



KBF.430.002.2020
Nr ewid. 15/2020/P/19/009/KBF

Informacja o wynikach kontroli

**PRAWIDŁOWOŚĆ
SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZANYCH
PRZEZ PAŃSTWOWE JEDNOSTKI BUDŻETOWE**

DEPARTAMENT BUDŻETU I FINANSÓW

MISJA

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

WIZJA

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

Informacja o wynikach kontroli

Prawidłowość sprawozdań finansowych sporządzanych przez państwowe jednostki budżetowe

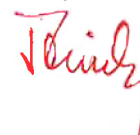
Dyrektor Departamentu Budżetu
i Finansów



Stanisław Jarosz

Akceptuję:

Wiceprezes Najwyższej Izby Kontroli



Tadeusz Dziuba

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Marian Banaś
Warszawa, dnia

30.03.2020

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

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA	8
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI.....	9
4. WNIOSKI.....	17
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	19
5.1. Sprawozdania finansowe	19
5.1.1. Nieprawidłowości ogólne	19
5.1.2. Bilans	20
5.1.3. Rachunek zysków i strat	27
5.1.4. Zestawienie zmian w funduszu własnym	28
5.1.5. Informacja dodatkowa	28
5.2. Księgi rachunkowe	30
5.3. Zintegrowany System Rachunkowości i Zarządzania Kadrami.....	40
6. ZAŁĄCZNIKI.....	51
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	51
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	60
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności.....	64
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	65
6.5. Stanowisko Ministra Obrony Narodowej do informacji o wynikach kontroli	66
6.6. Stanowisko Ministra Sprawiedliwości do informacji o wynikach kontroli.....	67

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

ME	Ministerstwo Energii, od 15 listopada 2019 r. Ministerstwo Aktywów Państwowych ¹ ;
MON	Ministerstwo Obrony Narodowej;
MS	Ministerstwo Sprawiedliwości;
MSWiA	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji;
MSZ	Ministerstwo Spraw Zagranicznych;
Ambasada w Lizbonie	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Portugalii;
Ambasada w Singapurze	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Singapuru;
Ambasada w Wilnie	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej;
ZSRK	Zintegrowany System Rachunkowości i Zarządzania Kadrami;
Fundusz Sprawiedliwości	Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej – Fundusz Sprawiedliwości;
Ustawa o finansach publicznych	ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.);
Ustawa o rachunkowości	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.);
Rozporządzenie w sprawie rachunkowości	rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie 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 2020 r. poz. 342);
Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości	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 2017 r. poz. 760) – uchylone z dniem 1 stycznia 2018 r.;
Rozporządzenie w sprawie gospodarki finansowej sądów	rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej i działalności inwestycyjnej sądów powszechnych (Dz. U. poz. 1476, ze zm.).

¹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 19 listopada 2019 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie utworzenia Ministerstwa Energii (Dz. U. poz. 2290).

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych we wszystkich istotnych aspektach zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawiają rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostki?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy księgi rachunkowe jednostek budżetowych, stanowiące podstawę sporządzenia sprawozdań finansowych, były prowadzone prawidłowo, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami, w tym, czy stosowane programy komputerowe spełniały wymogi ustawy o rachunkowości?
2. Czy sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych przedstawiają rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostek i są zgodne, co do formy i treści, z obowiązującymi przepisami?
3. Czy dyrektor Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu prawidłowo realizował zadania związane z pełnieniem funkcji Centrum Kompetencji dla Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Zarządzania Kadrami, a Minister Sprawiedliwości rzetelnie sprawował nadzór w tym zakresie?

Kontrola została przeprowadzona z inicjatywy własnej Najwyższej Izby Kontroli w ramach planu pracy NIK przyjętego na 2019 r.

Po wybuchu kryzysu ekonomicznego w 2008 r. Komisja Europejska rozpoczęła prace nad zmianą zasad przekazywania danych statystycznych i ekonomicznych przez poszczególne państwa członkowskie. Celem było zwiększenie przejrzystości informacji o sytuacji ekonomicznej poszczególnych państw, w tym zapewnienie porównywalności danych przekazywanych przez różne państwa. Zwiększający się stopień powiązań ekonomicznych między krajami Unii Europejskiej oraz fakt, że kraje członkowskie stały się gwarantami zobowiązań innych państw, sprawił, że przejrzyste i powszechnie zrozumiałe zasady sprawozdawczości okazały się niezbędne².

W toku prac nad harmonizacją zauważono, że część krajów członkowskich pozostaje przy kasowym systemie planowania i rozliczania swoich budżetów, jednak coraz więcej państw wdraża zarządzanie budżetem oparte o zasady rachunkowości memoriałowej. Jednak różne państwa przyjmowały różne zasady, przy czym część wprowadzała wyłącznie pewne elementy rachunkowości memoriałowej, pozostając jednocześnie przy kasowym rozliczaniu budżetu.

Rachunkowość oparta o zasadę kasową pozwala z bardzo wysokim stopniem wiarygodności ustalić, jakie wydatki zostały poniesione w danym okresie na realizację zadań i jakie dochody (wpływy) osiągnięto z tego tytułu. Wadą tego systemu jest to, że w pewnym stopniu pozwala manipulować wynikiem okresu, poprzez przyspieszenie wydatków czy przesunięcie ich na przyszły okres sprawozdawczy. Ponadto dokonanie jednorazowo dużych wydatków (szczególnie inwestycyjnych, takich jak zakupy nieruchomości) powoduje, że w jednym okresie nakłady na realizację zadania są wyjątkowo wysokie, a w kolejnych okresach – znacząco niższe. System ten nie pozwala także rozpoznać i uwzględnić wydatków, które zostaną poniesione w przyszłości, nawet tych ściśle związanych z bieżącymi działaniami. Niewątpliwą zaletą tego systemu jest jednak prostota ustalenia poniesionych wydatków i osiągniętych wpływów.

Rachunkowość oparta o zasadę memoriałową ma na celu wiarygodne ustalenie kosztów działań podjętych w danym okresie, niezależnie od terminu poniesienia wydatku. W kosztach danego okresu w tym podejściu należy uwzględnić zarówno fakt, że jednostka użytkuje nieruchomość nabytą w przeszłości, jak i przyszłe wydatki wynikające z bieżących działań (jeżeli na przykład państwo wywłaszczy obywateli, przeznaczając ich grunty pod autostradę, i osoby te zażądają odszkodowania, to w rachunkowości memoriałowej koszt tych odszkodowań zostanie uwzględniony przy kalkulacji kosztów budowy drogi. W rachunkowości kasowej wydatek będzie uwzględniony dopiero po ostatecznym wyroku sądu, często wiele lat później). Z drugiej strony prawidłowe ustalenie kosztów jest pracochłonne i wymaga bardziej rozbudowanego systemu sprawozdawczości.

² <https://www.epsas.eu/en/>

Jednostki kontrolowane

Pięć ministerstw, trzy ambasady, trzy jednostki sądownictwa powszechnego

Okres objęty kontrolą

Okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. z uwzględnieniem zdarzeń, jakie miały miejsce w okresach wcześniejszych i późniejszych, jeżeli miały one wpływ na zjawiska będące przedmiotem kontroli

Pewne elementy sprawozdawczości opartej o zasadę memoriału obowiązują kraje członkowskie już od dłuższego czasu. Sprawozdania składane do EUROSTAT w zakresie danych dotyczących długu i deficytu publicznego oparte są bowiem o rachunek kosztów, a nie wydatków.

Infografika nr 1

Zasady rachunkowości dla jednostek budżetowych



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli.

Wyrazem dążenia do ujednoczenia zasad rachunkowości budżetowej w państwach Unii jest obowiązująca Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich³ zobowiązująca kraje do posiadania jednolitych systemów rachunkowości obejmujących wszystkie podsektory sektora instytucji rządowych i samorządowych⁴ oraz trwające w Unii Europejskiej prace nad harmonizacją rachunkowości krajów członkowskich poprzez wprowadzenie Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. *European Public Sector Accounting Standards*, zwane EPSAS). Pierwszym etapem ich wdrożenia ma być – zakładane przez EUROSTAT – przygotowanie przez kraje członkowskie tzw. bilansu otwarcia obejmującego wszystkie aktywa i zobowiązania sektora instytucji rządowych i samorządowych. Docelowo zakłada się sporządzanie skonsolidowanego sprawozdania państwa, którego podstawę stanowić będą sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i bilans budżetu państwa.

Wyniki dwóch wcześniejszych kontroli NIK w tym zakresie przeprowadzonych w latach 2014–2015⁵ wskazują, że kontrolowane sprawozdania nie

³ Dz. Urz. UE L 306 z 23.11.2011, str. 41.

⁴ General government.

⁵ Informacja o wynikach kontroli *Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych* Nr ewid. 69/2015/P/14/014/KBF oraz Informacja o wynikach kontroli *Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej*, Nr ewid. 89/2016/P/15/015/KBF.

przedstawiały rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej jednostek, co wynikało zarówno z błędów w zakresie prowadzenia ewidencji księgowej, jak i z prezentacji danych w sprawozdaniach. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono wówczas w niemal wszystkich 20 kontrolowanych jednostkach.

Od 1 stycznia 2018 r. obowiązuje nowe rozporządzenie w sprawie rachunkowości. Tym samym sprawozdania finansowe składane w 2019 r. za 2018 r. były pierwszymi sporządzonymi według nowych zasad. Jedną z istotnych zmian, wprowadzoną rozporządzeniem w sprawie rachunkowości, jest obowiązek sporządzenia nowego elementu sprawozdania, jakim jest „Informacja dodatkowa”. Zastąpiła ona występujące dotychczas informacje uzupełniające prezentowane w poszczególnych częściach sprawozdania. Zmiany te wynikały z konieczności dostosowania funkcjonujących w Polsce regulacji do potrzeb spełnienia wymogów wynikających z przyszłej harmonizacji rachunkowości.

Ogólne zasady sporządzania sprawozdań finansowych jednostek budżetowych zostały opisane w rozdziale 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości, gdzie wskazano, iż sprawozdanie finansowe składa się z:

- bilansu,
- rachunku zysków i strat (wariant porównawczy),
- zestawienia zmian w funduszu oraz
- informacji dodatkowej.

Wyjątek stanowi sprawozdanie placówki, które obejmuje wyłącznie bilans (§ 23 ust. 2).

Pomimo iż celem funkcjonowania jednostek budżetowych nie jest osiągnięcie zysku, a sprawozdanie finansowe nie jest miarą efektywności ich funkcjonowania, wiarygodne sprawozdanie finansowe stanowi źródło danych i informacji o zarządzanym majątku i przepływach/alokacji środków. A tym samym może służyć jako źródło informacji do dalszych analiz, w tym również w zakresie zarządzania państwem. Istotne jest bowiem, że w odróżnieniu od sprawozdawczości budżetowej, w sprawozdaniach finansowych prezentowane są dane w ujęciu memoriałowym, a także narastająco.

Tym samym Najwyższa Izba Kontroli za celowe uznała sprawdzenie, czy jednostki budżetowe należycie wywiązują się z obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych oraz w jakim stopniu przygotowane są na planowaną reformę.

W 2016 r. zakończył się proces wdrażania jednolitego systemu finansowego i kadrowego we wszystkich jednostkach sądownictwa powszechnego. Nowy system wdrożono w ponad 350 jednostkach, zastępując ponad 1500 różnych aplikacji, a w niektórych sądach nawet księgi prowadzone dotychczas ręcznie. Wyniki przeprowadzanych rokrocznie kontroli wykonania budżetu państwa w sądach powszechnych wskazywały jednakże, że chociaż system został już całkowicie wdrożony i funkcjonuje, to jednak nie spełniał niektórych wymogów ustawy o rachunkowości. Z tego względu NIK objęła kontrolą również kwestie administrowania systemem ZSRK funkcjonującym w sądach.

2. OCENA OGÓLNA

Sprawozdania finansowe jednostek budżetowych nie przedstawiają rzetelnego i jasnego obrazu ich sytuacji majątkowo-finansowej oraz nie są wolne od błędów

Sprawozdania finansowe siedmiu z 11 objętych kontrolą jednostek zawierały błędy, które nie pozwoliły uznać, że sprawozdania te zostały sporządzone prawidłowo i spełniają wymogi ustawy o rachunkowości. Wynikało to zarówno z nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg i sporządzaniu sprawozdań, jak i z błędów w organizacji systemu rachunkowości i organizacji prowadzenia ksiąg rachunkowych. Podobne wnioski płynęły z poprzednich kontroli NIK dotyczących tych kwestii. Wprawdzie sprawozdawczość finansowa, czy szerzej rachunkowość memoriałowa, ciągle jeszcze nie są w jednostkach budżetowych wykorzystywane do podejmowania decyzji oraz pomiaru nakładów i osiągnięć, jednak ich rola będzie stopniowo rosła. Prawidłowa organizacja systemu rachunkowości, w tym prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z obowiązującymi przepisami, jest z tego punktu widzenia sprawą kluczową. Mimo to w prawie wszystkich kontrolowanych jednostkach stwierdzono nieprawidłowości w prowadzonych księgach rachunkowych. Skala i rodzaj tych błędów były dość zróżnicowane, począwszy od błędów formalnych do stanów nieprawidłowych zagrażających wiarygodności i integralności danych, którymi są np. brak ochrony przed zmianą i usunięciem danych (w ambasadach) czy możliwość otwierania ksiąg rachunkowych lat poprzednich i edycji danych (w sądach).

Zidentyfikowane przez NIK nieprawidłowości nie mają wpływu na realizowane przez te jednostki zadania, natomiast w istotny sposób zniekształcają obraz ich sytuacji finansowo-majątkowej wynikający z publikowanych sprawozdań finansowych. Źródłem tych błędów były co do zasady: niewłaściwa organizacja pracy, braki kadrowe, niewłaściwie opracowane lub niezaktualizowane regulacje wewnętrzne, w tym dotyczące zasad rachunkowości, nie w pełni funkcjonalne systemy finansowo-księgowe, nieskutecznie funkcjonujące mechanizmy kontrolne oraz niewłaściwa interpretacja przepisów.

Wdrożony w sądach powszechnych Zintegrowany System Rachunkowości i Zarządzania Kadrami znacznie przyczynił się do ujednoczenia rachunkowości sądów, w tym zapewnił porównywalność danych prezentowanych przez poszczególne jednostki sądownictwa. Wykonywanie czynności związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymywaniem systemów informatycznych obsługujących sądy powszechne powierzono Sądowi Apelacyjnemu we Wrocławiu. Dyrektor Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu prawidłowo zorganizował prace w zakresie administrowania i rozwoju systemu. Minister Sprawiedliwości ustanowił racjonalny system kontroli zarządczej nad tymi procesami. Nie zapobiegło to jednak niezgodnościom sposobu funkcjonowania systemu z wymaganiami ustawy o rachunkowości ani nie zapewniło ich niezwłocznego usunięcia.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

W trzech z 11 kontrolowanych jednostek nie stwierdzono nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych za rok 2018, a w jednej jednostce stwierdzone nieprawidłowości nie były istotne. W pozostałych siedmiu jednostkach stwierdzone nieprawidłowości miały ujemny wpływ na jasność i rzetelność przedstawienia ich sytuacji finansowej i majątkowej. Przy czym skala i rodzaj wykrytych w czterech jednostkach błędów były na tyle istotne, że sporządzone przez te jednostki sprawozdania NIK oceniła negatywnie. [str. 19]

Tylko cztery z 11 sprawozdań jednostek budżetowych i placówek oceniono pozytywnie

Ministerstwo Obrony Narodowej nie sporządziło sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, ograniczając się do sporządzenia tzw. sprawozdań cząstkowych. Podobne nieprawidłowości NIK stwierdzała już wcześniej, podczas kontroli sprawozdań finansowych za lata 2013 i 2014. Zaznaczyć należy, że nieprawidłowość ta może wystąpić tylko w jednostkach obsługujących kilku dysponentów (np. dysponenta części budżetowej i dysponenta III stopnia), a wynika z faktu, że jednostki prowadzą odrębne księgi dla każdego z dysponentów (co oczywiście jest zasadne) i na podstawie tych ksiąg sporządzają odrębne sprawozdania finansowe. Takie cząstkowe sprawozdania nie są jednak spełnieniem wymogów sprawozdawczych wynikających z przepisów prawa. [str. 19]

MON nie sporządziło sprawozdania finansowego jednostki budżetowej

Rzeczowe aktywa trwałe oraz wartości niematerialne i prawne są w większości jednostek budżetowych istotnym wartościowo składnikiem aktywów. Są również niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania tych jednostek. Dlatego ważna jest kontrola nad majątkiem jednostki, w tym rzetelna, prawidłowo prowadzona ewidencja. Zarządzanie składnikami majątku trwałego powinno uwzględniać konieczność ciągłej analizy jakości i przydatności tych aktywów, likwidowania składników nieprzydatnych i zastępowania ich nowymi. Tymczasem w sześciu z 11 jednostek stwierdzono nieprawidłowości w ewidencji składników majątku, począwszy od pomyłek czysto formalnych do błędów powodujących praktyczny brak możliwości ustalenia, jaki majątek jednostka faktycznie posiada. [str. 20–22]

W ponad połowie kontrolowanych jednostek stwierdzono błędy w ewidencji i prezentacji aktywów trwałych

Kolejnym istotnym składnikiem aktywów większości jednostek budżetowych są należności. Istotą działania jednostek budżetowych nie jest maksymalizacja przychodów czy wpływów (wyjątkiem jest tu administracja skarbowa), niemniej jednak mają one obowiązek podejmowania działań zapewniających wpłatę do budżetu wszystkich kwot należnych Skarbowi Państwa. Prawidłowa prezentacja należności w sprawozdaniu finansowym powinna pokazać, jakie kwoty jednostka spodziewa się otrzymać w najbliższym roku (należności krótkoterminowe), jakie w latach kolejnych (należności długoterminowe), a ile należności może nie zostać, z różnych względów, wyegzekwowane od podmiotów zobowiązanych (dane o odpisach aktualizujących wartość należności prezentowane są w Informacji dodatkowej). Tymczasem pięć z 11 kontrolowanych jednostek nieprawidłowo przedstawiło te informacje w swoich sprawozdaniach finansowych. [str. 22–24]

Niemal połowa kontrolowanych jednostek nieprawidłowo ewidencjonowała lub wykazywała należności

W ponad połowie kontrolowanych jednostek nie przestrzegano zasady kompletnego ujmowania kosztów

Prawidłowe określenie kosztów zadań wykonywanych przez państwo i jego jednostki, a nie tylko określenie bieżących wydatków, wymaga uważnego i prawidłowego ustalania kosztów przez jednostki budżetowe. Z jednej strony rodzi to konieczność utworzenia rezerw oraz oszacowania wysokości kosztów, o których już wiadomo, że zostaną poniesione w przyszłości, a niepewne są tylko czas ich poniesienia lub kwota. Z drugiej strony istotną kwestią staje się przypisanie kosztów do właściwych lat obrotowych, zarówno tych fakturowanych z góry, jak i tych fakturowanych po wykonaniu dostaw czy usług (i prawidłowe ustalenie rozliczeń międzyokresowych i zobowiązań). Trzecim aspektem jest prawidłowe oszacowanie, w jakim stopniu posiadany majątek został w ciągu roku zużyty dla realizacji celów, a w jakim utracił swoją przydatność (aktywa rzeczowe) czy zdolność generowania wpływów (należności). Prawidłowe ustalenie kosztów wymaga więc dokonywania szacunków, a rodzaj działalności, wielkość majątku i skala wydatków większości jednostek budżetowych powoduje, że rzetelne dokonanie szacunków jest skomplikowane. Z wyjaśnień składanych w toku kontroli wynika, że kierownicy kontrolowanych jednostek często nie przykładali należytej wagi do kwestii prawidłowej wyceny majątku, oszacowania rezerw oraz do terminowego przekazywania dokumentów do księgowości i tym samym do kompletnego ustalenia kosztów. [str. 24 i 26]

Dobra praktyka

Podobne nieprawidłowości stwierdzono również w kontrolach przeprowadzonych w latach 2014 i 2015. Jako dobrą praktykę NIK wskazuje jednak fakt, że w 2018 r. trzy kontrolowane jednostki (Ministerstwo Energii, Ministerstwo Spraw Zagranicznych oraz Sąd Apelacyjny we Wrocławiu) oszacowały rezerwy na przyszłe zobowiązania będące skutkiem toczących się spraw sądowych.

W trzech jednostkach wystąpiły problemy z rozliczaniem, ujmowaniem i prezentacją dotacji

W trzech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości związane z rozliczaniem dotacji oraz księgowaniem i prezentacją w sprawozdaniu finansowym operacji gospodarczych z tym związanych. W dwóch jednostkach (Ministerstwo Sprawiedliwości i Ministerstwo Obrony Narodowej) nie rozliczono dotacji udzielonych na rok 2018 w terminach wynikających z ustawy o finansach publicznych. Dodatkowo w Ministerstwie Obrony Narodowej kwoty nierozliczonych dotacji zostały błędnie zaprezentowane w bilansie. Z kolei w Ministerstwie Spraw Zagranicznych dotacje rozliczono terminowo, jednak operacje te zostały zaewidencjonowane w niewłaściwym okresie. W tym Ministerstwie prezentacja kwoty nierozliczonych dotacji w sprawozdaniu finansowym była nieprawidłowa. [str. 23–25]

Prawie wszystkie jednostki nieprawidłowo sporządziły rachunek zysków i strat

W siedmiu z ośmiu kontrolowanych jednostek, zobowiązanych do sporządzenia rachunku zysków i strat, stwierdzono nieprawidłowości w sporządzeniu tego sprawozdania za rok 2018. Przy czym w sześciu jednostkach nieprawidłowości te miały wpływ na błędne ustalenie wyniku finansowego. [str. 27–28]

Połowa jednostek nieprawidłowo sporządziła zestawienie zmian w funduszu

W czterech z ośmiu kontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości w sporządzeniu zestawienia zmian w funduszu jednostki za rok 2018 (placówki nie sporządzają zestawienia zmian w funduszu). [str. 28]

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Spośród ośmiu⁶ kontrolowanych jednostek zobowiązanych do sporządzenia Informacji dodatkowej, cztery nie wywiązały się należycie z tego obowiązku. Od 2018 r. zmieniła się forma prezentacji informacji opisowych w sprawozdaniach jednostek budżetowych, stała się ona bardziej rozbudowana. Informacja dodatkowa pozwala przedstawić w pełniejszy sposób dane o działalności jednostki niż tylko zagregowane dane kwotowe zawarte w bilansie, rachunku zysków i strat oraz zestawieniu zmian w funduszu, przez co sprawozdania finansowe stają się źródłem kompleksowej wiedzy o sytuacji finansowo-majątkowej jednostki oraz zachodzących w niej w trakcie roku procesach. Trzy kontrolowane jednostki nie ujawniły wszystkich niezbędnych danych lub zaprezentowały dane obciążone błędami, a jedna z nich w ogóle nie opublikowała tej części sprawozdania finansowego w Biuletynie Informacji Publicznej. [str. 28–30]

Półowa jednostek błędnie sporządziła Informację dodatkową

We wszystkich kontrolowanych jednostkach, z wyjątkiem Ministerstwa Energii, księgi rachunkowe nie były prowadzone prawidłowo. Zarówno charakter, jak i skala stwierdzonych przez NIK nieprawidłowości były istotne. Programy komputerowe służące do prowadzenia ksiąg rachunkowych placówek zagranicznych oraz sądów nie spełniały niektórych wymogów ustawy o rachunkowości, co z kolei miało negatywny wpływ na jakość sporządzanych przez te jednostki sprawozdań finansowych. [str. 30]

Nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych zidentyfikowano w aż 10 z 11 kontrolowanych jednostek

Dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości, o której mowa w art. 4 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości, w siedmiu z 11 kontrolowanych jednostek wymagała uzupełnienia lub aktualizacji, w tym w związku ze zmianami przepisów. W przypadku dwóch jednostek nieprawidłowe zapisy polityki rachunkowości skutkowały nieprawidłowymi księgowaniami, w konsekwencji czego dane zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego. W jednej jednostce stwierdzono również, że nieprawidłowe zasady obiegu dokumentów spowodowały opóźnienia w przekazywaniu dokumentów księgowych pomiędzy poszczególnymi komórkami merytorycznymi.

Zasady rachunkowości były niekompletne lub nieaktualne w siedmiu z 11 kontrolowanych jednostek

Ponadto w dwóch jednostkach (Ministerstwo Obrony Narodowej i Ministerstwo Sprawiedliwości) nie opracowano jednego dokumentu, który zawierałby kompleksowy opis organizacji tych jednostek. Opracowane cząstkowe zasady rachunkowości nie spełniały wymogu opisanego sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz zwiększały ryzyko stosowania niejednorodnych zasad. [str. 30–31]

Pomimo że księgi rachunkowe wszystkich sądów prowadzone są od 1 stycznia 2016 r. w jednym systemie księgowym, Ministerstwo Sprawiedliwości nie przekazało jednostkom podległym opisowi informatycznego systemu przetwarzania danych, metod zabezpieczania dostępu do danych i systemu ich przetwarzania oraz metod dostępu do danych i ich zbiorów. Informacje te były niezbędne do rzetelnego opracowania zasad rachunkowości, do czego obowiązywały przepisy ustawy o rachunkowości (art. 10 ust. 1 pkt 3 i 4).

Jednostki nadrzędne nie dopełniły obowiązków

⁶ Placówki zagraniczne są z tego obowiązku zwolnione.

Wzorcowe zasady rachunkowości, zawierające opis wykorzystywanych systemów informatycznych, nie zostały również opracowane przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych dla podległych placówek zagranicznych. [str. 31]

Systemy księgowe sądów i placówek zagranicznych nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości

Wykorzystywane w kontrolowanych placówkach zagranicznych oraz sądach systemy księgowe nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości.

