

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

Założenia metodyczne do kontroli wykonania budżetu państwa

Zatwierdzam

Dyrektor
Departamentu Budżetu i Finansów

Stanisław Jarosz

Warszawa, 28 stycznia 2016 r.

Warszawa, styczeń 2016 r.

Wstęp

Zgodnie z podstawowymi aktami prawnymi określającymi zasady działania NIK – Konstytucją RP i ustawą o NIK – Najwyższa Izba Kontroli zobowiązana jest do corocznego przedstawienia Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów. Kontrolując jednostki wymienione w art. 2 ustawy o NIK, bada w szczególności wykonanie budżetu państwa oraz realizację ustaw i innych aktów prawnych w zakresie działalności finansowej, gospodarczej i organizacyjno-administracyjnej, w tym realizację zadań audytu wewnętrznego tych jednostek. W związku z obowiązkiem przedstawienia Sejmowi opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów, dokonuje również oceny rządowego sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej, będącego dla Sejmu jedną z podstaw podjęcia decyzji o udzieleniu lub nieudzieleniu absolutorium Radzie Ministrów.

Niniejsze opracowanie opisuje metodologię stosowaną do oceny pod względem legalności, gospodarności, rzetelności gromadzenia dochodów i wydatkowania środków na realizację zadań publicznych zarówno pochodzących z budżetu państwa jak i pochodzących z budżetu Unii Europejskiej a także metodologię stosowaną przy sporządzeniu wydanego przez Najwyższą Izbę Kontroli poświadczenia wiarygodności sprawozdania z wykonania budżetu państwa i budżetu środków europejskich.

Kontrola wykonania budżetu państwa przeprowadzana jest zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa oraz w oparciu o standardy kontroli NIK i międzynarodowe standardy kontroli (standardy INTOSAI). Obligatoryjny zakres podmiotowy kontroli obejmuje dysponentów części budżetu państwa, państwowe fundusze celowe, wybrane agencje wykonawcze i państwowe osoby prawne, których plany finansowe ujęte są w ustawie budżetowej, a także Narodowy Bank Polski i Bank Gospodarstwa Krajowego w zakresie wykonywania zadań związanych z obsługą budżetu państwa i budżetu środków europejskich. W NBP kontrola obejmuje także wybrane aspekty gospodarki własnej. Oprócz tego, każdego roku przeprowadzana jest kontrola w wybranych jednostkach podległych dysponentom części budżetu państwa oraz wybranych jednostkach samorządu terytorialnego i innych jednostkach realizujących wydatki publiczne, w tym w jednostkach spoza sektora finansów publicznych otrzymujących dotacje.

Kontrola dochodów budżetowych

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

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

- a) przyczyn niewykonania lub przekroczenia planu dochodów oraz przyczyn zaniechania planowania dochodów (w przypadku różnic między planem a wykonaniem),
- b) działań podejmowanych w celu poprawy ściągalności dochodów,
- c) należności długoterminowych oraz należności pozostałych do zapłaty, w tym zaległości netto,
- d) decyzji podejmowanych przez kierownika jednostki w sprawie umorzeń, zaniechań poboru, odroczeń należności budżetu państwa,
- e) przyczyn przedawnienia należności,
- f) próby dowodów księgowych i odpowiadających im zapisów w ewidencji księgowej.

Badanie dochodów prowadzone jest na podstawie analizy danych ujętych w sprawozdaniach i zestawieniach, księgach rachunkowych i rejestrach będących podstawą ich sporządzenia, jak również na podstawie szczegółowego badania wybranej próby należności. Dobór próby dowodów/zapisów księgowych dotyczących

dochodów jest przeprowadzany z zastosowaniem metody PPS¹ (z prawdopodobieństwem proporcjonalnym do wielkości), przy założeniu interwału losowania na poziomie 2%.

W zależności od rodzaju badania, np. w jednostce realizującej bezpośrednio dochody, doboru spraw dokonuje się na podstawie ewidencji kont zespołu 2 i zespołu 7, odrębnie dla wybranych działów i paragrafów klasyfikacji budżetowej. U dysponentów części budżetu państwa przy doborze próby uwzględnia się wielkość wykonania dochodów. Dobierając sprawy do kontroli uwzględnia się także wzrost zaległości, skuteczność windykacji należności budżetowych, wyższe niż przed rokiem kwoty umorzeń i przedawnień należności.

