

PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Marian Banaś



RPW/60144/2022 P
Data: 2022-07-19
MKiS

KGP.411.003.02.2021

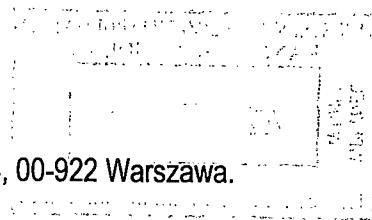
Anna Moskwa
Minister Klimatu i Środowiska
Ministerstwo Klimatu i Środowiska
ul. Wawelska 52/54, 00-922 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I/21/002 – Prawidłowość sprawozdań finansowych sporządzanych przez państwowe jednostki budżetowe

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
ul. Filtrowa 57, 02-056 Warszawa
T +48 22 444 50 00, F +48 22 444 57 93
NIK@NIK.gov.pl
Adres korespondencyjny: Skr. poczt. P-14, 00-950 Warszawa

I. Dane identyfikacyjne



Jednostka
kontrolowana

Ministerstwo Klimatu i Środowiska¹ ul. Wawelska 52/54, 00-922 Warszawa.

Kierownik jednostki
kontrolowanej

Michał Kurtyka od 15 listopada 2019 r. do 25 października 2021 r.², Anna Moskwa
Minister Klimatu i Środowiska³ od dnia 26 października 2021 r.

Zakres przedmiotowy
kontroli

1. Prawdliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz przeprowadzenia inwentaryzacji.
2. Prawdliwość sporządzonych sprawozdań finansowych.

Okres objęty kontrolą

Od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r. z uwzględnieniem zdarzeń, jakie miały miejsce w okresach wcześniejszych i późniejszych, jeżeli miały one wpływ na zjawiska będące przedmiotem kontroli.

Podstawa prawna
podjęcia kontroli

Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴.

Jednostka
przeprowadzająca
kontrolę

Najwyższa Izba Kontroli,
Departament Gospodarki, Skarbu Państwa i Prywatyzacji.

Kontrolerzy

Anna Kłopotek, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KGP/102/2021 z dnia 16 listopada 2021 r.
Zdzisław Kaszuba, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KGP/101/2021 z dnia 16 listopada 2021 r.
(akta kontroli str. 1-2a, 115-124 CD plik 076-080, 082, 129-132)

II. Ocena ogólna⁵ kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie prowadzenie ksiąg rachunkowych za 2020 rok oraz sporządzone na ich podstawie sprawozdanie finansowe za 2020 r. przez dysponenta I stopnia. Natomiast negatywnie ocenia prowadzenie ksiąg rachunkowych za 2020 rok dysponenta III stopnia. Ze względu na skalę stwierdzonych nieprawidłowości NIK odstępuje od oceny sprawozdania finansowego za 2020 r. sporządzonego przez dysponenta III stopnia.

Uzasadnienie
oceny ogólnej

W prowadzeniu ksiąg rachunkowych za rok 2020 przez dysponenta III stopnia wystąpiły istotne nieprawidłowości, obniżające wiarygodność sprawozdań finansowych. Polegały ona na:

¹ Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 19 listopada 2019 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie utworzenia Ministerstwa Środowiska zostało utworzone Ministerstwo Klimatu (Dz.U. poz. 2289), które rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 7 października 2020 r. w sprawie utworzenia Ministerstwa Klimatu i Środowiska (Dz.U. poz. 1734) zostało przekształcone na Ministerstwo Klimatu i Środowiska. Dalej: Ministerstwo lub MKiŚ.

² Michał Kurtyka do dnia 5 października 2020 r. był Ministrem Klimatu.

³ Minister Klimatu i Środowiska kieruje działami administracji rządowej: energia, klimat i środowisko, na podstawie rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 27 października 2021 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska (Dz.U. poz. 1949) oraz rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 listopada 2020 r. w sprawie przekształcenia Ministerstwa Klimatu i Środowiska (Dz.U. poz. 2005).

⁴ Dz.U. z 2022 r., poz. 623.

⁵ Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

- ujęciu w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia zapisów dotyczących ewidencji pozostałych środków trwałych, które były niezgodne z przepisami § 7 ust. 2 rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów⁶ i z zapisami załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* oraz ewidencjonowaniu operacji gospodarczych dotyczących „pozostałych środków trwałych” niezgodnie z ww. przepisami, a także niezgodnie z przepisem art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości⁷,
- prowadzeniu ewidencji księgowej na koncie 011 „Środki trwałe”, koncie 013 „Pozostałe środki trwałe w używaniu (wyposażenie)” oraz Księgi inwentarzowej środków trwałych i pozostałych środków trwałych, niezgodnie z zapisami obowiązującej Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, w zakresie kwalifikacji składników majątkowych do środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych spisywanych w koszty bieżącego okresu,
- wykazywaniu w Księdze inwentarzowej środków trwałych, pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych⁸, oraz w Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP, składników majątkowych o wartości początkowej 0,0 zł i niedokonaniu ich wyceny co było niezgodne z art. 3 ust. 1 pkt 12 oraz z art. 28 ust. 1 uor,
- niezgodności kwot amortyzacji środków trwałych oraz WNiP wykazywanych w Tabelach amortyzacji środków trwałych oraz WNiP, z danymi wykazanymi w zestawieniu obrotów i sald konta 400 „Amortyzacja” i w Księdze inwentarzowej środków trwałych oraz WNiP,
- naliczaniu w 2020 r. amortyzacji od modułu rezerwacji sal - licencja niewygasająca (umowa BDG-WRSI-74/2019, okres używania 12 miesięcy) o wartości początkowej 20 295,00 zł, co było niezgodne z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 14 uor,
- braku odzwierciedlenia w księgach rachunkowych zdarzeń gospodarczych, jakie wystąpiły w Ministerstwie, dotyczących przejęcia składników majątkowych z Ministerstwa Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej⁹ w ramach części budżetowej 22-Gospodarka wodna i przekazania do Ministerstwa Infrastruktury¹⁰, w związku z dokonanymi w listopadzie 2020 r. księgowaniami w kwotach ujemnych obrotów na wszystkich kontach, na których w październiku 2020 r. dokonano ewidencji dotyczących obrotów i sald części 22-Gospodarka wodna, co było niezgodne z przepisami art. 20 ust. 1 uor i przepisami załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*,
- nieujęciu w księgach rachunkowych Ministerstwa przyjętych w okresie od czerwca do grudnia 2020 r. z Ministerstwa Aktywów Państwowych¹¹ składników majątkowych (nad którymi Ministerstwo w 2020 r. sprawowało kontrolę), co stanowiło naruszenie przepisów art. 4 ust. 1 i art. 24 ust. 1 i 2 uor; w związku z tym, że część ww. składników majątkowych nie było umorzonych w 100%, to gdyby były zaewidencjonowane w księgach rachunkowych Ministerstwa w 2020 r., w momencie przyjęcia ich z MAP, miałyby wpływ na sprawozdania finansowe Ministerstwa (bilans, zmiany w funduszach oraz informację dodatkową, a koszty

⁶ 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), dalej: *rozporządzenie w sprawie rachunkowości*.

⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217, ze zm.). Dalej: *ustawa o rachunkowości* lub *uor*.

⁸ Dalej: WNiP.

⁹ Dalej: MGMIŻŚ.

¹⁰ Dalej: MI.

¹¹ Dalej: MAP.

amortyzacji tych składników majątkowych miałyby wpływ na Rachunek zysków i strat),