Stosowany w ambasadach program finansowo-księgowy FK-WIN błędnie sumował obroty dziennika, przez co nie było możliwe uzgodnienie obrotów dziennika i zestawienia obrotów i sald. Utrudniało to kontrolę przez użytkowników spójności informacji zawartych w księgach rachunkowych placówek. System nie posiadał wbudowanych funkcji uniemożliwiających dokonywanie zapisów w księgach poprzednich miesięcy i lat obrotowych, co rodziło ryzyko przypadkowej lub celowej zmiany danych w księgach po sporządzeniu sprawozdań. Natomiast wykorzystywany do ewidencji środków trwałych program LUPINE nie pozwalał na wygenerowanie podstawowych danych umożliwiających rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych ani uzgodnienie stanu środków trwałych z księgą główną na dzień bilansowy.

Wymogów ustawowych nie spełniał również program finansowo-księgowy wykorzystywany w sądownictwie. Od chwili jego wprowadzenia do użytkowania aż do kwietnia 2018 r. księgi rachunkowe generowane przez ten system wykazywały niespójne dane, co wynikało z błędnego rozpoznawania przez system jednego rodzaju transakcji. Przyczynę tej niezgodności zidentyfikowano już w 2015 r., a mimo to rozwiązanie problemu zajęło trzy lata. Ponadto system umożliwiał otwarcie ksiąg rachunkowych za poprzednie lata obrotowe, co umożliwiało dokonywanie zmian w księgach po sporządzeniu i zatwierdzeniu sprawozdań. [str. 31–33]

W dwóch jednostkach dane w księgach pomocniczych nie były spójne z danymi w księdze głównej

W dwóch jednostkach dane w księgach pomocniczych, które zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o rachunkowości zawierają zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej, nie były zgodne z danymi w księdze głównej. Niezgodności wystąpiły w danych dotyczących środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Wynikało to przede wszystkim z błędnych księgowania. Niemniej jednak w Ambasadzie w Singapurze przyczyny części różnic nie zostały wyjaśnione. [str. 33]

W ponad połowie kontrolowanych jednostek nieprawidłowo przeprowadzono inwentaryzację

Po raz kolejny Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła nieprawidłowości w zakresie przeprowadzanej inwentaryzacji⁷. Wystąpiły one w siedmiu z 11 jednostek objętych kontrolą i polegały w szczególności na:

- nieprawidłowym dokumentowaniu przeprowadzenia weryfikacji sald i zapisów księgowych,
- niedokonaniu weryfikacji przydatności składników majątkowych dla potrzeb jednostki,
- nieprawidłowej weryfikacji środków na rachunku bankowym,

⁷ Nieprawidłowości w zakresie inwentaryzacji stwierdzono również w ramach kontroli sprawozdań finansowych za rok 2013 i 2014 – Informacja o wynikach kontroli *Prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych*, Nr ewid.: 69/2015/P/14/014/KBF oraz Informacja o wynikach kontroli *Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej*, Nr ewid.: 89/2016/P/15/015/KBF.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

- przeprowadzeniu inwentaryzacji w sposób niezapewniający rzetelności tego procesu,
- przeprowadzaniu inwentaryzacji w drodze weryfikacji zapisów w księgach z dokumentami, w momencie gdy były one jeszcze niekompletne.

Nieprawidłowo przeprowadzona inwentaryzacja utrudnia lub uniemożliwia stwierdzenie faktycznego stanu majątku i źródeł jego finansowania na dzień bilansowy. [str. 34]

Stwierdzone przez Najwyższą Izbę Kontroli nieprawidłowości dotyczyły również wymogów formalnych odnośnie do dowodów księgowych (dwie jednostki), niekompletności i nieprawidłowej ich dekretacji, a nawet jej braku (trzy jednostki) oraz zbyt późnego lub wczesnego ujęcia operacji gospodarczych w księgach rachunkowych (trzy jednostki). Stanowiło to naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości zawartych w art. 21 ust. 1 oraz art. 22 ust. 1. [str. 35–37]

W pięciu jednostkach wystąpiły nieprawidłowości w dowodach i zapisach księgowych

We wszystkich kontrolowanych sądach oraz jednej placówce zagranicznej nieterminowo zamknięto księgi rachunkowe za 2017 r. Ponadto w dwóch sądach nieterminowo zamknięto również księgi za 2018 r. Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych kontrolowanych sądów nastąpiło od siedmiu dni do czterech miesięcy po terminie wynikającym z rozporządzenia w sprawie rachunkowości, tj. 30 kwietnia roku następnego. Stwierdzono przy tym, że w jednej jednostce księgi zostały zamknięte centralnie przez administratorów systemu. [str. 37]

W czterech jednostkach księgi rachunkowe zostały zamknięte po ustawowym terminie

W sześciu jednostkach zidentyfikowano wysokie ryzyko utraty danych archiwalnych lub dostępu do nich, chociaż zgodnie z art. 71 oraz art. 74 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe muszą być przechowywane przez okres co najmniej pięciu lat, w sposób zapewniający ich bezpieczeństwo i dostęp do nich. Dotyczyło to wszystkich kontrolowanych sądów i placówek zagranicznych.

Istotne braki w archiwizacji ksiąg rachunkowych sądów i placówek zagranicznych

Archiwizacja danych stanowiących księgi rachunkowe sądów była dokonywana centralnie na serwerach Ministerstwa Sprawiedliwości. Kontrolowane sądy sporadycznie tworzyły kopie zapasowe we własnym zakresie. Nie dokonywały również kompletnych wydruków ksiąg rachunkowych, pomimo że nie posiadały żadnego potwierdzenia, że obowiązek archiwizacji został przeniesiony na Ministra Sprawiedliwości. Mając na uwadze powyższe, jak również potencjalną awarię tych serwerów czy problemy z łącznością, dostęp do tych danych przez sądy będzie utrudniony.

Niezapewnienie bezpieczeństwa i integralności danych księgowych przez wykorzystywany w ambasadach system finansowo-księgowy było wynikiem nieprawidłowo zaprojektowanej funkcjonalności archiwizacji danych. Sposób archiwizacji danych w systemie nie tylko nie pozwalał na automatyczne tworzenie kopii zapasowych, ale równocześnie nie zabezpieczał przed omyłkowym lub celowym usunięciem plików stanowiących księgi rachunkowe, co z kolei rodzi wysokie ryzyko utraty danych. Do usunięcia danych doszło w Ambasadzie w Singapurze, gdzie utracono dane za sierpień 2018 r.

Stwierdzono również, że pomimo obowiązywania w MSWiA zasady comiesięcznej archiwizacji danych na nośniku zewnętrznym, archiwizacja danych za pięć miesięcy 2018 r. nie została przeprowadzona. [str. 37–38]

Nieprawidłowości w realizacji wydatków i ujmowaniu operacji części 15 Sądy powszechne w MS

W Ministerstwie Sprawiedliwości nie wyodrębniono ewidencji księgowej dla operacji gospodarczych dotyczących sądów powszechnych. Wszystkie operacje gospodarcze dokonywane przez Ministerstwo ujmowano jako operacje dotyczące części 37 *Sprawiedliwość*, naruszając wymogi rzetelnej sprawozdawczości. Jednocześnie wydatki dotyczące sądów powszechnych MS finansowało z części 37 zamiast z części 15/01 *Ministerstwo Sprawiedliwości*, naruszając zasadę przejrzystości finansów publicznych. [str. 38–39]

Nieprawidłowości w zawieraniu i realizacji umów w czterech jednostkach

W czterech jednostkach wystąpiły nieprawidłowości w zawieraniu i realizacji umów. Dotyczyły one:

- zawarcia niektórych umów z naruszeniem wewnętrznych regulacji (Ministerstwo Sprawiedliwości);
- zawarcia niektórych umów niezgodnie z wymogami jednostki nadrzędnej, tj. wyłącznie w języku portugalskim, zamiast w dwóch językach (Ambasada w Lizbonie);
- nieterminowej realizacji zobowiązań (Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków);
- uregulowania zobowiązania pomimo braku informacji potwierdzającej zgodność dostarczonego towaru z zakresem umowy (Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji). [str. 39–40]

Wprowadzenie jednego systemu finansowo-księgowego w sądach powszechnych

Rosnące znaczenie dla prawidłowości rachunkowości mają systemy informatyczne. Prawidłowo wybrany i wdrożony system finansowo-księgowy może w dużym stopniu ułatwić spełnienie wymogów ustawy o rachunkowości oraz ułatwić sprawowanie kontroli zarządczej zarówno kierownikowi jednostki, jak i jednostce nadrzędnej.

Pomysł wprowadzenia jednolitego systemu finansowo-księgowego oraz kadrowo-płacowego powstał już w 2007 r., kiedy przeprowadzono analizę oprogramowania funkcjonującego w sądach i ponoszonych z tego tytułu kosztów związanych z jego utrzymaniem i modyfikacjami. Wprowadzenie takiego systemu miało być połączone z opracowaniem wspólnych zasad (polityki) rachunkowości i przyjęciem jednolitych interpretacji przepisów prawa. Podjęte działania miały w konsekwencji ułatwić sprawowanie nadzoru administracyjnego Ministra Sprawiedliwości nad sądami.

Źródłem finansowania nowo powstającego systemu miały być środki z Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki 2007–2013 (PO KL). Ostatecznie Instytucja Zarządzająca PO KL uzgodniła zakres projektu w 2009 roku. Decyzję o realizacji zintegrowanego systemu służącego prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz zarządzaniu kadrami w oparciu o oprogramowanie SAP ERP podjęto ze względu na uprzedni zakup licencji na ten system w związku z realizacją innego projektu.

Udzielenie w 2011 r. zamówienia publicznego w trybie z wolnej ręki na budowę i wdrożenie ZSRK zostało poprzedzone konkursem na opracowanie koncepcji budowy i wdrożenia tego systemu (stworzenie pracy konkursowej). W 2014 r. Prezes Urzędu Zamówień Publicznych zakwestio-

nowa! legalność wyboru trybu z wolnej ręki do udzielenia ww. zamówienia, stwierdzając naruszenie przez Ministerstwo Sprawiedliwości przepisów ustawy – Prawo zamówień publicznych, gdyż Ministerstwo Sprawiedliwości nagrodziło autora wybranej pracy konkursowej zaproszeniem do negocjacji i następnie udzieliło zamówienia w trybie z wolnej ręki na wykonanie zamierzonego przedsięwzięcia w postaci budowy i wdrożenia ZSRK, a nie jedynie na uszczegółowienie pracy konkursowej. W konsekwencji Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju stwierdziło niekwalifikowalność wydatków na ZSRK z PO KL, co skutkowało koniecznością zwrotu środków otrzymanych z Programu Operacyjnego. Korekta finansowa została pokryta z części 37 *Sprawiedliwość*. [str. 40–42]

Od 2011 r. do 2016 r. w Ministerstwie Sprawiedliwości funkcjonował zespół do spraw realizacji umowy na budowę i wdrożenie systemu, w skład którego wchodził pracownicy Ministerstwa i sądów oraz wykonawcy, a nadzór nad jego pracami sprawował podsekretarz stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości.

Struktura organizacyjna projektu

W styczniu 2013 r. wykonywanie prac związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymywaniem systemów informatycznych obsługujących sądy powszechne powierzono Sądowi Apelacyjnemu we Wrocławiu, w którym w tym celu powołano oddział pełniący funkcję Centrum Kompetencji i Informatyzacji Sądownictwa. [str. 44–45]

W 2013 r. ZSRK pilotażowo został wdrożony w sądach apelacji wrocławskiej, a od 2014 r. stał się systemem obowiązującym w tych sądach. Począwszy od 2015 r. system zaczęły wdrażać pozostałe sądy w kraju. Ostatecznie od 2016 r. ZSRK stał się jedynym obowiązującym systemem finansowo-księgowym oraz kadrowo-płacowym w sądach powszechnych.

Wdrożenie ZSRK w sądach powszechnych

Skala przedsięwzięcia, jakim było wdrożenie i utrzymywanie jednolitego systemu dla blisko 400 jednostek, była widoczna już w 2014 r. Konieczne okazało się rozdzielenie zadań powierzonych Sądowi Apelacyjnemu we Wrocławiu na kilka jednostek i zapewnienie wsparcia użytkownikom systemu. Do tego celu został utworzony *Oddział Finansowy do spraw utrzymania Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Zarządzania Kadrami* w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu, a I linię wsparcia użytkowników przejął Sąd Apelacyjny w Krakowie. Od 2014 r. odnotowano ponad 200 tys. zgłoszeń użytkowników do I linii wsparcia. Dominującą rolę w procesie wspierania użytkowników odgrywał jednak zespół II linii wsparcia funkcjonujący we wrocławskim Sądzie. Dzięki jego zaangażowaniu do zewnętrznego wykonawcy systemu przekazywanych jest tylko ok 1,7% zgłoszeń. [str. 43–44]

Minister Sprawiedliwości, w ramach sprawowania kontroli zarządczej, ustanowił racjonalny system nadzoru nad wykonywaniem przez Dyrektora Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu powierzonych zadań w zakresie utrzymania i modyfikacji ZSRK. Wystąpiły jednak przypadki niezgodnego z przepisami o rachunkowości funkcjonowania systemu, co świadczy o słabości w zastosowanych mechanizmach kontroli.

Nadzór Ministra nad utrzymaniem ZSRK

W 2016 r. Ministerstwo Sprawiedliwości rozwiązało Zespół Projektowy, wprowadzając nowe zasady organizacji i strukturę zarządzania w zakresie eksploatacji i rozwoju ZSRK oraz dzieląc kompetencje pomiędzy cztery departamenty merytoryczne, z przydzieleniem najważniejszych zadań Dyrektorowi Departamentu Budżetu i Efektywności Finansowej. Rozdzielono też zadania związane z administrowaniem systemem na różne sądy apelacyjne.

Pozwoliło to na równomierne rozłożenie obowiązków, jednak spowodowało spowolnienie pracy związane z płynnością komunikacji pomiędzy jednostkami. [str. 45–46]

Problemy w funkcjonowaniu ZSRK

Zdecydowanie najpoważniejszym problemem zgłaszanym przez użytkowników była niestabilność systemu, polegająca na spowolnieniu jego pracy oraz przerwach w działaniu. Do końca 2018 r. problem ten nie został rozwiązany.

System księgowy dla sądów nie spełniał niektórych wymogów ustawy o rachunkowości

Już w 2015 r. użytkownicy zaczęli zgłaszać, że system nie spełnia niektórych wymogów ustawy o rachunkowości. ZSRK nie zapewniał zgodności zapisów pomiędzy poszczególnymi urządzeniami ewidencyjnymi (dziennikiem oraz zestawieniem obrotów i sald kont księgi głównej). Przyczyny tego stanu rzeczy zostały zidentyfikowane już w 2015 r. Jednak dopiero w 2018 r. do systemu wprowadzono nowy raport spełniający wymagania dla dziennika księgowania. System ZSRK nie zawiera jednego z pól wymaganych ustawą o rachunkowości w urządzeniach ewidencyjnych, tj. pola „Data operacji gospodarczej”. Testowanie poprawki do systemu wprowadzającej datę operacji gospodarczej rozpoczęto dopiero w ostatnim kwartale 2019 r. Ponadto w 2016 r. stwierdzono, że w księdze pomocniczej – module magazynowym wystąpił błąd systemowy dotyczący przenoszenia sald początkowych, skutkiem czego salda w tej księdze były niezgodne z saldami w księdze głównej. [str. 46–48]

Naruszenie zasady ciągłości bilansowej

Podstawą zapewnienia ciągłości bilansowej oraz wiarygodności ksiąg rachunkowych i sprawozdań jest zamykanie ksiąg rachunkowych za każdy rok obrotowy, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za ten okres. Polega to na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe. W systemie finansowo-księgowym obowiązującym w sądach w 2017 r. wprowadzono możliwość otwarcia ksiąg rachunkowych dla wcześniejszych lat obrotowych. Co prawda otwarcia ksiąg dokonują administratorzy systemu we Wrocławiu, za zgodą i na wniosek kierownika danej jednostki, jednak samo wprowadzenie takiej możliwości narusza zasadę ciągłości bilansowej i zmniejsza wiarygodność danych prezentowanych przez sądy w sprawozdaniach. [str. 48–49]

4. WNIOSKI

Sprawozdania finansowe, obok sprawozdań budżetowych, powinny stanowić dla kierowników jednostek, Ministra Finansów, Głównego Urzędu Statystycznego oraz opinii publicznej istotne źródło wiedzy o sytuacji finansowo-majątkowej poszczególnych jednostek i budżetu państwa. Sprawozdania te powinny też stanowić skuteczne narzędzie zarządzania jednostkami. Wyniki kontroli wskazują natomiast, że sprawozdania finansowe jednostek budżetowych w dalszym ciągu nie stanowią rzetelnego źródła informacji o ich sytuacji finansowo-majątkowej. Podobnie jak w dwóch poprzednich kontrolach dotyczących tej tematyki, przeprowadzonych w latach 2014–2015, skala i rodzaj zidentyfikowanych przez NIK nieprawidłowości wyraźnie wskazują na konieczność podjęcia przez kierowników tych jednostek skutecznych działań w celu poprawy wiarygodności zarówno sporządzanych sprawozdań finansowych, jak i prowadzonych ksiąg rachunkowych.

Jest to szczególnie istotne zarówno z uwagi na wartość informacyjną tych sprawozdań, jak i z uwagi na trwające w Unii Europejskiej prace nad harmonizacją rachunkowości państw członkowskich, w tym planowane przez Komisję Europejską wprowadzenie Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego.

Najwyższa Izba Kontroli wnioskuje do Ministra Sprawiedliwości o podjęcie działań mających na celu:

Minister Sprawiedliwości

- 1) ograniczenie w ZSRK możliwości otwierania zamkniętych ksiąg rachunkowych wyłącznie do roku obrotowego, za który nie zatwierdzono jeszcze sprawozdania finansowego;
- 2) wyodrębnienie w ewidencji księgowej Ministerstwa Sprawiedliwości ksiąg dysponenta części 15 *Sądy powszechne*;
- 3) zmianę rozporządzenia w sprawie gospodarki finansowej sądów, tak aby przepisy tego rozporządzenia odsyłały do obowiązujących przepisów rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej. Zgodnie z § 156 ust. 1, § 158 ust. 1 oraz § 159 Zasad techniki prawodawczej⁸ jeżeli zachodzi potrzeba osiągnięcia skrótości tekstu lub zapewnienia spójności regulowanych instytucji prawnych, w akcie normatywnym można posłużyć się odesłaniami do obowiązujących przepisów prawnych. Przepisy rozporządzenia w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej i działalności inwestycyjnej sądów powszechnych (§ 2 pkt 3 lit. e i g, § 14, § 28 ust. 1 i 5 oraz § 30 ust. 1) odsyłają natomiast do nieobowiązujących przepisów rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁹;
- 4) opracowanie i przekazanie sądom powszechnym wytycznych odnośnie tworzenia rezerw na zobowiązania, w tym rezerw na skutki toczących się postępowań sądowych w sprawach przeciwko Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez dyrektorów tych sądów;

⁸ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

⁹ Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm., rozporządzenie uchylone z dniem 13 stycznia 2018 r.

- 5) opracowanie i przekazanie sądom powszechnym informacji dotyczących opisu systemu informatycznego ZSRK w zakresie wymaganym w art. 10 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o rachunkowości w celu umożliwienia jednostkom podległym prawidłowego opracowania zasad (polityk) rachunkowości.

Minister Finansów

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje na potrzebę podjęcia przez Ministra Finansów działań:

- 1) umożliwiających podpisywanie w systemie TREZOR łącznych sprawozdań finansowych w częściach budżetowych od 15/02 do 15/12 przez dyrektorów Sądów Apelacyjnych;
- 2) doprecyzowujących sposób prezentacji w sprawozdaniach finansowych operacji gospodarczych związanych z udzielaniem dotacji, w tym sposób prezentacji dotacji nierozliczonych. Dwie z trzech kontrolowanych jednostek, w których wystąpiły nierozliczone dotacje, błędnie zaprezentowało kwoty dotacji nierozliczonych w swoich sprawozdaniach finansowych, a złożone w toku kontroli wyjaśnienia wskazują, że jednostki budżetowe potrzebują dodatkowych wskazówek odnośnie do prawidłowej ewidencji i prezentacji dotacji nierozliczonych;
- 3) doprecyzowujących termin przeprowadzenia i udokumentowania inwentaryzacji aktywów drogą weryfikacji lub potwierdzenia salda według stanu na dzień bilansowy. Z jednej strony inwentaryzacja ta powinna zostać przeprowadzona w terminie umożliwiającym sporządzenie sprawozdania finansowego, z drugiej zaś w momencie, gdy operacje gospodarcze danego roku obrotowego ujęte są w księgach w miarę kompletnie, a stany aktywów i pasywów wynikające z ksiąg można uznać za rzeczywiste. Tym samym NIK podtrzymuje wniosek zgłoszony w pochodzącej z roku 2015 informacji o wynikach kontroli „Prawidłowość prowadzenia rachunkowości i sporządzania sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych”¹⁰;
- 4) zwiększających świadomość konieczności prawidłowego ustalania kosztów działalności jednostek budżetowych, w kontekście prac prowadzonych na poziomie unijnym nad zwiększeniem roli sprawozdawczości opartej o zasady memoriału, a nie przepływy pieniężne.

¹⁰ Nr ewid. 69/2015/P/14/014/KBF.

5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

5.1. Sprawozdania finansowe

Jedynie w trzech objętych kontrolą jednostkach (**Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji** oraz **Ambasady w Wilnie i w Lizbonie**) sprawozdania finansowe zostały ocenione pozytywnie i nie zidentyfikowano w nich nieprawidłowości. W **Ministerstwie Energii** natomiast ujawnione nieprawidłowości nie wpłynęły w istotny sposób na dane wykazane w sprawozdaniach. Sprawozdanie sporządzone przez to Ministerstwo również oceniono pozytywnie. Oznacza to, że sprawozdania finansowe w tych jednostkach zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z obowiązującymi przepisami i przedstawiają rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowo-finansowej i wyniku finansowego kontrolowanych jednostek, a ewentualne nieprawidłowości nie są rozległe i nie przekraczają przyjętego progu istotności.

W czterech innych jednostkach (**Ministerstwo Obrony Narodowej**, **Ministerstwo Spraw Zagranicznych**, **Ministerstwo Sprawiedliwości**, **Sąd Okręgowy Warszawa-Praga**) stwierdzone nieprawidłowości były na tyle istotne w odniesieniu do sprawozdania finansowego i rozległe, że sprawozdania nie przedstawiały rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej i wyniku finansowego wymienionych jednostek. Sprawozdania te NIK oceniła negatywnie. Natomiast w trzech pozostałych, tj. w **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu**, **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków** oraz **Ambasadzie w Singapurze**, stwierdzone nieprawidłowości pojedynczo lub łącznie były istotne, lecz nie na tyle rozległe w odniesieniu do sprawozdania, aby zniekształcić obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostki. Próg istotności został przekroczony tylko w pojedynczych pozycjach sprawozdań.

Zidentyfikowane przez NIK nieprawidłowości w sprawozdaniach były w większości konsekwencją błędów w organizacji systemu rachunkowości i prowadzeniu ksiąg rachunkowych.

5.1.1. Nieprawidłowości ogólne

Ministerstwo Obrony Narodowej nie sporządziło sprawozdania finansowego jednostki budżetowej za 2018 rok, naruszając w ten sposób obowiązek określony w § 23 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Zostały sporządzone tylko „częstkowe” sprawozdania finansowe, tj.: sprawozdanie finansowe dysponenta części 29 *Obrona Narodowa*, sprawozdanie finansowe Dyrektora Generalnego Urzędu Ministra Obrony Narodowej oraz sprawozdanie łączne dla części 29. Sprawozdania te podlegały ocenie przez NIK.

W sprawozdaniu finansowym **Ambasady w Singapurze** zaprezentowano w bilansie za rok 2018 dane na początek okresu niezgodne z danymi ujętymi na koniec okresu w bilansie za rok 2017, co stanowi naruszenie zasady ciągłości bilansowej opisanej w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Zaprezentowane dane były jednak zgodne z ewidencją księgową według stanu na 31 grudnia 2017 r. i na 1 stycznia 2018 r. Przyczyny ujęcia w sprawozdaniu roku 2017 kwot innych niż wynikające z ewidencji księgowej nie zostały wyjaśnione.

Spośród 11 skontrolowanych jednostek tylko cztery oceniono pozytywnie

Brak sprawozdania finansowego jednostki

Nieprzestrzeganie zasady ciągłości bilansowej

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Nieprawidłowe dane osoby podpisującej sprawozdanie finansowe

Formularz Rachunku zysków i strat wygenerowany z systemu TREZOR dla **Sądu Rejonowego we Wrocławiu-Krzykach** zawierał nieprawidłowe dane osoby podpisującej w imieniu kierownika jednostki (błąd w nazwisku), a mimo to został podpisany i opublikowany na stronie internetowej Sądu. W ocenie NIK, świadczy to o braku prawidłowej kontroli treści dokumentu przez osobę podpisującą sprawozdanie jako kierownik jednostki.