Zgodnie z przyjętym założeniem, w częściach budżetu państwa, w których na 2015 r. zaplanowano dochody budżetowe w kwotach niższych niż 250 mln zł, badanie ograniczone jest do analizy porównawczej danych dotyczących wykonania w roku budżetowym planu dochodów z danymi z roku ubiegłego. W kontroli wykonania budżetu państwa w 2015 r. po raz pierwszy pięć z tych części zostało wybranych w drodze losowania do pełnej kontroli dochodów budżetowych.

Kontrola wydatków budżetu państwa

Realizacja wydatków, ujętych w ustawie budżetowej oraz planach finansowych kontrolowanych jednostek, sprawdzana jest z zastosowaniem kryterium legalności, rzetelności, celowości oraz gospodarności.

Wykonanie planu wydatków oceniane jest na podstawie badania:

- a) decyzji (wydanych przez kierownika jednostki, dysponenta części budżetu państwa, Ministra Finansów), wprowadzających, w trakcie roku budżetowego, zmiany w planie wydatków, w tym decyzji dotyczących zwiększenia lub zmniejszenia wydatków majątkowych,
- b) decyzji o blokowaniu wydatków,
- c) wielkości i struktury wydatków określonych w planie finansowym,
- d) celowości i racjonalności dokonywanych wydatków,
- e) nadzoru nad przebiegiem realizacji budżetu,
- f) efektów rzeczowych prowadzonej działalności, z uwzględnieniem wykonania wskaźników obrazujących realizację zadań budżetowych w wybranych obszarach².

Badania kontrolne w poszczególnych częściach budżetu państwa koncentrują się na zagadnieniach istotnych z punktu widzenia celów kontroli oraz są ukierunkowane na wskazanie rezultatów osiągniętych w wyniku realizacji zadań finansowanych ze środków publicznych poniesionych w działach klasyfikacji budżetowej, w których wykonano największe wydatki. Dobór próby do badania wydatków dokonywany jest częściowo losowo i częściowo w sposób celowy, gdy wyniki analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości wskazują na taką potrzebę. Analiza wykonania wydatków prowadzona jest według grup ekonomicznych. U dysponentów głównych szczegółowym badaniem obejmowane są wydatki na dotacje, natomiast u dysponentów trzeciego stopnia wydatki bieżące (pozapłacowe), świadczenia na rzecz osób fizycznych i wydatki majątkowe. W przypadku, gdy wydatki zostały zrealizowane w kwotach istotnie niższych od kwoty planowanej, np. poniżej 70%, sprawdzana jest celowość ujęcia tych wydatków w planie. Zwracana jest uwaga na te kategorie planowanych wydatków, którym w trakcie roku budżetowego w znaczącym stopniu, na skutek wprowadzonych zmian, zmieniono przeznaczenie.

Szczegółowemu badaniu i ocenie podlegają:

- a) wydatki na dotacje budżetowe - prawidłowość ich wykorzystania sprawdzana jest u dysponenta części budżetu państwa,
- b) wydatki majątkowe - u dysponenta części budżetu państwa sprawdzany jest poziom realizacji planu tych wydatków (przyczyny różnic między planem a wykonaniem, celowość zmniejszeń/zwiększeń wydatków), plan rzeczowo-finansowy i zgodność z nim realizowanych zadań inwestycyjnych, prawidłowość nadzoru

¹ Metodyka analogiczna jak dla metody statystycznej. Parametry nie są dobierane statystycznie a arbitralnie.

² Są to: obowiązkowe ubezpieczenia społeczne, transport i łączność, polityka rolna i rybacka, obrona narodowa, polityka społeczna, nauka i szkolnictwo wyższe, bezpieczeństwo publiczne, ochrona zdrowia, oświata i wychowanie, kultura i dziedzictwo narodowe, gospodarka komunalna i ochrona środowiska.

- i kontroli, celowość i rzetelność wydatkowania środków; w przypadku niepełnego wykonania wydatków majątkowych, w tym inwestycji, na finansowanie których wydatkowano poniżej 80% planu po zmianach ustalone są przyczyny oraz celowość ujęcia tych wydatków w planie; w pozostałych jednostkach sprawdzane są zmiany w planie wydatków majątkowych, realizacja wydatków (zgodność z planem finansowym jednostki), podstawa ujęcia wydatku w planie rzeczowo-finansowym, a także prawidłowość postępowań o zamówienia publiczne,
- c) wydatki na świadczenia na rzecz osób fizycznych oraz wydatki bieżące jednostek budżetowych – gdzie sprawdzana jest zgodność tych wydatków z planem, legalność, celowość i rzetelność ich wydatkowania,
 - d) uzyskane rezultaty i efekty rzeczowe prowadzonej działalności i sposób w jaki poniesiony wydatek przyczynił się do realizacji celów (zadań) jednostki.