- wykazywaniu w księgach rachunkowych jako składników majątku trwałego do ekonomicznego długoterminowego wykorzystania na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne” opłaconych opinii prawnych np. dotyczących postępowań arbitrażowych, które powinny być zaewidencjonowane bezpośrednio w koszty działalności jednostki; działanie to było niezgodne z przepisami art. 3 ust. 1 pkt 12 i 14 uor,
- nieprawidłowej ewidencji księgowej wprowadzanych zmian na kontach w Rejestrze Bilans otwarcia, co było niezgodne z przepisami art. 5 ust. 1 uor, dokonywanie zapisów jednostronnych, niezgodnych z zasadą podwójnego zapisu, co było sprzeczne z przepisami art. 15 ust. 1 uor, stosowaniu nierzetelnych opisów operacji gospodarczych, co było niezgodne z przepisem art. 23 ust. 2 pkt 3 uor, a także zapisów w kwotach ujemnych, nie będących korektami błędnych zapisów w rozumieniu przepisu art. 25 ust. 1 pkt 2 uor,
- dokonywaniu księgowania dotyczących nadpłaty ZUS na 2014 r. niezgodnie z przepisem art. 4 ust. 2 uor,
- dokonywaniu ewidencji na kontach: 101 „Kasa złotówkowa” i 102 „Kasa walutowa” w styczniu 2021 r. pod datą 31 grudnia 2020 r., bez właściwego dowodu księgowego, po dokonaniu inwentaryzacji sald na dzień 31 grudnia 2020 r.,
- wykazywaniu w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej niewłaściwego salda na koncie 800 „Fundusz jednostki”, co było niezgodne z przepisem art. 18 ust. 1 pkt 2 uor oraz wykazaniu salda ujemnego na koncie 290 „Odписy aktualizujące należności”, niezgodnie z przepisami załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości,
- ujęciu zapisu w Instrukcji inwentaryzacyjnej Ministerstwa niezgodnego z przepisem art. 4 ust. 5 uor, dotyczącego odpowiedzialności za inwentaryzację metodą spisu z natury, ponieważ została ona przypisana przewodniczącemu komisji inwentaryzacyjnej, a powinna być przypisana kierownikowi jednostki,
- niedokonaniu inwentaryzacji metodą spisu z natury, w kwotach wynikających z sald księgowych, następujących składników majątkowych: wyposażenia, składników środków trwałych, składników niskocennych ujętych w ewidencji ilościowej, wykazanych we wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ oraz w „Szczegółowym harmonogramie oraz planie prac inwentaryzacyjnych w roku 2020/2021”,
- nierzetelnym przeprowadzeniu inwentaryzacji WNiP, co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 uor,
- nieprzeprowadzeniu inwentaryzacji metodą spisu z natury obcych środków trwałych, co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 2 uor oraz środków trwałych i pozostałych środków trwałych nieznajdujących się na terenie strzeżonym (np. laptopy, telefony komórkowe), co było niezgodne z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 1 i 3, art. 26 ust. 3 pkt 1 uor,
- nierzetelnym przeprowadzeniu inwentaryzacji należności sald: konta 229 wykazującego należności od ZUS i konta 240, na którym wykazywano zobowiązania wobec ZUS (których to zobowiązań wobec ZUS Ministerstwo nie posiadało), skutkujących wykazaniem należności od ZUS z tytułu nadpłaty na 2014 r. i zobowiązaniami wobec ZUS z tytułu nadpłaty na 2014 r., w tej samej kwocie oraz nieodzyskanie tej nadpłaty do końca 2021 r.,
- nieujęciu w księgach rachunkowych 2020 r. różnic inwentaryzacyjnych wykazanych w „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej” za 2020 r., co było niezgodne z przepisem art. 27 uor.

W Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej na dzień 31 grudnia 2020 r., dysponenta I stopnia, dokonano błędnej prezentacji sald konta 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” oraz konta 800 „Fundusz jednostki”, co było niezgodne z art. 18 ust. 1 pkt 2 uor.

W księgach rachunkowych prowadzonych przez Ministra zarówno jako dysponenta I stopnia, jak i dysponenta III stopnia, wystąpiły nieprawidłowości:

- brak jednoznacznego wskazania w *Polityce rachunkowości* formy przechowywania ksiąg rachunkowych (wskazania czy księgi rachunkowe mają być drukowane czy przenoszone na nośnik trwały), co było niezgodne z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 11 uor oraz nieprawidłowe przechowywanie niektórych ksiąg rachunkowych, niezgodnie z przepisami art. 13, art. 14 ust. 3 i art. 18 uor.

Nieprawidłowości te nie wpłynęły na ocenę prowadzenia ksiąg rachunkowych za 2020 r. przez dysponenta I stopnia i sporządzonego na ich podstawie sprawozdania finansowego. Należy też zauważyć, że w trakcie kontroli NIK, dysponent I stopnia podjął działania w celu wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości.

NIK zauważa, że w 2020 r. dochodziło do częstych zmian w strukturze organizacyjnej Ministerstwa, niemniej jednak wiele stwierdzonych nieprawidłowości dotyczy okresu sprzed 2020 r., jak np. nieprawidłowe zapisy w *Politykach rachunkowości* oraz w *Instrukcji inwentaryzacyjnej*, nieprawidłowa ewidencja środków trwałych i pozostałych środków trwałych, niedokonanie wyceny środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz WNiP, wykazanych w *Księdze inwentarzowej środków trwałych i WNiP* oraz w *Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP*, w wartości początkowej 0,0 zł, błędna ewidencja rozrachunków z ZUS z tytułu nadpłaty ZUS na 2014 r.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawdliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz przeprowadzenia inwentaryzacji

Opis stanu
faktycznego

1.1. Prawdliwość prowadzenia ksiąg rachunkowych

Szczegółowy zakres działania Ministra Klimatu i Środowiska, zgodnie z art. 33 ust. 1 i 1a ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów¹², wynika z rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 27 października 2021 r. *w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska*¹³. Na podstawie powyższego rozporządzenia Minister Klimatu i Środowiska kieruje działami administracji rządowej – energia, klimat i środowisko.

W 2020 r. Minister był dysponentem następujących części budżetu Państwa:

- części 47–Energia (od 21 marca 2020 r.)¹⁴,
- części 51–Klimat (od 21 marca 2020 r.)¹⁵,

¹² Dz.U. z 2021 r. poz. 178, ze zm.

¹³ Dz.U. poz. 1949.

¹⁴ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 marca 2020 r. *w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu* (Dz.U. poz. 495) oraz rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. *w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska* (Dz. U. z 2021 r. poz. 941).

¹⁵ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 marca 2020 r. *w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu* oraz rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. *w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska*.

- części 41–Środowisko (do 20 marca 2020 r.¹⁶ i od 6 października 2020 r.¹⁷),
- części 22–Gospodarka wodna (od 6 października¹⁸ do 12 listopada 2020 r.¹⁹).

W 2020 roku, w Ministerstwie Klimatu, a następnie w Ministerstwie Klimatu i Środowiska obowiązywały odrębne Polityki rachunkowości stosowane przez dysponenta I stopnia oraz odrębne stosowane przez dysponenta III stopnia.

W związku ze zmianami stanu prawnego w zakresie działów administracji rządowej, w Ministerstwie w 2020 r. dokonywano zmian w Politykach rachunkowości obu dysponentów, m.in. uzupełniono wykazy kont syntetycznych i analitycznych oraz dzienników częściowych.

Księgi rachunkowe dysponenta I stopnia w 2020 r., prowadzone były w oparciu o dwukrotnie zmienianą „Politykę rachunkowości Ministerstwa Klimatu i Środowiska jako dysponenta I stopnia części budżetowych”²⁰, zatwierdzonej przez kierownika jednostki.

Księgi rachunkowe dysponenta III stopnia w 2020 r., prowadzone były w oparciu o Politykę rachunkowości, przyjmowaną zarządzeniami kierownika jednostki:

- zarządzenie Ministra Klimatu z dnia 13 stycznia 2020 r. w sprawie polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu²¹,
- zarządzenie Ministra Klimatu z dnia 19 maja 2020 r. w sprawie polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu²²,
- zarządzenie Ministra Klimatu i Środowiska z dnia 7 stycznia 2021 r. w sprawie polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu i Środowiska²³.

Zarówno *Polityka rachunkowości dysponenta I stopnia*, jak i *Polityka rachunkowości dysponenta III stopnia* w szczególności obejmowała:

- metody wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego,
- wykazy kont syntetycznych i analitycznych,
- przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń,
- zasady prowadzenia kont ksiąg pomocniczych oraz ich powiązania z kontami księgi głównej,
- opis systemu finansowo-księgowego,
- przyjęte zasady ochrony danych i ich zbiorów.

Powyższa dokumentacja, za wyjątkiem niżej opisanych nieprawidłowości spełniała podstawowe wymogi określone w art. 10 uor.

¹⁶ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 listopada 2019r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu (Dz.U. poz. 2266) – utraciło moc w związku z wejściem w życie rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Środowiska (Dz.U. poz.494).

¹⁷ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska (Dz. U. poz. 1720).

¹⁸ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 6 października 2020 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska.

¹⁹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 13 listopada 2020 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Klimatu i Środowiska (Dz.U. poz. 2004).

²⁰ Polityka rachunkowości Ministerstwa Środowiska jako dysponenta I stopnia części budżetowej 41-Środowisko, obowiązująca do 20 marca 2020 r., Polityka rachunkowości Ministerstwa Klimatu jako dysponenta I stopnia części budżetowych 47-Energia i 51-Klimat, obowiązująca od 21 marca 2020 r., do 5 października 2020 r., Polityka rachunkowości Ministerstwa Klimatu i Środowiska jako dysponenta I stopnia części budżetowych, obowiązująca od 6 października 2020 r.

²¹ Dz.Urz.MK poz.11.

²² Dz.Urz.MK poz. 27 ze zm.