System TREZOR nie jest dostosowany do organizacji sądów

W toku kontroli w Ministerstwie Sprawiedliwości ustalono także, że Informatyczny System Obsługi Budżetu Państwa TREZOR nie uwzględnia specyfiki resortu sprawiedliwości przy sporządzaniu i podpisywaniu łącznych sprawozdań finansowych. Dysponentami budżetów sądów na obszarze apelacji w częściach od 15/02 do 15/12 są dyrektorzy sądów apelacyjnych, którzy są zobligowani do sporządzenia łącznych sprawozdań finansowych na obszarze swojej apelacji zgodnie z treścią § 30 ust. 5 rozporządzenia w sprawie gospodarki finansowej sądów. W myśl tego rozporządzenia przekazują oni łączne sprawozdania finansowe dla swojej części budżetowej do Ministra Sprawiedliwości jako dysponenta części budżetowej 15 *Sądy powszechne*, który z kolei sporządza łączne sprawozdanie finansowe w tej części. Z powyższego wynika, że łączne sprawozdania finansowe w częściach budżetowych od 15/02 do 15/12 powinny być podpisane przez dyrektorów sądów apelacyjnych jako kierowników jednostek odpowiedzialnych za ich sporządzenie. Tymczasem system TREZOR wymusza podpisanie tych sprawozdań przez Ministra Sprawiedliwości jako dysponenta całej części 15.

5.1.2. Bilans

Aktywa trwałe

Błędy w ewidencji lub prezentacji rzeczowych i niematerialnych aktywów trwałych

W pięciu (**Ministerstwo Energii, Ministerstwo Obrony Narodowej, Ministerstwo Sprawiedliwości, Sąd Apelacyjny we Wrocławiu, Sąd Okręgowy Warszawa-Praga**) z 11 kontrolowanych jednostek nieprawidłowo zaprezentowano dane dotyczące wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych oraz środków trwałych w budowie. Stwierdzone nieprawidłowości wynikały z błędów w sposobie ujęcia zdarzeń gospodarczych w księgach rachunkowych oraz problemów w komunikacji wewnętrznej jednostek i powodowały, odpowiednio do ich charakteru, zawiżenie lub zaniżenie wartości tych aktywów. W **Ambasadzie w Singapurze** stwierdzono natomiast rozbieżność między saldami księgi głównej i ksiąg pomocniczych, w wyniku czego nie można było wiarygodnie wycenić wartości aktywów trwałych.

Wartości niematerialne i prawne

W **Ministerstwie Energii** w dwóch przypadkach zsumowano wartości odrębnego oprogramowania komputerowego, traktując to jako ulepszenie wartości niematerialnych i prawnych. Było to niezgodne z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości i spowodowało błędne naliczenie amortyzacji i w konsekwencji zaniżenie wartości wykazanej w pozycji „wartości niematerialne i prawne” o 9,9 tys. zł.

W **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** stwierdzono przypadki ujmowania w ewidencji niematerialnych składników majątku trwałego z opóźnieniem sięgającym nawet cztery lata. Składniki te ujęto w księgach rachunkowych w 2018 r., co NIK ocenia pozytywnie. Ponieważ jednak wartości

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

niematerialne i prawne o łącznej wartości 5079,1 tys. zł były użytkowane, w momencie ich ujęcia w ewidencji, przez okres dłuższy niż dwa lata, jednocześnie ujęto ich umorzenie, co istotnie wpłynęło na poziom kosztów wykazanych przez Sąd w 2018 r.

W Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu stwierdzono błędy w ewidencji środków trwałych popełnione w latach poprzednich, polegające na niekompletnym ujęciu w księgach składników aktywów, w tym nieruchomości oddanej Sądowi w trwały zarząd w 2014 r. (o wartości 23 247,1 tys. zł), oraz zwiększeń wartości środków trwałych w wyniku ich modernizacji. Powyższe składniki aktywów wprowadzono do ewidencji w 2018 r., co NIK oceniła pozytywnie, jednakże nie naliczono amortyzacji odzwierciedlającej zużycie ulepszonych składników od dnia ich zmodernizowania do dnia wprowadzenia do ksiąg w szacunkowej kwocie 74,2 tys. zł. Nieprawidłowość ta spowodowała wykazanie niewiarygodnych danych za poprzedni rok obrotowy w sprawozdaniu finansowym roku 2018 oraz wykazanie zawyżonego o 74,2 tys. zł stanu aktywów na koniec roku.

Środki trwałe

W Ministerstwie Obrony Narodowej błędnie zaprezentowano wartość przejętego gruntu w pozycji „Budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej”. Ministerstwo to przejęło w trwały zarząd Plac Marszałka Józefa Piłsudskiego o wartości 153 359,0 tys. zł. Nieprawidłowa prezentacja była konsekwencją zaklasyfikowania nieruchomości do nieodpowiedniej grupy według Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT).

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości w ewidencji i prezentacji środków trwałych wyniosła 176 680,3 tys. zł.

W sprawozdaniu finansowym na koniec 2018 r. sporządzonym przez **Ministerstwo Sprawiedliwości** wykazano środek trwały w budowie o wartości księgowej 461,2 tys. zł, pomimo faktu, że jego budowa została zaniechana w marcu 2016 roku. W ewidencji pozostawał więc składnik aktywów niespełniający definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości, gdyż składnik ten nie przyniesie jednostce żadnych korzyści. Przyczyną pozostawania w ewidencji powyższego środka trwałego w budowie były problemy w komunikacji wewnętrznej pomiędzy komórkami organizacyjnymi Ministerstwa Sprawiedliwości, jednak błędu nie ujawniła również przeprowadzona w drodze weryfikacji inwentaryzacja.

Środki trwałe w budowie

W Sądzie Okręgowym Warszawa-Praga wydatki w kwocie 80,0 tys. zł dotyczące opracowania dokumentacji przebudowy pomieszczeń w budynku Sądu zostały ujęte w księgach rachunkowych 2018 r. jako koszty, zamiast jako nakład na środki trwałe w budowie.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości w prezentacji środków trwałych w budowie według stanu na koniec 2018 r. wyniosła 541,2 tys. zł.

Ponadto NIK zwróciła uwagę, że w bilansie **Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu** wpływ na wielkość pozycji „Środki trwałe w budowie” miały inwestycje realizowane w ramach tzw. umów centralnych, tj. umów zawieranych przez Ministra Sprawiedliwości na rzecz sądów powszechnych, w których jako płatnika wynagrodzenia należnego wykonawcy

wyznaczono sądy apelacyjne. Problem ten opisano szerzej w punkcie 5.2 *Księgi rachunkowe*, w akapicie dotyczącym niewyodrębnienia ewidencji księgowej dla części 15 *Sądy powszechne* w Ministerstwie Sprawiedliwości. W ogólnej wartości środków trwałych w budowie wykazanych przez Sąd (8 611,5 tys. zł), nakłady poniesione na realizację umów centralnych stanowiły aż 40,9%, pomimo że aktywa te nie były przeznaczone na potrzeby jednostki lub miały jej przynieść korzyści ekonomiczne jedynie pośrednio.

W bilansie **Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu** nieprawidłowo wykazano również dane porównawcze za rok 2017. W pozycji środki trwałe w budowie wykazano między innymi składniki majątkowe o łącznej wartości 211,4 tys. zł, przyjęte do użytkowania w 2014 r. Przeksięgowania na właściwe konta środków trwałych zostały dokonane w 2018 r. Tym samym stan środków trwałych w budowie w danych porównawczych został zawyżony, natomiast stan na koniec 2018 r. wykazano prawidłowo.

Aktywa obrotowe

Zapasy W **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** wartość zapasów została zaniżona, gdyż nie objęto ewidencją bilansową składników majątkowych, w tym dzieł sztuki, przejętych przez Ministerstwo od placówek zagranicznych, ujmując te składniki wyłącznie w pozabilansowej ewidencji magazynowej. Łączna wartość nieujawnionych w sprawozdaniu składników majątkowych wyniosła 4452,4 tys. zł.

W sprawozdaniu finansowym **Ministerstwa Obrony Narodowej** pozycja zapasów została zawyżona o wartość niskocennych środków trwałych o łącznej wartości 369 tys. zł. Był to sprzęt komputerowy przeznaczony dla ataszatów wojskowych, przyjęty w grudniu 2018 r., kiedy nie było możliwości fizycznego dostarczenia go do użytkowników. Podobnie, w **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** w pozycji „towary” wykazano wartość środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zakupionych na potrzeby innych jednostek sądownictwa powszechnego. Łączna wartość zawyżenia wyniosła 648,9 tys. zł.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 5470,3 tys. zł.

Należności W pięciu z 11 kontrolowanych jednostek wystąpiły nieprawidłowości w ewidencji, a w konsekwencji w prezentacji należności w sprawozdaniach.

W dwóch jednostkach nie utworzono w księgach rachunkowych odpisu aktualizującego wartość należności, przez co zawyżono należności krótkoterminowe i długoterminowe, mimo że istniały przesłanki uzasadniające jego utworzenie. W **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** kwota zawyżenia wyniosła łącznie 17,7 tys. zł, natomiast w **Ministerstwie Obrony Narodowej** nie mniej niż 13 366,0 tys. zł. Tym samym zaniżono również koszty działalności tych jednostek.

W **Ministerstwie Obrony Narodowej** nie naliczono należnych odsetek od należności w kwocie 3607,4 tys. zł z tytułu dochodów budżetowych dotyczących niezwróconych dotacji z lat ubiegłych, przy czym w czasie trwania czynności kontrolnych nie było możliwości wyliczenia kwoty odsetek.

W dwóch jednostkach nie spisano z ewidencji księgowej należności przedawnionych (**Ministerstwo Spraw Zagranicznych** o łącznej wartości nie mniej niż 3978,1 tys. zł) lub należności, co do których roszczenia zostały oddalone prawomocnym wyrokiem sądu w 2016 r. (**Ministerstwo Sprawiedliwości** w wysokości 46,7 tys. zł). Ponadto w **Ministerstwie Sprawiedliwości** nie rozliczono należności z tytułu faktur wystawionych za publikacje ogłoszeń w Monitorze Sądowym i Gospodarczym (zwanym dalej Monitorem) i przedpłat dokonanych za ogłoszenia, zawyżając należności i zobowiązania o 2952,8 tys. zł. Zasadą jest, że ogłoszenia w Monitorze publikowane są dopiero po dokonaniu wpłaty przez jednostkę zamieszczającą ogłoszenie. Z tego tytułu MS nie może więc mieć żadnych należności.

Również w **Ministerstwie Sprawiedliwości** stwierdzono, że na skutek nieprawidłowości w komunikacji wewnętrznej pomiędzy komórkami organizacyjnymi w księgach rachunkowych nie ujęto należności z tytułu kwot dochodzonych od wykonawców umów w łącznej wysokości co najmniej 4633,4 tys. zł. Departamenty merytoryczne nie przekazywały do księgowości informacji i dokumentów o naliczeniu kar umownych.

W dwóch Sądach (**Sądzie Okręgowym Warszawa-Praga** oraz **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków**) w sprawozdaniach finansowych nie wykazano należności długoterminowych w łącznej kwocie 183,6 tys. zł, mimo że na podstawie decyzji o rozłożeniu na raty należności sądowych kwoty te stanowiły należności wymagalne po upływie 12 miesięcy od dnia bilansowego. Nieprawidłowość ta wynikała z nieprawidłowej funkcjonalności systemu ZSRK, w którym nie przewidziano możliwości księgowania na koncie 226 *Należności długoterminowe* w sądach okręgowych i rejonowych, pomimo zmian zasad rachunkowości dla jednostek budżetowych od 2018 r.

W dwóch jednostkach (**Ministerstwo Spraw Zagranicznych** oraz **Ministerstwo Obrony Narodowej**) jako należności wykazano kwoty dotacji celowych udzielonych w 2018 r. Ministerstwo Obrony Narodowej nie rozliczyło dotacji do dnia sporządzenia sprawozdania. Ministerstwo Spraw Zagranicznych wprawdzie rozliczyło dotacje w terminie ustawowym, jednak nieprawidłowo ujęło to zdarzenie gospodarcze w księgach rachunkowych. Operację gospodarczą polegającą na zaakceptowaniu rozliczeń dotacji ujęto bowiem w księgach roku 2019, zamiast wprowadzić je do ksiąg roku 2018.

Kwoty dotacji celowych udzielonych w roku 2018 powinny zostać rozliczone do końca marca 2019 r., o ile beneficjenci dotacji oraz jednostki udzielające dotacji dochowały terminów wynikających m.in. z art. 151 i 152 ustawy o finansach publicznych. Mając na uwadze przepisy art. 6 ustawy o rachunkowości, fakt zaakceptowania rozliczenia dotacji lub przypisania kwoty dotacji do zwrotu powinien zostać ujęty w księgach roku 2018. Skoro bowiem jednostka udzielająca dotacji zaakceptowała w całości lub częściowo sposób wykorzystania dotacji to oznacza, że już 31 grudnia 2018 r. dotacje były wydatkowane prawidłowo (w całości lub w części), a jedynie organ udzielający dotacji nie miał w tym dniu pewności co do owej prawidłowości. Jest to tak zwane „zdarzenie korygujące”, czyli zdarzenie

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

po dniu bilansowym potwierdzające stan, jaki miał miejsce w dniu bilansowym. Dlatego też jako należności w sprawozdaniu finansowym powinny być wykazane jedynie należności z tytułu kwot dotacji przypisanych do zwrotu, gdyż tylko w takich wysokościach jednostki mogą oczekiwać wpływu korzyści ekonomicznych.

Jeżeli jednak z jakichś względów jednostka udzielająca dotacji nie dochowała terminu akceptacji rozliczenia złożonego przez beneficjenta dotacji lub z innych przyczyn przed sporządzeniem sprawozdania finansowego nie jest w stanie ustalić kwoty do zwrotu, to kwotę nierozliczonej dotacji powinna prezentować jako rozliczenia międzyokresowe, gdyż nie spełniają one definicji należności krótkoterminowych.

Należności krótkoterminowe zostały zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c ustawy o rachunkowości oraz pośrednio w art. 28 ust. 1 pkt 7 tejże ustawy, a aktywa z tytułu dotacji nierozliczonych definicji tej nie spełniają. Ustawa definiuje bowiem należności krótkoterminowe jako: ogół należności z tytułu dostaw i usług oraz całość lub część należności z innych tytułów niezaliczonych do aktywów finansowych, które stają się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego i które wycenić należy w kwocie wymaganej zapłaty, z zachowaniem zasady ostrożności. Odbiorca sprawozdania finansowego ma więc prawo oczekiwać, że w pozycji B.II aktywów bilansu jednostki budżetowej zaprezentowane zostały kwoty, które w ciągu kolejnych 12 miesięcy zostaną wpłacone na rachunek bankowy tej jednostki budżetowej. Tymczasem kwoty dotacji nierozliczonych z dużym prawdopodobieństwem nie przerodzą się we wpływy budżetu. Do czasu ostatecznego rozliczenia dotacji trudno więc zakładać, że kwoty dotacji staną się w ogóle wymagalne a tym bardziej wyliczać kwotę wymaganej zapłaty.

W MSZ należności zawyżono o 52 929,4 tys. zł, natomiast w MON o 1 087 040,2 tys. zł.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 1 165 147,9 tys. zł.

Rozliczenia międzyokresowe czynne

W **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** nie ujęto rozliczeń czynnych dotyczących kosztów wsparcia technicznego na kwotę 519,9 tys. zł. Kwotę tę ujęto jako koszty roku 2018, chociaż usługa miała być realizowana dopiero od 1 stycznia 2019 r. Naruszono tym samym zasadę współmierności, zdefiniowaną w art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

Ponadto w **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** i w **Ministerstwie Obrony Narodowej** w pozycji rozliczeń międzyokresowych nie wykazano kwot dotacji o łącznej wartości 1 139 969,6 tys. zł.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 1 140 489,5 tys. zł.

W **Ministerstwie Sprawiedliwości** jako rozliczenia międzyokresowe prawidłowo wykazano wartość nierozliczonych dotacji udzielonych z Funduszu Sprawiedliwości (oraz wypłat z Programu Modernizacji Służby Więziennej) na lata 2016 i 2018. NIK wskazuje jednak, że wykazana kwota byłaby znacznie niższa, gdyby kierownik jednostki budżetowej zapewnił warunki

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

kadrowe i organizacyjne tak, by sprawozdania z wykorzystania dotacji były akceptowane w terminach wynikających z ustawy o finansach publicznych (czyli do końca marca następnego roku).

Pasywa

Dane zaprezentowane w sprawozdaniach finansowych **Ministerstwa Obrony Narodowej** oraz **Ministerstwa Sprawiedliwości** dotyczące stanu funduszy celowych zostały zniekształcone. W Ministerstwie Sprawiedliwości zawyżono stan Funduszu Sprawiedliwości, gdyż nie zaakceptowano terminowo rozliczeń dotacji na rok 2018. Łączna kwota dotacji (oraz wypłat z Programu Modernizacji Służby Więziennej) na rok 2018 nierozliczonych terminowo wyniosła 160 174,3 tys. zł. Do czasu zatwierdzenia rozliczeń wszystkich dotacji nie jest możliwe oszacowanie kwoty zawyżenia funduszu i zaniżenia należności. Niemniej jednak, zważywszy na wyniki kontroli, które wskazują, że rozliczenia dotacji są kwestionowane jedynie w niewielkim zakresie i w niskich kwotach, istnieje wysokie ryzyko, że kwota zawyżenia funduszu i rozliczeń międzyokresowych czynnych jest dość istotna. W Ministerstwie Obrony Narodowej natomiast jako zmniejszenia Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych ujęto wypłacone zaliczki na dostawę sprzętu, pomimo tego, że zaliczka nie jest kosztem funduszu i nie powinna zmieniać jego stanu, gdyż zadanie nie zostało jeszcze wykonane. Jednocześnie dokonano równoległego księgowania, ujmując kwotę zaliczek jako rozrachunki (prawidłowo) i rozliczenia międzyokresowe bierne (co opisano poniżej). Łączna kwota zaniżenia Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych wyniosła 132 313,6 tys. zł.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła co najmniej 292 487,9 tys. zł.

Nieprawidłowości w ujęciu i prezentacji zobowiązań stwierdzono w dwóch z 11 kontrolowanych jednostek. Stan zobowiązań wykazanych w sprawozdaniu finansowym **Ministerstwa Sprawiedliwości** został zawyżony o kwotę 3754,7 tys. zł na skutek nierozliczenia przedpłat na ogłoszenia w Monitorze Sądowym i Gospodarczym. Jak opisano to powyżej w części dotyczącej należności, aby ogłoszenie zostało opublikowane w Monitorze, jednostka musi dokonać przedpłaty. Po publikacji ogłoszenia zobowiązania z tego tytułu wygasają. Do 2009 r. MS wystawiało faktury za wykonaną usługę jedynie na żądanie ogłaszeniodawcy, tak więc część usług nie była fakturowana. W tej sytuacji jednostka budżetowa powinna ujmować przychody z tytułu realizacji usług jako tzw. „przychody nieprzypisane”, jednak dochodów tych nie ujmowano, wykazując zobowiązania.

Dochody nieprzypisane nie są zdefiniowane w żadnym akcie prawnym, jest to pojęcie używane zwyczajowo w rachunkowości budżetowej. Mianem tym określa się dochody, co do których jednostka nie ma informacji, że je osiągnie, zanim kwota przychodu nie wpłynie na rachunek bankowy. Do tej kategorii należą wszelkiego rodzaju opłaty wnoszone przez podmioty gospodarcze i obywateli bez uprzedniego składania deklaracji czy innego pisemnego zawiadomienia. Przykładem mogą być opłaty za egzaminy państwowe (adwokackie, radcowskie itp.) czy opłaty za wydanie odpisu z rejestrów państwowych. W tych sytuacjach

Państwowe
fundusze celowe

Zobowiązania
krótkoterminowe

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

to podmiot decyduje, czy dokona wpłaty, a dokonana wpłata jest jednocześnie informacją dla jednostki budżetowej, że podmiot oczekuje wykonania usługi (potwierdzenia swoich umiejętności czy wydania urzędowego dokumentu).

Przeciwieństwem są dochody przypisane, gdy jednostka budżetowa wcześniej posiada informację o kwocie wpłaty. Typowym przykładem są dochody na podstawie wcześniej składanej deklaracji (np. podatkowej). W przypadku braku wpłaty, jednostka ma prawo i obowiązek dochodzenia kwoty swojej należności.

O roku 2009 MS wystawiało faktury za wszystkie opublikowane ogłoszenia, jednak rozliczenie wpłaty i faktury w systemie finansowo-księgowym było dokonywane ręcznie. Ze względu na braki kadrowe w 2018 r. nie rozliczano faktur na bieżąco, czego efektem było wykazanie zawyżonych należności i zobowiązań.

W sprawozdaniu finansowym **Sądu Rejonowego dla Wrocławia-Krzyków** nie wykazano zobowiązań dotyczących kosztów postępowania sądowego co najmniej na kwotę 11,1 tys. zł, co było skutkiem nieterminowego przekazywania dokumentacji przez wydziały merytoryczne sądu do komórki finansowej.

Łączna kwota stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła 3765,8 tys. zł.

Rezerwy W dwóch kontrolowanych jednostkach, to jest w **Sądzie Okręgowym Warszawa-Praga** oraz w **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków**, nie utworzono rezerw na przyszłe zobowiązania w łącznej wysokości co najmniej 353,9 tys. zł, będące skutkiem toczących się postępowań sądowych w sprawach przeciwko Skarbowi Państwa reprezentowanemu przez dyrektorów tych sądów (np. w sprawach pracowniczych w przypadku pracowników sądów, w sprawach o odszkodowania i zadośćuczynienia za szkody i krzywdy wynikające z niesłusznego tymczasowego aresztowania). Fakt wytoczenia powództwa o zapłatę rodzi prawdopodobieństwo powstania przyszłych zobowiązań i prawdopodobieństwo to powinno być przez jednostkę budżetową szacowane, a kwota rezerw ujęta w księgach rachunkowych zgodnie z art. 35d ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości oraz zgodnie z zasadą ostrożności wyrażoną w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o rachunkowości.

Dobra praktyka

*Najwyższa Izba Kontroli dostrzega pozytywny trend polegający na tym, że trzy kontrolowane jednostki wdrożyły i przeprowadziły procedury szacowania, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa zapłaty, rezerw na przyszłe zobowiązania będące skutkiem toczących się postępowań sądowych. W **Ministerstwie Energii i Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** utworzono rezerwy, natomiast w **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** stwierdzono, że na 31 grudnia 2018 r. nie zaistniała konieczność tworzenia rezerw, ujęto jedynie zobowiązania pozabilansowe.*

Dla porównania, w kontroli sprawozdań finansowych za rok 2014 stwierdzono, że żadna z sześciu kontrolowanych jednostek nie przeprowadziła procedur szacowania rezerw, chociaż wystąpiły okoliczności uprawdopodobniające możliwość przegrania toczących się ówczesznie spraw sądowych.

W **Ministerstwie Obrony Narodowej** stwierdzono zawyżenie stanu prezentowanych rozliczeń międzyokresowych biernych o 132 313,6 tys. zł, gdyż w pozycji tej nieprawidłowo wykazano równowartość zaliczek udzielonych ze środków Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych.

Rozliczenia
międzyokresowe

5.1.3. Rachunek zysków i strat

W siedmiu z ośmiu kontrolowanych jednostek, zobowiązanych do sporządzenia rachunku zysków i strat, stwierdzono nieprawidłowości w sporządzeniu tego sprawozdania za rok 2018¹¹. W czterech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości, które spowodowały błędne ustalenie wyniku finansowego, w jednej jednostce stwierdzono wyłącznie błędy prezentacyjne, które nie miały wpływu na wynik finansowy, natomiast w dwóch jednostkach wystąpiły zarówno błędy prezentacyjne, jak i nieprawidłowości mające wpływ na ustalenie wyniku finansowego.

Błędne ustalenia wyniku
finansowego lub błędy
prezentacyjne

Nieprawidłowości w ujęciu przychodów i kosztów polegały na:

- nieujęciu przychodów z tytułu kwot dochodzonych od kontrahentów (**Ministerstwo Sprawiedliwości** – 333,5 tys. zł);
- nieujęciu kosztów związanych ze spisaniem należności z ksiąg (**Ministerstwo Sprawiedliwości** – 46,7 tys. zł);
- niedokonaniu odpisów aktualizujących należności (**Ministerstwo Spraw Zagranicznych** – 17,7 tys. zł, **Ministerstwo Obrony Narodowej** – 13 366,0 tys. zł);
- nieprawidłowym przypisaniu kosztów do lat obrotowych (**Ministerstwo Spraw Zagranicznych** 519,9 tys. zł, **Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków** – 11,1 tys. zł);
- błędnym naliczeniu amortyzacji (**Sąd Apelacyjny we Wrocławiu** – 74,2 tys. zł, **Ministerstwo Energii** – 9,9 tys. zł);
- zaniżeniu kosztów w związku z nieutworzeniem rezerw na zobowiązania (**Sąd Okręgowy Warszawa-Praga** – 334,3 tys. zł oraz **Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków** – 10,6 tys. zł);
- ujęciu kosztów zamiast nakładów na środki trwałe w budowie (**Sąd Okręgowy Warszawa-Praga** – 80,0 tys. zł);
- zaniżeniu kosztów poprzez księgowanie wydatków jako zmniejszenia Funduszu jednostki (**Ministerstwo Obrony Narodowej** – 11 932,0 tys. zł).

Zaniżenie kosztów w MON wynikało z ujęcia bezpośrednio na koncie 800 *Fundusz jednostki* zamiast jako koszty roku bieżącego (pozostałe koszty operacyjne), refundacji kosztów dokonanej przez MON w łącznej wysokości 11 932 tys. zł na rzecz Agencji Wywiadu. Refundacja została dokonana na podstawie Porozumienia Szefa Agencji Wywiadu i Ministra Obrony Narodowej. Tym samym zawyżono wynik finansowy roku 2018.

Błędna prezentacja pozycji rachunku zysków i strat dotyczyła:

- prezentacji odsetek w kwocie 44,4 tys. zł oraz różnic kursowych w kwocie *per saldo* 57,3 tys. zł jako pozostałych przychodów operacyjnych zamiast przychodów finansowych, zgodnie z treścią ekonomiczną

¹¹ Zgodnie z § 23 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości, placówki zagraniczne sporządzają jedynie bilans.