Badanie wydatków u dysponentów części budżetu państwa i u dysponentów trzeciego stopnia prowadzone jest pod względem kryteriów zawartych w art. 5 ustawy o NIK i dotyczy wybranych pozycji wydatków. U dysponentów części budżetu państwa dobór próby wydatków na dotacje jest przeprowadzany z zastosowaniem metody statystycznej MUS³, przy założeniu interwału losowania na poziomie 5%, z wykorzystaniem narzędzia Pomocnik Kontrolera. Ponadto, w ramach wytypowanych części budżetu państwa, wykorzystanie dotacji sprawdzane jest u wybranych beneficjentów, którym jednostki te przekazały kwoty dotacji. W pozostałych częściach (poza wojewodami) istnieje możliwość przeprowadzenia takich kontroli lub pozyskania danych z tych jednostek w trybie określonym w art. 29 ust. 1 lit. f ustawy o NIK. Zakłada się również sprawdzenie sprawowanego przez dysponentów tych części budżetowych nadzoru i kontroli wykorzystania dotacji udzielonych z budżetu państwa. Wykorzystanie dotacji udzielanych przez wojewodów sprawdzane jest w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego. Próba wydatków w pozostałych grupach ekonomicznych (wydatki bieżące, wydatki majątkowe, wydatki na świadczenia na rzecz osób fizycznych) dokonywana jest u dysponentów trzeciego stopnia metodą MUS, z wykorzystaniem programu Pomocnik kontrolera.

Ponadto sprawdzeniu podlegają:

- a) wynagrodzenia i zatrudnienie – zakres badań dotyczących wydatków na wynagrodzenia u dysponentów części budżetu państwa obejmuje sprawdzenie realizacji limitu wydatków na wynagrodzenia określonego w ustawie budżetowej i planie po zmianach na dany rok budżetowy; w pozostałych jednostkach sprawdzana jest rzetelność wykorzystania limitów wydatków na wynagrodzenia w poszczególnych statusach zatrudnienia, wydatkowanie środków na wynagrodzenia przeniesionych z rezerw celowych; zakres badań dotyczących zatrudnienia obejmuje ustalenie przyczyn zmniejszenia/zwiększenia stanu zatrudnienia na koniec roku budżetowego w porównaniu do stanu z roku ubiegłego,
- b) zobowiązania – u dysponentów części budżetu państwa sprawdzamy nadzór i kontrolę dokonywanych ocen przyczyn powstania w trakcie roku zobowiązań wymagalnych w jednostkach podległych; u dysponentów trzeciego stopnia - zgodność z ewidencją głównych tytułów i kwot zobowiązań, poprawność naliczenia i ewidencji kwoty odsetek od zobowiązań przeterminowanych, przyczyny powstania zobowiązań (działania podejmowane przez kierownika jednostki w celu ich sfinansowania).

Ponadto kontynuowane są badania kontrolne wydatków w wybranych najważniejszych obszarach działalności państwa, poprzez rozszerzenie zakresu kontroli wykonania rzeczowych wskaźników obrazujących realizację zadań budżetowych.

Kontrola wydatków z budżetu Unii Europejskiej

W instytucjach zarządzających ustalany jest poziom wykorzystania środków pochodzących z budżetu środków europejskich i innych źródeł niepodlegających zwrotowi, w tym w ramach alokacji NSRO 2007-2013 i Wspólnej Polityki Rolnej oraz poziom kontraktacji środków w ramach Perspektywy Finansowej 2014-2020. W objętych kontrolą jednostkach, które w 2015 r. korzystały ze środków UE, sprawdzana jest, na próbie wydatków wybranych metodą MUS lub w sposób celowy, prawidłowość wydatkowania środków europejskich w ramach realizowanych programów i projektów. Badanie polega na sprawdzeniu czy wydatki z budżetu środków europejskich dokonywane były do wysokości kwot ujętych w planach finansowych jednostek i zostały

³ Ang. Monetary Unit Sampling

przeznaczone na cel lub zadanie ujęte w umowie o dofinansowanie, poprawności prowadzenia ewidencji tych wydatków z uwzględnieniem dofinansowania realizowanych programów i projektów z budżetu państwa. Sprawdzeniu podlega także saldo rozliczeń finansowych pomiędzy Polską a Unią Europejską oraz wykonanie budżetu państwa w zakresie środków własnych Unii Europejskiej.