²³ Według stanu na 31 grudnia 2020 r. obowiązywało zarządzenie Ministra Klimatu i Środowiska z dnia 7 stycznia 2021 r. w sprawie polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu i Środowiska (Dz.Urz. MKiŚ poz. 1). Dalej: *Polityka rachunkowości dysponenta III stopnia*.

Obowiązki w zakresie rachunkowości dysponenta I stopnia (jako dysponenta części budżetowych, jak również Instytucji Pośredniczącej POliŚ i dysponenta państwowych funduszy celowych) Minister przekazał Głównemu Księgowemu Resortu.

Obowiązki w zakresie rachunkowości dysponenta III stopnia (jako urzędu obsługującego Ministra) Minister przekazał Głównemu Księgowemu Ministerstwa.

Do obsługi księgowo-finansowej, Ministerstwo Klimatu, a następnie Ministerstwo Klimatu i Środowiska stosowało system informatyczny *Quorum*, na podstawie umowy zawartej w dniu 25 lipca 2011 r. pomiędzy Ministerstwem Środowiska, a firmą QNT Systemy Informatyczne Sp. z o.o.

W Polityce rachunkowości dysponenta I stopnia i w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia, zapisano, że księgi rachunkowe tworzą:

- a) dziennik,
- b) konta księgi głównej,
- c) konta ksiąg pomocniczych,
- d) zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej i sald kont ksiąg pomocniczych²⁴, co było zgodne z art. 13 ust. 1 uor.

W Dziale X „zasady rachunkowości i prowadzenia ewidencji finansowo-księgowej” w pkt 20, Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia zapisano „Księgi rachunkowe prowadzone są w systemie *Quorum*”.

Księgi rachunkowe na dzień 31 grudnia 2020 r., zarówno dysponenta I stopnia, jak i dysponenta III stopnia zawierały niewłaściwą nazwę jednostki, tj. „Ministerstwo Klimatu”, mimo że od dnia 7 października 2020 r., Ministerstwo nosiło nazwę: Ministerstwo Klimatu i Środowiska. Było to niezgodne z przepisem art. 13 ust. 4 pkt 1 uor, który stanowi, że księgi rachunkowe powinny być trwale oznaczone nazwą (pełną lub skróconą) jednostki, której dotyczą.

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła²⁵: „Zmiana nazwy jednostki w systemie finansowo-księgowym jest działaniem związanym z aktualizacją systemu, która należy do obowiązków firmy QNT. Obowiązek aktualizowania systemu wynika z zapisów zawieranej corocznie Umowy o świadczenie usług związanych z utrzymaniem zintegrowanego Systemu Wspomagającego Zarządzanie Zasobami Ministerstwa Klimatu i Środowiska. Zgodnie z zapisami ww. umowy, firma QNT zobowiązana jest do aktualizowania systemu w celu dostosowania go do nowych przepisów prawa, które powinna na bieżąco śledzić”.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła²⁶: „Brak modyfikacji nazwy w systemie *Quorum* nie miał wpływu na prawidłowość prowadzonej ewidencji finansowo-księgowej jak również sprawozdań budżetowych i sprawozdania finansowego. Informuję, że na dzień udzielania odpowiedzi nazwa użytkownika została poprawiona i obecnie generowane z systemu zestawienia i dokumenty zawierają poprawną nazwę jednostki”.

W wyniku kontroli NIK, MKiŚ zgłosiło konieczność zaktualizowania systemu w związku ze zmianą nazwy Ministerstwa i firma QNT dokonała stosownej aktualizacji. W skutek tych działań generowane z systemu zestawienia i dokumenty zawierają obecnie poprawną nazwę jednostki, tj. Ministerstwo Klimatu i Środowiska. (akta kontroli str. 088-089, 100-106, 125-128, 182-184, 251-270, 276, 472, 483, 862, 1716-1773)

²⁴ W Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia wyszczególniono jeszcze jedną księgę rachunkową, tj.: „wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz)”.

²⁵ Pismo nr DB-GKR.081.22.2021.JU z dnia 21 grudnia 2021 r.

²⁶ Pismo z dnia 22 grudnia 2021 r.

W związku ze zmianami organizacyjnymi i kompetencyjnymi dokonywane były również zmiany w składnikach majątkowych Ministerstwa.

Prezes Rady Ministrów na podstawie przepisu art. 39 ust. 1a, ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów²⁷, który stanowi: „W razie zniesienia lub przekształcenia ministerstwa, Prezes Rady Ministrów określa, w drodze zarządzenia, przeznaczenie składników majątkowych, będących w posiadaniu tego ministerstwa, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej, oraz ustala podmiot i sposób przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przed dniem jego zniesienia lub przekształcenia”, wydał cztery zarządzenia, wchodzące w życie w 2020 r., dotyczące przejmowania i przekazywania przez Ministerstwo, składników majątkowych tj.:

1. Zarządzenie nr 179 Prezesa Rady Ministrów z 28 października 2020 r. *w sprawie przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształconego Ministerstwa Klimatu*²⁸, w wyniku którego składniki majątkowe określone w załączniku do zarządzenia, znajdujące się w posiadaniu Ministerstwa Klimatu²⁹, służące przed dniem 21 marca 2020 r. realizacji zadań komórek organizacyjnych obsługujących sprawy działu środowisko, stają się składnikami majątkowymi Ministerstwa Środowiska³⁰, zgodnie ze stanem ksiąg rachunkowych działu środowisko na dzień 21 marca 2020 r., oraz sprawy wszczęte i niezakończone w Ministerstwie Klimatu przed dniem 21 marca 2020 r. z zakresu działu środowisko stają się sprawami Ministerstwa Środowiska. Zarządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 21 marca 2020 r.;
2. Zarządzenie nr 56 Prezesa Rady Ministrów z dnia 21 maja 2021 r. *w sprawie przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych zniesionego Ministerstwa Środowiska*³¹, w wyniku którego składniki majątkowe określone w załączniku do zarządzenia, znajdujące się w posiadaniu MŚ³², służące przed dniem 6 października 2020 r. realizacji zadań komórek organizacyjnych obsługujących sprawy działu środowisko, stają się składnikami majątkowymi MKiŚ, zgodnie ze stanem ksiąg rachunkowych działu środowisko na dzień 31 grudnia 2020 r., oraz sprawy wszczęte i niezakończone w MŚ przed dniem 6 października 2020 r. z zakresu działu środowisko stają się sprawami MKiŚ. Zarządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 6 października 2020 r.;
3. Zarządzenie nr 112 Prezesa Rady Ministrów z 22 lipca 2021 r. *w sprawie przeznaczenia składników majątkowych będących w posiadaniu ministra właściwego do spraw energii, przeznaczonych do realizacji zadań i kompetencji przejmowanych przez ministra właściwego do spraw klimatu*³³, w wyniku którego składniki majątkowe określone w załączniku do zarządzenia, będące w posiadaniu ministra właściwego do spraw energii, który na podstawie ustawy z dnia 23 stycznia 2020 r. o zmianie ustawy

²⁷ Dz. U. z 2019 r., poz. 1171 ze zm.

²⁸ M.P. poz. 1012 – ogłoszony dnia 2 listopada 2020 r.

²⁹ Ministerstwa Klimatu przekształconego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 marca 2020 r. *w sprawie przekształcenia Ministerstwa Klimatu* (Dz.U. poz. 499).

³⁰ Ministerstwa Środowiska utworzonego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 marca 2020 r. *w sprawie utworzenia Ministerstwa Środowiska* (Dz.U. poz. 497). Dalej: MŚ.

³¹ M.P. poz. 491 – ogłoszony dnia 27 maja 2021 r.

³² Ministerstwa Środowiska, zniesionego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 7 października 2020 r. *w sprawie zniesienia Ministerstwa Środowiska* (Dz.U. poz. 1731).

³³ M.P. poz. 708 – ogłoszony dnia 30 lipca 2021 r.

o działach administracji rządowej oraz niektórych innych ustaw utracił zadania i kompetencje na rzecz ministra właściwego do spraw klimatu, przeznaczone do realizacji zadań i kompetencji przejmowanych przez ministra właściwego do spraw klimatu, stają się składnikami majątkowymi ministra właściwego do spraw klimatu. Zarządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 21 marca 2020 r.;

4. Zarządzenie nr 113 Prezesa Rady Ministrów z 11 sierpnia 2021 r. *w sprawie przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształconego Ministerstwa Aktywów Państwowych*³⁴, w wyniku którego określone w załączniku do zarządzenia, znajdujące się w posiadaniu MAP³⁵, służące przed dniem 21 marca 2020 r. realizacji zadań komórek organizacyjnych obsługujących sprawy działu administracji rządowej – energia, stają się składnikami majątkowymi urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw energii:
- 1) od dnia 21 marca 2020 r. Ministerstwa Klimatu,
 - 2) od dnia 6 października 2020 r. Ministerstwa Klimatu i Środowiska
- zgodnie ze stanem ksiąg rachunkowych działu administracji rządowej – energia na dzień 21 marca 2020 r.
Zarządzenie weszło w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od dnia 21 marca 2020 r.