(Ministerstwo Sprawiedliwości);

- prezentacji przychodów z tytułu rozwiązania odpisu aktualizującego wartość należności w kwocie 61,1 tys. zł jako dotacji zamiast innych pozostałych przychodów operacyjnych (**Ministerstwo Energii**);
- nienaliczeniu odsetek od kwoty dotacji przypisanej do zwrotu i nieutworzeniu odpisu aktualizującego wartość należności z tytułu tych odsetek (**Ministerstwo Obrony Narodowej**). W trakcie kontroli MON nie był w stanie obliczyć kwoty należnych odsetek.

5.1.4. Zestawienie zmian w funduszu

Błędy
w zestawieniu zmian
w funduszu

W czterech z ośmiu kontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości w sporządzeniu zestawienia zmian w funduszu za rok 2018 (placówki nie sporządzają zestawienia zmian w funduszu).

W **Ministerstwie Sprawiedliwości** nie wykazano zwiększeń i zmniejszeń Funduszu z tytułu przekazania i uznania za rozliczoną dotacji dla jednostki podległej w wysokości 71 296,0 tys. zł. W **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** zawyżono kwotę Funduszu o 52 929,4 tys. zł, gdyż nie ujęto w księgach rachunkowych rozliczenia dotacji udzielonych w roku 2018. W **Ministerstwie Obrony Narodowej** zaniżono natomiast Fundusz jednostki o 11 932,0 tys. zł, ujmując wydatki bezpośrednio jako zmniejszenie Funduszu zamiast jako koszty.

W **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** w zestawieniu zmian w funduszu zaprezentowano w pozycji „Nieodpłatnie otrzymane środki trwałe i środki trwałe w budowie oraz wartości niematerialne i prawne” kwotę 228,5 tys. zł, chociaż jednostka otrzymała w 2018 r. składniki aktywów w pełni umorzone. W konsekwencji o kwotę 228,5 tys. zł zawyżono zwiększenia i zmniejszenia Funduszu. Ponadto jako „Wartość sprzedanych i nieodpłatnie przekazanych środków trwałych i środków trwałych w budowie oraz wartości niematerialnych i prawnych” wykazano kwotę 18 989,1 tys. zł, podczas gdy wartość księgowa faktycznie przekazanych w 2018 r. przez sąd środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wyniosła 5183,1 tys. zł. Kwota 13 577,5 tys. zł stanowiła wartość środków trwałych przekazanych nieodpłatnie w latach ubiegłych jednostkom sądownictwa i powinna zostać zaprezentowana jako inne zmniejszenia. Natomiast 228,5 tys. zł stanowiło opisane zawyżenie.

5.1.5. Informacja dodatkowa

W czterech jednostkach
stwierdzono błędy
w Informacji dodatkowej

W czterech z ośmiu kontrolowanych jednostek stwierdzono nieprawidłowości w sporządzeniu „Informacji dodatkowej za rok 2018” (placówki nie sporządzają Informacji dodatkowej). Zauważyć jednak należy, że obowiązek sporządzania tego elementu sprawozdania finansowego w rozbudowanej formie¹² wprowadzono pierwszy raz do sprawozdań za 2018 r.

¹² Zgodnie z załącznikiem nr 12 do rozporządzenia do spraw rachunkowości informacja dodatkowa składa się z dwóch części, tj. wprowadzenia do sprawozdania finansowego oraz dodatkowych informacji i objaśnień.

Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków nie dopełnił obowiązku wynikającego z § 34 ust. 9 rozporządzenia w sprawie rachunkowości i nie opublikował w Biuletynie Informacji Publicznej Sądu Informacji dodatkowej, będącej integralną częścią sprawozdania finansowego.

W Informacji dodatkowej **Ministerstwa Obrony Narodowej** nie podano informacji uzupełniających i rozszerzających w odniesieniu do wydatków poniesionych przez Urząd MON na rzecz innych jednostek wojskowych, które stanowiły 62,5% wydatków Urzędu MON oraz w odniesieniu do wydatków ponoszonych przez inne jednostki wojskowe na rzecz Urzędu MON z tytułu realizacji zadań i świadczenia usług. Są to bardzo istotne informacje, które pozwalają na zrozumienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku jednostki. Konsekwencją stosowania takiego rozwiązania jest brak pełnej ewidencji kosztów oraz naruszenie zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Z kolei w Informacji dodatkowej **Ministerstwa Sprawiedliwości** nie ujawniono, że nastąpiła zmiana zasad rachunkowości dotycząca prezentacji salda nierozliczonych dotacji udzielanych ze środków Funduszu Sprawiedliwości (w sprawozdaniu za 2017 r. prezentowano je jako „należności”, natomiast w sprawozdaniu za 2018 r. jako „rozliczenia międzyokresowe czynne”). Sposób prezentacji salda o wartości 179 081,6 tys. zł, stanowiącego 30% sumy bilansowej, jest kwestią istotną dla oceny sytuacji finansowo-majątkowej oraz porównywalności danych w kolejnych latach. Ponadto nie podano danych o wartości nieamortyzowanych lub nieumarzanych przez jednostkę środków trwałych, używanych na podstawie umowy najmu, dzierżawy i innych umów, w tym z tytułu umów leasingu, pomimo że Ministerstwo użytkowało wynajęte budynki oraz pomieszczenia. Wprawdzie Ministerstwo nie dysponowało potrzebnymi danymi, jednak w ocenie NIK w Informacji dodatkowej należało ten fakt wskazać wyraźnie. Tymczasem zarówno w pozycjach, które nie dotyczyły tego Ministerstwa, jak i w pozycjach gdzie MS nie dysponowało danymi, wpisano „nie dotyczy”, przez co czytelnik mógł odnieść mylne wrażenie, że Ministerstwo nie jest najemcą nieruchomości.

W Informacji dodatkowej **Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu** nie ujawniono natomiast stosowanego uproszczenia polegającego na odstąpieniu od ujmowania rozliczeń międzyokresowych czynnych, jak również nie zamieszczono informacji o amortyzacji pozaplanowej, chociaż amortyzacja pozaplanowa wynosiła 32,78% kosztów amortyzacji roku 2018. W pozycji „Koszt wytworzenia środków trwałych w budowie” wykazano kwotę 3460,1 tys. zł stanowiącą wydatki poniesione w 2018 r. na środki trwałe w budowie – inwestycje prowadzone przez podmioty zewnętrzne, podczas gdy w pozycji tej należało wykazać wyłącznie wartość kosztów wytworzenia środków trwałych w budowie. Sąd nie budował budynków, budowli, a także maszyn czy urządzeń siłami własnymi, dlatego też w pozycji tej powinna być wykazana zerowa wartość.

W informacji dodatkowej **Sądu Okręgowego Warszawa-Praga** nieprawidłowo zostały wykazane dane dotyczące wartości początkowej, zmniejszenia i umorzenia wartości niematerialnych i prawnych. Wynikało to

z pozostawania w ewidencji wartości niematerialnych i prawnych pozycji nieprzydatnych o wartości początkowej 40,9 tys. zł i zerowej wartości bilansowej wytworzenia środków trwałych w budowie.

5.2. Księgi rachunkowe

Księgi rachunkowe 10 z 11 kontrolowanych jednostek w 2018 r. nie były prowadzone prawidłowo. Jedynie w **Ministerstwie Energii** organizację systemu rachunkowości oceniono pozytywnie. W pozostałych jednostkach stwierdzono błędy w księgach rachunkowych, które ze względu na ich charakter lub kwotę uznano za istotne, co wpłynęło na obniżenie oceny. Dostrzeżono również, że programy komputerowe, służące do prowadzenia ksiąg rachunkowych ambasad oraz sądów, nie spełniały niektórych wymogów ustawy o rachunkowości, co bezpośrednio lub pośrednio wpływało na jakość sprawozdań finansowych sporządzonych przez te jednostki.

Badanie prawidłowości prowadzenia ksiąg rachunkowych jednostek budżetowych, stanowiących podstawę sporządzenia ich sprawozdań finansowych, zostało przeprowadzone we wszystkich 11 kontrolowanych jednostkach. Dotyczyło ono między innymi zgodności prowadzenia ksiąg z mającymi zastosowanie przepisami, w tym również w zakresie spełniania przez wykorzystywany system finansowo-księgowy wymogów ustawy o rachunkowości.

Zasady rachunkowości wymagały uzupełnienia lub aktualizacji

Ustawa o rachunkowości, definiując w art. 4 ust. 3 pojęcie „rachunkowość”, w pierwszej kolejności jako element systemu rachunkowości wskazuje przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, a dopiero później ujmowanie zapisów w księgach czy sporządzanie sprawozdań. Jako ważny element systemu rachunkowości jednostek, polityka rachunkowości powinna spełniać wymogi narzucone ustawą, a jednocześnie powinna być sporządzona w taki sposób, by wszyscy jej odbiorcy, w tym użytkownicy, mieli jasny i kompletny obraz stosowanych w jednostce zasad rachunkowości. Tymczasem w siedmiu z 11 skontrolowanych jednostek stwierdzono, że dokumentacja przyjętych zasad rachunkowości wymaga uzupełnienia lub aktualizacji. Dotyczyło to: **Ministerstwa Obrony Narodowej, Ministerstwa Sprawiedliwości, Ambasady w Lizbonie i Ambasady w Singapurze** oraz wszystkich trzech skontrolowanych **Sądów**. Zaznaczyć należy, że analogiczne nieprawidłowości wystąpiły również w większości jednostek kontrolowanych przez NIK w tym zakresie w ramach kontroli prowadzonych w latach 2014–2015. W dwóch skontrolowanych jednostkach ujawniono, że braki w przyjętych zasadach rachunkowości bezpośrednio przełożyły się na nieprawidłowe ujęcie zapisów w księgach rachunkowych. I tak:

- w **Ministerstwie Obrony Narodowej** nie przewidziano konta księgowego dla ujęcia pozostałych kosztów operacyjnych, w wyniku czego koszty, zaprezentowane w sprawozdaniu finansowym za rok 2018, były zaniżone o 11 932,0 tys. zł;
- w **Ministerstwie Sprawiedliwości** nie wyodrębniono ewidencji dla operacji części 15 *Sądy powszechne*, co spowodowało, że wszystkie operacje gospodarcze Ministerstwa w 2018 r. ujmowano jako operacje części 37 *Sprawiedliwość*.

Natomiast w **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** w żadnym dokumencie nie określono terminów przekazywania dokumentów księgowych pomiędzy komórkami Sądu, przez co część dokumentów była przekazywana do księgowania w terminie uniemożliwiającym ujęcie operacji gospodarczej we właściwym okresie sprawozdawczym.

Ministerstwo Sprawiedliwości jako jednostka nadrzędna nie zapewniło dyrektorom sądów powszechnych informacji niezbędnych do prawidłowego sporządzenia dokumentacji zasad (polityki) rachunkowości w zakresie opisu informatycznego przetwarzania danych. Od 1 stycznia 2016 r. księgi rachunkowe we wszystkich sądach są prowadzone w jednym systemie finansowo-księgowym – Zintegrowanym Systemie Rachunkowości i Zarządzania Kadrami, który został oparty na oprogramowaniu SAP ERP. Opracowany przez Ministerstwo Sprawiedliwości dokument, określający wzorcowe zasady (politykę) rachunkowości dla sądów powszechnych, przekazany dyrektorom sądów apelacyjnych w grudniu 2014 r., nie zawierał opisu systemu informatycznego ZSRK, nie wskazano w nim również metod zabezpieczenia dostępu do danych i systemu ich przetwarzania ani systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów, to jest informacji wymaganych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 3 i 4 ustawy o rachunkowości. Stąd też we wszystkich trzech kontrolowanych sądach stwierdzono, że zasady rachunkowości wymagają uzupełnienia, przede wszystkim w zakresie opisu programu finansowo-księgowego, ale również w zakresie dostosowania polityk rachunkowości do działania każdego z sądów, a także aktualizacji przyjętych zasad w związku ze zmianami przepisów.

Również **Ministerstwo Spraw Zagranicznych** nie zapewniło podległym placówkom zagranicznym wzorcowej polityki rachunkowości, zawierającej opis systemów informatycznych, które są przez nie stosowane. W Ambasadach w Lizbonie i Singapurze przyjęte zasady rachunkowości wymagały uzupełnienia o opis systemów i ich powiązań, a w Ambasadzie w Singapurze również o kwestie wynikające ze zmian przepisów.

Zarówno w **Ministerstwie Obrony Narodowej**, jak i w **Ministerstwie Sprawiedliwości** nie opracowano jednego dokumentu, który by wskazywał, jakie polityki rachunkowości obowiązują w jednostce, ile ich jest oraz jakimi dokumentami zostały przyjęte. Opracowanie wyłącznie „częstkowych” polityk rachunkowości nie tylko stanowi naruszenie ustawowego wymogu opisanie sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych, ale również zwiększa ryzyko braku stosowania jednolitych zasad rachunkowości w różnych księgach. Takie przypadki stwierdzono w poprzednich kontrolach NIK w tym zakresie.

We wszystkich trzech kontrolowanych placówkach zagranicznych stwierdzono, że wykorzystywany program finansowo-księgowy (FK-WIN) oraz program służący do prowadzenia księgi inwentarzowej środków trwałych i wyposażenia (LUPINE) nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości. Zastrzeżenia NIK dotyczyły również ich funkcjonalności i działania.

Program FK-WIN błędnie sumował obroty dziennika, gdyż w sumie obrotów uwzględniano wielokrotnie kwoty z zapisów wielowierszowych, przez co nie było możliwe uzgodnienie obrotów dziennika i zestawienia obrotów

Systemy księgowe wykorzystywane w ambasadach i sądach oraz w MON nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości

i sald. Tym samym naruszono wymogi art. 14 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Program ten błędnie podawał obroty poprzednich miesięcy w dziennikach za kolejne miesiące w roku. W **Ambasadzie w Singapurze** stwierdzono, że w dzienniku za kwiecień 2018 r. system podał obroty okresów poprzednich w kwocie 3 365 153,58 USD, to jest wyższe o 1 150 730,48 USD niż wynikające z dziennika za marzec 2018 r. (2 214 423,10 USD), natomiast w dzienniku za maj 2018 r. system podał obroty poprzednich miesięcy w wysokości 4 038 071,30 USD, tj. niższe o 104 019,14 USD niż wynikające z dziennika za kwiecień 2018 r. (4 142 090,44 USD). W toku kontroli nie wyjaśniono przyczyn powstania różnicy. Taki sposób działania systemu stanowił naruszenie art. 13 ust. 5 i art. 14 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Ponadto wydruki zestawienia obrotów i sald nie były sumowane w sposób ciągły na kolejnych stronach, co z kolei stanowiło naruszenie art. 13 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Funkcje programu FK-WIN *Zamknięcie miesiąca* i *Zamknięcie roku* nie powodowały trwałego wyłączenia możliwości dokonywania księgowania w zamykanych okresach sprawozdawczych i latach obrotowych. Stanowiło to naruszenie art. 12 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Funkcja ta powodowała tylko utworzenie pliku bazy na kolejny miesiąc i przeniesienie sald z poprzedniego zamykanego miesiąca do nowej kolejnej bazy danych. Zapisy księgowe nie pozwalały na ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu, co stanowiło naruszenie art. 14 ust. 4 ustawy o rachunkowości. W **Ambasadzie w Singapurze** stwierdzono także, że wydruk dotyczący tzw. 13 miesiąca z 2018 r. (dodatkowy, techniczny okres sprawozdawczy w roku obrotowym, w którym zwykle ujmowane są operacje związane z rocznym zamknięciem ksiąg rachunkowych) był błędnie oznaczony jako dotyczący stycznia 2019 r., co stanowiło naruszenie art. 13 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

W systemie FK-WIN brak było między innymi mechanizmu automatycznego tworzenia kopii zapasowych, co rodziło wysokie ryzyko przypadkowej lub celowej zmiany zapisów w poprzednich miesiącach, a nawet latach obrotowych oraz usunięcia całych baz danych za kolejne miesiące. Potwierdzeniem tej tezy jest fakt, iż w **Ambasadzie w Singapurze** zostały utracone dane za sierpień 2018 r.

Program do ewidencji środków trwałych LUPINE nie pozwalał natomiast na wygenerowanie podstawowych danych umożliwiających rozliczenie inwentaryzacji środków trwałych ani uzgodnienie stanu środków trwałych z księgą główną na dzień bilansowy, tj. wywiązanie się z obowiązku wynikającego z art. 26 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Ponadto dostęp do programu LUPINE nie był zabezpieczony hasłem.

Do stosowania obu powyższych programów placówki zagraniczne zostały zobowiązane przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych. Zaznaczyć należy również, że w 2018 r. MSZ rozpoczęło prace nad przystosowaniem w tym ministerstwie systemu finansowo-księgowego do możliwości wykorzystywania go przez placówki.

Zastrzeżenia co do spełniania wymogów ustawy o rachunkowości przez wykorzystywany w sądach powszechnych system ZSRK, Najwyższa Izba Kontroli zgłaszała już po kontroli wykonania budżetu w części 15 *Sądy*

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

powszechne za lata 2017 i 2018¹³. W obu tych kontrolach stwierdzono niezgodność sumy obrotów dziennika i zestawienia obrotów i sald (w 2017 r. we wszystkich 12 kontrolowanych sądach, w 2018 r. w jednym). Nieprawidłowość tę udało się usunąć w 2019 r. Ponadto w 2018 r. stwierdzono nieprawidłowość polegającą na ewidencjonowaniu należności długoterminowych na koncie 221 zamiast na koncie 226, gdyż konto 226 funkcjonowało wyłącznie w sądach apelacyjnych w ograniczonym zakresie. Szerzej zagadnienie to opisano w obszarze 5.3. *Zintegrowany System Rachunkowości i Zarządzania Kadrami*.

Po kontrolach wykonania budżetu państwa za lata 2016, 2017 i 2018 NIK zgłaszała również zastrzeżenia co do spełniania wymogów ustawy o rachunkowości przez wykorzystywany w resorcie obrony narodowej system *Zintegrowany Wieloszczeblowy System Informatyczny Resortu Obrony Narodowej (ZWSI RON)*¹⁴, który również oparty jest o system SAP. Stwierdzono, że wydruki z ksiąg rachunkowych nie zawierały wszystkich informacji wymaganych w art. 13 ust. 4 i 5 ustawy o rachunkowości, w tym oznaczenia okresu sprawozdawczego czy automatycznego numerowania stron z oznaczeniem pierwszej i ostatniej. Nieprawidłowość ta została usunięta z dniem 1 stycznia 2018 r. Ponadto w systemie nie przewidziano możliwości wprowadzenia daty operacji gospodarczej. Nieprawidłowość ta została usunięta z dniem 1 stycznia 2019 r.

W pozostałych jednostkach nie stwierdzono, by wykorzystywane programy komputerowe nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości.

Ustawa o rachunkowości przewiduje, że zapisów na kontach dokonuje się w księdze głównej zawierającej zapisy w ujęciu systematycznym oraz w księgach pomocniczych, które zawierać powinny zapisy będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej (art. 15 i 16 ustawy o rachunkowości). Dane z ksiąg pomocniczych muszą więc być zgodne z danymi z księgi głównej, w przeciwnym wypadku nie mogą pełnić swojej funkcji. Tymczasem w dwóch jednostkach (**Ministerstwo Sprawiedliwości** oraz **Ambasada w Singapurze**) dane z ksiąg pomocniczych były niezgodne z danymi księgi głównej. W obu przypadkach, w znacznej części, było to wynikiem błędnych księgowania w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Niemniej jednak w Ambasadzie w Singapurze nie udało się wyjaśnić wszystkich różnic pomiędzy saldem księgi głównej i księgi pomocniczej. Różnica wynosiła 18 298,06 USD (w tej walucie prowadzone są księgi i sporządzane sprawozdanie Ambasady).

Niezgodność ksiąg pomocniczych z księgą główną

¹³ Informacja o wynikach kontroli wykonania budżetu sądów powszechnych w 2017 r. nr ewid. 116/2018/P/18/001/KPB oraz Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie budżetu sądów powszechnych w 2018 r.*, nr ewid. 141/2019/P/19/001/KPB.

¹⁴ Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie budżetu państwa w 2016 r. w części 29 – Obrona narodowa oraz wykonania planów finansowych Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych i Agencji Mienia Wojskowego*, nr ewid. 117/2017/P/17/001/KON; Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie budżetu państwa w 2017 r. w części 29 – Obrona narodowa oraz wykonania planów finansowych Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych i Agencji Mienia Wojskowego*, nr ewid. 104/2018/P/18/001/KON oraz Informacja o wynikach kontroli *Wykonanie budżetu państwa w 2018 r. w części 29 – Obrona narodowa oraz wykonanie planów finansowych Funduszu Modernizacji Sił Zbrojnych i Agencji Mienia Wojskowego*, nr ewid. 137/2019/P/19/001/KON.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

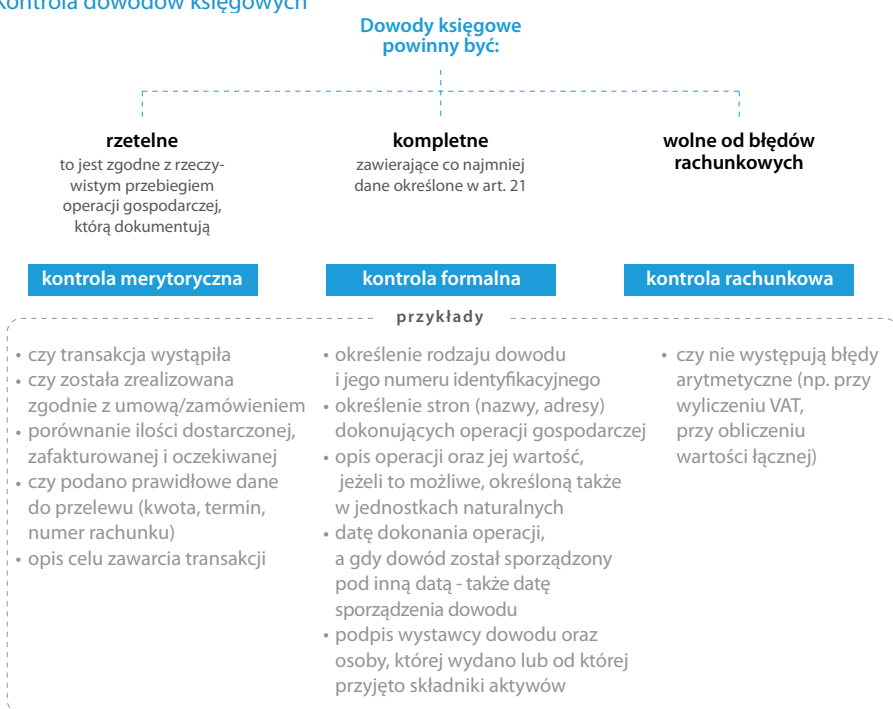
Ustawa o rachunkowości określa w art. 21 i 22 wymagania, jakie musi spełnić dokument, aby mógł być uznany za dowód księgowy i ujęty w księgach rachunkowych. Przede wszystkim dokument taki powinien posiadać oznaczenie rodzaju oraz swój numer identyfikacyjny. Musi także zawierać opis operacji oraz jej wartość, datę dokonania operacji oraz datę wystawienia dokumentu. Istotnym elementem dowodu księgowego są również podpisy stron operacji gospodarczej, zwłaszcza w przypadku przekazania lub przyjęcia aktywów (art. 21 ust. 1 pkt 1–5 ustawy o rachunkowości). Dokumenty takie powinny być również wolne od błędów rachunkowych, w tym poprawnie podsumowane (art. 22 ust. 1). W dwóch kontrolowanych jednostkach stwierdzono jednak, że dowody księgowe nie spełniały wymogów formalnych.

Dowody księgowe nie spełniały wymogów formalnych

W **Ambasadzie w Singapurze** stwierdzono, że Raporty Kasowe nie spełniały praktycznie żadnych wymogów formalnych. Nie zawierały podstawowych oznaczeń, jak nazwa jednostki czy data sporządzenia, w większości nie były podpisane, a opisy operacji gospodarczych były zbyt ogólne. Zapisy były niekompletne, gdyż wypłaty zaliczek dla pracowników były ujęte wyłącznie jako dopisek na dokumencie. Ponadto zapisów w Raportach Kasowych dokonywano po niewłaściwych stronach, a podsumowania zapisów zawierały błędy rachunkowe. Wynikało to z długiej nieobecności osoby odpowiedzialnej za prowadzenie kasy i pełnienia jej obowiązków przez osoby nieprzeszkolone w zakresie dokumentacji kasowej.

W **Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji** stwierdzono z kolei błędy w wystawianych dowodach OT, dokumentujących przyjęcie do użytkowania środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Znaczna część dokumentów zawierała błędy formalne, niemające ujemnego wpływu na ewidencję majątku trwałego.

Infografika nr 3
Kontrola dowodów księgowych



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Nieprawidłowo
dekretowano dowody
księgowe

- Poza wymogami formalnymi dowód księgowy powinien zawierać:
- potwierdzenie sprawdzenia, czy dokument jest zgodny z operacją gospodarczą oraz kompletny;
 - wskazanie sposobu ujęcia w księgach rachunkowych oraz okresu sprawozdawczego, do którego należy go zakwalifikować.