Kontrola ksiąg rachunkowych

Poświadczenie ksiąg rachunkowych, wyrażające opinię NIK w sprawie wiarygodności rozliczeń budżetu państwa i budżetu środków europejskich oparte jest na wynikach kontroli badania ksiąg rachunkowych u dysponentów wybranych części budżetu państwa. W tych częściach formułowana jest ocena wiarygodności ksiąg rachunkowych w odniesieniu do rocznych sprawozdań budżetowych i kwartalnych sprawozdań w zakresie operacji finansowych.

Czynności kontrolne dotyczą ksiąg rachunkowych, stanowiących wyodrębniony zbiór danych obejmujący operacje gospodarcze dysponenta części budżetowej. Czynnościami kontrolnymi nie są objęte księgi rachunkowe obejmujące operacje gospodarcze dysponenta trzeciego stopnia, chyba że w księgach dysponenta części nie występują operacje mające odzwierciedlenie w sprawozdawczości budżetowej. W przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych stanowiących łączny zbiór danych obejmujących zarówno dysponenta części jak i dysponenta trzeciego stopnia – czynności kontrolne dotyczą tych łącznych ksiąg rachunkowych.

Prawidłowość ksiąg rachunkowych oceniana jest zgodnie z wytycznymi standardów międzynarodowych⁴ na podstawie:

- a) przeglądu analitycznego ksiąg – analizy komputerowych zapisów księgowych pod kątem poprawności okresu księgowania, zapisu, sekwencji dat, ciągłości zapisów w dzienniku i terminowości księgowania; badanie przeprowadzane jest zgodnie z metodyką szczegółową „Przegląd analityczny ksiąg rachunkowych z zastosowaniem technik IT – FK – skar” po uzyskaniu z ksiąg rachunkowych danych w postaci elektronicznej z dwóch zbiorów danych: zbioru zapisów danego roku budżetowego i zbioru zapisów stycznia – lutego roku następnego, badany jest każdy zbiór niezależnie, przy czym dane za styczeń – luty roku następnego – wyłącznie pod kątem roku księgowania,
- b) badania zgodności z przepisami prawa przyjętych zasad (polityki rachunkowości) i funkcjonującego w jednostce systemu księgowości komputerowej - w wybranych kontrolowanych jednostkach prowadzone jest jednakowe badanie według kwestionariuszy, zawierających szczegółowy wykaz spraw podlegających kontroli; na podstawie tego badania dokonywana jest ocena czy funkcjonujący w jednostce system spełniał wymogi nałożone przepisami prawa (legalność) oraz czy istniały procedury służące zapobieganiu lub wykrywaniu błędów operacyjnych istotnych z punktu widzenia celu kontroli;
- c) badania wiarygodności na próbie transakcji – sprawdzana jest w szczególności prawidłowość dokumentowania podlegających księgowaniu zdarzeń, w tym operacji gospodarczych, poprawność ich ujęcia w księgach rachunkowych na odpowiednich kontach księgi głównej i kontach pomocniczych, zgodnie z ich treścią ekonomiczną, prawidłowość ujęcia zdarzeń gospodarczych we właściwym okresie sprawozdawczym, zgodnie z zasadą memoriału i współmierności a także zgodność dowodów księgowych, stanowiących podstawę zapisów księgowych z wymogami określonymi w ustawie o rachunkowości.

Szczegółowe badanie ksiąg rachunkowych w wybranych jednostkach przeprowadza się na próbie dowodów i zapisów księgowych wylosowanej metodą MUS, która uwzględnia wartość transakcji przy ich losowaniu, z kont posiadających szczegółowość paragrafową. Z próby wyłączone są wydatki dotyczące wynagrodzeń i pochodnych⁵ oraz wydatki poniżej 500 zł⁶.

Wielkość próby do badania uzależniona jest od przyjętego poziomu ryzyka statystycznego, tj. ryzyka wydania opinii pozytywnej pomimo występujących nieprawidłowości oraz błędu badania, zwanego poziomem istotności

⁴ Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF), Europejskie wytyczne stosowania standardów kontroli INTOSAI.