Koszty transportu ww. składników majątkowych, przyjmowanych z MAP ponosiło MKiŚ, przykładowo faktura nr 59/06/2020 na kwotę 1896,66 zł i faktura nr 68/07/2020 na kwotę 3033,18 zł za transport i przeprowadzkę m.in. wyposażenia z MAP do Ministerstwa w czerwcu 2020 r., faktura nr 121/12/2020 na kwotę 27 575,37 zł za transport i przeprowadzkę m.in. wyposażenia z MAP do Ministerstwa, protokół odbioru prac transportowych z 14 grudnia 2020 r.

Ministerstwo poniosło też koszty za usługi przeprowadzki składników majątkowych zniesionego Ministerstwa Środowiska (z budynku IBL) do siedziby MKiŚ, np.: w kwocie 10 403,34 zł za usługę świadczoną w okresie od 30 października 2020 r. do 13 listopada 2020 r. i w kwocie 11 519,04 za usługę świadczoną w okresie 23 listopada 2020 do 30 grudnia 2020 r.

W wyniku kontroli dobranej w sposób celowy próby do badania: WNiP, środków trwałych, przychodów i kosztów nie stwierdzono nieprawidłowości (z wyjątkiem naliczenia amortyzacji od modułu rezerwacji sal) w niżej opisanym zakresie.

Kontrola celowa 10 spośród 287 WNiP o wartości początkowej 1 746 929,40 zł, tj. 11,3% łącznej wartości WNiP w zakresie prawidłowości wyceny bilansowej, rzetelności dowodów księgowych będących podstawą ewidencji oraz wyliczenia i ujęcie w księgach rachunkowych umorzenia i amortyzacji WNiP wykazała nieprawidłowość, polegającą na tym że naliczając w 2020 r. amortyzację od modułu rezerwacji sal - licencja nie wygasająca (umowa BDG-WRSI-74/2019) o wartości początkowej 20 295,00 zł, zawyżono wartość netto *Wartości niematerialnych i prawnych* w bilansie za rok 2020 o kwotę 5073,75 zł.

(akta kontroli str. 18-22, 115-124 CD pliki 010, 031-038, 098-099, 879-953)

Kontrola celowa 10 środków trwałych o wartości początkowej 27 096 703,69 zł, tj. 47,6% łącznej wartości środków trwałych w zakresie prawidłowości wyceny

³⁴ M.P. poz. 733 - ogłoszony dnia 11 sierpnia 2021 r.

³⁵ Ministerstwa Aktywów Państwowych, przekształconego rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 20 marca 2020 r. *w sprawie przekształcenia Ministerstwa Aktywów Państwowych* (Dz.U. poz. 498).

bilansowej, rzetelności dowodów księgowych będących podstawą ewidencji oraz wyliczenia i ujęcie w księgach rachunkowych umorzenia i amortyzacji środków trwałych nie wykazała nieprawidłowości. Przyjęcie środków trwałych do używania prawidłowo udokumentowano, określając między innymi grupę rodzajową środków trwałych i stawkę amortyzacyjną, zgodną z określonymi w przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości.

(akta kontroli str. 18-22, 115-124 CD plik 019-030, 093, 097, 101-103)

Kontrola celowa 10 pozycji kosztów na kwotę 2 776 310,31 (1,2% łącznej kwoty kosztów) i 10 pozycji przychodów (na kwotę 1 528 905 992,47 zł (12,0% łącznej kwoty przychodów) nie wykazała nieprawidłowości. Przychody ustalono w sposób prawidłowy uwzględniając zasady rachunkowości: zasadę wyższości treści ekonomicznej nad formą, zasadę memoriału i współmierności oraz zasadę ostrożnej wyceny.

(akta kontroli str. 34-64, 115-124 CD plik 004-005)

Tabela amortyzacji środków trwałych za 2020 r. (271 szt. środków trwałych), nie zawierała wszystkich środków trwałych wykazanych w Księdze inwentarzowej środków trwałych niezlikwidowanych, które według stanu na 31 grudnia 2020 r. zawierała 662 szt. środków trwałych, w tym 14 szt. o wartości 0,0 zł. Również Tabela amortyzacji WNiP za 2020 r. (80 szt.) nie zawierała wszystkich WNiP wykazanych w Księdze inwentarzowej, według stanu na 31 grudnia 2020 r. (387 szt. w tym 100 szt. o wartości początkowej 0,0 zł).

Zgodnie z korespondencją mailową Ministerstwa z firmą QNT, w dniu 17 grudnia 2021 r., Naczelnik BF do firmy QNT przekazała zgłoszenie: „działanie modułu „Środki trwałe” systemu Quorum jest niezgodne z oczekiwaniem – wydawnictwo sporządzone w oknie „Plan amortyzacji” (dostępne w menu „Zestawienia”) nie prezentuje informacji o odpisach amortyzacyjnych za 2020 rok oraz za okres od stycznia do października 2021 r.”.

W dniu 28 grudnia 2021 r., Główny Księgowy Ministerstwa, wysłała do firmy QNT maila w związku z Tabelami amortyzacyjnymi³⁶ o treści: „Kiedy spodziewane jest zakończenie sprawy? NIK czeka na dane!!!”. W dniu 29 grudnia 2022 r., Główny Księgowy Ministerstwa, wysłała do firmy QNT maila o treści m.in.: „naszym zdaniem prezentowany plan amortyzacji zarówno środków trwałych, jak i WNiP prezentuje niewłaściwe dane, które są niezgodne z zestawieniem obrotów i sald konta 400, jak również użytkownika o nazwie „Umorzenia i kor. umorzeń dok. PK za okres do porównania z kontem 400 – ze szczegółowych dokumentów”.

Zgodnie z korespondencją mailową dysponenta III stopnia z firmą QNT, powodem była niezgodność łącznej kwoty odpisów amortyzacyjnych środków trwałych za 2020 r., która w Tabeli amortyzacji wynosiła 2 155 118,39 zł i była o 17 074,58 zł mniejsza od kwoty odpisów amortyzacyjnych prezentowanych w „Zestawieniu obrotów i sald” i w rejestrze „Środki trwałe”, tj. w wysokości 2 172 193,97 zł oraz niezgodność łącznej kwoty odpisów amortyzacyjnych WNiP, która w Tabeli amortyzacji WNiP wynosiła 1 248 364,93 zł i była o 1517,50 zł większa od kwoty odpisów amortyzacyjnych prezentowanych w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej oraz w zestawieniu WNiP, w wysokości 1 246 827,43 zł.

Firma QNT wskazała z czego wynikały różnice, i tak:

- różnica odpisów amortyzacyjnych środków trwałych w kwocie 17 074,58 zł, wynikała z ujęcia 20 składników majątkowych, które zostały przyjęte 31 grudnia 2020 r., i w związku z tym ich amortyzacja rozpoczęła się od stycznia 2021 r. (a w księgach rachunkowych na koncie 400 „Amortyzacja”,

³⁶ Sprawa 5353/2021/DAW.

zaewidencjonowano amortyzację tych środków trwałych za listopad i grudzień 2020 r.),

- różnica odpisów amortyzacyjnych WNiP w kwocie 1517,50 zł, wynikała z ujęcia WNiP, która została zlikwidowana w 2020 r., dotyczyła części budżetowej 22-Gospodarka wodna.

(akta kontroli, str. 512-519, 526-572, pliki nr 015-017, 633)

Księgi rachunkowe Ministerstwa prowadzone w 2020 r., zarówno dysponenta I stopnia, jak i dysponenta III stopnia, z wyjątkiem stwierdzonych niżej nieprawidłowości spełniały wymagania uor.

(akta kontroli str. 088-089, pliki nr 097-099, 635)

Ustalone
nieprawidłowości

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

- 1) Stosowanie niejednorodnych rozwiązań dotyczących przyjmowania Polityk rachunkowości dysponenta I stopnia oraz dysponenta III stopnia.

Polityka rachunkowości dysponenta III stopnia w 2020 r., przyjmowana była Zarządzeniem kierownika jednostki, a Polityka rachunkowości dysponenta I stopnia, była zatwierdzana przez kierownika jednostki. Zgodnie z przepisem art. 10 ust. 2 uor, kierownik jednostki ustala w formie pisemnej i aktualizuje zasady (politykę) rachunkowości.

