuponem 6,375%, zapadające w 2019 r.

Zrealizowane w części 79 wydatki wyniosły 32.055.858,8 tys. zł, tj. 99,9 % planu po zmianach. Wydatki te były wyższe od wykonania roku 2015 o 2.886.893,5 tys. zł, tj. o 9,9%.

W wydatkach na obsługę długu Skarbu Państwa 69,3% stanowiły wydatki związane z obsługą długu krajowego i 30,7% wydatki na obsługę zadłużenia zagranicznego. Największy udział w całości wydatków miały odsetki i dyskonto od krajowych i zagranicznych skarbowych papierów wartościowych (95,1%). Pozostałe wydatki poniesiono na odsetki od pożyczek i kredytów zagranicznych (2,6%), odsetki z tytułu przyjmowania wolnych środków przekazywanych Ministrowi w depozyt lub zarządzanie (1,5%) oraz z tytułu kosztów emisji skarbowych papierów wartościowych, opłat i prowizji (0,8%) oraz odsetki od pożyczek bankowych (poniżej 0,1%).

¹¹ Od 1 stycznia 2017 r. Prokuratury Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej.

¹² Postępowanie upadłościowe prowadzone jest według przepisów ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2016 r. poz. 2171, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym przed zmianami wprowadzonymi ustawą z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2016 r. poz. 1574, ze zm.), ponieważ postanowienie o ogłoszeniu upadłości SK Banku zapadło 30 grudnia 2015 r. W art. 244 ustawy Prawo upadłościowe, w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r., nie określono terminu na sporządzenie listy wierzytelności przez syndyka.

¹³ Decyzje Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zmian w budżecie państwa na rok 2016 r. z 15 października 2016 r. wydane na podstawie art. 154 ust. 1 i 9 ustawy o finansach publicznych.

2.1. Wydatki związane z obsługą zadłużenia zagranicznego Skarbu Państwa

W rozdziale 75701 – *Obsługa zadłużenia, należności i innych operacji finansowych Skarbu Państwa na rynkach zagranicznych* na 2016 r. zostały zaplanowane wydatki w wysokości 10.123.413 tys. zł. Plan ten w trakcie 2016 r. został zmniejszony do kwoty 9.847.713 tys. zł, a zrealizowane wydatki wyniosły 9.838.109,2 tys. zł, tj. 97,2% kwoty pierwotnie prognozowanej oraz 99,9% wartości planu po zmianach.

Do planu wydatków z tytułu obsługi zadłużenia zagranicznego płatnych w walutach obcych przyjęto ze względów ostrożnościowych wyższe kursy walutowe niż określone w założeniach projektu ustawy budżetowej. Dla EUR przyjęto kurs 4,61 zł, tj. wyższy o 14,4%, dla USD 4,24 zł wyższy o 15,7%¹⁴. Rzeczywiste średnie kursy EUR i USD w 2016 r. ukształtowały się na poziomach niższych i wyniosły EUR/PLN - 4,36 i USD/PLN - 3,94¹⁵.

Największe wydatki poniesiono na wypłatę odsetek i dyskonta od obligacji wyemitowanych na rynki zagraniczne, tj. 8.945.698,1 tys. zł, a uwzględniając saldo transakcji na instrumentach pochodnych (*Currency Interest Rate Swap – CIRS*¹⁶), które zmniejszyły wartość wydatków zgodnie z art. 166 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, wykonanie wydatków z tytułu obsługi zagranicznych SPW wyniosło 8.773.214,4 tys. zł.

Plan wydatków z tytułu obsługi zagranicznych SPW został określony na podstawie emisji SPW dokonanych w latach poprzednich i przypadających do zapłaty w 2016 r. wartości stałoprocentowych płatności kuponowych, a także nowych emisji, które miały w założeniu przynieść wydatki w 2016 r. Jedynie wydatki dokonane w dolarach amerykańskich były o 89.001,1 tys. USD wyższe od wartości planowanej. Na zwiększenie wykonania wydatków w USD z tytułu obsługi zagranicznych SPW wpłynęło dokonanie w grudniu 2016 r. nieplanowanego odkupu obligacji nominowanych w USD, którego koszt wyniósł 94.313,6 tys. USD, tj. 394.466,5 tys. zł. Zmniejszająco na wykonanie wydatków w USD wpłynęło późniejsze o trzy miesiące niż planowano przeprowadzenie emisji obligacji w USD o niższej niż założono wartości nominalnej (1.750.000 tys. USD, zamiast 2.000.000 tys. USD).

Nieco inna od założeń była realizacja transakcji CIRS. Plan w tym zakresie określono na podstawie znanych wartości przepływów walutowych, wynikających z transakcji CIRS z 2014 i 2015 r., które miały zostać rozliczone w 2016 r., przeliczonych według kursów walutowych przyjętych w ustawie budżetowej dla obsługi długu zagranicznego. Natomiast w 2016 r. dokonano kolejnej transakcji CIRS (zamiana płatności USD na EUR), w wyniku której wydatki 2016 r. zmniejszono dodatkowo o 58.914,3 tys. zł. W 2016 r. transakcje CIRS zmniejszyły wykonane wydatki z tytułu obsługi zagranicznych SPW łącznie o 172.483,7 tys. zł.