Sprawdzenie i zakwalifikowanie dowodu do ujęcia w księgach (zwane dekretacją) powinno być potwierdzone podpisami osób, które dokonały tych czynności (art. 21 ust. 1 pkt 6 oraz art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Tymczasem w trzech z 11 kontrolowanych jednostek stwierdzono przypadki błędnej lub niekompletnej dekretacji bądź też całkowitego braku potwierdzenia zakwalifikowania do ujęcia w księgach. W **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków** zasadą było, że Noty księgowe, będące podstawą rozliczania w księgach rachunkowych zakupu bonów żywnościowych ze środków pochodzących z Funduszu Sprawiedliwości, nie zawierały informacji o sprawdzeniu dokumentu pod względem merytorycznym, formalnym i rachunkowym. Nieprawidłowość ta wynikała z niewłaściwych zapisów w *Instrukcji obiegu i kontroli dokumentów* w tym Sądzie. W **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** stwierdzono natomiast pojedyncze przypadki braku dekretacji lub niewłaściwej dekretacji. Z kolei w **Ambasadzie w Singapurze** żaden ze skontrolowanych dokumentów nie zawierał wskazania miesiąca ujęcia dowodu w księgach rachunkowych, podpisu osoby odpowiedzialnej za wskazaną dekretację oraz przeliczenia kwoty dokumentu wyrażonego w dolarach singapurskich (SGD) na dolary amerykańskie (USD), tj. walutę zasilania placówki środkami z budżetu państwa. Ponadto występowały przypadki zbyt ogólnych opisów dotyczących sprawdzenia dowodów pod względem merytorycznym.

Wystąpiły również
opóźnienia w ujmowaniu
dokumentów w księgach
rachunkowych

W trzech jednostkach stwierdzono przypadki księgowania dowodów w niewłaściwym okresie sprawozdawczym¹⁶, w tym z powodu opóźnienia w ich wystawieniu. Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o rachunkowości księgi powinny być prowadzone rzetelnie, bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco. Ujmowanie dowodów w niewłaściwych okresach sprawozdawczych powoduje, że ksiąg nie można uznać za prowadzone bezbłędnie. Wystawianie i księgowanie z opóźnieniem dowodów księgowych skutkuje natomiast naruszeniem wymogu bieżącego prowadzenia ksiąg. Tymczasem w **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** stwierdzono nawet czteroletnie opóźnienie w wystawianiu dokumentów OT (przyjęcia wartości niematerialnych i prawnych do użytkowania). Tak długa zwłoka wpłynęła negatywnie na jakość sprawozdania finansowego Sądu za rok 2018. Niemniej jednak należy zauważyć, że wynikało to z błędów popełnionych w latach poprzednich, które w 2018 r. zostały poprawione, co NIK ocenia pozytywnie. Kontrola wykazała wprawdzie, że również w 2018 r. wystawiano dokumenty OT ze zwłoką, jednak opóźnienie wynosiło jedynie miesiąc, przez co wpływ

¹⁶ Zgodnie z definicją zawartą w ustawie o rachunkowości (art. 3 ust. 1 pkt 8) poprzez okres sprawozdawczy rozumie się okres, za który sporządza się sprawozdanie finansowe w trybie przewidzianym ustawą lub inne sprawozdania sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych. Będzie to np. miesiąc (jeśli jednostka sporządza sprawozdania miesięczne). Jeżeli jednostka sporządza sprawozdania codziennie, okresem sprawozdawczym będzie jeden dzień. Często jako okres sprawozdawczy określa się również rok obrotowy, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe.

na prawidłowość sprawozdania nie był aż tak istotny. W Sądzie tym stwierdzono również przypadki ujmowania operacji gospodarczych (w kwotach istotnych dla jednostki) z opóźnieniem, w niewłaściwych okresach sprawozdawczych. Księgowanie operacji w niewłaściwych miesiącach, a nawet niewłaściwym roku obrotowym, stwierdzono również w **Ministerstwie Spraw Zagranicznych** oraz w **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków**.

We wszystkich trzech kontrolowanych **Sądach** stwierdzono, że z opóźnieniem zostały zamknięte księgi rachunkowe za rok 2017. W **Sądzie Okręgowym Warszawa-Praga** i w **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków** nieterminowo zamknięto również księgi rachunkowe za rok 2018. Ustawa o rachunkowości stanowi, że zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe (art. 12 ust. 5). Z kolei w rozporządzeniu w sprawie rachunkowości doprecyzowano, że księgi rachunkowe jednostek budżetowych powinny być zamknięte do dnia 30 kwietnia roku następnego (§ 26 ust. 3). Tymczasem w kontrolowanych Sądach opóźnienie w zamknięciu ksiąg rachunkowych wynosiło od siedmiu dni do czterech miesięcy. W **Sądzie Okręgowym Warszawa-Praga** ustalono, że księgi rachunkowe za rok 2017 zostały zamknięte centralnie, przez administratorów systemu, we wszystkich jednostkach sądownictwa, które nie zamknęły swoich ksiąg samodzielnie.

Nieterminowe zamykanie ksiąg rachunkowych

Terminowe i nieodwracalne zamykanie ksiąg rachunkowych jest istotne dla zachowania zasady ciągłości ksiąg, zawartej w art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości, uwarunkowanej wymogiem, by wykazane w księgach rachunkowych, na dzień ich zamknięcia, stany aktywów i pasywów ująć w tej samej wysokości w otwartych na następny rok obrotowy księgach rachunkowych. Brak zamknięcia ksiąg rachunkowych za lata obrotowe, za które sporządzono już sprawozdania finansowe, rodzi ryzyko ujęcia zapisów w poprzednich latach obrotowych, celowo lub omyłkowo.

W **Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji** stwierdzono natomiast, że z opóźnieniem zamknięto księgi rachunkowe za styczeń i luty 2018 r.

Księgi rachunkowe należy przechowywać przez co najmniej pięć lat. Sposób archiwizacji danych z ksiąg rachunkowych powinien zapewnić z jednej strony możliwość ich odczytania przez cały ten okres, z drugiej zaś strony bezpieczeństwo i integralność danych (art. 74, art. 71 oraz art. 13 ust. 6 ustawy o rachunkowości). Ustawa dopuszcza zarówno wydrukowanie ksiąg, jak i ich przechowywanie w formie elektronicznej, pozostawiając decyzję w tym zakresie kierownikowi jednostki. Jak już wcześniej wskazano, program stosowany w ambasadach nie zapewniał bezpieczeństwa i integralności danych tworzących księgi rachunkowe, gdyż nie posiadał możliwości tworzenia automatycznych kopii zapasowych. W efekcie w **Ambasadzie w Singapurze** utracone zostały dane dziennika za sierpień 2018 r. Jednostka nie posiadała pliku z danymi za ten miesiąc, nie zostały one również wydrukowane. Tym samym brak było możliwości uzyskania w dowolnym czasie i za dowolnie wybrany okres sprawozdawczy informacji o treści zapisów dokonanych w dzienniku za sierpień 2018 r., czyli

Niewłaściwa archiwizacja ksiąg rachunkowych

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wypełnienia wymogów art. 24 ust. 4 pkt 3 i 4 ustawy o rachunkowości, a tym samym sprawdzenia poprawności zapisów. W Ambasadzie tej wydrukowano i przechowywano jedynie niektóre księgi, większość danych przechowując wyłącznie w postaci elektronicznej.

W kontrolowanych **Sądach** stwierdzono, że archiwizacja danych stanowiących księgi rachunkowe sądów dokonywana jest centralnie, na serwerach należących do Ministerstwa Sprawiedliwości. Żaden z kontrolowanych Sądów nie posiadał jednak dokumentu, z którego wynikałoby, że Minister Sprawiedliwości przejął odpowiedzialność za archiwizację ksiąg rachunkowych sądów. Kontrolowane Sądy jedynie sporadycznie tworzyły własne kopie zapasowe ksiąg rachunkowych, nie dokonywały również kompletnych wydruków z ksiąg. W przypadku awarii serwerów Ministerstwa Sprawiedliwości bądź utraty łączności z tymi serwerami może to utrudnić odtworzenie ksiąg rachunkowych Sądów. W **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków** stwierdzono ponadto, że dzienniki za lata 2017 i 2018 były przechowywane na dysku CD, na którym istniała możliwość usunięcia lub zamiany plików. Mogło więc pojawić się ryzyko modyfikacji lub utraty tak przechowywanych danych.

W **MSWiA** przyjęto wprawdzie zasadę archiwizowania danych na zewnętrznym nośniku co miesiąc, jednak w 2018 r. wykonano kopie danych jedynie za siedem miesięcy. Nie zarchiwizowano danych według stanu na koniec: stycznia, lutego, marca, kwietnia oraz czerwca 2018 r.

W Ministerstwie Sprawiedliwości nie wyodrębniono ewidencji księgowej dla części 15 Sądy powszechne

Przyjęte w **Ministerstwie Sprawiedliwości** zasady rachunkowości nie zapewniły wyodrębnienia wszystkich istotnych informacji, gdyż nie przewidziano w nich wyodrębnienia operacji gospodarczych dla części budżetowej 15 *Sądy powszechne*. W efekcie operacje dotyczące części 15 ujmowano w księgach rachunkowych jako operacje części 37 *Sprawiedliwość*, przy czym plan finansowy części 15/01 *Ministerstwo Sprawiedliwości* i jego zmiany w ogóle nie zostały ujęte w księgach. W konsekwencji w ewidencji prowadzonej dla operacji dotyczących części 37 *Sprawiedliwość* ujmowano operacje dotyczące części 15 *Sądy powszechne*, co było niezgodne zarówno z zasadą przejrzystości gospodarowania środkami budżetu państwa wyrażoną w art. 114 ust. 6 ustawy o finansach publicznych, jak i z zasadą ujmowania operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości. W księgach Ministerstwa nie ujęto natomiast operacji gospodarczych dotyczących planu finansowego części 15/01 *Ministerstwo Sprawiedliwości* i jego zmian.

Stałą praktyką przyjętą w Ministerstwie jest zaciąganie zobowiązań w ciężar planów finansowych jednocześnie części 15 i 37 (w tym w imieniu sądów apelacyjnych), przez podpisywanie umów na dostawy sprzętu informatycznego oraz usług i oprogramowania związanych z utrzymaniem infrastruktury informatycznej, które wykorzystywane są w Ministerstwie Sprawiedliwości głównie w celu utrzymywania rejestrów sądowych. Zgodnie z zawieranymi umowami faktury za zrealizowane dostawy i usługi wystawiane są na 11 sądów apelacyjnych lub na sądy i Ministerstwo. Po dokonaniu wydatku (ze środków części 15 *Sądy powszechne*) sądy wystawiają

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dokumenty PT „Przekazanie środka trwałego”, „przekazując” Ministerstwu „zakupioną” w ten sposób część składnika majątku. Po otrzymaniu wszystkich PT zakupiony składnik aktywów jest ujmowany w ewidencji Ministerstwa Sprawiedliwości jako jeden obiekt inwentarzowy włącznie z częścią sfinansowaną przez Ministerstwo z części 37 *Sprawiedliwość*.

Dyrektor Generalny Ministerstwa stoi na stanowisku, że MS jako jednostka budżetowa nie może dokonywać wydatków z części 15 *Sądy powszechne*, gdyż nie posiada rachunku bankowego dla części 15/01 *Ministerstwo Sprawiedliwości*. Zdaniem Dyrektora, brak rachunku bankowego wynika natomiast z rozporządzenia w sprawie gospodarki finansowej sądów. NIK zwraca uwagę, że rozporządzenie to jest aktem, na którego powstanie i zmianę Ministerstwo Sprawiedliwości ma wpływ.

W czterech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości związane z zawieraniem lub realizacją umów.

W **Ministerstwie Sprawiedliwości** stwierdzono dwa przypadki zawarcia umów z naruszeniem wewnętrznych regulacji. Obie te umowy zawarto bez przeprowadzenia stosownego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego ze względu na wartość zamówienia nieprzekraczającą kwoty zobowiązującej do stosowania Prawa zamówień publicznych. Zauważyć jednak należy, że w jednym przypadku niewłaściwie oszacowano wartość świadczonej usługi. Druga umowa została zawarta przez Podsekretarza Stanu w MS w formie ustnej, przy czym o zawarciu umowy nie została poinformowana komórka finansowa. Podsekretarz Stanu przed podpisaniem umowy nie potwierdził, że MS posiada wolne środki w planie finansowym na sfinansowanie umowy ani nie poinformował o terminie płatności, a fakturę przekazał Głównemu Księgowemu po upływie miesiąca od jej otrzymania. W efekcie zapłata została dokonana z opóźnieniem. Ponadto w Ministerstwie Sprawiedliwości stwierdzono, że kwoty zabezpieczenia należytego wykonania umów, służące zamawiającemu na pokrycie roszczeń z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy w sprawie zamówienia publicznego, przechowywane na rachunku depozytów, w niektórych przypadkach były zwracane z opóźnieniem w odniesieniu do terminu 30 dni od dnia wykonania zamówienia i uznania przez zamawiającego za należycie wykonane, wynikającego z art. 151 ust. 1 Prawa zamówień publicznych, a w jednym przypadku zabezpieczenia nie zwrócono wykonawcy, uznając zobowiązanie za przedawnione.

W **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków** nieterminowo regulowano zobowiązania wobec stron i uczestników postępowań sądowych, a opóźnienia w niektórych przypadkach przekraczały 10 lat. Nie zachowano również należytej staranności przy weryfikacji wniosku sędziego w stanie spoczynku o dokonywanie przelewów uposażenia na inny niż dotychczas numer rachunku bankowego. Wniosek taki został złożony za pośrednictwem poczty elektronicznej z adresu nienależącego do wnioskodawcy, a mimo to w dokumentach nie było potwierdzenia weryfikacji takiej zmiany. Wprawdzie w trakcie kontroli Sąd uzyskał pisemne potwierdzenie od osoby uprawnionej, jednak istniało ryzyko podszycia się pod osobę uprawnioną i kradzieży środków.

Nieprawidłowości
w zawieraniu i realizacji
umów oraz regulowaniu
zobowiązań

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W **Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji** dokonano płatności za zakupiony samochód osobowy, pomimo że w protokole odbioru brak było informacji o zgodności zakupu z umową i terminowości wykonania. Rodziło to ryzyko dokonania płatności za pojazd niespełniający wymagań Ministerstwa określonych w umowie.

Natomiast w **Ambasadzie w Lizbonie** niektóre umowy zawarto niezgodnie z wymogami określonymi przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych, wyłącznie w języku portugalskim, zamiast w dwóch językach.

Nieprawidłowości w zakresie spraw pracowniczych

W trzech jednostkach stwierdzono nieprawidłowości niezwiązane bezpośrednio z księgami rachunkowymi, dotyczące pracowników pionu finansowo-księgowego.

W **MSWiA** do końca 2018 r. nie zaktualizowano upoważnienia dla Głównego Księgowego, pomimo zmian organizacyjnych i przekazania części obowiązków do innych jednostek z dniem 1 stycznia 2016 r.

W **Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu** jeden z pracowników księgowości nie posiadał wykształcenia wyższego, wymaganego na stanowisku, na którym go zatrudniono, a ponadto z opóźnieniem dokonywano ocen okresowych pracowników. Również w **Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków** z opóźnieniem dokonano oceny okresowej pracowników księgowości. W Sądzie tym nie dostosowano także regulacji wewnętrznych, określających podział kompetencji między Prezesa i Dyrektora Sądu, do aktualnych wymogów w tym zakresie, chociaż faktyczny podział zadań był prawidłowy.

5.3. Zintegrowany System Rachunkowości i Zarządzania Kadrami

Zadania powierzone Dyrektorowi Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu przez Ministra Sprawiedliwości w zakresie ZSRK, co do zasady, były realizowane w sposób prawidłowy i niebudzący zastrzeżeń. Minister ustanowił racjonalny system kontroli zarządczej nad wykonywaniem przez Sąd Apelacyjny we Wrocławiu zadań w zakresie utrzymania i modyfikacji ZSRK. Działania te nie zapobiegły jednak nieprawidłowościom w funkcjonowaniu systemu, w szczególności w zakresie niezgodności jego funkcjonalności z zasadami ustawy o rachunkowości, a w przypadku możliwości otwierania zamkniętych ksiąg rachunkowych za dowolny rok obrotowy były wręcz wynikiem działań Sądu Apelacyjnego przy wsparciu MS.

Powstanie systemu

Prace koncepcyjne nad jednolitym systemem rachunkowości dla wszystkich sądów powszechnych rozpoczęto w Ministerstwie Sprawiedliwości już w 2007 r., kiedy to podjęto decyzję o budowie takiego systemu w ramach projektu „Zwiększenie efektywności realizacji zadań przez jednostki wymiaru sprawiedliwości”. W kolejnym roku zakres projektu rozszerzono o system kadrowy. Źródłem finansowania budowy systemu miały być środki Programu Operacyjnego „Kapitał Ludzki 2007–2013” (PO KL), a jego wdrożenie miało między innymi pozwolić na opracowanie jednolitych zasad rachunkowości dla sądów oraz ułatwić sprawowanie nadzoru przez MS. Do czasu wdrożenia we wszystkich sądach powszechnych jednolitego systemu, czyli do 31 grudnia 2015 r., każda jednostka sędziowska

twa powszechnego nabywała we własnym zakresie licencje do programów finansowych, kadrowych i innych. Tylko na terenie niektórych apelacji wprowadzono zasadę stosowania przez wszystkie sądy programów wybranych przez nadzorujący Sąd Apelacyjny, jednakże nawet w takich przypadkach w każdym sądzie programy te funkcjonowały niezależnie. Biorąc pod uwagę liczbę funkcjonujących w Polsce sądów powszechnych (377 według stanu na 31 grudnia 2009 r.¹⁷, 374 według stanu na 31 grudnia 2019 r.¹⁸) oraz fakt, że każda jednostka korzystała zazwyczaj z kilku programów (księgowy, kadrowo-płacowy, pomocnicze do rozliczeń), w jednostkach sądownictwa powszechnego użytkowanych było łącznie około 1500 niezależnych aplikacji. Co więcej, w niektórych jednostkach w dalszym ciągu prowadzono księgowość ręcznie. Każdy sąd jako niezależna jednostka opracowywał również własną politykę rachunkowości, przy czym w różnych jednostkach przyjmowano różne zasady rachunkowości, czasem interpretując przepisy prawa i wymogi rachunkowości w sposób zupełnie odmienny. Wszystko to utrudniało sprawowanie przez Ministra Sprawiedliwości kontroli zarządczej, o której mowa w art. 69 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, w tym uzyskiwanie spójnych i porównywalnych danych.

Uzgodnienie ostatecznego zakresu projektu i uzyskanie niezbędnych zgód Instytucji Zarządzającej PO KL trwało do 2009 r. W marcu 2009 r. w Ministerstwie powołany został *Zespół do opracowania i wdrożenia systemu informatycznego rachunkowości i systemu zarządzania kadrami w sądach powszechnych*. Niezależnie od prac nad jednolitym systemem rachunkowości i kadr, w 2009 r. w ramach projektu „Centrum Usług Rejestrowych” Ministerstwo Sprawiedliwości zakupiło licencje na system SAP ERP. W toku prac nad utworzeniem jednolitego systemu rachunkowości i kadr Zespół podjął decyzję o realizacji zintegrowanego systemu rachunkowości i kadr w oparciu o posiadane przez MS licencje na oprogramowanie SAP. Nie kwestionując celowości i zasadności wykorzystania posiadanych przez Resort zasobów, zauważyć należy, że fakt ten nie powinien być ani jedyną, ani decydującą przesłanką podjęcia decyzji o wyborze systemu. Biorąc pod uwagę skalę przedsięwzięcia, tj. liczbę jednostek, które jednocześnie miały zacząć użytkować nowy system, liczbę użytkowników końcowych i zakres ich zadań, przed podjęciem decyzji o wyborze konkretnego systemu należało ocenić, czy dane rozwiązanie dostosowane jest do potrzeb jednostek budżetowych oraz specyfiki sądów.

W kwietniu 2010 r. Ministerstwo ogłosiło konkurs na opracowanie koncepcji budowy i wdrożenia systemu ZSRK. Wyłonionemu zwycięzcy konkursu, powołując się na art. 67 ust. 1 pkt 2 Prawa zamówień publicznych, udzielono zamówienia z wolnej ręki na budowę i wdrożenie systemu ZSRK.

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 października 2002 r. w sprawie sądów apelacyjnych, sądów okręgowych i sądów rejonowych oraz ustalenia ich siedzib i obszarów właściwości (Dz. U. Nr 180, poz. 1508, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r.; rozporządzenie uchylone z dniem 1 stycznia 2013 r.

¹⁸ Dane Ministerstwa Sprawiedliwości opublikowane na stronie: <https://dane.gov.pl/dataset/985,lista-sadow-powszechnych>; data dostępu 15 stycznia 2020 r.

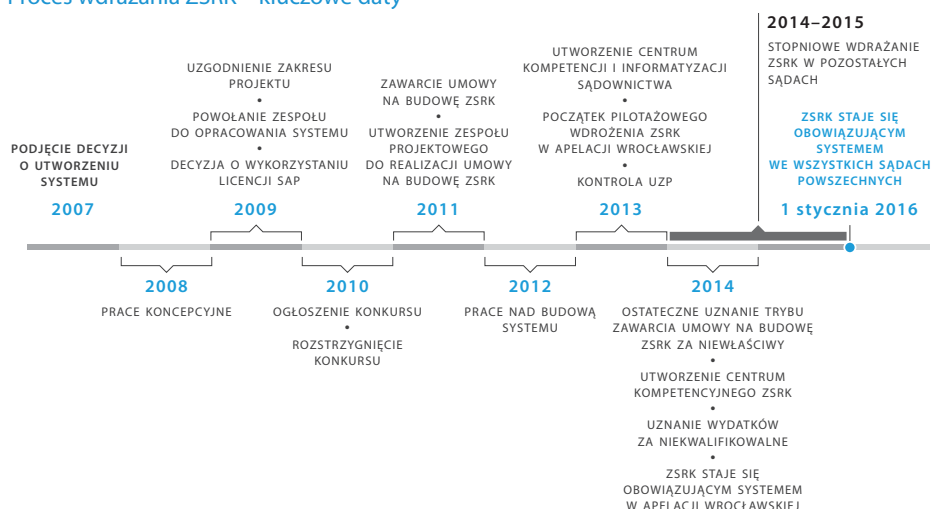
WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Konkurs jest przyrzeczeniem publicznym nagrody za wykonanie i przeniesienie prawa do wybranej przez sąd konkursowy zamawiającego pracy konkursowej, w szczególności z zakresu planowania przestrzennego, projektowania urbanistycznego, architektoniczno-budowlanego oraz przetwarzania danych. Nagrodami w konkursie mogą być m.in.: nagroda pieniężna lub rzeczowa bądź zaproszenie do negocjacji w trybie zamówienia z wolnej ręki autora wybranej pracy konkursowej. Konkurs nie jest zatem trybem udzielenia zamówienia publicznego, lecz procedurą poprzedzającą przeprowadzenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, np. w trybie z wolnej ręki na szczegółowe opracowanie pracy konkursowej (patrz art. 10, art. 110 i 111 Prawa zamówień publicznych).

Przedmiot zamówienia udzielanego w trybie z wolnej ręki na podstawie art. 67 ust. 1 pkt 2 Prawa zamówień publicznych musi się mieścić w pojęciu nagrody konkursowej (patrz uchwała Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 5 marca 2014 r, sygn. akt KIO/KD 12/14).

Tymczasem, w analizowanym przypadku, przedmiotem zamówienia w trybie z wolnej ręki nie było szczegółowe opracowanie (uszczegółowienie) wyłonionej w konkursie pracy, lecz wykonanie zamierzonego przedsięwzięcia, tj. wybudowanie i wdrożenie systemu ZSRK. Taki sposób postępowania wzbudził wątpliwości Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych (UZP), który w 2013 r. przeprowadził kontrolę w Ministerstwie. W wyniku kontroli UZP zakwestionował legalność wyboru trybu z wolnej ręki, stwierdzając naruszenie przez Ministerstwo Sprawiedliwości art. 67 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 111 ust. 1 pkt 3 i art. 111 ust. 2 Prawa zamówień publicznych. W ocenie Prezesa UZP, wykonanie i wdrożenie systemu nie mieści się w zakresie pojęcia „szczegółowe opracowanie pracy konkursowej”. Pogląd ten został podtrzymany przez Krajową Izbę Odwoławczą w 2014 r.¹⁹ Efektem naruszenia przepisów dotyczących udzielania zamówień publicznych było stwierdzenie niekwalifikowalności wydatków na realizację ZSRK przez Ministerstwo Infrastruktury i Rozwoju w programie PO KL oraz konieczność pokrycia nałożonej korekty finansowej ze środków budżetu państwa z części 37.

Infografika nr 4
Proces wdrażania ZSRK – kluczowe daty



Źródło: opracowanie własne Najwyższej Izby Kontroli.

¹⁹ Por. uchwała Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 5 marca 2014 r, sygn. akt KIO/KD 12/14.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ZSRK został w pierwszej kolejności – pilotażowo wdrożony w sądach apelacji wrocławskiej. Od 1 czerwca 2013 r. pracę w nowym systemie rozpoczęły trzy sądy okręgu legnickiego, później stopniowo kolejne sądy z terenu apelacji. Oczywiście na tym etapie księgi sądów były prowadzone równoległe w dwóch systemach, dotychczasowym oraz nowym. W Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu funkcjonowało w owym czasie Centrum Kompetencji i Informatyzacji Sądownictwa. Ponadto niektórzy pracownicy sądów apelacji wrocławskiej byli zaangażowani w tworzenie koncepcji systemu.

Pilotażowe wdrożenie
w apelacji wrocławskiej

System ZSRK 1 października 2014 r. stał się, w rozumieniu ustawy o rachunkowości, obowiązującym systemem kadrowo-płacowym oraz finansowo-księgowym stosowanym do prowadzenia ksiąg rachunkowych sądów apelacji wrocławskiej.