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła³⁷: „Polityka rachunkowości dysponenta I stopnia jest dokumentem regulującym zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych na poziomie Ministra, jako dysponenta odpowiedzialnego za udzielanie dotacji i realizującego zadania Instytucji Pośredniczącej w zakresie PO IiŚ. Stosowanym w Ministerstwie sposobem jej przyjmowania było przedkładanie jej do zatwierdzenia bezpośrednio Ministrowi. W roku 2020, w związku z połączeniem komórek organizacyjnych: Biura Finansowego (dysponent III stopnia) i Departamentu Ekonomicznego (dysponent I stopnia) w jedną komórkę – Departament Budżetu i Finansów, podjęta została próba ujęcia obydwu polityk rachunkowości w jednym zarządzeniu. Jednakże, z uwagi na bardzo szybko zachodzące zmiany organizacyjne, w tym ponowny podział nowoutworzonej komórki, a także utrudnienia związane ze stanem pandemii, prace nad wspólnym dokumentem zostały zawieszone. Obecnie planowane jest ich wznowienie”.

Generalny Dyrektor MKiŚ wyjaśniła m.in.³⁸: „Stosowanym w Ministerstwie sposobem przyjmowania Polityki rachunkowości dysponenta I jest przedkładanie dokumentu do zatwierdzenia bezpośrednio Ministrowi. To rozwiązanie nie stoi w sprzeczności z zapisami ustawy o rachunkowości, która nie określa sposobu przyjęcia Zasad (polityki) rachunkowości przez kierownika jednostki, a jedynie zastrzega, że Polityka rachunkowości powinna być ustalana w formie pisemnej (art. 10 ust. 2 uor). Sposób wprowadzenia polityki przy zachowaniu formy nie wpływa na jej ważność (tak w formie zatwierdzenia jak i zarządzenia)”.

Zdaniem NIK Polityka rachunkowości obowiązująca zarówno u dysponenta I stopnia, jak i u dysponenta III stopnia powinna być wprowadzana jednolicie w Ministerstwie, gdyż przyjęty sposób wprowadzania Polityki rachunkowości w Ministerstwie rodzi ryzyko błędnej interpretacji przez odbiorców, ponieważ może sugerować, że zarządzenia Ministra, np.: „zarządzenie Ministra Klimatu i Środowiska z dnia 7 stycznia 2021 r. w sprawie polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej Ministerstwa Klimatu i Środowiska”, dotyczy całego Ministerstwa, a nie tylko

³⁷ Pismo nr DB-GKR.081.22.2021.JU z dnia 21 grudnia 2021 r.

³⁸ Pismo z dnia 14 stycznia 2022 r.

dysponenta III stopnia (w sytuacji braku zarządzenia Ministra w sprawie polityki rachunkowości oraz procedur kontroli finansowej dla dysponenta I stopnia). Takie działanie zdaniem NIK należy uznać za nieprawidłowe.

(akta kontroli str. 125-128, 260-270, 654-658, 862-863, 1716-1773)

- 2) Brak w Politykach rachunkowości obu dysponentów Ministerstwa jednoznacznych regulacji w zakresie sposobu przechowywania ksiąg rachunkowych, co było niezgodne z przepisami art. 3 ust. 1 pkt 11 oraz art. 13 uor oraz nieprawidłowe przechowywanie ksiąg rachunkowych zarówno przez dysponenta I stopnia, jak i dysponenta III stopnia Ministerstwa, niezgodnie z przepisami art. 13 ust. 4 pkt 2, art. 14 ust. 3, art. 18 oraz 24 ust. 5 pkt 1 i 2 uor.

Zarówno w Polityce rachunkowości dysponenta I stopnia, jak i w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia, nie było jednoznacznego wskazania, czy księgi rachunkowe mają być drukowane czy przenoszone na nośnik trwały.

W Polityce rachunkowości dysponenta I stopnia, w dziale II. „Sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych”, w pkt 17, zapisano: „Księgi rachunkowe dysponenta są drukowane przez pracownika księgowości na koniec roku obrotowego. Na koniec każdego okresu sprawozdawczego sporządza się zestawienie obrotów i sald”, a w pkt 19 zapisano: „za równoznaczne z wydrukiem, uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych”.

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła m.in.³⁹: „Obydwa, dopuszczone w Polityce rachunkowości rozwiązania są zgodne z zapisami art. 13 ust. 6 uor. Jednocześnie, ustawa o rachunkowości nie obliguje kierownika jednostki do wyboru i wskazania jednego tylko sposobu przechowywania ksiąg rachunkowych. Pragnę wyjaśnić, że niewskazanie w Polityce rachunkowości jednego tylko sposobu przechowywania ksiąg rachunkowych podyktowane było względami praktycznymi. W przypadku, gdyby jeden ze sposobów utrwalenia ksiąg rachunkowych okazał się nieskuteczny – czy ze względów technicznych, czy też związanych z bieżącą sytuacją, np. kadrową, pandemiczną itp. – możliwe jest skorzystanie z drugiego, alternatywnego rozwiązania. Sprawdziło się to w odniesieniu do sytuacji, z jaką mieliśmy do czynienia w ostatnich dwóch latach – w związku z sytuacją pandemiczną oraz realizowaną pracą zdalną wydrukowanie ksiąg rachunkowych byłoby problematyczne. Dlatego też najwłaściwszym sposobem utrwalenia ksiąg rachunkowych za rok 2020 okazało się ich przeniesienie na elektroniczny nośnik danych. W związku z powyższym, księgi rachunkowe za rok 2020 nie były wydrukowane, ale zostały utrwalone w formie elektronicznej, na komputerowym nośniku danych. Biorąc pod uwagę trwający stan epidemiczny i obowiązek zachowania bezpieczeństwa sanitarnego pracowników, wydaje się, że stosowanie metody zapisu elektronicznego stanie się w przyszłości preferowaną formą utrwalania i przechowywania ksiąg rachunkowych”.

W wyniku oględzin ksiąg rachunkowych dysponenta I stopnia stwierdzono, że nie wszystkie księgi rachunkowe, były przeniesione na informatyczny nośnik danych.

W Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia, w Dziale X „Zasady rachunkowości i prowadzenia ewidencji finansowo-księgowej” w pkt 25.4, zapisano: „utrwalenie na nośniku danych zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za poszczególne miesiące sprawozdawcze nie rzadziej niż na koniec miesiąca”, a w pkt 27.3 „Pracownik komórki do spraw finansowych, zgodnie z przypisanym mu zakresem obowiązków służbowych, sporządza wydruk ksiąg rachunkowych nie później niż na koniec roku obrotowego (za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu

³⁹ Pismo nr DB-GKR.081.5.2022.JU z dnia 20 stycznia 2022 r.

informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych)".

Główny Księgowy dysponenta III stopnia wyjaśniła m.in.⁴⁰: „W Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia, w Dziale X „Zasady rachunkowości i prowadzenia ewidencji finansowo-księgowej” Rozdziale 1 „Zasady ogólne”, w pkt 25 i pkt 27 określono zasady utrwalania zestawień obrotów i sald oraz ksiąg rachunkowych. W Ministerstwie Klimatu i Środowiska księgi rachunkowe są utrwalane na informatycznym nośniku danych (plyta CD, dysk wewnętrzny)”.

W wyniku oględzin ksiąg rachunkowych dysponenta III stopnia stwierdzono, że roczne księgi rachunkowe, nie były przeniesione na elektroniczny nośnik danych (plyta CD, dysk wewnętrzny).

NIK zwraca uwagę, że jak wynika z ww. wyjaśnień, nawet Główny Księgowy Ministerstwa i Główny Księgowy Resortu nie posiadali wiedzy, czy księgi rachunkowe za 2020 r. były wydrukowane, czy przeniesione na informatyczny nośnik danych, tj.:

- Główny Księgowy Resortu wyjaśniła m.in.⁴¹: „Księgi rachunkowe za rok 2020 nie były wydrukowane, ale zostały utrwalone w formie elektronicznej, na komputerowym nośniku danych”.
- Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła m.in.⁴²: „W Ministerstwie Klimatu i Środowiska księgi rachunkowe są utrwalane na informatycznym nośniku danych (plyta CD, dysk wewnętrzny)”.

Ww. wyjaśnienia nie odzwierciedlały stanu faktycznego.

W wyniku oględzin rocznych ksiąg rachunkowych za 2020 r., obu dysponentów Ministerstwa stwierdzono, że nie wszystkie księgi rachunkowe (o których mowa w art. 13, 14, 15, 16, 17, 18 i 24 uor) na koniec roku obrotowego zostały przeniesione na informatyczny nośnik danych, a te które zostały przeniesione nie spełniały wymagań określonych w art. 13 ust. 4 pkt 2, art. 14 ust. 3, art. 18 oraz art. 24 ust. 5 pkt 1 i 2 uor.