Na podstawie 12 największych płatności z tytułu obsługi zagranicznych SPW z 2016 r., tj. wydatków z tytułu odsetek i dyskonta od obligacji zagranicznych w łącznej wysokości 5.574.582,0 tys. zł ustalono, że spłaty odpowiadały wielkościom podanym w zawiadomieniach płatniczych banków agentów obligacji zagranicznych oraz odpowiadały warunkom określonym w listach emisyjnych. Środki walutowe zostały przekazane w terminie umożliwiającym wypłatę odsetek i dyskonta w dniu ich wymagalności i nie zostały uruchomione za wcześnie w stosunku do terminów płatności. Płatności zostały zaewidencjonowane w złotych po właściwym kursie.

¹⁴ Do oszacowania poziomu zwiększenia kursów przyjęto rzeczywisty poziom kursów walutowych w momencie przygotowania projektu ustawy budżetowej – 8-9 grudnia 2015 r., które kształtowały się na poziomie EUR/PLN 4,33-4,34 i USD/PLN 3,97-3,98, oraz uwzględniono zmienność poziomu kursów w 2015 r. Kurs EUR w 2015 r. kształtował się w przedziale 3,98-4,36 (różnica wyniosła 9%), kurs USD w 2015 r. wynosił 3,51-4,04 (różnica wyniosła 15%).

¹⁵ W strukturze walutowej obsługiwanego w 2016 r. zadłużenia zagranicznego zobowiązania w EUR stanowiły 73,5%, a zobowiązania w USD 17,5%.

¹⁶ Transakcje typu CIRS polegały na okresowej wymianie płatności odsetkowych naliczonych od kwot nominalnych w walutach według stałych stawek procentowych. Różnica pomiędzy kwotą uzyskaną i zapłaconą przez Ministra pomniejsza wydatki na obsługę zadłużenia zagranicznego.

W 2016 r. wydatki z tytułu odsetek od kredytów zaciągniętych w międzynarodowych instytucjach finansowych (MIF) wyniosły 829.586,9 tys. zł, tj. o 21.672,1 tys. zł mniej niż zakładano, co było przede wszystkim efektem różnic kursowych. Badaniem objęto wydatki dokonane w maju 2016 r., tj. w miesiącu w którym wystąpiły najwyższe płatności z tytułu odsetek od kredytów i pożyczek z MIF w łącznej wysokości 166.194,1 tys. zł, tj. 20% wydatków z tego tytułu. Stwierdzono, iż zostały dokonane zgodnie z warunkami umownymi – terminowo, w należnych wysokościach oraz zostały zaewidencjonowane w złotych po właściwym kursie.

Na wydatki z tytułu kosztów emisji SPW¹⁷ na rynkach zagranicznych oraz z tytułu innych opłat i prowizji zaplanowano kwotę 311.832 tys. zł, którą w trakcie 2016 r. zmniejszono do wysokości 243.332 tys. zł. W 2016 r. zrealizowane wydatki wyniosły 235.307,9 tys. zł, tj. 96,7% wartości planu po zmianach. W porównaniu do 2015 r. wydatki te zmniejszyły się o 16.613,4 tys. zł, tj. o 6,6%. Było to wynikiem zmniejszenia o 37.589,1 tys. zł wysokości wniesionej opłaty za dostęp do Elastycznej Linii Kredytowej (ELK) Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW) i zwiększenia o 21.404,9 tys. zł wydatków związanych z przygotowaniem emisji obligacji. W 2016 r. opłaty związane z przygotowaniem emisji wzrosły przede wszystkim z powodu większej liczby zrealizowanych emisji zagranicznych (dziewięć sprzedaży obligacji w 2016 r., cztery emisje w 2015 r.) oraz większej wartości sprzedanych obligacji zagranicznych (w 2016 r. wyemitowano obligacje na rynkach zagranicznych o wartości nominalnej 28.908 mln zł, a w 2015 r. wartość ta wyniosła 17.961 mln zł).

Opłatę za dostęp do ELK płatną w 2016 r. zaplanowano przy założeniu utrzymania wysokości limitu przyznanego na lata 2015-2016. Minister Finansów i Prezes NBP wystąpili do MFW z wnioskiem o przedłużenie dostępu do ELK na kolejne dwa lata, jednak z obniżonym limitem¹⁸. Opłata za gotowość, zależna od wysokości przyznanego limitu, uległa w 2016 r. proporcjonalnemu zmniejszeniu i wyniosła 176.877,4 tys. zł. Od 2010 r. łączne wydatki związane z opłatami za dostęp do ELK wyniosły 1.795.063,5 tys. zł. Jak wykazuje Ministerstwo Finansów utrzymanie dostępu do ELK wspierało pozytywną ocenę wiarygodności kredytowej Polski oraz przyczyniło się do obniżenia kosztów finansowania potrzeb pożyczkowych Skarbu Państwa. Wraz ze stopniową poprawą sytuacji na międzynarodowych rynkach finansowych oraz postrzeganiem polskiej gospodarki jako stabilnej znaczenie ELK dla stabilności zewnętrznej polskiej gospodarki częściowo zmniejszyło i Polska w dalszym ciągu obniża limit ELK, od stycznia 2017 r. był on niższy o 50% w stosunku do limitu na 2016 r. i na kolejne dwa lata wynosi 6,5 mld SDR.