Pozostałe sądy na terenie kraju rozpoczęły wdrażanie systemu od 1 stycznia 2015 r. Przewidywano, że od początku 2015 r. ZSRK stanie się we wszystkich sądach jedynym systemem finansowo-kadrowym, jednak założenia te okazały się nierealne. Wynikało to zarówno z przyczyn leżących po stronie sądów, które w większości nie były gotowe do przejścia na nowy system, jak i po stronie samego systemu, który jeszcze w październiku 2014 r. był niewystarczająco wydajny do obsługi sądów samej apelacji wrocławskiej. W 2015 r. kolejne jednostki wprowadzały ZSRK jako podstawowy system w obszarze finansowym. Ostateczne przejście na system ZSRK jako jedyny system finansowo-kadrowy we wszystkich jednostkach sądownictwa nastąpiło od 1 stycznia 2016 r.

Wdrożenie
w pozostałych sądach

W styczniu 2013 r. zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości²⁰ Sądowi Apelacyjnemu we Wrocławiu powierzono wykonywanie czynności związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymywaniem systemów informatycznych obsługujących sądy powszechne. W zarządzeniu przewidziano, że czynności te wykonywać będzie II Oddział Informatyczny, pełniący funkcję Centrum Kompetencji i Informatyzacji Sądownictwa w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu. Minister Sprawiedliwości w ramach sprawowanego nadzoru nad działalnością Centrum Kompetencji zobowiązał Sąd Apelacyjny we Wrocławiu do sporządzania i przekazywania kwartalnych sprawozdań z wykonywania powierzonych czynności, jak również zobowiązał Dyrektora Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu do występowania do Ministerstwa o potwierdzenie wolnych środków w budżecie przed udzieleniem zamówień publicznych związanych z powyższymi zadaniami.

Powstanie Centrum
Kompetencji ZSRK

Już w styczniu 2014 r. konieczne okazało się rozdzielenie zadań, związanych z wdrażaniem i administracją systemów informatycznych w sądownictwie i administrowaniem nimi, pomiędzy kilka jednostek²¹. W kwietniu 2014 r. Prezes Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu utworzył *Oddział Finansowy*

²⁰ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 15 stycznia 2013 r. w sprawie powierzenia wykonywania czynności związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymywaniem systemów informatycznych obsługujących sądy powszechne (Dz. Urz. MS poz. 4); uchylone z dniem 3 lutego 2014 r.

²¹ Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 stycznia 2014 r. w sprawie powierzenia wykonywania czynności związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymywaniem systemów informatycznych obsługujących sądy powszechne (Dz. Urz. MS poz. 33); uchylone z dniem 18 września 2014 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

do spraw utrzymania Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Zarządzania Kadrami. Od września 2014 r. część zadań związanych z ZSRK przekazano Sądowi Apelacyjnemu w Krakowie, do zadań którego należało zapewnienie użytkownikom tego systemu I linii wsparcia, to jest zespołu osób przyjmujących i kategoryzujących zgłoszenia oraz obsługujących zgłoszenia w sprawach powtarzalnych²². Zgłoszenia w kwestiach wymagających dłuższej analizy lub nietypowych przekazywane są do II linii wsparcia. Pozostałe zadania związane z ZSRK, w tym II linia wsparcia, pozostały w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu.

Udział Ministerstwa Sprawiedliwości w tworzeniu systemu

Pracownicy Ministerstwa Sprawiedliwości brali aktywny udział w procesie projektowania i wdrażania systemu ZSRK. Od sierpnia 2011 r. do lipca 2016 r. w Ministerstwie funkcjonował *Zespół projektowy do spraw realizacji umowy na budowę i wdrożenie systemu informatycznego rachunkowości i zarządzania kadrami w sądach powszechnych i Ministerstwie Sprawiedliwości*. W skład zespołu wchodził pracownicy: Ministerstwa oraz sądów i wykonawcy, a także dyrektorzy i prezesi sądów. Nadzór nad jego pracami sprawował natomiast Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Sprawiedliwości. Pomimo iż skład ww. zespołu zmieniał się kilkakrotnie, jego stałą część stanowili pracownicy sądów z apelacji wrocławskiej, w tym Dyrektor Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu.

Zadania Oddziału Finansowego do spraw utrzymania ZSRK

W momencie tworzenia Oddziału Finansowego do spraw ZSRK jego zadania w zakresie administrowania systemem zostały określone jako:

- 1) pełnienie funkcji Centrum Kompetencji dla Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Zarządzania Kadrami dla jednostek sądownictwa na terenie kraju;
- 2) organizacja wsparcia systemu ZSRK dla pracowników jednostek sądownictwa powszechnego na terenie kraju;
- 3) proponowanie Kierownikowi Projektu kierunków rozwoju systemu ZSRK;
- 4) administrowanie systemem ZSRK, w tym:
 - a) zgłaszanie i rozwiązywanie błędów w pracy systemu ZSRK oraz nadzór nad ich naprawą przez jednostki zewnętrzne,
 - b) opracowywanie, zgłaszanie i obsługa wniosków o dokonanie zmian w systemie ZSRK,
 - c) prowadzenie prac związanych z rozwojem systemu ZSRK;
- 5) przeprowadzanie szkoleń dla użytkowników systemu ZSRK;
- 6) prowadzenie Portalu Wiedzy, Portalu Informacyjnego oraz Forum Wiedzy dla użytkowników systemu ZSRK.

Pracownicy Oddziału mieli także prowadzić obsługę biurową i organizacyjną zadań związanych z administrowaniem ZSRK²³.

²² Zarządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 17 września 2014 r. w sprawie powierzenia wykonywania czynności związanych z projektowaniem, wdrażaniem i utrzymywaniem systemów informatycznych obsługujących sądy powszechne (Dz. Urz. MS poz. 156); uchylone z dniem 25 lutego 2016 r.

²³ Zarządzenie nr 0110-6/14 Prezesa Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 28 marca 2014 r., zastąpione zarządzeniem nr 0110-8/14 Prezesa Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 18 kwietnia 2014 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W toku kontroli stwierdzono, że powyższe zadania były wykonywane w większości prawidłowo. W latach 2014–2018 Sąd zorganizował dla pracowników sądów powszechnych 186 szkoleń w zakresie użytkowania ZSRK, w których uczestniczyło 3484 pracowników sądów powszechnych. Ponadto Sąd zlecał firmom zewnętrznym organizację szkoleń dla pracowników sądów. Pracownicy Centrum Kompetencyjnego ZSRK również podnosili swoje kwalifikacje, uczestnicząc w szkoleniach. Utworzono i prowadzono Portal Wiedzy, Portal Informacyjny oraz Forum Wiedzy dla użytkowników ZSRK.

Organizacja pracy zespołów obsługujących zgłoszenia (dla systemu ZSRK) obejmowała: I linię wsparcia użytkowników ZSRK (przyjmującej zgłoszenia w Sądzie Apelacyjnym w Krakowie); II linię wsparcia rozwiązującą zgłoszenia, które przekraczały kompetencje lub uprawnienia I linii wsparcia (w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu); linię wsparcia wykonawcy oraz linię wsparcia Apelacyjnych Zespołów Wsparcia.

Od roku 2014 odnotowano ponad 200 tys. zgłoszeń użytkowników systemu do I linii wsparcia. Mając na uwadze przyjęte założenie, że część operacji w systemie, dotyczących np. zakładania i modyfikacji kont analitycznych czy danych kontrahentów, została zcentralizowana w celu zapewnienia spójności i porównywalności danych, część z ww. zgłoszeń dotyczyła bieżących działań w systemie.

Dominującą rolę w realizacji zgłoszeń na przestrzeni lat 2014–2018 odegrał zespół II linii wsparcia. Niemniej jednak z roku na rok (od 7% w 2014 r. do 43,4% w 2018 r.) rosła rola I linii wsparcia. Do wykonawcy natomiast przekazywano do 1,2% wpływających zgłoszeń.

Część zgłoszeń użytkowników dotyczyła zagadnień ściśle technicznych, związanych z infrastrukturą informatyczną. Zgłoszenia te były przekazywane do Ministerstwa Sprawiedliwości.

Nadzór Ministra Sprawiedliwości nad realizacją przez Dyrektora Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu zadań związanych z administrowaniem i rozwojem ZSRK był sprawowany zarówno poprzez formalną sprawozdawczość (najpierw w systemie kwartalnym, a od lutego 2016 r. miesięcznym), jak i poprzez bieżącą współpracę w ramach opisanych wcześniej Zespołów (do lipca 2016 r.).

Ministerstwo nie analizowało, jakie problemy są najczęstszym przedmiotem zgłoszeń użytkowników w systemie zgłoszeń (tzw. HPSM). Prowadzono jednak konsultacje i organizowano spotkania z pracownikami sądów, w trakcie których użytkownicy przedstawiali problemy związane z funkcjonowaniem ZSRK. Jednym z najpoważniejszych zgłaszanych problemów była niestabilność systemu, jego częste spowolnienie lub przerwy w działaniu. Część ze zgłaszanych problemów została usunięta, jednak do końca 2018 r. nie został rozwiązany problem niestabilności systemu.

W czerwcu 2016 r. decyzją Ministra Sprawiedliwości rozwiązano Zespół Projektowy, wprowadzając *Zasady organizacji i strukturę zarządzania w zakresie eksploatacji i rozwoju ZSRK*²⁴. Wprawdzie najważniejsze zadania

Nadzór
Ministra Sprawiedliwości

²⁴ Decyzja nr 1/DB-IV/2016 Ministra Sprawiedliwości z dnia 27.06.2016 r. w sprawie wprowadzenia zasad organizacji i struktury zarządzania w zakresie eksploatacji i rozwoju Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Kadr.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

przydzielono Dyrektorowi Departamentu Budżetu i Efektywności Finansowej MS, jednak część kompetencji w zakresie nadzoru nad ZSRK podzielono między trzy inne departamenty Ministerstwa, tj.:

- Departament Informatyzacji i Rejestrów Sądowych (w zakresie infrastruktury),
- Departament Strategii i Funduszy Europejskich (w zakresie modułu statystycznego) oraz
- Departament właściwy w sprawie organizacji sądów (obszar kadrowy).

Podział zadań nadzorczych na cztery różne departamenty zapewniał co prawda nadzór właściwych departamentów merytorycznych nad funkcjonowaniem i rozwojem ZSRK, niemniej jednak był również źródłem spowolnienia przepływu informacji między osobami nadzorującymi, w tym informacji o zaistniałych problemach oraz wydłużał czas wypracowania rozwiązań pojawiających się problemów. Na wydłużenie obiegu informacji i czasu wypracowania rozwiązań problemów wpływało również rozdzielanie zadań związanych z administrowaniem ZSRK pomiędzy różne sądy apelacyjne.

Podejmowane przez Ministra Sprawiedliwości działania pokazały jednak słabości w obszarze kontroli zarządczej, ponieważ nie zapobiegły skutecznie nieprawidłowościom we wdrożeniu i administrowaniu systemem ZSRK, zarówno w zakresie niezgodności wdrożonych rozwiązań z ustawą o rachunkowości, jak i naruszeniu przepisów Prawa zamówień publicznych.

Niezgodności ZSRK z ustawą o rachunkowości

Niezgodność obrotów dziennika z obrotówką

Już w 2015 r. użytkownicy zaczęli zgłaszać problem niezgodności sumy obrotów w dzienniku z obrotami zestawienia obrotów i sald (zwanego obrotówką). Przeprowadzone analizy wykazały, że przyczyną tego jest fakt, iż w standardowej konfiguracji programu SAP błędnie liczone są obroty, w przypadku dokonania korekty niewłaściwego zapisu z zastosowaniem tzw. storna czerwonego w raporcie kasowym.

Jeżeli księgi rachunkowe prowadzone są przy użyciu komputera, ustawa o rachunkowości dopuszcza jedynie dwa sposoby korygowania błędów w zapisach księgowych: albo wyłącznie zapisami dodatnimi (storno czarne) albo wyłącznie zapisami ujemnymi (storno czerwone). Nazwy storn stosowane są zwyczajowo i pochodzą z czasów, gdy księgi rachunkowe prowadzono ręcznie – zapisy ujemne dokonywane były wtedy kolorem czerwonym, w celu większej czytelności i uniknięcia pomyłek. Oba sposoby korygowania błędnych zapisów mają swoje zalety: storno czarne jest prostsze i czytelniejsze, a polega na dokonaniu analogicznego zapisu do zapisu korygowanego, jednak po przeciwnych stronach kont księgowych. Ostateczne saldo operacji po takiej korekcie jest zerowe. Storno czarne, o ile nie jest prawidłowo opisane, może być jednak omyłkowo uznane za operację przeciwstawną (np. wypłatę z kasy, w przypadku korygowania wpłaty). Ponadto, chociaż saldo końcowe jest prawidłowe, to jednak obroty na koncie są zawyżone – o błędną operację po jednej stronie i jej korektę po drugiej. Storno czerwone, polegające na dokonaniu zapisu po tych samych stronach kont co zapis korygowany, jednak w kwotach ujemnych pozwala na zachowanie zarówno prawidłowych obrotów, jak i prawidłowego salda.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W czerwcu 2015 r. złożone zostało zgłoszenie reklamacyjne. Producent systemu nie skorygował funkcjonalności systemu, informując (w lipcu 2016 r.), iż korekty błędów mogą i powinny być dokonywane w systemie SAP stornem czarnym. Wskazał również, że system umożliwia szybkie wyselekcjonowanie dokumentów stornowanych i stornujących. Powtórna reklamacja również nie przyniosła efektów.

W rachunkowości budżetowej zachowanie prawidłowych obrotów ma istotne znaczenie, dla niektórych kont księgowych jest wręcz obowiązkowe. O ile bowiem w rachunkowości podmiotów gospodarczych obroty na kontaktach zazwyczaj nie mają znaczenia dla sprawozdawczości, o tyle w jednostkach sektora finansów publicznych na podstawie danych o obrotach na niektórych kontaktach sporządza się sprawozdania budżetowe. Obroty na koncie „Kasa” również mają pośredni wpływ na kwoty wykazywane w sprawozdaniach budżetowych. Na koncie tym nie ma obowiązku zachowywania czystości obrotów i stosowanie storna czarnego z formalnego punktu widzenia jest dozwolone. Jednak konieczność dokonywania dodatkowych uzgodnień czy selekcjonowania zapisów, w celu ustalenia prawidłowych obrotów, zwiększa ryzyko błędów. W sądach konsekwentnie stosowano więc storno czerwone. Problem został rozwiązany dopiero po trzech latach, w kwietniu 2018 r., poprzez wdrożenie nowego raportu spełniającego wymagania dla dziennika księgowania.

W 2016 r. użytkownicy zgłosili nieprawidłowe działanie systemu polegające na niezgodności salda wynikającego z księgi głównej z saldem księgi pomocniczej – magazynu. Niezgodność wynikała z braku przeniesienia salda na początek roku w księdze pomocniczej. Ponadto w systemie występowały problemy z prawidłowym ujęciem faktur korygujących, gdy zakupy dotyczyły zapasów magazynowych. Propozycja rozwiązań tych problemów została przedstawiona dopiero w 2018 r., jednak ze względu na prace nad podniesieniem wersji systemu nie zostały one do września 2019 r. przetestowane i wdrożone.

System ZSRK nie zawiera pola „Data operacji gospodarczej”, chociaż wskazanie tej daty przy dokonywaniu zapisu księgowego wynika wprost z przepisów ustawy o rachunkowości (art. 23 ust. 2 pkt 1). Problem ten został zgłoszony w maju 2016 r. i skierowany do producenta oprogramowania. Początkowo producent odmówił dokonania zmian w systemie, tłumacząc, że założeniem systemu jest, że za datę operacji gospodarczej przyjmuje się pole „Data księgowania”, na podstawie którego operację przypisuje się do właściwego okresu sprawozdawczego, przy czym należy odróżnić „Datę księgowania” od daty wprowadzenia dokumentu do systemu, którą system zapisuje automatycznie. Data księgowania powinna być podstawą przypisania operacji do właściwego okresu sprawozdawczego. Tym niemniej, w 2019 r. producent przedstawił propozycję rozwiązania problemu i udostępnienia pola „Data operacji gospodarczej”. W systemie SAP funkcjonującym w sądach pole daty zwane REINDAT nie było wykorzystywane i nie było widoczne dla użytkowników. Producent systemu zaproponował więc zmianę etykiety tego pola na „Data operacji gospodarczej” i udostępnienie użytkownikom do edycji. Jednak opracowanie poprawek do systemu (tak zwanych not) zbiegło się w czasie z pracami nad zmianą wersji

Niezgodność sald księgi głównej i ksiąg pomocniczych

Brak pola „Data operacji gospodarczej”

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

systemu, prace nad testowaniem i wdrożeniem mogły się rozpocząć dopiero w ostatnim kwartale 2019 r.

Możliwość otwierania zamkniętych ksiąg rachunkowych

Ustawa o rachunkowości nakazuje zamykać księgi rachunkowe za każdy rok obrotowy, po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za ten okres (art. 12 ust. 2 pkt 1 i ust. 4). Zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe. Wyłączenie możliwości dokonywania zapisów czy korekt w księgach rachunkowych poprzednich lat obrotowych (po zatwierdzeniu sprawozdań) jest kluczowe dla zapewnienia ciągłości bilansowej i tym samym dla wiarygodności ksiąg rachunkowych i sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych.

Księgi rachunkowe jednostki otwiera się w momencie rozpoczęcia jej działalności. Do końca pierwszego roku obrotowego jednostka taka zgromadzi majątek i zaciągnie zobowiązania. Otrzyma też kapitał czy fundusz własny na swoją działalność. Po zakończeniu pierwszego roku obrotowego powinna sprawdzić i ocenić (zinwentaryzować) stan swojego majątku oraz swoje zobowiązania i kapitały, wycenić je prawidłowo i zaprezentować w sprawozdaniu. Jednocześnie tak ustalone majątek (aktywa) i zobowiązania oraz kapitały (pasywa) są podstawą do otwarcia ksiąg rachunkowych kolejnego roku. W toku działalności jednostka taka zmieni swój stan majątku i zobowiązań, dlatego też co roku powinna je inwentaryzować i wyceniać. Co roku też będzie otwierała księgi rachunkowe na podstawie tak ustalonego stanu (sald kont) na koniec poprzedniego roku.

Jeżeli księgi rachunkowe będą trwale zamykane po zakończeniu każdego roku obrotowego, ciągłość aktywów i pasywów zostanie zachowana. Jeżeli jednak jednostka dopisze (doksięguje) operacje gospodarcze w „starych” księgach, zmieni się wcześniej ustalone stany aktywów albo pasywów. Sporządzone wcześniej sprawozdania przestaną być zgodne z księgami, może się również okazać, że salda otwarcia kolejnego roku będą niezgodne z księgami roku zmienionego (to zależy od sposobu działania systemu finansowo-księgowego). W tej sytuacji powstają pytania: które kwoty są prawidłowe – poprzednie czy zmienione, jaki jest prawidłowy bilans otwarcia ksiąg w kolejnych latach, jakie dane jeszcze zostaną zmienione i kiedy. Tym samym zostaje podważona wiarygodność takich ksiąg rachunkowych i sporządzonych na ich podstawie sprawozdań. Co więcej, sama możliwość otwarcia ksiąg rachunkowych za poprzednie lata obrotowe stawia pod znakiem zapytania wiarygodność danych, bowiem jednostka może w każdej chwili zmienić dowolne dane.

W październiku 2017 r. w ZSRK wprowadzono nową funkcjonalność: transakcję do zarządzania okresami sprawozdawczymi (o akronimie ZFIOKR_NEW), która umożliwi otwarcie ksiąg rachunkowych dla wcześniejszych lat obrotowych. Wykorzystując tę możliwość, sądy otwierały nie tylko księgi za lata 2013–2014 (gdy ZSRK nie był podstawowym systemem finansowo-księgowym, przynajmniej dla większości sądów), ale również za lata 2015–2016, a więc okresy, gdy ZSRK był jedynym systemem służącym sądom do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań. Na podstawie danych z systemu NIK zidentyfikowała 86 przypadków otwarcia roku sprawozdawczego 2015 i co najmniej 154 przypadki otwarcia roku sprawozdawczego 2016 bezpośrednio

po uruchomieniu funkcjonalności w październiku 2017 r. Uzasadnieniem dla wprowadzenia nowej funkcjonalności było umożliwienie otwierania ksiąg w okresie przed zatwierdzeniem sprawozdania sądu, jednak nie wprowadzono żadnych mechanizmów zabezpieczających przed otwieraniem ksiąg już po terminie zatwierdzenia sprawozdań. Otwarcia ksiąg dokonują administratorzy systemu we Wrocławiu, co częściowo zabezpiecza przed przypadkowym otwarciem ksiąg i omyłkowym dokonaniem zapisów w niewłaściwym roku. Zgodnie z procedurą otwarcie ksiąg następuje za wiedzą i zgodą dyrektora danego sądu. Fakt otwarcia zamkniętych ksiąg rachunkowych jest odnotowywany w systemie ZSRK. Nie zmienia to jednak faktu, że samo istnienie możliwości otwarcia ksiąg po zatwierdzeniu sprawozdań finansowych narusza zasadę ciągłości bilansowej i zmniejsza wiarygodność ksiąg rachunkowych sądów.

Nieprawidłowości przy udzielaniu zamówień publicznych

Zgodnie z obowiązującymi w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu regulaminami zamówień publicznych w przypadku udzielania zamówień o wartości wyższej niż 4 000 zł i niższej niż równowartość 14 000 EUR (do 4 czerwca 2014 r.) lub 30 000 EUR (od 5 czerwca 2014 r.) przed podpisaniem umowy z wykonawcą należało przeprowadzić rozpoznanie rynku poprzez wysłanie zapytania do czterech (później trzech) potencjalnych wykonawców. Wewnętrzne regulacje przewidywały również odstępianie od dokonania rozeznania rynku (w nielicznych sytuacjach jest to bezcelowe lub nadmiernie czasochłonne, na przykład gdy w danej dziedzinie istnieje jeden potencjalny wykonawca), po uprzednim umotywowaniu takiego trybu postępowania. Mimo to, w latach 2013–2017 Sąd Apelacyjny zawierał niektóre umowy zlecenia zarówno z podmiotami zewnętrznymi, jak i z pracownikami sądownictwa i Ministerstwa Sprawiedliwości, bez wysłania do potencjalnych wykonawców zapytań ofertowych. Obecny Dyrektor Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu tłumaczył taki sposób postępowania faktem, że wszystkie podmioty zewnętrzne uczestniczyły we wdrażaniu ZSRK i posiadały wymaganą wiedzę merytoryczną i doświadczenie niezbędne do realizacji zlecenia. Wskazani przez MS pracownicy resortu sprawiedliwości, z którymi zawierano umowy, należeli z kolei do Zespołów ds. ZSRK lub byli zatrudnieni w Oddziale Finansowym ds. utrzymania ZSRK w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu i zajmowali się eksploatacją i rozwojem ZSRK. Zawieranie umów z pracownikami resortu pozwoliło, w ocenie obecnego Dyrektora, zarówno ograniczyć koszty, jak i wykształcić własną kadrę specjalistów zarządzających i obsługujących ZSRK. Wszystkie te kwestie niewątpliwie były istotne, jednak nie zwalniało to pracowników ani kierownictwa Sądu Apelacyjnego z przestrzegania obowiązujących procedur i regulaminów. Skoro były one powodem, dla którego nie przeprowadzono rozeznania rynkowego, należało sporządzić dokument zawierający uzasadnienie odstąpienia od stosowania wymogów obowiązujących regulaminów.

Zawieranie umów
zleceń bez zachowania
wewnętrznych procedur

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Podziały zamówień publicznych

W latach 2013–2017 odnotowano osiem przypadków, kiedy umowy związane bezpośrednio lub pośrednio z wdrożeniem i administrowaniem systemem ZSRK zostały zawarte z naruszeniem wymogu ustalenia wartości zamówienia z należytą starannością, co skutkowało wyborem wykonawcy bez zachowania właściwego trybu.

Prawo zamówień publicznych jako podstawowy tryb udzielania zamówień publicznych uznaje przetarg. W niektórych przypadkach można jednak odstąpić od stosowania Prawa zamówień publicznych, między innymi gdy wartość zamówienia (tj. całkowite szacunkowe wynagrodzenie wykonawcy, bez podatku od towarów i usług) jest stosunkowo niska (obecnie nie więcej niż 128 079 zł, w latach 2017–2019 poniżej 129 351 zł)²⁵. Jednocześnie jednak Prawo zamówień publicznych nakazuje starannie oszacować wartość zamówienia. Jest to stosunkowo proste przy jednorazowej dostawie towarów albo jednokrotnym świadczeniu usługi. Jeżeli jednak usługi miałyby być świadczone, np. w sposób powtarzalny, oszacowanie wartości zamówienia staje się trudniejsze. Zamawiający musi bowiem wziąć pod uwagę wiele czynników – między innymi musi przeanalizować, jak długo usługa będzie świadczona, czy może ją wykonać jeden wykonawca, czy po zakończeniu umowy zaistnieje konieczność zawarcia kolejnej umowy. Ustawa daje w tym względzie ogólne wytyczne, jednocześnie zabraniając zaniżania wartości zamówienia czy wybierania takiego sposobu szacowania jego wartości, by uniknąć stosowania właściwych przepisów tej ustawy. Nie wolno również dzielić zamówienia na części (odrębne zamówienia), w celu uniknięcia łącznego szacowania ich wartości i stosowania Prawa zamówień publicznych (patrz m.in. art. 5b pkt 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 34 Prawa zamówień publicznych).

We wszystkich ośmiu przypadkach zawierano umowy z wykonawcami wybranymi z wolnej ręki, stwierdzając, że wartość umowy jest niższa niż równowartość 30 tys. EUR. Jednak w każdym z tych ośmiu przypadków w krótkim odstępie czasu po zakończeniu umowy zawierano drugą umowę, przy czym przedmiot umowy był identyczny lub wynikał z poprzedniej umowy (np. na stworzenie systemu eWniosek, a następnie na jego utrzymanie). Ponadto w sześciu przypadkach obie umowy były zawierane z tym samym podmiotem.