W przypadku dysponenta I stopnia⁴³ na informatyczny nośnik danych przeniesione zostały roczne Zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej, ale oddzielnie dla poszczególnych części budżetowych, tj.: 41-Środowisko, 47-Energia i 51-Klimat, co nie spełniało wymagania art. 18 uor oraz roczne Dzienniki częściowe obrotów kont bilansowych, a także Dzienniki częściowe obrotów kont pozabilansowych, ale bez Zestawienia obrotów tych dzienników za okres sprawozdawczy, do czego zobowiązywał przepis art. 14 ust. 3 uor. Nie przeniesiono na informatyczny nośnik danych rocznego Zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej, a także miesięcznych Zestawień obrotów i sald kont księgi głównej.

Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu wyjaśniła⁴⁴: „Zgodnie z przepisem art. 13 ust. 6 uor, gdzie na równi traktowane są wydruki, jak i utrwalenie danych w formie elektronicznej, na koniec 2020 r. dokonano następujących czynności:

- dzienniki – wygenerowane dzienniki obrotów kont bilansowych i pozabilansowych, odrębne dla każdego z rejestrów księgowych, z uwagi na ich obszerność zostały przeniesione na informatyczny nośnik danych. Zgodnie z ustawieniami i funkcjonalnościami systemu QNT, dzienniki księgowe prowadzone są oddzielnie dla każdego z utworzonych rejestrów księgowych;

⁴⁰ Pismo z dnia 21 stycznia 2022 r.

⁴¹ Pismo nr DB-GKR.081.5.2022.JU z dnia 20 stycznia 2022 r.

⁴² Pismo z dnia 21 stycznia 2022 r.

⁴³ Protokoły oględzin z dnia 9 marca 2022 r. miesięcznych zestawień obrotów i sald kont księgi głównej i rocznych ksiąg rachunkowych dysponenta I stopnia.

⁴⁴ Pismo nr DB-WPR.081.8.2022.RG z dnia 29 marca 2022 r.

- zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej zostały wydrukowane. Dodatkowo, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej zostały również wydrukowane w podziale na części budżetowe;
- zestawienia obrotów i sald kont ksiąg pomocniczych, w podziale na poszczególne części budżetowe, zostały przeniesione na informatyczny nośnik danych. Dzięki temu możliwe było ich dokładne uzgodnienie z zestawieniem obrotów i sald kont księgi głównej”.

Ww. księgi rachunkowe zarówno na koniec roku (wymienione w art. 13 uor), jak i na koniec każdego miesiąca (18 uor) nie posiadały daty wydruku/sporządzenia, co było niezgodne z przepisem art. 13 ust. 4 pkt 2 uor.

Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu wyjaśniła⁴⁵: „W systemie finansowo-księgowym Quorum parametr „Data wydruku” jest parametrem fakultatywnym, w związku z czym, podczas generowania zestawień, nie jest on domyślnie podpowiadany i generowany przez system. Dlatego też, w celu wygenerowania daty wydruku, niezbędne jest ręczne odznaczenie tego parametru przez pracownika sporządzającego zestawienie. Wydruki z ksiąg rachunkowych, zarówno na koniec 2020 roku, jak i na koniec każdego miesiąca nie zostały zaopatrzone datą wydruku, wskutek niedopatrzenia pracownika wydziału księgowości, który nie odznaczył tego parametru podczas przygotowywania stosownych zestawień. W związku z zaistniałą sytuacją, w celu niedopuszczenia do jej powtórzenia, pracownicy wydziału księgowości zostali zdyscyplinowani i zobligowani do każdorazowego kontrolowania zaznaczenia parametru „Data wydruku” podczas generowania zestawień wymaganych ustawą o rachunkowości”.

W wyniku oględzin⁴⁶ rocznych ksiąg rachunkowych dysponenta III stopnia, stwierdzono, że żadna z rocznych ksiąg rachunkowych nie została przeniesiona na informatyczny nośnik danych (płyta CD, dysk wewnętrzny), o których napisała w wyjaśnieniach Główny Księgowy Ministerstwa. Dysponent III stopnia wydrukował, ale tylko Zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej oraz Zestawienie sald ksiąg pomocniczych dotyczących rozrachunków (zespół 2). Wydrukowane zestawienia zawierały datę wydruku.

Dyrektor BF, niezgodnie ze stanem faktycznym, odpowiedział⁴⁷ że: „Księgi rachunkowe Ministerstwa za 2020 r. (wydruk do PDF) zostały zamieszczone na dysku wspólnym biura w dniu 28 czerwca 2021 r. i przeniesione na nośnik trwały (płyta CD) 12 lipca 2021 r.”.

Po przeprowadzeniu przez kontrolera NIK oględzin rocznych ksiąg rachunkowych, Dyrektor BF sprostował⁴⁸ ww. wyjaśnienia, poinformował m.in., że „roczne księgi rachunkowe za 2020 nie zostały wydrukowane do PDF i nie zostały przeniesione na płytę CD, w terminie wskazanym w art. 24 ust. 5 pkt. 2 uor, m.in. w związku z tym, że w MKiŚ jest stosowany również inny system zapisu polegający na wykonywaniu przyrostowej kopii bezpieczeństwa zapisywanej na dysku zewnętrznym – umieszczonych na serwerze. Archiwizacja ta zapewnia trwałość zapisu informacji systemu rachunkowości przez okres nie krótszy niż 5 lat z możliwością odtworzenia ksiąg w formie wydruku komputerowego zgodnie z zapisami art. 13 ust 6 uor. System tworzenia kopii bezpieczeństwa w MKiŚ jest uregulowany w Rozdziale 4 Polityki bezpieczeństwa informacji MKiŚ w zakresie cyberbezpieczeństwa (...) Dowody wykonania kopii systemu QNT (maszyny wirtualnej o nazwie gollum.mos.gov.pl),

⁴⁵ Pismo nr DB-WPR.081.8.2022.RG z dnia 29 marca 2022 r.

⁴⁶ W przypadku dysponenta III stopnia: protokół oględzin miesięcznych zestawień obrotów i sald kont księgi głównej z dnia 22 lutego 2022 r. i protokół oględzin rocznych ksiąg rachunkowych z dnia 9 marca 2022 r.

⁴⁷ Pismo nr BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r.

⁴⁸ Pismo nr BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 15 marca 2022 r.

w postaci potwierdzeń pochodzących z systemu kopii zapasowych Veeam Availability Suite, przesyłam w załączniku, które wskazują, iż kopie bezpieczeństwa robione były m.in. pomiędzy 19-26.03.2021 r., tj. w terminie wskazanym w art. 24. ust.5 pkt. 2. (...) W MKiŚ stosowany jest system ochrony określony art. 71 ust. 2 uor tj. polegający na stosowaniu odpornych na zagrożenia nośników danych, na doborze stosownych środków ochrony zewnętrznej, na systematycznym tworzeniu rezerwowych kopii zbiorów danych zapisanych na informatycznych nośnikach danych. Zapewniona jest trwałości zapisu informacji systemu rachunkowości, przez czas nie krótszy od wymaganego do przechowywania ksiąg rachunkowych oraz ochrona programów komputerowych i danych systemu informatycznego rachunkowości, poprzez stosowanie odpowiednich rozwiązań programowych i organizacyjnych, chroniących przed nieupoważnionym dostępem lub zniszczeniem. Do tworzonych kopii bezpieczeństwa mają dostęp wyłącznie służby informatyczne, co gwarantuje, iż nie dojdzie do zniszczenia kopii bezpieczeństwa. (...) Moim zdaniem w związku z faktem, iż spełniony jest wymóg art. 71 ust. 2, art. 13 ust. 2 i 3 uor, zgodnie z art. 72 ust. 1 księgi rachunkowe mają formę zbiorów utrwalonych na informatycznym nośniku danych tj. dysku zewnętrznym umieszczonym na serwerze, co zapewnia także odtworzenie ksiąg w formie wydruków zgodnie z art. 72 ust. 3 uor. co miało szczególnie znaczenie w niezaplanowanym czasie pandemii".

NIK zwraca uwagę, że załączona do ww. wyjaśnień Polityka bezpieczeństwa informacji MKiŚ w zakresie cyberbezpieczeństwa, w żadnym miejscu nie regulowała tworzenia kopii zapasowej w formie ksiąg rachunkowych, o których mowa w art. 13 uor, a Dyrektor BF nie załączył żadnej księgi rachunkowej za 2020 r. Ponadto przepis art. 24. ust.5 pkt. 2 uor, na który powołał się Dyrektor BF dotyczy wyłącznie „zestawień obrotów i sald kont księgi głównej”, a nie wszystkich ksiąg rachunkowych. Również w żadnym miejscu Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia nie powołano ww. Polityki bezpieczeństwa informacji MKiŚ w zakresie cyberbezpieczeństwa.