⁵ Tj. wydatków w paragrafach 401-408, 411-414, 418, 420 i 444.

⁶ W uzasadnionych przypadkach przewiduje się możliwość wprowadzenia wyłączeń pewnych grup wydatków o niskim ryzyku wystąpienia nieprawidłowości, po uzyskaniu zgody koordynatora kontroli w departamencie/delegaturze.

wykonawczej. Wartość ryzyka statystycznego w kontroli wykonania budżetu państwa mieści się pomiędzy 5% a 35%, a w indywidualnych przypadkach wymagających akceptacji koordynatora może wynieść 45%.

Dopuszczalna wartość nieprawidłowości (próg istotności) wynosi: w odniesieniu do sprawozdawczości rocznej 1,50% wartości populacji podlegającej ocenie, a w odniesieniu do sprawozdawczości bieżącej – 2,25% wartości populacji podlegającej ocenie.

Sprawozdawczość

Podstawą do wydania opinii o prawidłowości sporządzania rocznych/łącznych sprawozdań budżetowych i kwartalnych sprawozdań w zakresie operacji finansowych sporządzonych przez dysponenta kontrolowanej części w jednostkach, w których nie badano ksiąg rachunkowych są oceny: koncepcji systemu kontroli zarządczej zapewniającej w sposób racjonalny kontrolę prawidłowości i rzetelności sporządzonych sprawozdań budżetowych, w tym z budżetu środków europejskich, sprawozdań w zakresie operacji finansowych, z uwzględnieniem sprawozdań dysponenta III stopnia, dokonane według kryteriów z art. 5 ustawy o NIK oraz zgodności danych wykazanych w sprawozdaniach z ewidencją księgową. Badanie zgodności danych ze sprawozdań z ewidencją księgową polega na porównaniu przedstawionych w rocznych sprawozdaniach danych z zapisami na odpowiednich kontach ewidencji księgowej, sprawdzeniu prawidłowości dokonywania korekt sprawozdań w przypadku ujawnienia nieprawidłowości.

W jednostkach, w których przeprowadza się szczegółowe badanie ksiąg rachunkowych, przedstawiana jest opinia o prawidłowości i rzetelności sporządzenia rocznych sprawozdań budżetowych i kwartalnych sprawozdań w zakresie operacji finansowych. Podstawę do wydania opinii stanowią ponadto wyniki badania prawidłowości ksiąg rachunkowych dysponenta głównego, w zakresie mającym wpływ na sprawozdania bieżące i roczne.

Ponadto we wszystkich jednostkach uzasadnieniem do opinii o sprawozdaniach jest informacja o terminowości ich sporządzania oraz poprawności formalno-rachunkowej.

Kontrola wykonania planów finansowych pozabudżetowych jednostek sektora finansów publicznych

Sprawdzeniu podlega realizacja ujętych w załącznikach do ustawy budżetowej planów finansowych państwowych funduszy celowych, wybranych agencji wykonawczych i państwowych osób prawnych. Dokonanie oceny realizacji planu finansowego wskazanych wyżej form organizacyjnych poprzedzone jest badaniem:

- a) legalności i rzetelności wprowadzania zmian w planie przychodów/dochodów i kosztów/wydatków państwowego funduszu celowego, agencji wykonawczej, państwowej osoby prawnej,
- b) pozyskiwania dochodów własnych, w tym skuteczności egzekwowania należności,
- c) legalności i rzetelności planowania przychodów, ustalając źródła pozyskiwania przychodów i ich wielkość, w tym dotacji z budżetu; rozmiarów wymierzonych a niewpłaconych należności; działań windykacyjnych,
- d) legalności wydatków (kosztów), czyli wydatkowania środków na zadania określone ustawą dla danej formy organizacyjnej; wydatkowania środków na cel (celowość) wskazany np. w ustawie powołującej fundusz (agencję); zgodności wykorzystania dotacji z przeznaczeniem (jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że dotacja przeznaczona jest na określony cel); zobowiązań i przyczyn ich powstania; zatrudnienia i wynagrodzeń,
- e) osiągniętych rzeczowych efektów wydatkowania środków i ich zgodności z celami, np. państwowego funduszu celowego, agencji rządowej,
- f) stopnia realizacji głównych zadań,
- g) sposobu gospodarowania wolnymi środkami,
- h) rzetelności sprawozdań i ksiąg rachunkowych.