²⁵ Kwota ta wynika z treści art. 4 pkt 8 Prawa zamówień publicznych oraz określanego co najmniej raz na dwa lata, rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów, średniego kursu złotego w stosunku do euro. Obecnie jest to rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2019 r. w sprawie średniego kursu złotego w stosunku do euro stanowiącego podstawę przeliczania wartości zamówień publicznych (Dz. U. poz. 2453).

6. ZAŁĄCZNIKI

6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Głównym celem kontroli było udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych we wszystkich istotnych aspektach zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawiają rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostki?

Cel główny kontroli

Założono, że badania kontrolne umożliwią udzielenie odpowiedzi na następujące pytania szczegółowe:

Cele szczegółowe

- 1) Czy księgi rachunkowe jednostek budżetowych, stanowiące podstawę sporządzenia sprawozdań finansowych, były prowadzone prawidłowo, zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami, w tym, czy stosowane programy komputerowe spełniały wymogi ustawy o rachunkowości?
- 2) Czy sprawozdania finansowe państwowych jednostek budżetowych przedstawiają rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowo-finansowej jednostek i są zgodne, co do formy i treści, z obowiązującymi przepisami?
- 3) Czy Dyrektor Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu prawidłowo realizował zadania związane z pełnieniem funkcji Centrum Kompetencji dla Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Zarządzania Kadrami, a Minister Sprawiedliwości rzetelnie sprawował nadzór w tym zakresie?

Kontrola została przeprowadzona w okresie od 1 lipca do 19 grudnia 2019 r. w 11 jednostkach budżetowych, tj. w Ministerstwie Energii, Ministerstwie Obrony Narodowej, Ministerstwie Spraw Zagranicznych, Ministerstwie Sprawiedliwości, Ministerstwie Spraw Wewnętrznych i Administracji, Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu, Sądzie Okręgowym Warszawa-Praga w Warszawie, Sądzie Rejonowym dla Wrocławia-Krzyków we Wrocławiu oraz w trzech ambasadach RP w Republice Litewskiej, Republice Portugalii i Republice Singapuru.

Zakres podmiotowy

Doboru podmiotów kontrolowanych dokonano metodą celową z uwzględnieniem ryzyka wystąpienia nieprawidłowości wynikającym między innymi ze zmiany przepisów, dotychczasowych wyników kontroli lub braku wcześniejszych kontroli w tym zakresie. Przy doborze placówek zagranicznych uwzględniono przede wszystkim różnorodność położenia geograficznego i zmiany na stanowisku głównego księgowego.

We wszystkich kontrolowanych jednostkach sprawdzono prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz prawidłowość sporządzenia przez te jednostki sprawozdania finansowego za 2018 r.

Ponadto w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu kontrolą objęto realizację przez Dyrektora zadań związanych z pełnieniem funkcji Centrum Kompetencji dla ZSRK, a w Ministerstwie Sprawiedliwości nadzór ministra nad realizacją tych zadań.

Kontrolę przeprowadzono na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli²⁶ z uwzględnieniem kryteriów: legalności, rzetelności, gospodarności i celowości.

Kryteria kontroli

²⁶ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

ZAŁĄCZNIKI

- Okres objęty kontrolą** Kontrolą objęto okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. z uwzględnieniem zdarzeń, jakie miały miejsce w okresach wcześniejszych i późniejszych, jeżeli miały one wpływ na zjawiska będące przedmiotem kontroli.
- Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK** Przed rozpoczęciem kontroli, w ramach przygotowania przedkontrolnego, na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o NIK, pismem z 13 marca 2019 r. zwrócono się do Dyrektora Generalnego Służby Zagranicznej w Ministerstwie Spraw Zagranicznych o przekazanie materiałów związanych z prowadzeniem rachunkowości w ambasadach Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zestawienia obrotów i sald kont syntetycznych i analitycznych na 31 grudnia 2017 r. oraz sprawozdań finansowych za 2017 r. dla wszystkich ambasad. Zebrano również informacje dotyczące wykorzystywanego programu finansowo-księgowego oraz obowiązujących w tych jednostkach zasad polityki rachunkowości. Ponadto pismem z 13 czerwca 2019 r. ponownie wystąpiono do Dyrektora Generalnego Służby Zagranicznej o szczegółowe materiały dotyczące trzech wytypowanych ambasad w zakresie badanego obszaru, tj. między innymi o:
- bilans, sprawozdanie opisowe oraz sprawozdania budżetowe za 2018 r.;
 - kompletną dokumentację, o której mowa w art. 10 ust. 1 ustawy o rachunkowości, opisująca przyjęte zasady (politykę) rachunkowości;
 - instrukcję obiegu i kontroli dokumentów finansowo-księgowych, instrukcję kasową, instrukcję inwentaryzacyjną i inne związane z gospodarką majątkowo-finansową, o ile ambasada takie opracowała (w formie papierowej lub skanu w pliku pdf);
 - zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej i kont pomocniczych (analitycznych) na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz dziennik za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r.;
 - wykaz wszystkich rachunków bankowych ambasady oraz ostatnich wyciągów bankowych na dzień 31 grudnia 2018 r. z tych rachunków;
 - ostatnie raporty kasowe (według walut) na dzień 31 grudnia 2018 r. oraz protokoły inwentaryzacji środków pieniężnych w kasie według stanu na dzień 31 grudnia 2018 r.;
 - informację, czy Ministerstwo Spraw Zagranicznych przeprowadzało w placówkach, w ostatnich trzech latach, kontrole wewnętrzne lub audyty dotyczące spraw związanych z rachunkowością, sprawozdawczością budżetową lub finansową, zasadami gospodarki finansowej oraz gospodarki majątkiem ambasady, a jeżeli tak, to zwrócono się z prośbą o przekazanie protokołów z tych kontroli/audytów.
- Udział innych organów kontroli na podstawie art. 12 ustawy o NIK** Kontrola została przeprowadzona przez Departament Budżetu i Finansów (sześć jednostek), Departament Administracji Publicznej, Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji, Departament Obrony Narodowej (po jednej jednostce) oraz Delegaturę NIK we Wrocławiu (dwie jednostki). W kontroli nie uczestniczyły organy kontroli, rewizji, inspekcji, działające w administracji rządowej i samorządzie terytorialnym.
- Zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych** Do czterech wystąpień pokontrolnych kierownicy jednostek złożyli łącznie 21 zastrzeżenia. W całości uwzględniono dwa zastrzeżenia, jedno w części, a 18 oddalono.

ZAŁĄCZNIKI

Wyniki kontroli przedstawiono w 11 wystąpieniach pokontrolnych, w których sformułowano łącznie 54 wnioski oraz dziewięć uwag. Z informacji przedstawionych przez jednostki kontrolowane o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że zrealizowano 18 wniosków (33,3%), w przypadku 31 (57,4%) podjęto czynności w celu ich realizacji, a pozostałych pięć (9,3%) wniosków nie zrealizowano.

Stan realizacji wniosków pokontrolnych

Na finansowe rezultaty kontroli w łącznej wysokości 1 605 949,2 tys. zł złożyły się finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości, tj.:

Pozostałe informacje

- Kwoty nienależnie uzyskane – 5,2 tys. zł,
- Kwoty wydatkowane z naruszeniem prawa – 6297,4 tys. zł,
- Kwoty wydatkowane w następstwie działań stanowiących naruszenie prawa – 25,8 tys. zł,
- Sprawozdawcze skutki nieprawidłowości – 1 599 620,8 tys. zł.

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
1.	Departament Budżetu i Finansów	Ministerstwo Sprawiedliwości	Zbigniew Ziobro Minister Sprawiedliwości
2.		Ministerstwo Spraw Zagranicznych	Jacek Krzysztof Czaputowicz Minister Spraw Zagranicznych od 9 stycznia 2018 r., Witold Jan Waszczykowski od 16 listopada 2015 r. do 8 stycznia 2018 r.
3.		Sąd Okręgowy Warszawa-Praga w Warszawie	Jolanta Szewc Dyrektor Sądu
4.		Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej	Urszula Doroszevska Ambasador Nadzwyczajny i Pełnomocny Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej
5.		Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Portugalii	Jacek Junosza Kisielewski Ambasador Nadzwyczajny i Pełnomocny Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Portugalii
6.		Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Singapuru	Magdalena Bogdziewicz Ambasador Nadzwyczajny i Pełnomocny Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Singapuru od 5 sierpnia 2018 r., Jan Wójcik Chargé d'affaires a.i. od 21 lipca do 4 sierpnia 2018 r., Zenon Kosiniak-Kamysz do 20 lipca 2018 r.

Wykaz jednostek kontrolowanych

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej
7.	Departament Administracji Publicznej	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji	Mariusz Kamiński Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji od 9 sierpnia 2019 r., Elżbieta Witek od 4 czerwca do 9 sierpnia 2019 r., Joachim Brudziński od 9 stycznia 2018 r. do 4 czerwca 2019 r., Mariusz Błaszczak od 16 listopada 2015 r. do 9 stycznia 2018 r.
8.	Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji	Ministerstwo Energii	Krzysztof Tchórzewski Minister Energii
9.	Departament Obrony Narodowej	Ministerstwo Obrony Narodowej	Mariusz Błaszczak Minister Obrony Narodowej od 9 stycznia 2018 r., Antoni Macierewicz od 16 listopada 2015 r. do 9 stycznia 2018 r.
10.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Sąd Apelacyjny we Wrocławiu	Artur Moneta Dyrektor Sądu od 17 stycznia 2019 r., Małgorzata Międła p.o. Dyrektora Sądu od 9 czerwca 2017 r. do 16 stycznia 2019 r.
11.		Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków we Wrocławiu	Ewa Ratajczak Dyrektor Sądu od 10 września 2018r., Agnieszka Ziemia p.o. Dyrektora Sądu od 21 grudnia 2017 r. do 9 września 2018 r.

Wykaz ocen kontrolowanych jednostek

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
1.	Ministerstwo Energii	pozytywna	<ul style="list-style-type: none"> – Organizacja systemu rachunkowości była dostosowana do potrzeb Ministerstwa – Inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości – Prawidłowe prowadzenie ksiąg i sporządzenie sprawozdań finansowych – Skuteczna kontrola zarządcza 	<ul style="list-style-type: none"> – Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości nie spowodowały obniżenia oceny ogólnej kontrolowanej działalności
2.	Ministerstwo Obrony Narodowej	negatywna	<ul style="list-style-type: none"> – Organizacja systemu rachunkowości była dostosowana do potrzeb Ministerstwa – Inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości 	<ul style="list-style-type: none"> – Niesporządzenie sprawozdania jednostki budżetowej za 2018 r. jako całości (sporządzono wyłącznie „częstkowe” sprawozdania finansowe) – Ujmowanie w księgach rachunkowych operacji niezgodnie z treścią ekonomiczną – Nienaliczanie i nieujmowanie w księgach rachunkowych odsetek od należności z tytułu dochodów budżetowych – Nieutworzenie odpisu aktualizacyjnego dla trzech należności – Błędne klasyfikowanie środków trwałych – Niewłaściwa prezentacja w sprawozdaniach częściowych – Braki w Informacji dodatkowej – Brak ewidencji analitycznej konta <i>Wartości niematerialne i prawne</i> – Obraz sytuacji finansowej przedstawiony w sprawozdaniach częściowych nie odzwierciedlał rzeczywistych kosztów jednostki

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
3.	Ministerstwo Sprawiedliwości	negatywna	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. zostało sporządzone terminowo i zgodnie z wzorem – Prawidłowo przeniesiono do sprawozdania kwoty z ksiąg rachunkowych – Minister Sprawiedliwości podejmował racjonalne czynności nadzorcze dotyczące realizacji przez Dyrektora Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu zadań związanych z pełnieniem funkcji Centrum Kompetencji dla ZSRK 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. nie przedstawia jasno i rzetelnie sytuacji finansowo-majątkowej jednostki – Przyjęte zasady rachunkowości nie zapewniały wyodrębnienia wszystkich istotnych informacji <ul style="list-style-type: none"> – nie wyodrębniono ewidencji dla części 15 <i>Sądy powszechne</i> – Nie zapewniono warunków organizacyjnych i kadrowych umożliwiających prawidłowe i terminowe rozliczenie dotacji z Funduszu Sprawiedliwości oraz bieżące ujmowanie operacji gospodarczych związanych z publikowaniem ogłoszeń w Monitorze Sądowym i Gospodarczym – Funkcjonujący w jednostkach sądownictwa system finansowo-księgowy nie spełniał niektórych wymogów ustawy o rachunkowości
4.	Ministerstwo Spraw Wewnętrznych i Administracji	pozytywna	<ul style="list-style-type: none"> – Organizacja systemu rachunkowości była dostosowana do potrzeb Ministerstwa – Inwentaryzacja została przeprowadzona zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości – Prawidłowe prowadzenie ksiąg i sporządzenie sprawozdań finansowych – Skuteczna kontrola zarządcza 	<ul style="list-style-type: none"> – Stwierdzone w trakcie kontroli nieprawidłowości nie spowodowały obniżenia oceny ogólnej kontrolowanej działalności
5.	Ministerstwo Spraw Zagranicznych	negatywna	<ul style="list-style-type: none"> – Księgi rachunkowe dysponenta III stopnia części 45 Sprawy zagraniczne oraz księgi rachunkowe w zakresie części 23 Członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej były prowadzone prawidłowo 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. nie przedstawia jasno i rzetelnie sytuacji finansowo-majątkowej jednostki – Nieprawidłowości w księgach rachunkowych dysponenta części 45 <i>Sprawy zagraniczne</i>, w tym polegające na nieujęciu w księgach 2018 r. zaakceptowanych rozliczeń dotacji, nieobjęciu ewidencją bilansową przyjętych na stan magazynu składników majątkowych, niespisanie przedawnionych należności oraz nieutworzeniu odpisu aktualizującego należności – Nieprawidłowo prezentacja danych wynikających z ksiąg w sprawozdaniu finansowym – Stosowane w placówkach zagranicznych programy finansowo-księgowe nie spełniały wymogów określonych w ustawie o rachunkowości

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ⁷⁾	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
6.	Sąd Apelacyjny we Wrocławiu	w formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. przedstawiało, co do zasady, prawidłowy obraz sytuacji finansowo-majątkowej sądu – Struktura organizacyjna i zasoby kadrowe zostały dostosowane do realizacji zadań związanych z pełnieniem funkcji Centrum Kompetencji ZSRK 	<ul style="list-style-type: none"> – Informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego za 2018 r. nie zawierała wszystkich istotnych informacji lub prezentowała dane błędne – nie zawierała w szczególności danych niezbędnych do zapewnienia porównywalności do danych roku ubiegłego – Wystąpiły nieprawidłowości w prezentacji niektórych pozycji – Nieprawidłowości w księgach rachunkowych, w tym ewidencjonowanie operacji gospodarczych niezgodnie z treścią ekonomiczną lub w niewłaściwym okresie sprawozdawczym, niedostosowaniu ewidencji niektórych kont czy też nieterminowe zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2018 r. – Inwentaryzację w drodze weryfikacji sald dwóch kont przeprowadzono z naruszeniem terminu określonego w regulaminach wewnętrznych jednostki – Księgi rachunkowe za lata poprzedzające rok 2018 nie były prowadzone rzetelnie, co wpłynęło na prezentowany w sprawozdaniu stan niektórych pozycji Bilansu i Rachunku zysków i strat – Obowiązująca dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości wymagała aktualizacji – Wykorzystywany system finansowo-księgowy nie spełniał wszystkich wymogów ustawy o rachunkowości

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
7.	Sąd Okręgowy Warszawa-Praga w Warszawie	negatywna	<ul style="list-style-type: none"> – Sposób przeprowadzenia i udokumentowania inwentaryzacji oraz termin jej przeprowadzenia był zgodny z przepisami ustawy o rachunkowości – Księgi rachunkowe były prowadzone terminowo, sprawdzalnie i na bieżąco, a operacje gospodarcze – poza opisanymi w sąsiedniej kolumnie – były ujmowane w księgach prawidłowo 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. nie przedstawia jasno i rzetelnie sytuacji finansowo-majątkowej jednostki – Nieprawidłowości w księgach rachunkowych, w tym polegające na ewidencjonowaniu operacji gospodarczych niezgodnie z ich treścią ekonomiczną – Nieopracowanie procedur szacowania rezerw i nieoszacowanie rezerw na przyszłe zobowiązania – Nieterminowe zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2017 i 2018 r. – Dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości nie zawierała wszystkich elementów wymaganych ustawą o rachunkowości – Wykorzystywany system finansowo-księgowy nie spełniał wszystkich wymogów ustawy o rachunkowości oraz nie był w pełni funkcjonalny
8.	Sąd Rejonowy dla Wrocławia-Krzyków we Wrocławiu	w formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> – Zdarzenia i operacje gospodarcze, które wystąpiły w Sądzie w 2018 r., zostały – z wyjątkiem opisanych w sąsiedniej kolumnie – prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych, tj. zgodnie z ich treścią ekonomiczną, na właściwych kontach syntetycznych i analitycznych, oraz we właściwym okresie sprawozdawczym i zgodnie z zasadą chronologii – Zidentyfikowane w trakcie kontroli nieprawidłowości nie były istotne kwotowo 	<ul style="list-style-type: none"> – Funkcjonujący system rachunkowości rodzi ryzyko istotnych zniekształceń w księgach rachunkowych i sprawozdawczości – Brak możliwości potwierdzenia kompletności danych wykazanych w sprawozdaniu finansowym za 2018 r. – Nieopracowanie procedur szacowania rezerw i nieoszacowanie rezerw na przyszłe zobowiązania – Nieterminowe ujęcie części kosztów – Nieterminowe zamknięcie ksiąg rachunkowych za 2017 i 2018 r. – Przyjęte w praktyce zasady rachunkowości były odmienne od opisanych w dokumentacji, która była nieaktualna i niedostosowana do zakresu działalności jednostki – Wykorzystywany system finansowo-księgowy nie spełniał wszystkich wymogów ustawy o rachunkowości oraz nie był w pełni funkcjonalny – Nie w pełni skuteczny system kontroli zarządczej
9.	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej	pozytywna	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. (bilans) zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawia rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej Placówki – Zdarzenia i operacje gospodarcze zostały prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych 	<ul style="list-style-type: none"> – Stosowane programy finansowo-księgowe nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Nazwa jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności ^{*)}	Stany mające wpływ na wydaną ocenę:	
			prawidłowe	nieprawidłowe
10.	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Portugalii	w formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. (bilans) zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawia rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej Placówki – Zdarzenia i operacje gospodarcze zostały prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych 	<ul style="list-style-type: none"> – Stosowane programy finansowo-księgowo nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości – Dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości nie zawierała wszystkich elementów wymaganych ustawą o rachunkowości oraz nie była aktualizowana – Brak udokumentowania przeprowadzonej 31 grudnia 2018 r. inwentaryzacji należności i zobowiązań – Wystąpiły przypadki zawierania przez Ambasadę umów wyłącznie w języku portugalskim, tj. niezgodnie z wytycznymi Ministerstwa Spraw Zagranicznych
11.	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Singapuru	w formie opisowej	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. (bilans) zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawia rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej Placówki, w zakresie aktywów i pasywów wyrażonych w SGD oraz w USD, za wyjątkiem nieprawidłowości opisanej w pierwszym tire sąsiedniej kolumny – Zdarzenia i operacje gospodarcze, za wyjątkiem sytuacji opisanych w kolumnie obok, zostały prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych 	<ul style="list-style-type: none"> – Sprawozdanie finansowe za 2018 r. (bilans) sporządzone w USD nie przedstawiało rzetelnie informacji o rzeczowych aktywach trwałych – Stosowane programy finansowo-księgowo nie spełniały wymogów ustawy o rachunkowości – Dokumentacja opisująca przyjęte zasady rachunkowości nie zawierała wszystkich elementów wymaganych ustawą o rachunkowości oraz nie była aktualizowana – Nierzetelne sporządzanie raportów kasowych – Niezamieszczania na dowodach księgowych wszystkich elementów wymaganych ustawą o rachunkowości – Brak zgodności pomiędzy danymi wynikającymi z księgi głównej i księgi inwentarzowej – Nierzetelne udokumentowanie rozliczenia przeprowadzonej inwentaryzacji środków trwałych i wyposażenia – Brak kompletnych wydruków ksiąg rachunkowych i kompletnych archiwalnych baz danych

^{*)} pozytywna / negatywna / w formie opisowej

6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Definicja państwowej jednostki budżetowej

Państwowe jednostki budżetowe, zgodnie art. 11 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, są to jednostki organizacyjne sektora finansów publicznych nieposiadające osobowości prawnej, które pokrywają swoje wydatki bezpośrednio z budżetu, a pobrane dochody odprowadzają na rachunek dochodów budżetu państwa. Działają na podstawie statutu określającego w szczególności ich nazwę, siedzibę i przedmiot działalności. Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków zwany planem finansowym jednostki budżetowej. Placówki stanowią państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

Jednostki budżetowe prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami o rachunkowości, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych (art. 40 ust. 1).

Powyższe oznacza, że jeżeli ustawa o finansach publicznych nie reguluje określonych kwestii w sposób odmienny, zastosowanie do jednostek budżetowych mają przepisy ustawy o rachunkowości. W rachunkowości budżetowej obowiązują ogólne zasady rachunkowości zawarte w ustawie o rachunkowości, do których należą między innymi:

- zasada wyższości treści nad formą (art. 4 ust. 2),
- zasada ciągłości (art. 5 ust. 1 i art. 8 ust. 2),
- zasada memoriałowa i współmierności (art. 6),
- zasada rzeczywistego kosztu historycznego i ostrożności (art. 7 ust. 1 i 2),
- zasada indywidualnej wyceny i zakazu kompensat (art. 7 ust. 3),
- zasada istotności (art. 8 ust. 1).

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

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

Główna zasada wynikająca z ustawy o finansach publicznych dotyczy ujęcia kasowego procesów realizacji dochodów i wydatków budżetu państwa. Jednak zgodnie z zasadami ustalonymi w ustawie o finansach publicznych w księgach rachunkowych ujmuje się również etapy poprzedzające płatności dochodów i realizację wydatków, jak również zaangażowanie środków.

Etapy poprzedzające płatności dochodów dotyczą zarachowania zgodnie z zasadą memoriału przychodów z tytułu dochodów budżetowych. W przypadku wydatków, etapem poprzedzającym ich poniesienie jest zaangażowanie środków, a następnie zarachowanie, zgodnie z zasadą memoriału kosztu.

Na podstawie delegacji zawartej w art. 40 ust. 4 pkt 1 lit. a ustawy o finansach publicznych Minister Finansów został zobowiązany do określenia szczególnych zasad rachunkowości dla jednostek budżetowych i planów kont dla tych jednostek. Obowiązujące od 1 stycznia 2018 r. szczególne zasady rachunkowości zostały określone w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z 13 września 2017 r. w sprawie 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. Szczególne zasady rachunkowości dotyczą m.in.:

- ustalania deficytu oraz nadwyżki budżetu państwa oraz nadwyżki lub deficytu budżetu środków europejskich,
- ujęcia kasowego dochodów i wydatków budżetu państwa, z uwzględnieniem okresu przejściowego,
- wyceny środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,
- inwentaryzacji nieruchomości,
- wyceny kwartalnej należności i zobowiązań,
- wprowadzenia wzorów sprawozdań.

Rozporządzeniem tym (§ 19 ust. 1 pkt 3 i 4) wprowadzono również plan kont dla jednostek budżetowych (załącznik nr 3) oraz dla placówek (załącznik nr 4). Plany te stanowią podstawę do opracowania przez jednostki budżetowe, w tym placówki, zakładowych planów kont.

Na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki budżetowe, mające siedzibę na terenie Polski, sporządzają sprawozdania finansowe składające się z:

- bilansu (wzór – załącznik nr 5 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości),
- rachunku zysków i strat (wzór – załącznik nr 10),
- zestawienia zmian w funduszu jednostki (wzór – załącznik nr 11),
- informacji dodatkowej (wzór – załącznik nr 12) – nowego elementu sprawozdania obowiązującego od 1 stycznia 2018 r.

Natomiast placówki na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy) sporządzają sprawozdanie finansowe obejmujące bilans według wzoru stanowiącego załącznik nr 6 do ww. rozporządzenia. Do bilansu jednostki obsługującej organ, któremu placówka podlega, włącza się odpowiednio dane wynikające z bilansów placówek, wyrażone w walutach obcych, przeliczone na walutę polską po obowiązującym na dzień bilansowy średnim kursie ogłoszonym dla danej waluty przez Narodowy Bank Polski (§ 25 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości). Oznacza to, że w sprawozdaniu jednostkowym w Ministerstwie Spraw Zagranicznych w bilansie powinny być zaprezentowane dane wynikające z ksiąg rachunkowych prowadzonych w kontrolowanym Ministerstwie Spraw Zagranicznych oraz dane wynikające ze wszystkich podległych placówek.

Zgodnie z § 24 rozporządzenia w sprawie rachunkowości zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu.

Natomiast zgodnie z § 27 ust. 1 tego rozporządzenia łączne sprawozdanie finansowe państwowej jednostki budżetowej, jako jednostki nadrzędnej, składa się z:

- 1) łącznego bilansu obejmującego dane wynikające z bilansu tej jednostki oraz z bilansów jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 5;
- 2) łącznego rachunku zysków i strat obejmującego dane wynikające z rachunków zysków i strat tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 10;
- 3) łącznego zestawienia zmian w funduszu obejmującego dane wynikające z zestawień zmian w funduszu tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającego informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 11;
- 4) informacji dodatkowej obejmującej dane wynikające z informacji dodatkowych tej jednostki oraz jednostek podległych lub nadzorowanych, zawierającej informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 12.