NIK zwraca uwagę, że dysponent III stopnia na informatyczny nośnik danych (płyty CD, dysk wewnętrzny) nie przeniósł „ksiąg rachunkowych Ministerstwa za 2020 r.”.

Dysponent III stopnia na płyty CD przeniósł jedenaście⁴⁹ spośród dwunastu miesięcznych Zestawień obrotów i sald kont księgi głównej 2020 r., lecz nieterminowo, co było niezgodne z art. 18 ust. 1 uor, który stanowi: „Na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald” oraz niezgodne z 24 ust. 5 pkt 1 i 2 uor, który stanowi: „Księgi rachunkowe uznaje się za prowadzone bieżąco, jeżeli:

- 1) pochodzące z nich informacje umożliwiają sporządzenie w terminie obowiązujących jednostkę sprawozdań finansowych i innych, sprawozdań, w tym deklaracji podatkowych oraz dokonanie rozliczeń finansowych;
- 2) zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej są sporządzane przynajmniej za poszczególne okresy sprawozdawcze, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, w terminie, o którym mowa w pkt 1”.

W wyniku oględzin miesięcznych Zestawień obrotów i sald kont księgi głównej, stwierdzono, że nie zawierały one daty wydruku/sporządzenia, co było niezgodne z przepisem art. 13 ust. 4 pkt 2 uor. Na podstawie daty zapisu pliku na płycie CD ustalono, że: Zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej za styczeń i luty 2020 r., dysponent III stopnia przeniósł na płyty CD dopiero 6 lipca 2020 r., za marzec, kwiecień, maj, czerwiec i lipiec, 11 września 2020 r., za wrzesień i za październik, 17 maja 2021 r., a za listopad i grudzień 28 czerwca 2021 r.

⁴⁹ Na komputerowy nośnik danych nie przeniesiono Zestawienia obrotów i sald za miesiąc sierpień 2020 r.

Zdaniem NIK brak wskazania w Polityce rachunkowości dysponenta I stopnia i dysponenta III stopnia sposobu przechowywania ksiąg rachunkowych jest niezgodne z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 11 uor, który stanowi: „przyjętych zasadach (polityce) rachunkowości - rozumie się przez to wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w MSR, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”, co jednoznacznie wskazuje, że w przypadku różnych możliwości przewidzianych w ustawie, kierownik jednostki dokonuje wyboru stosowanych zasad i zapisuje je w Polityce rachunkowości, a jednostka zobowiązana jest do ich stosowania. Jest również niezgodne z przepisem art. 13 uor, w którym wymienione są księgi rachunkowe oraz warunki ich prowadzenia.

(akta kontroli str. 125-141, 198-202, 229-249, 251-270, 320-321, 334-337, 561-572, 602-605, pliki nr 038-039, 041-044, 047-057, 061-072, 634, pliki nr 103-113, 635, pliki nr 115-126, 636, pliki nr 220-223, 654-658, 862-863, 1716-1773, 1840)

- 3) Niezgodność zapisów w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia dotyczących ewidencji na kocie 013 „Pozostałe środki trwałe” z przepisami § 7 ust. 2 *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* i załącznika nr 3 do tego *rozporządzenia* oraz z przepisem art. 4 ust. 2 uor, a także ewidencjonowanie operacji gospodarczych dotyczących „pozostałych środków trwałych” niezgodnie z przepisami § 7 ust. 2 *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* i załącznika nr 3 do tego *rozporządzenia* oraz z przepisami art. 4 ust. 2 uor.

W punkcie 8 Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia zapisano, że ewidencją ilościową bez względu na wartość objęte są meble, dywany, książki i inne zbiory biblioteczne, odzież i umundurowanie, inwentarz żywy, co było niezgodne z przepisem § 7 ust. 2 pkt *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*. Według tego przepisu jednorazowo, przez spisanie w koszty w miesiącu przyjęcia do używania, mogą być umarzane:

- 1) książki i inne zbiory biblioteczne;
- 2) środki dydaktyczne służące procesowi dydaktyczno-wychowawczemu realizowanemu w szkołach i placówkach oświatowych;
- 3) odzież i umundurowanie;
- 4) meble i dywany;
- 5) inwentarz żywy;
- 6) pozostałe środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej wielkości ustalonej w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, dla których odpisy amortyzacyjne są uznawane za koszt uzyskania przychodu w 100% ich wartości w momencie oddania do używania”. Zapis ten oznacza, że wymienione w ww. przepisie składniki majątkowe bez względu na wartość powinny być ujęte w ewidencji ilościowo-wartościowej i mogą podlegać jednorazowemu umorzeniu przez spisanie w koszty w miesiącu oddania ich do używania.

W załączniku nr 3 do Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, w dwóch miejscach zapisy dotyczące ewidencji pozostałych środków trwałych były sprzeczne ze sobą. W opisie konta 013 „Pozostałe środki trwałe w używaniu (wyposażenie)”, zapisano m.in.: „Dla pozostałych środków trwałych w używaniu (wyposażenia) przyjmuje się uproszczony schemat księgowania: przyjęcie Wn 013 Ma 072, dowód zakupu Wn 401 Ma 201”. Zapis ten był niezgodny z zapisami załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*.

Prawidłowy zapis dotyczący korespondencji kont, zgodny z zapisami *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*, zawarto przy opisie zasad funkcjonowania konta 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych w używaniu (wyposażenia), wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych”, poprzez użycie

stwierdzenia: „Umorzenie to jest księgowane w korespondencji z kontem 401”. Zapis ten nie był stosowany w Ministerstwie, w Ministerstwie stosowany był zapis niezgodny z ww. zapisami *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*.

Dyrektor Generalny MKiŚ wyjaśniła⁵⁰ m.in.: „Ministerstwo Klimatu i Środowiska przyjęło takie uproszczenie i w Polityce rachunkowości zawarto zapis, że ewidencją ilościową bez względu na wartość, objęte są: meble, dywany, książki i inne zbiory biblioteczne, odzież i umundurowanie, inwentarz żywy”.

Dyrektor Generalny MKiŚ przekazała Zarządzenie zmieniające Politykę rachunkowości z grudnia 2021⁵¹, które wprowadza dla konta 072 analogiczne uproszczenie jak do konta 013, tj. „Dla pozostałych środków trwałych w używaniu (wyposażenia) przyjmuje się uproszczony schemat księgowania: przyjęcie Wn 013 Ma 072, dowód zakupu Wn 401 Ma 201”.

NIK zwraca uwagę, że zastosowane przez Ministerstwo „uproszczenie”⁵² zasad rachunkowości w powyższym zakresie⁵³ było niedopuszczalne w świetle przepisów §7 ust. 2 *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*, ponieważ było niezgodne z funkcją ww. konta 072, opisaną w załączniku nr 3 do tego *rozporządzenia*, korespondującego z kontem kosztów. Było to także niezgodne z przepisem art. 4 ust. 2 uor, który stanowi: „Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną”.

W wyniku wprowadzenia zmian Polityki rachunkowości dysponenta III, ww. Zarządzeniem zapis prawidłowy, zgodny z przepisami załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*, zmieniono na zapis niezgodny z tymi przepisami.

(akta kontroli str. 251-270)

- a) Wskutek zapisu w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia, ewidencja zakupu pozostałych środków trwałych w Ministerstwie prowadzona była niezgodnie z przepisem załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* oraz niezgodnie z treścią ekonomiczną operacji gospodarczych (art. 4 ust. 2 uor).

Dowody księgowe (faktury) dotyczące zakupu pozostałych środków trwałych, zgodnie z zapisami w załączniku nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* oraz treścią ekonomiczną operacji gospodarczej (art. 4 ust. 2 uor, który stanowi: „Zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmują się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną”), powinny być ewidencjonowane na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe” w korespondencji z kontem 201 „Rozrachunki z odbiorcami i dostawcami”, a były ewidencjonowane na koncie 401 „Zużycie materiałów i energii” w korespondencji z kontem 201. Natomiast naliczone jednorazowo umorzenie powinno być ewidencjonowane na koncie 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych w używaniu (wyposażenia), wartości niematerialnych i prawnych oraz zbiorów bibliotecznych” w korespondencji z kontem kosztów 401, a było ewidencjonowane na koncie 072 w korespondencji z kontem 013.

⁵⁰ Pismo z dnia 14 stycznia 2022 r.