2.2. Wydatki związane z obsługą krajowego długu Skarbu Państwa

W 2016 r. na wydatki z tytułu odsetek, dyskonta i innych rozliczeń dotyczących skarbowych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz instrumentów finansowych, związanych z obsługą długu krajowego zaplanowano kwotę 21.638.922 tys. zł. Plan zwiększono decyzją Ministra Rozwoju i Finansów z grudnia¹⁹ w granicach przyznanego limitu wydatków części 79 do wysokości 22.209.122 tys. zł. Wydatki wykonane w kwocie 22.174.841,3 tys. zł, tj. 99,9% kwoty z planu po zmianach.

Główną pozycję stanowiły wydatki na odsetki i dyskonto od obligacji rynkowych, które wyniosły 21.453.598 tys. zł. Były one wyższe od pierwotnie prognozowanych o 705.144 tys. zł, tj. o 3%. Wynikało

¹⁷ Koszty emisji SPW na rynkach zagranicznych obejmują w szczególności opłaty za przygotowanie emisji obligacji zagranicznych, prowizje dla BGK i NBP z tytułu zawartych umów agencyjnych i specjalnych, opłaty dla agentów fiskalnych.

¹⁸ Limit przyznany na lata 2015-2016 wynosił 15,5 mld SDR (około 23 mld USD). W grudniu 2015 r. Minister Finansów i Prezes NBP wystąpili z wnioskiem o obniżenie wysokości dostępnych środków do wysokości 13 mld SDR (około 17,9 mld USD) na lata 2016–2017.

¹⁹ Decyzja Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie zmian w budżecie państwa na rok 2016 z 12 grudnia 2016 r.

to przede wszystkim z zawarcia w 2016 r. nowych transakcji wymiany płatności odsetkowych swap²⁰, z tytułu których poniesiono wydatki w łącznej kwocie 1.133.821 tys. zł, tj. o 993.626,1 tys. zł wyższej niż prognozowano. Dokonano także nieplanowanych przedterminowych odkupów dziesięcioletnich obligacji stałoprocentowych serii DS1017 w listopadzie i grudniu 2016 r., powodując wzrost kosztów obsługi długu krajowego o 315.878,5 tys. zł. Powyższe operacje miały na celu ograniczenie ryzyka refinansowania i zmniejszenie wydatków na obsługę długu Skarbu Państwa w 2017 r.²¹

Bez transakcji swap wydatki na obsługę obligacji hurtowych byłyby niższe od pierwotnie planowanych o 288.482,1 tys. zł, tj. o 1,3%. Wpływ na to miały odkupy SPW na przetargach zamiany pod koniec 2015 r., tj. po zakończeniu planowania budżetowego na 2016 r. oraz inna struktura sprzedaży i wykupów na przetargach zamiany w 2016 r.

Szczegółowe badanie 10 wydatków na odsetki od obligacji skarbowych oraz płatność początkową transakcji na instrumentach pochodnych swap o łącznej wartości 11.969.305,1 tys. zł, tj. 54% wydatków na obsługę długu krajowego, wykazało, iż zostały poniesione zgodnie z warunkami określonymi w listach emisyjnych, wezwaniach sporządzonych przez Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych lub w potwierdzeniach transakcji zawartych z Dealerami Skarbowych Papierów Wartościowych, a także zgodnie z poleceniami płatności sporządzonymi w Departamencie Długu Publicznego Ministerstwa Finansów.

W 2016 r., po trzyletniej przerwie, Minister Finansów ponownie wyemitował bony skarbowe. Na etapie planowania emisje bonów traktowane były jako potencjalny instrument finansowania potrzeb pożyczkowych w sytuacji niewystarczającego popytu na obligacje (bony długie – wykupywane w następnym roku), a także do zarządzania płynnością budżetu państwa (bony krótkie – sprzedawane i wykupywane w tym samym roku). Wydatki z tego tytułu wyniosły 55.510,3 tys. zł, tj. 21% planu i dotyczyły tylko emisji bonów krótkich. Emisja ta wynikała przede wszystkim z decyzji o odbudowie stanu środków w ramach zarządzania poziomem rezerwy gotówkowej na początku 2016 r.

W 2016 r. wydatki na obsługę obligacji oszczędnościowych²² wyniosły 191.442,9 tys. zł i były niższe od planu o 6.201 tys. zł, tj. o 3,1%. Wynikało to przede wszystkim z niższych od planowanych o 5.941,3 tys. zł kosztów obsługi obligacji dwuletnich i dziesięcioletnich oraz z innej niż prognozowano struktury zrealizowanych przedterminowych odkupów.

W ustawie budżetowej na 2016 r. zaplanowano wydatki na odsetki od środków przyjmowanych w depozyt przez Ministra w kwocie 432.221 tys. zł. Zrealizowane wydatki z tego tytułu były wyższe o 9,6% i wyniosły 472.707 tys. zł. Wpływ na to miało wyższe oprocentowanie depozytów terminowych średnio o 0,1 punktu procentowego oraz utrzymywanie wyższych stanów depozytów *overnight*. Badanie dwóch płatności w łącznej kwocie 2.033,9 tys. zł wykazało, że wydatki te zostały dokonane terminowo i w prawidłowych wysokościach.