Sporządzając sprawozdanie finansowe łączne, należy dokonać odpowiednich wyłączeń wzajemnych rozliczeń między jednostkami. Wyłączenia wzajemnych rozliczeń dotyczą w szczególności:

- wzajemnych należności i zobowiązań oraz innych rozrachunków o podobnym charakterze;
- wyniku finansowego ustalonego na operacjach dokonywanych między jednostkami, których sprawozdania włączane są do sprawozdania łącznego.

W przypadku gdy łączne sprawozdanie finansowe obejmuje dane jednostek, dla których ustanowiono dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia, kierownicy jednostek będący dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia sporządzają łączne sprawozdanie finansowe obejmujące dane tych jednostek oraz jednostek im podległych lub przez nie nadzorowanych.

Sporządzając łączne sprawozdanie finansowe, jednostka nadrzędna uwzględnia łączne sprawozdanie finansowe, sporządzone przez kierowników jednostek będących dysponentami środków budżetu państwa drugiego stopnia.

Jednostki budżetowe obsługujące równocześnie dysponenta środków budżetowych I i III stopnia często prowadzą księgi rachunkowe rozdzielne dla ujęcia osobno zdarzeń dotyczących dysponenta I stopnia i osobno dysponenta III stopnia. Księgi rachunkowe obejmujące zdarzenia dotyczące dysponenta I lub III stopnia niejednokrotnie podlegają dalszemu podziałowi na księgi obejmujące określony typ zdarzeń np. dochody, wydatki, wydatki budżetu środków europejskich czy też inne grupy transakcji. Jednostki

budżetowe na podstawie tak wyodrębnionych ksiąg sporządzają często sprawozdania „częstkowe”, agregują te częstkowe sprawozdania w sprawozdania obejmujące zdarzenia dotyczące tylko dysponenta I stopnia lub tylko dysponenta III stopnia lub w inny sposób. Sposób organizacji prowadzenia ksiąg rachunkowych i struktury częstkowych sprawozdań zwykle zależny jest od struktury organizacyjnej jednostki budżetowej i podziału kompetencji.

Podkreślenia wymaga jednak, że niezależnie od tego, jak zorganizowano system ksiąg rachunkowych i system sprawozdawczości, to jednostka budżetowa, postrzegana jako całość, ma obowiązek sporządzenia własnego sprawozdania finansowego, a więc obejmującego zdarzenia dotyczące obsługiwanych przez tę jednostkę dysponentów I i III stopnia, a w przypadku Ministerstwa Spraw Zagranicznych obejmującego również bilanse placówek (§ 23 ust. 1 w zw. z § 2 pkt 2 oraz § 25 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości). I dopiero to sprawozdanie wraz ze sprawozdaniami finansowymi jednostek podległych dysponentom części budżetowej i odpowiednio dysponentom środków budżetu państwa II stopnia, stanowią podstawę sporządzenia sprawozdania łącznego.

Jednostki budżetowe sporządzają sprawozdania finansowe w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego, a sprawozdania finansowe jednostki obsługującej organ, któremu placówka podlega i do którego zostały włączone odpowiednie dane wynikające z bilansu placówki, sporządza się w terminie do 15 kwietnia roku następnego (§ 32 rozporządzenia w sprawie rachunkowości). Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostek budżetowych powinno nastąpić do 30 kwietnia roku następnego (§26 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości).

Sprawozdania finansowe jednostek budżetowych oraz łączne sprawozdania finansowe są publikowane w terminie do 10 maja roku następnego w Biuletynie Informacji Publicznej jednostek sporządzających sprawozdania (§ 34 ust. 9 rozporządzenia w sprawie rachunkowości).

Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości, rachunkowość jednostki obejmuje między innymi okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów. Jednostki mają obowiązek przeprowadzenia inwentaryzacji na ostatni dzień każdego roku obrotowego. Terminy i częstotliwość inwentaryzacji uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację jednostka przeprowadzi zgodnie z art. 26 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Przeprowadzenie inwentaryzacji i jej wyniki należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami księgowymi. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice pomiędzy stanem rzeczywistym a stanem wykazany w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji (art. 27 ustawy o rachunkowości).

6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 29 września 1994 r o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 869, ze zm.).
3. Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie 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 2020 r. poz. 342).
4. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, ze zm.).
5. Rozporządzenie Ministra Finansów z 7 grudnia 2010 r. w sprawie sposobu prowadzenia gospodarki finansowej jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1718).
6. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. z 2018 r. poz. 2225, ze zm.).
7. Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie szczegółowego sposobu i trybu finansowania inwestycji z budżetu państwa (Dz. U. Nr 238, poz. 1579).
8. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o służbie zagranicznej (Dz. U. z 2020 r. poz. 211, ze zm.).
9. Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 365, ze zm.).
10. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad prowadzenia gospodarki finansowej i działalności inwestycyjnej sądów powszechnych (Dz. U. poz. 1476, ze zm.).
11. Ustawa z dnia 14 grudnia 1995 r. o urzędzie Ministra Obrony Narodowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 196).
12. Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2019 r. poz. 1453, ze zm.).
13. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 945, ze zm.).
14. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. z 2020 r. poz. 361).
15. Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1843).

6.4. Wykaz podmiotów, 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. Komisja Finansów Publicznych Sejmu RP
8. Komisja do Spraw Kontroli Państwowej Sejmu RP
9. Minister Finansów
10. Minister Sprawiedliwości
11. Minister Spraw Zagranicznych
12. Minister Aktywów Państwowych
13. Minister Spraw Wewnętrznych i Administracji
14. Minister Obrony Narodowej

6.5. Stanowisko Ministra Obrony Narodowej do informacji o wynikach kontroli



MINISTER OBRONY NARODOWEJ

BARDZO PILNE



1920-2020
BITWA WARSZAWSKA

Warszawa, dnia 20. kwietnia 2020 r.



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Pan Tadeusz DZIUBA
ul. Filtrowa 57
02 – 056 Warszawa

Znak sprawy: MON.DKon-WKK.090.6.2020.

Dotyczy: Informacji o wynikach kontroli pn. „Prawidłowość sprawozdań finansowych sporządzanych przez państwowe jednostki budżetowe”.

Stanowczy Panie Prezesie

Nawiązując do przekazanej w dniu 9 kwietnia 2020 r.¹ informacji o wynikach kontroli pn. „Prawidłowość sprawozdań finansowych sporządzanych przez państwowe jednostki budżetowe” uprzejmie informuję, że Ministerstwo Obrony Narodowej nie przedstawia stanowiska do ww. dokumentu w trybie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli².

Sformułowany w informacji ogólny wniosek Najwyższej Izby Kontroli dotyczący konieczności podjęcia przez kierowników jednostek skutecznych działań w celu poprawy wiarygodności zarówno sporządzanych sprawozdań finansowych, jak i prowadzonych ksiąg rachunkowych, obejmuje wszystkie wnioski zawarte w Wystąpieniu pokontrolnym z dnia 19 listopada 2019 r. Informacja o sposobie wykorzystania uwag i wykonania poszczególnych wniosków pokontrolnych została udzielona Izbie pismem nr 342/SC z dnia 31 marca 2020 r.

z poważaniem
Z upoważnienia
MINISTRA OBRONY NARODOWEJ

Sebastian CHWAŁEK
Sekretarz Stanu

Do wiadomości: Departament Kontroli – SI ARCUS
T-090 A

¹ Pismo z dnia 31 marca 2020 r. znak: KBF.430.002.2020.

² Dz. U. z 2019 r. poz. 489 z późn. zm.

6.6. Stanowisko Ministra Sprawiedliwości do informacji o wynikach kontroli



MINISTER
SPRAWIEDLIWOŚCI

BM-VI.0910.10.2019

Warszawa, r. 24.04.2020

Pan
Marian Banaś
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

STANOWISKO DO 15 2020

stosownie do dyspozycji art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹ przedstawiam stanowisko Ministra Sprawiedliwości do „Informacji o wynikach kontroli P/19/009 – *Prawidłowość sprawozdań finansowych sporządzanych przez państwowe jednostki budżetowe.*

W Ministerstwie Sprawiedliwości prowadzone są intensywne prace w obszarach, które zostały wskazane przez Najwyższą Izbę Kontroli.

Mając również na uwadze zalecenia Najwyższej Izby Kontroli, dotyczące ujmowania aktywów trwałych, sfinansowanych przez sądy apelacyjne części 15 budżetu państwa w księgach rachunkowych Ministerstwa Sprawiedliwości części 37, informuję, że zostały podjęte działania, mające na celu opracowanie zasad rozliczenia płatności dokonanych przez sądy oraz przyjęcia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych do ewidencji ilościowo – wartościowej składników majątkowych Ministerstwa Sprawiedliwości, które nie zostały rozliczone (pod względem ewidencyjnym), w sytuacjach, gdy płatnikami zawartych umów są Ministerstwo Sprawiedliwości i sądy, a stroną zamawiającą jest Ministerstwo Sprawiedliwości. Przygotowywany projekt zasad ma na celu umożliwienie dokonania rozliczenia zakupionego sprzętu i urządzeń informatycznych oraz licencji, które instalowane są w serwerowniach i na serwerach Ministerstwa Sprawiedliwości.

W odniesieniu do kwestii dotyczących części 15/01 *Ministerstwo Sprawiedliwości* podkreślić należy, że część ta dedykowana jest ona wyłącznie do ewidencji planu finansowego dotyczącego sądownictwa powszechnego, a nie Ministerstwa Sprawiedliwości,

¹ Dz. U. z 2019r. poz. 489.

jako jednostki, którego plan ujmowany jest w ramach odrębnej części 37 *Sprawiedliwość*. W części 15/01 ujmuje się wydatki, które na etapie planowania nie mogą zostać przypisane do części (15/02 – 15/12) odpowiadających poszczególnym sądom apelacyjnym. W części tej, oprócz wskazywanych podczas kontroli wydatków informatycznych, planowane są przede wszystkim wydatki na wynagrodzenia i pochodne (dodatkowe etaty, regulacje wynagrodzeń poszczególnych grup zawodowych sądownictwa, itp.), wydatki dotyczące skutków finansowych projektów ustaw i innych aktów normatywnych, które są w trakcie procesu legislacyjnego, wynikające z odrębnych przepisów.

W związku z tym, w Ministerstwie Sprawiedliwości ewidencja planu finansowego części budżetowej 15/01 *Ministerstwo Sprawiedliwości* prowadzona jest w Zintegrowanym Systemie Rachunkowości i Kadr (ZSRK), zgodnie z zastosowaną w systemie ZSRK techniką ewidencji planu finansowego wydatków budżetowych, również ewidencjonowane są wszystkie decyzje Ministra Sprawiedliwości i Ministra Finansów zmieniające plan finansowy wydatków w ramach tej części oraz sporządzane jest jednostkowe sprawozdanie budżetowe Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa części 15/01, w którym prezentowane są jedynie zmiany planu finansowego. Po dokonaniu stosownych przesunięć zaplanowanych kwot w części 15/01 na poszczególne sądy apelacyjne, realizacja wydatków budżetowych prowadzona jest w jednostkach sądownictwa powszechnego.

W zakresie dotyczącym wdrożenia i funkcjonowania systemu informatycznego Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Kadr (ZSRK) uprzejmie wyjaśniam co następuje.

1. Problemy w funkcjonowaniu Systemu ZSRK.

W Ministerstwie Sprawiedliwości prowadzono bieżące analizy i monitorowano kwestie problemowe dotyczące ZSRK, zarówno w aspekcie technicznym jak i merytorycznym. W efekcie prowadzonych konsultacji i rozmów wstępnie ustalono z wykonawcą systemu m.in., iż z uwagi na niską wersję systemu SAP, w której nie ma możliwości wykonania wczytania do ww. systemu not aktualizujących oprogramowanie SAP; niezbędnym będzie przeprowadzenie procesu „upgrade” systemu ZSRK, który jest procesem złożonym, wymagającym zachowania ściśle określonych procedur i mechanizmu oraz bezpieczeństwa danych, w celu podniesienia jego wersji, umożliwiając tym samym zrealizowanie prac w zakresie modyfikacji oraz usprawnienia funkcjonowania ZSRK. Zgłaszane problemy w obszarze finansów systemu ZSRK były szczegółowo analizowane przez administratorów ww. Systemu, zgodnie z obowiązującą wówczas procedurą zgłaszania

błędów i w miarę możliwości wypracowane rozwiązania (w niektórych przypadkach nie w pełni kompleksowe, z uwagi na ograniczoną możliwość wprowadzenia wszystkich zmian i modyfikacji systemu) sukcesywnie wdrażane były do systemu produkcyjnego ZSRK. Kompleksowe rozwiązania i zmiany konfiguracyjne zdiagnozowanych problemów związanych m.in. z rozszerzeniem funkcjonalności systemu ZSRK możliwe były do zrealizowania dopiero po zakończeniu procesu „upgrade”, który rozpoczął się w połowie 2017 r. i trwał do końca września 2019 r.

W odniesieniu do dziennika zapisów należy podkreślić, że w zakresie zapewnienia zgodności zestawienia obrotów Dziennika dokumentów z obrotami Zestawienia Obrotów i Sald, generowanych w jednostkach sądownictwa powszechnego w ramach stosowanego programu finansowo-księgowego Zintegrowanego Systemu Rachunkowości i Kadr (dalej ZSRK) został zrealizowany wniosek zmian w ramach zagadnień, które zgłosili użytkownicy Systemu do administratorów ZSRK. Zagadnienia dotyczyły problematyki storna czerwonego występującego w gotówkowych operacjach gospodarczych (tego rodzaju dokumentów nie uwzględniał standard Systemu firmy SAP), co w efekcie powodowało, że zestawienie Dziennika dokumentów nie wykazywało w obrotach dokumentów storna czerwonego.

W kwietniu 2018 roku Ministerstwo Sprawiedliwości poinformowało podległe jednostki sądownictwa powszechnego o zakończeniu procesu realizacji prac w konfiguracji systemu ZSRK, w celu zapewnienia spójności danych pomiędzy obrotami dziennika dokumentów z obrotami zestawienia obrotów i sald. W efekcie wykonanych zmian w systemie powstała nowa transakcja ZDZIENNIK_DOK1, przy zastosowaniu której zestawienie dotyczące Dziennika dokumentów uwzględnia dokumenty, w których zastosowane było tzw. „storno czerwone”, zapewniając tym samym zgodność obrotów z obrotami Zestawienia Obrotów i Sald.

Jednocześnie informuję, że po wykonanych w/w pracach konfiguracyjnych w ZSRK, w ostatnim kwartale roku 2018, w sądach powszechnych wystąpiło odrębne, jednostkowe zagadnienie, które miało wpływ na brak spójności danych między zestawieniem obrotów Dziennika dokumentów a zestawieniem obrotów Zestawienia Obrotów i Sald, co zostało wskazane, w wynikach kontroli NIK dotyczącej badania wykonania budżetu za 2018 rok w apelacji gdańskiej.

Dogłębna analiza przypadku wykazała, że nieprawidłowość w dokumentach nie była związana z tematem „storna czerwonego” lecz dotyczyła kwestii technicznej systemu ZSRK, w wyniku której dokument księgowy, który był stornowany, nie został powiązany z powstałym dokumentem storna, co spowodowało zawyżenie obrotów Dziennika

dokumentów w porównaniu do obrotów Zestawienia Obrotów i Sald. Dokumentacja zdiagnozowanego przypadku została przez administratorów ZSRK szczegółowo opisana i przekazana do wykonawcy, w celu zaproponowania sposobu naprawy przedmiotowej kwestii. Z uwagi na przedstawione rozwiązanie, które nie było adekwatne do zaistniałego problemu, administratorzy ZSRK nie podjęli prób jego wdrożenia, gdyż mogłoby to spowodować dalsze, inne techniczne nieprawidłowości Systemu, dlatego w ramach własnych kompetencji i dotychczasowego doświadczenia, przygotowali docelowe rozwiązanie oraz wskazali zakres prac programistycznych, niezbędnych do realizacji przez wykonawcę. Rozwiązanie usuwające w Systemie ZSRK problem niezgodności obrotów Dziennika dokumentów z Zestawieniem Obrotów i Sald zostało wdrożone na system produkcyjny w dniu 28 maja 2019 roku. Obecnie administratorzy ZSRK z obszaru finansów, nie otrzymują żadnych zgłoszeń związanych z generowaniem przez System ZSRK błędów, skutkujących niespójnością danych między zestawieniem obrotów Dziennika dokumentów a zestawieniem obrotów Zestawienia Obrotów i Sald. Aktualnie oba w/w zestawienia zapewniają pełną zgodność danych.

2. Data operacji gospodarczej.

W odniesieniu do problemu braku w systemie ZSRK pola dotyczącego możliwości odnotowania „daty operacji gospodarczej” został on zidentyfikowany i szczegółowo przedstawiony wykonawcy realizującego zadania w zakresie utrzymania i modyfikacji Systemu ZSRK, w połowie 2016 roku. Jednocześnie należy podkreślić, że przedmiotowe zagadnienie procedowane było przez administratorów Oddziału Finansowego ds. ZSRK, w drodze standardowej procedury zgłoszeniowej kierowanej do właściciela oprogramowania SAP. Przesłane zgłoszenie zawierało uzasadnienie nawiązujące do przepisów prawa w zakresie wymogu dotyczącego informacji, jakie musi zawierać zapis księgowy. Czynności monitorujące szczegółowy przebieg sprawy pozostają w kompetencjach Oddziału Finansowego ds. ZSRK działającego w Sądzie Apelacyjnym we Wrocławiu. Niemniej jednak odnosząc się do przedmiotowej kwestii, Ministerstwo Sprawiedliwości zostało poinformowane, że firma SAP w odpowiedzi na zgłoszenie w przedmiotowej sprawie, odniosła się do dokumentacji krajowej SAP ERP dla Polski, w której zgodnie ze standardem oprogramowania SAP przyjęte jest, iż data dokonania operacji odpowiada dacie księgowania, gdyż zgodnie z art. 14, art. 22 ust. 1 oraz art. 24 ustawy o rachunkowości² w księgach

²t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655, 1680, z 2020 r. poz. 568.

rachunkowych należy zaksięgować dokumenty z datą dokonania operacji gospodarczej. Data ta jest w systemie określana jako data księgowania i stanowi podstawę przypisania dokumentu do okresu sprawozdawczego. Założenie na poziomie logicznym systemu SAP stanowi, iż data księgowania odpowiada dacie dokonania operacji. W celu wyodrębnienia tej daty dokonano rozróżnienia między datą wprowadzenia dokumentu do systemu a datą księgowania. Jednocześnie producent oprogramowania SAP wskazał, że w przypadku, gdy data księgowania nie może odpowiadać dacie operacji gospodarczej, należy wykorzystać pole „przypis”, aby przypisać operację do właściwego okresu sprawozdawczego. Przedmiotowa informacja o specyfice dat w Systemie ZSRK, przekazywana była użytkownikom końcowym na szkoleniach poprzedzających wdrożenie niniejszego systemu oraz na bieżąco przez administratorów ZSRK realizujących zgłoszenia w przedmiotowym zakresie. Jednocześnie podkreślić należy, iż aspekt konieczności występowania w systemie ZSRK odrębnego pola o nazwie „data operacji” został poruszony i szeroko opisany przez Zespół Jakości ZSRK, który w dniu 20 kwietnia 2020 r. wydał stanowisko w przedmiotowej kwestii i przekazał je do Koordynatora Obszaru Finansów ZSRK, w celu podjęcia kolejnych działań prowadzących do wyegzekwowania od producenta oprogramowania SAP stosownych zmian w konfiguracji Systemu. Dodatkowo informuję, że w przypadku braku zajęcia stanowiska przez firmę SAP, w kolejnym etapie działań Ministerstwo Sprawiedliwości wystosuje pismo do Komitetu Standardów Rachunkowości z prośbą o wydanie stanowiska w zakresie interpretacji „daty operacji”, które z punktu widzenia znaczenia instytucji będzie miało moc prawną dla producenta oprogramowania SAP.

3. Zamykanie okresów.

W zakresie zamykania ksiąg rachunkowych należy wspomnieć, że zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, kierownik jednostki, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym z tytułu nadzoru, również w przypadku, gdy określone obowiązki w zakresie rachunkowości zostaną powierzone innej osobie za ich zgodą. W przypadku sądów powszechnych kierownikiem jednostki jest dyrektor sądu. W gestii osoby odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych jest zamykanie/otwieranie okresów sprawozdawczych, a wszelkie nieuzasadnione otwarcia okresów sprawozdawczych odnotowywane są przez system w logach zmian transakcji ZFIOKR_NEW. Transakcja do zarządzania okresami sprawozdawczymi w systemie ZSRK (ZFIOKR_NEW) umożliwia zamykanie okresów sprawozdawczych, a tym samym brak możliwości dokonywania księgowania w okresach

przeszłych. Dodatkowo wskazuję, że należy wziąć pod uwagę, iż zamknięcie ksiąg rachunkowych, które ma charakter nieodwracalny, odróżnia się od tzw. „zamknięcia miesiąca”, które polega na wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów lub korekty zapisów w danym miesiącu. Przepisy ustawy o rachunkowości nie zawierają definicji „zamknięcia miesiąca”, ale pośrednio nawiązują do tej terminologii w art. 25 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości wykluczając możliwość dokonywania poprawek w księgach rachunkowych „po zamknięciu miesiąca” oraz w art. 25 ust. 2 ustawy, nakazując w razie ujawnienia błędów „po zamknięciu miesiąca” lub w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera dokonanie korekty poprzez wprowadzenie do ksiąg rachunkowych dowodu zawierającego korektę błędnych zapisów (tylko zapisami dodatnimi albo tylko ujemnymi). Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych za pomocą komputera, zapisów korygujących dokonuje się wyłącznie dowodami korygującymi. Przepisy art. 23 ust. 1 ustawy o rachunkowości określa, że zapisy stornujący i stornowany, mimo że redukują się wzajemnie, nie mogą zostać ukryte. Jednocześnie informuję, że Ministerstwo Sprawiedliwości w przedmiotowym zakresie, wystosowało do podległych jednostek sądownictwa powszechnego wytyczne, iż po sporządzeniu sprawozdawczości i ostatecznym jej uzgodnieniu z ewidencją księgową, otwieranie okresów sprawozdawczych jest niedopuszczalne.

Dodatkowo wspomnieć należy, iż administratorzy systemu ZSRK w dniu 19 marca 2020 r. skierowali do wykonawcy Zlecenie Wsparcia Wdrożeniowego nr WW 007/2020 w zakresie ustawienia walidacji dla prawidłowego funkcjonowania transakcji ZFIOKR_NEW do zarządzania okresami sprawozdawczymi.

4. Należności długoterminowe konto 226.

W kwestii dotyczącej dostosowania systemu ZSRK wykorzystywanego w jednostkach sądownictwa powszechnego, do potrzeb prawidłowej ewidencji należności, zgodnej z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości i rozporządzeniu w sprawie sprawozdawczości budżetowej informuję, że z uwagi na pojawiające się wątpliwości w zakresie sposobu kwalifikowania i związanego z tym ewidencjonowania w księgach rachunkowych oraz prezentowania w sprawozdawczości budżetowej i finansowej należności sądowych, Ministerstwo Sprawiedliwości w kwietniu 2019 r. zwróciło się do Ministerstwa Finansów z prośbą o zajęcie stanowiska odnośnie prawidłowego sposobu kwalifikowania w/w należności, gdyż dotychczas funkcjonujące rozwiązanie systemowe ewidencji należności, w tym szczególnie należności sądowych wdrożonego centralnie w jednostkach sądownictwa

powszechnego systemu finansowo-księgowego ZSRK opartego na platformie SAP, konfigurowane było w oparciu o decyzję Sekretarza Stanu Ministerstwa Sprawiedliwości z dnia 5 lutego 2007 r., w której należności sądowe zostały zdefiniowane jako należności krótkoterminowe, które należy ujmować w pozycji B.II.1.4 aktywów bilansu „Należności krótkoterminowe” jako „Pozostałe należności”, bez względu na termin ich zapłaty. Na podstawie wskazań wynikających z odpowiedzi z Ministerstwa Finansów, Ministerstwo Sprawiedliwości wypracowało w przedmiotowej kwestii założenia merytoryczne, które w listopadzie 2019 r. przekazane zostały do Kierownictwa ZSRK, w celu zobowiązania administratorów systemu do konieczności wprowadzenia mechanizmów pozwalających na dostosowanie konfiguracji systemu ZSRK do potrzeb prawidłowej ewidencji należności, w tym szczególnie należności sądowych. W przekazie informacji jednocześnie zaznaczone zostało, że zmiana klasyfikacji należności sądowych jako długoterminowych będzie miała zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za 2019 rok.

Zobowiązano również administratorów do sporządzenia i przekazania użytkownikom końcowym (pracownikom sądów) instrukcji stanowiskowej. Jednocześnie informuję, w grudniu 2019 r. Ministerstwo Sprawiedliwości przekazało do dyrektorów jednostek sądownictwa powszechnego stanowisko w przedmiotowej kwestii, informując również o pracach konfiguracyjnych realizowanych na systemie ZSRK przez administratorów, którzy o zakończeniu prac poinformują za pośrednictwem Portalu informacyjnego. W grudniu 2019 r. administratorzy ZSRK zamieścili na Portalu informacyjnym komunikat wraz z załączoną instrukcją do transakcji ZFPE1NAL, która służy do przeksięgowania należności na długoterminowe, zapewniając tym samym potrzebę prawidłowej ewidencji księgowej w przedmiotowym zakresie.

2 LUTY 2020 R.

z upoważnienia
MINISTRA SPRAWIEDLIWOŚCI
Michał Wiśniewski
Sekretarz Stanu
/podpisano elektronicznie/