Na pokrycie kosztów emisji krajowych SPW oraz inne opłaty i prowizje w 2016 r. zaplanowano 37.565 tys. zł. W ciągu roku limit wydatków z tego tytułu został zwiększony do kwoty 43.065 tys. zł. Wykonanie wyniosło 42.908,4 tys. zł, tj. o 14,2% więcej niż początkowo prognozowano. Wynikało to przede wszystkim z wyższych wydatków na wynagrodzenie agenta emisji obligacji oszczędnościowych. Wysokość wynagrodzenia uzależniona jest przede wszystkim od wartości

²⁰ Transakcje swap umożliwiają zarządzanie rozkładem wydatków z tytułu obsługi długu w czasie poprzez poniesienie wydatków w jednym roku, w ramach limitów ustalonych w planie, i zmniejszeniu wydatków roku następnego. Operacje te są oparte na umownej sprzedaży i wykupie obligacji skarbowych, w przypadku których nie następuje przepływ kapitału, a jedynie wymiana płatności odsetkowych liczonych od uzgodnionej sumy kapitałowej.

²¹ Przedterminowe odkupy dotyczyły trzech serii obligacji zapadających w 2017 r. spowodowały poniesienie w 2016 r. wydatków w łącznej wysokości 462.867,4 tys. zł, tj. mniejszej o 102.795,6 tys. zł niż gdyby poniesione zostały w terminach wykupów. Wysokość przedterminowych odkupów uzależniona jest od podaży i cen zgłaszanych przez inwestorów. Transakcje swap w 2017 r. przyniosły zmniejszenie wydatków o 1.404.318,1 tys. zł.

²² Obligacje oszczędnościowe w odróżnieniu do obligacji rynkowych sprzedawane są inwestorom indywidualnym za pośrednictwem agenta emisji obligacji PKO BP SA.

zrealizowanej sprzedaży obligacji. W 2016 r. sprzedaż obligacji oszczędnościowych wyniosła 4.633,7 mln zł i była wyższa od prognozowanej oraz wykonania roku 2015 r. odpowiednio o 60,9% i 44%. W październiku 2016 r. wartość sprzedaży obligacji oszczędnościowych wyniosła łącznie 870,3 mln zł i była to najwyższa miesięczna sprzedaż standardowych obligacji oszczędnościowych od 2008 r. Łączna sprzedaż w 2016 r. była najwyższą roczną sprzedażą od 2008 r. Wspierała ją kampania reklamowa przeprowadzona w II połowie 2016 r., gdy oferta obligacji oszczędnościowych została rozszerzona o nowe produkty, tj. obligacje skarbowe serii ROS i ROD²³, adresowane do beneficjentów programu „Rodzina 500 plus”. Jednak sprzedaż obligacji ROS i ROD wyniosła w okresie październik-grudzień 2016 r. tylko 3,2 mln zł.

W styczniu 2016 r. w związku z kilkudniowym brakiem środków na rachunku budżetu państwa²⁴ Minister Finansów zaciągnął pożyczkę w wysokości 2 mld zł w Banku Gospodarstwa Krajowego, w ramach zawartej w dniu 24 lipca 2008 r. umowy ramowej dotyczącej zasad współpracy w zakresie zawierania transakcji pożyczek. Wydatki z tego tytułu wyniosły 583 tys. zł.

Wydatki na obsługę długu krajowego były o 14,3% (o 2.784.253,7 tys. zł) wyższe niż w 2015 r. Było to przede wszystkim związane z zawarciem nowych transakcji swap, z tytułu czego wydatki wyniosły 1.388.821 tys. zł, podczas gdy w 2015 r. rozliczenie transakcji swap zawartych w 2014 r. zmniejszyło wydatki o 1.969.089,9 tys. zł. Na wzrost ten wpływ miało także finansowanie potrzeb pożyczkowych i większa wartość obsługiwanego długu. Z drugiej strony w 2016 r. niższe było oprocentowanie długu krajowego i środków lokowanych w ramach konsolidacji, dokonano także mniejszych odkupów obligacji zapadających w następnym roku.

Koszty obsługi długu Skarbu Państwa na rynku krajowym w ujęciu memoriałowym wyniosły 19.514 mln zł. Były niższe od wydatków w ujęciu kasowym, co wynikało z różnic metodologicznych w ich obliczaniu²⁵, oraz od kosztów w ujęciu memoriałowym w 2015 r. (20.724 mln zł).

Według stanu na 31 grudnia 2016 r. zobowiązania w części 79 wyniosły 17.787.947,4 tys. zł. Powyższe saldo obejmowało odsetki od kredytów zagranicznych oraz odsetki i dyskonto od obligacji zagranicznych w wysokości 5.843.489,8 tys. zł, odsetki i dyskonto od obligacji emitowanych na rynku krajowym i odsetki od środków przyjętych przez Ministra Finansów w zarządzanie lub depozyt w kwocie 11.943.153,3 tys. zł, a także koszty emisji SPW na rynku krajowym i rynkach zagranicznych oraz inne koszty i prowizje w łącznej kwocie 1.304,3 tys. zł.

Na koniec 2016 r. w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa nie wystąpiły zobowiązania wymagalne.

2.3. Efekty rzeczowe prowadzonej działalności

W 2016 r. w części 79 w ramach budżetu zadaniowego realizowane było jedno działanie w funkcji 4. Zarządzanie finansami państwa, tj. Zarządzanie i obsługa długu Skarbu Państwa. Całość wydatków części 79 stanowiła finansowanie tego działania.

Celem działania była „Realizacja zobowiązań dłużnika i gwaranta”, a wyznaczony miernik „Pełna i terminowa realizacja zobowiązań dłużnika i gwaranta” został zgodnie z założeniem zrealizowany w 100%.

²³ Rodzinne sześcioletnie oszczędnościowe obligacje skarbowe (ROS) oraz rodzinne dwunastoletnie oszczędnościowe obligacje skarbowe (ROD).

²⁴ W dniach 4-7 stycznia 2016 r. średni stan lokat złotych wyniósł 270 mln zł.

²⁵ Ujęcie kasowe jest związane wprost z wydatkami budżetowymi ponoszonymi w chwili obsługi lub wykupu długu. W przypadku ujęcia memoriałowego koszty są wyznaczane za dany rok kalendarzowy poprzez naliczenie odpowiednich odsetek lub dyskonta od długu, który występował w tym czasie.

Na podstawie badania wydatków w łącznej kwocie 17.712.115,1 tys. zł, tj. 55,3% zrealizowanych w części 79 wydatków budżetu państwa, stwierdzono, że zostały one poniesione zgodnie w warunkami umownymi, w należnych wysokościach oraz terminowo.

3. Sprawozdania

Kontrolą objęto prawidłowość i rzetelność sporządzenia rocznych sprawozdań za 2016 r. przez dysponenta części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa:

- o stanie środków na rachunkach bankowych państwowych jednostek budżetowych (Rb-23),
- z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27),
- z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28),
- z wykonania wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich w układzie zadaniowym (Rb-BZ1)

oraz sprawozdań w zakresie operacji finansowych za IV kwartał 2016 r. o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (Rb-N) i o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z).

Sprawozdania budżetowe za 2016 r. oraz sprawozdania w zakresie operacji finansowych za IV kwartał 2016 r. sporządzono na podstawie danych wynikających z ewidencji księgowej części 79 prowadzonej w BGK i NBP.

NIK pozytywnie zaopiniowała roczne sprawozdanie za 2016 r. z wykonania planu wydatków budżetu państwa (Rb-28) oraz sprawozdanie o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji za IV kwartał 2016 r. (Rb-Z), sporządzone przez dysponenta części 79.

W przedstawionym do kontroli rocznym sprawozdaniu Rb-27 oraz sprawozdaniu Rb-N za IV kwartał 2016 r. ujęto kwoty należności wynikające z ewidencji księgowej, ale zawyżone o 15.818,7 tys. zł. W sprawozdaniu Rb-N nie wykazano ponadto należności długoterminowych z tytułu przejętych przez Skarb Państwa obligacji krajowych instytucji finansowych oraz przedsiębiorstw w łącznej kwocie 15.176 tys. zł. Powyższe błędy wynikały z faktu, iż według stanu na dzień 31 grudnia 2016 r. kwota należności ujęta w ewidencji księgowej części 79 prowadzonej przez BGK, z tytułu wypłaconej przez Skarb Państwa gwarancji za zobowiązania Spółdzielczego Banku Rzemiosła i Rolnictwa w Wołominie w wysokości 183.729,4 tys. zł nie została pomniejszona w związku przejściem zabezpieczeń w styczniu 2016 r. na mocy umów zastawu finansowego w łącznej wysokości 27.813,8 tys. zł. Było to spowodowane nieprzekazaniem przez właściwą komórkę Ministerstwa Finansów prawidłowych danych do BGK na temat stanu tych należności.

Zgodnie z umową w dnia 21 grudnia 2015 r. zawartą przez Ministra Finansów z BGK w sprawie powierzenia bankowi obsługi bankowej i ewidencji księgowej wybranych zobowiązań i należności Skarbu Państwa, bank prowadzi między innymi ewidencję księgową części 79 w oparciu o dane uzyskane z Ministerstwa Finansów w uzgodnionej formie. Komórką merytoryczną, która odpowiadała za prowadzenie spraw związanych z ewidencją oraz windykacją należności z tytułu wypłaconej przez Skarb Państwa gwarancji za zobowiązania SK Banku był Departament Rozwoju Rynku Finansowego (FN) w Ministerstwie Finansów.

FN nie wnosił uwag do kwot przedstawionych w przesyłanych w 2016 r. przez BGK kwartalnych zestawieniach należności z tytułu gwarancji SK Banku. Dopiero w związku z kontrolą NIK zwrócono uwagę na różnicę w kwocie należności ujętej w ewidencji księgowej części 79 prowadzonej przez BGK oraz ewidencji prowadzonej przez FN. W dniu 16 marca 2017 r. Departament Rozwoju Rynku Finansowego przekazał do BGK zestawienie portfela przejętych aktywów w celu prawidłowego ujęcia należności z tytułu gwarancji, w ewidencji księgowej części 79.

Z wyjaśnień dyrektora FN wynika, że była to pierwsza gwarancja udzielona w trybie ustawy z dnia 12 lutego 2009 r. o udzielaniu przez Skarb Państwa wsparcia instytucjom finansowym²⁶ i wystąpiły wątpliwości, co do sposobu wyliczenia kwoty należności z tytułu przejętych zabezpieczeń.

Po ponownym wyliczeniu należności głównej oraz naliczeniu odsetek ustawowych na dzień 31 grudnia 2016 r. należność z tytułu wypłaconej gwarancji wyniosła łącznie 167.910,7 tys. zł. Oznaczało to zmniejszenie kwoty należności wymagalnych Skarbu Państwa ujętych w ewidencji księgowej łącznie o 15.818,7 tys. zł.

Sprawozdania Rb-27 z wykonania dochodów budżetowych za 2016 r. i Rb-N o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych za IV kwartał 2016 r. zostały skorygowane w dniu 22 marca 2017 r. Po usunięciu opisanej nieprawidłowości przedstawiały prawdziwy obraz dochodów i należności Skarbu Państwa.

Sprawozdania zostały sporządzone terminowo, stosownie do przepisów rozporządzeń Ministra Finansów w sprawie: sprawozdawczości budżetowej, sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych, a także sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym²⁷.

4. Ewidencja księgowa

Do końca 2015 r. ewidencja księgowa dotycząca obsługi długu krajowego prowadzona była w Departamencie Długu Publicznego Ministerstwa Finansów, natomiast ewidencja księgowa należności i zobowiązań dotyczących zadłużenia zagranicznego prowadzona była w BGK i NBP. Od 2016 r. prowadzenie ewidencji księgowej części 79 zostało w całości powierzone BGK i NBP. Oba banki zobowiązały się między innymi do prowadzenia ewidencji księgowej zgodnie z zasadami rachunkowości określonymi przez Ministra Finansów dotyczącymi części 79 budżetu państwa²⁸.

Badanie wiarygodności ewidencji księgowej prowadzonej w BGK i NBP dla części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa przeprowadzono na próbie 141 zapisów księgowych o łącznej wartości 27.556.183,1 tys. zł, wylosowanych metodą monetarną²⁹. Stwierdzono, że dowody księgowe sporządzono prawidłowo pod względem formalnym, a operacje gospodarcze udokumentowane tymi dowodami właściwie ujęto w ewidencji księgowej.

Ewidencja księgowa dla części 79 prowadzona w BGK, obejmująca operacje jednostki budżetowej, połączona była z ewidencją budżetu państwa, tj. części 98 – Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, w wyniku tego w dzienniku prezentowane były łącznie dane dotyczące operacji jednostki budżetowej, jak i budżetu państwa.

Dziennik prowadzony przez BGK dla części 79 i 98 zawierał zapisy księgowe w złotych, a także w walutach, w których dokonywano operacji gospodarczych, bez przeliczenia na złote, a stosowany program komputerowy nie przeliczał poszczególnych zapisów księgowych na złote.

Taki sposób prowadzenia ewidencji księgowej powodował, iż nie było możliwe porównanie zgodności obrotów dziennika w złotych z zestawieniem obrotów i sald kont syntetycznych w przeliczeniu na walutę polską. System automatycznie ewidencjonował równowartość w złotych operacji księgowanych w walutach obcych, wykorzystując do tego konta 590 – Pozycje wymiany i 599 – Równowartość pozycji

²⁶ Dz.U. z 2016 r. poz. 1436, ze zm.

²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1015, ze zm.), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r., poz. 1773), rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz.U. Nr 298, poz. 1766).

²⁸ Zasady (polityka) rachunkowości dla części 79 zostały wprowadzone zarządzeniem Nr 8 Ministra Finansów z dnia 20 stycznia 2016 r., zastąpionym zarządzeniem Nr 32 Ministra Finansów z dnia 24 maja 2016 r.

²⁹ Prawdopodobieństwo wylosowania dowodu księgowego jest proporcjonalne do wartości operacji udokumentowanej tym dowodem.

wymiany. Wycena kont bilansowych dokonywana była poprzez aktualizowanie na koniec dnia wszystkich pozycji wymiany dla określonych walut obcych według kursów średnich NBP oraz porównanie ich z równowartością w złotych i zaksięgowanie odpowiednio różnic kursowych na kontach przychodów lub kosztów finansowych. Porównanie zgodności obrotów i sald w zestawieniu obrotów i sald z obrotami dziennika było możliwe jedynie poprzez porównanie obrotów dzienników częściowych w podziale na poszczególne waluty, w których prowadzona była ewidencja.

Na powyższe NIK zwracała już uwagę w wystąpieniu pokontrolnym po kontroli Wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 78 – Obsługa zadłużenia zagranicznego, części 79 – Obsługa długu krajowego, przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów. W odpowiedzi na sformułowany wniosek dotyczący ustanowienia i prowadzenia ksiąg rachunkowych części 78 na podstawie ustawy o rachunkowości Minister zadeklarował dążenie do ustanowienia i prowadzenia ksiąg rachunkowych, połączonych części 78 i 79 budżetu państwa w jedną część budżetową 79, w oparciu o ustawę o rachunkowości.

Pomimo wcześniejszych deklaracji, w Zasadach (polityce) rachunkowości dotyczących między innymi części 79 budżetu państwa, wprowadzono zapisy, które usankcjonowały wyżej opisany sposób ewidencji operacji w walutach obcych, poprzez wprowadzenie do planu kont konta 590 „Pozycja wymiany” i 599 „Równowartość pozycji wymiany”. Tym samym, Minister nie prowadził ewidencji księgowej części 79 z uwzględnieniem zasad określonych w art. 18 ust. 1 w związku z art. 9 ustawy o rachunkowości.

Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę, że Minister w oparciu o art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości opracował co prawda zasady (politykę) rachunkowości dla tej części, jednakże przyjęte w niej zasady pozostają w sprzeczności z wyżej wymienionymi przepisami. NIK podtrzymała stanowisko, zgodnie z którym do ewidencji w części 79 powinna mieć zastosowanie ustawa o rachunkowości. Dzięki temu zapewnione zostałyby odpowiednie wymogi jakościowe dla prowadzenia ewidencji księgowej tej części.

IV. Informacje dodatkowe

W wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministra Rozwoju i Finansów w dniu 21 kwietnia 2017 r. Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła ocenę wynikającą z ustaleń kontroli wykonania budżetu państwa w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa. Najwyższa Izba Kontroli nie sformułowała wniosków pokontrolnych. Minister Rozwoju i Finansów w odpowiedzi z dnia 9 maja 2017 r. nie wniósł zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, natomiast przekazał wyjaśnienia do sformułowanych uwag. Minister wskazał między innymi, iż operacje ewidencjonowane w części 79 budżetu państwa są nierozzerwalnie związane z zobowiązaniami i należnościami Skarbu Państwa (rozchodami i przychodami) ujmowanymi w części 98 – Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, tym samym część 79 podlega bezpośredniemu wyłączeniu stosowania ustawy o rachunkowości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 tej ustawy. Zdaniem Ministra w przypadku ewidencji księgowej prowadzonej dla części 79 nie jest możliwe stosowanie wszystkich zasad ustawy o rachunkowości bez zmian w ustawie o finansach publicznych, gdyż naruszałoby to zasadę przejrzystości finansów publicznych.

Załączniki

Załącznik 1. Dochody budżetowe w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa

Lp.	Wyszczególnienie	2015 ¹⁾	2016		5:3	5:4
		Wykonanie	Ustawa ²⁾	Wykonanie		
		tys. zł			%	
1	2	3	4	5	6	7
	Ogółem, w tym:	1.874.397,9	1.240.041,0	1.350.837,3	72,1	108,9
1.	Dział 757 Obsługa długu publicznego	1.874.397,9	1.240.041,0	1.350.837,3	72,1	108,9
1.1.	Rozdział 75701 - Obsługa zadłużenia zagranicznego, należności i innych operacji zagranicznych	95.145,9	24.543,0	105.534,9	110,9	430,0
1.1.1.	§ 8060 Odsetki i opłaty od udzielonych pożyczek i kredytów zagranicznych oraz od rachunków specjalnych	70.228,7	21.872,0	30.488,4	43,4	139,4
1.1.2.	§ 8070 Wpłaty odsetek od podmiotów krajowych z tytułu udostępnionych kredytów zagranicznych	6.044,4	2.671,0	2.671,1	44,2	100,0
1.1.3.	§ 8090 Dochody z tytułu skarbowych papierów wartościowych wyemitowanych za granicą	14.545,9	-	71.426,9	491,0	-
1.1.4.	§ 0970 Wpływy z różnych dochodów	4.327,0	-	948,5	21,9	-
1.2.	Rozdział 75702 - Obsługa papierów wartościowych, kredytów i pożyczek jednostek samorządu terytorialnego	10.602,3	12.585,0	12.845	121,2	102,1
1.2.1.	§ 8080 Dochody z tytułu skarbowych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz innych instrumentów finansowych na rynku krajowym	10.602,3	12.585,0	12.845	121,1	102,1
1.3.	Rozdział 75703 - Obsługa skarbowych papierów wartościowych oraz innych instrumentów finansowych na rynku krajowym	1.753.674,7	1.199.110,0	1.215.333,6	69,3	101,4
1.3.1.	§ 8080 Dochody z tytułu skarbowych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz innych instrumentów finansowych na rynku krajowym	1.753.662,1	1.199.110,0	1.215.313,5	69,3	101,4
1.3.2.	§ 0920 Pozostałe odsetki	12,6	-	20,2	160,3	-
1.4.	Rozdział 75704 Rozliczenia z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego	5.589,2	0,0	13.786,3	246,7	-
	§ 8020 Wpływy z tytułu zagranicznych poręczeń i gwarancji	6,1	-	6,4	104,9	-
1.4.1.	§ 8030 Wpływy z tytułu krajowych poręczeń i gwarancji	5.589,2	-	13.779,7	246,5	-
1.5.	Rozdział 75705 Obsługa krajowych pożyczek i kredytów pozostałych jednostek sektora finansów publicznych i jednostek spoza sektora finansów publicznych	9.385,8	3.803,0	3.337,5	35,6	87,8
1.5.1.	§ 8080 Dochody z tytułu skarbowych papierów wartościowych, kredytów i pożyczek oraz innych instrumentów finansowych na rynku krajowym	6.598,0	3.803,0	2.811,7	42,6	73,9
1.5.2.	§ 0920 Pozostałe odsetki	2.787,8	-	525,8	18,9	-

Dane na podstawie rocznego sprawozdania Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych.

¹⁾ Łączne wykonanie dochodów budżetowych w części 78 – Obsługa zadłużenia zagranicznego i 79 – Obsługa długu krajowego.

²⁾ Ustawa budżetowa na rok 2016 znowelizowana 20 października 2016 r. i 15 grudnia 2016 r.

Załącznik 2. Wydatki budżetu państwa w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa

Lp.	Wyszczególnienie	2015 ¹⁾	2016			6:3	6:4	6:5
		Wykonanie	Ustawa ²⁾	Budżet po zmianach	Wykonanie			
		tys. zł						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Ogółem, w tym:	9.735.469,4	31.800.000,0	32.100.000,0	32.055.858,8	109,9	100,8	99,9
1.	Dział 757 Obsługa długu publicznego	9.735.469,4	31.800.000,0	32.100.000,0	32.055.858,8	109,9	100,8	99,9
1.1.	Rozdział 75701 Obsługa zadłużenia zagranicznego, należności i innych operacji zagranicznych	9.735.469,4	10.123.413,0	9.847.713,0	9.838.109,2	101,1	97,2	99,9
1.1.1.	§ 8060 Odsetki i dyskonto od spw, kredytów i pożyczek oraz innych instrumentów finansowych, związanych z obsługą długu zagranicznego	9.471.452,3	9.811.581,0	9.604.381,0	9.602.801,3	101,4	97,9	100,0
1.1.2.	§ 8140 Wydatki związane z finansowaniem programu F-16	12.095,8	-	-	-	-	-	-
1.1.3.	§ 8080 Koszty emisji spw oraz inne opłaty i prowizje	251.921,3	311.832,0	243.332,0	235.307,9	93,4	75,5	96,7
1.2.	Rozdział 75703 Obsługa skarbowych papierów wartościowych oraz innych instrumentów na rynku krajowym	19.248.566,6	21.676.487,0	22.252.187,0	22.217.749,7	115,4	102,5	99,8
1.2.1.	§ 8070 Odsetki i dyskonto od krajowych spw oraz pożyczek i kredytów	19.209.522,6	21.638.922,0	22.209.122,0	22.174.841,3	115,4	102,5	99,8
1.2.2.	§ 8100 Koszty emisji skarbowych papierów wartościowych oraz inne opłaty i prowizje	39.044,1	37.565,0	43.065,0	42.908,4	109,9	114,2	99,6
1.3.	Rozdział 75704 Rozliczenia z tytułu poręczeń i gwarancji udzielonych przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego	184.929,3	100,0	100,0	-	-	-	-
1.3.1.	§ 4610 Koszty postępowania sądowego i prokuratorskiego	0,1	100,0	100,0	-	-	-	-
1.3.2.	§ 8020 Wypłaty z tytułu poręczeń i gwarancji krajowych	184.929,1	-	-	-	-	-	-

Dane na podstawie rocznego sprawozdania Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa.

¹⁾ Łączne wykonanie wydatków budżetu państwa w części 78 – Obsługa zadłużenia zagranicznego i 79 – Obsługa długu krajowego.

²⁾ Ustawa budżetowa na rok 2016 znowelizowana 20 października 2016 r. i 15 grudnia 2016 r.

Załącznik 3. Kalkulacja oceny ogólnej w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa

Oceny wykonania budżetu w części 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa dokonano stosując kryteria³⁰ oparte na wskaźnikach wartościowych opracowanych przez NIK i opublikowanych w Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 roku³¹.

Dochody: 1.350.837,3 tys. zł

Wydatki: 32.055.858,8 tys. zł

Łączna kwota G: 33 406 696,1 tys. zł (kwota dochodów + kwota wydatków)

Waga dochodów w łącznej kwocie Wd = 0,0404

Waga wydatków w łącznej kwocie: Ww = 0,9596

Nieprawidłowości w dochodach: nie stwierdzono

Ocena cząstkowa dochodów: pozytywna (5)

Nieprawidłowości w wydatkach: nie stwierdzono

Ocena cząstkowa wydatków: pozytywna (5)

Wynik końcowy Wk: $5 \times 0,9596 + 5 \times 0,0404 = 5$

Nieprawidłowości w sprawozdawczości: w rocznym sprawozdaniu Rb-28 oraz sprawozdaniu Rb-N za IV kwartał 2016 r. ujęto zawyżoną o 15.818,7 tys. zł, tj. o 0,5%, kwotę należności wymagalnych Skarbu Państwa. Ponadto w sprawozdaniu Rb-N nie wykazano należności długoterminowych z tytułu przejętych przez Skarb Państwa obligacji krajowych instytucji finansowych oraz przedsiębiorstw w łącznej kwocie 15.176 tys. zł. Sprawozdania zostały skorygowane w dniu 22 marca 2017 r. W związku z nieprawidłowościami w sprawozdawczości wynik końcowy został obniżony o jeden punkt, co jednak nadal mieści się w zakresie oceny pozytywnej.

Ocena końcowa: pozytywna (4)

³⁰ <http://www.nik.gov.pl/kontrola/standardy-kontroli-nik/>

³¹ Porównaj: <http://www.nik.gov.pl/kontrola/analiza-budzetu-panstwa/>

Załącznik 4. Wykaz organów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
8. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
9. Minister Rozwoju i Finansów