⁵¹ Dz.Urz. MKiŚ z 2021 r., poz. 105, zarządzenie obowiązuje od 1 stycznia 2021 r.

⁵² Skutki tego uproszczenia wskazała w wyjaśnieniach Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego, przytoczone w dalszej części wystąpienia pokontrolnego, tj.: „Meble i inne tego typu składniki majątku, które na mocy zapisów polityki rachunkowości są księgowane w koszty w momencie zakupu mają w zarządzeniu wartość umorzenia równą zero, ponieważ nie były umarzane na wskazanych kontach”. (Rozdział Księgi rachunkowe, opis nieprawidłowości nr 8).

⁵³ Ewidencji na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe w używaniu (wyposażenie)” w korespondencji z kontem 072 „Umorzenie pozostałych środków trwałych w używaniu (wyposażenie), wartości niematerialnych i prawnych (oraz zbiorów bibliotecznych”.

Generalny Dyrektor MKiŚ wyjaśniła⁵⁴: „W celu zapewnienia sprawnego ewidencjonowania składników majątkowych stanowiących wyposażenie, przyjęto uproszczenie polegające na tym, że dla pozostałych środków trwałych w używaniu (wyposażenia), stosuje się schemat księgowania wg wzorca: przyjęcie Wn 013 Ma 072, dowód zakupu Wn 401 Ma 201. Powyższy wzorzec umożliwił ustawienie automatów księgowych, minimalizujących ryzyko błędu wynikającego z księgowania ręcznego. Po dokonaniu księgowania automatem, sprawdzana była poprawność zapisów wprowadzonych na konta. Metoda to zapewniała znacznie wyższy poziom poprawności prowadzonych ksiąg, zgodny podział zadań, realizowanych przez poszczególne Wydziały Podkreślenia wymaga fakt, że pomimo zastosowania powyższych rozwiązań, zapisy dokonywane były na kontach wymienionych w rozporządzeniu. Przyjęte rozwiązanie nie miało wpływu na rozliczenia podatkowe ani sprawozdawczość. Ewidencja szczegółowa do konta 013 umożliwia ustalenie wartości początkowej środków trwałych oddanych do używania oraz osób lub komórek organizacyjnych, w których znajdują się środki trwałe. Konto 072 wyraża stan ich umorzenia. Uproszczenia zapisów przyjęto do stosowania na podstawie przepisu art. 4 ust. 4 uor: jednostka może w ramach przyjętych zasad (polityki) rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku określonego w ust. 1”.

Dyrektor Departamentu Budżetu, w odpowiedzi na pytanie skierowane do Dyrektora Generalnego MKiŚ wyjaśniła⁵⁵ m.in.: przyjęty schemat księgowania na kontach 013 i 072 oraz przyjmowanie do ewidencji ilościowej składników majątkowych nie powoduje zmiany wyniku finansowego, a tym samym, w naszej ocenie, nie mogły w bardzo istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej Ministerstwa”.

Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego, wyjaśniła⁵⁶: „Umorzenie wskazane w załączniku do zarządzenia nr 56 Prezesa Rady Ministrów z dnia 21 maja 2021 r. to wartość umorzenia poszczególnych składników majątku według księgowania na kontach 071, 072 i 400. Wartość ta została ustalona na dzień przejmowania majątku od MŚ w celu prawidłowego zaewidencjonowania w księgach MKiŚ, na podstawie inwentaryzacji. Z uwagi na fakt, że MŚ zostało zniesione, a osoby odpowiedzialne za gospodarowanie majątkiem odeszły z pracy brak było sporządzonych protokołów przekazania majątku. MKiŚ samo ustalało wartość zaktualizowaną powracających składników majątku. Meble i inne tego typu składniki majątku, które na mocy zapisów polityki rachunkowości są księgowane w koszty w momencie zakupu mają w zarządzeniu wartość umorzenia równą zero, ponieważ nie były umarzane na wskazanych kontach. Po powrocie z Ministerstwa Środowiska składniki majątkowe „wróciły” na swoje poprzednie miejsca, były księgowane w ten sam sposób, dlatego meble po powrocie wróciły do odpowiedniej ewidencji ilościowej”.

Skutkiem takiej ewidencji, zgodnie z powyższymi wyjaśnieniami Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego było wykazanie w Załączniku do zarządzenia Nr 56 Prezesa Rady Ministrów z dnia 21 maja 2021 r. umorzenia bilansowego w wysokości 0,0 zł w przypadku przekazywanych w 2020 r. środków trwałych, m.in.: mebli (pozycje od 1 do 54, od 56 do 239, od 246 do 248).

(akta kontroli, str. 251-270, 338-382, 396-402, 806-840, 1115-1508)

- b) W skutek błędnych zapisów w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia prowadził ewidencję ilościową pozostałych środków trwałych, mimo że zgodnie z przepisem § 7 ust. 2 *rozporządzenie w sprawie*

⁵⁴ Pismo z dnia 14 stycznia 2022 r.

⁵⁵ Pismo nr DB-GKR.081.7.2022.JU z dnia 22 lutego 2022 r., przygotowane na podstawie wyjaśnień Głównego Księgowego dysponenta III stopnia.

⁵⁶ Pismo nr 1978399.6961535.5582107 z dnia 21 lutego 2021 r.

rachunkowości powinna być prowadzona ewidencja ilościowo-wartościowa tych składników.

Ministerstwo prowadziło ewidencję ilościową pozostałych środków trwałych (np. mebli), mimo że zgodnie z przepisem § 7 ust. 2 *rozporządzenie w sprawie rachunkowości*, powinna być prowadzona ewidencja ilościowo-wartościowa tych składników.

Zdaniem NIK skutkiem takiej ewidencji było m.in. przekazanie składników majątkowych z Ministerstwa do Ministerstwa Środowiska na podstawie zarządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 października 2020⁵⁷ według średniej wartości, zamiast według ich wartości początkowej.

Kontroli poddano pięć pierwszych pozycji z ww. zarządzenia o różnorodnych składnikach majątkowych⁵⁸, tj.:

- biurko/łącznik biurka/stolik komputerowy, 271 szt. na kwotę 151 055,4 zł, (bez wskazania liczby sztuk poszczególnych mebli), w zarządzeniu wskazano jednostkową wartość początkową każdego ze składników w wysokości 557,40 zł,
- fotel/krzesło obrotowe, 229 szt. na kwotę 161 635,07 zł, (bez wskazania liczby sztuk poszczególnych mebli), w zarządzeniu wskazano jednostkową wartość początkową każdego ze składników w wysokości 705,83 zł,
- kanapa/łóżko/sofa, 6 szt. na kwotę 10 546,38 zł, (bez wskazania liczby sztuk poszczególnych mebli), wskazano w zarządzeniu jednostkową wartość początkową każdego ze składników w wysokości 1757,73 zł,
- szafa/szafa met./regał/witryna, 410 szt. na kwotę 245 233,30 zł, (bez wskazania liczby sztuk poszczególnych mebli), wskazano w zarządzeniu jednostkową wartość początkową każdego ze składników w wysokości 598,13 zł,
- szafka/nadstawka/komoda/kontener, 334 szt. na kwotę 137 701,52 zł, (bez wskazania liczby sztuk poszczególnych mebli), wskazano w zarządzeniu jednostkową wartość początkową każdego ze składników w wysokości 412,28 zł.

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Biura Dyrektora Generalnego MKiŚ⁵⁹: „wartość początkowa ilościowego składnika majątkowego wymienionego w zarządzeniu 179, została ustalona na podstawie średniej ceny z systemu Quorum dla składników tego samego rodzaju”.

NIK podkreśla, że nie były to składniki majątkowe o jednorodnym charakterze (np. biurko/łącznik biurka/stolik komputerowy), posiadały one również różne wartości początkowe. Zgodnie z przepisami § 7 ust. 2 *rozporządzenie w sprawie rachunkowości* i załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*, meble powinny podlegać ewidencji ilościowo-wartościowej.

Następnie przejmując składniki majątkowe (biurka, łączniki biurowe, stoliki komputerowe) ze zniesionego Ministerstwa Środowiska, Ministerstwo wystawiło jeden dokument OTI (np. nr OTI/34 z dnia 31 grudnia 2020 r.), na 271 szt. mebli o łącznej wartości 151 055,40 zł, nadając jeden numer inwentarzowy ILO-000256⁶⁰,

⁵⁷ Zarządzenie Nr 179 Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 października 2020 r., w sprawie przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształconego Ministerstwa Klimatu (M.P. poz. 1012).

⁵⁸ Pominęto pozycję 2, gdyż w tej pozycji wykazane były jednorodne składniki majątkowe: aparat telefoniczny.

⁵⁹ Pismo nr 1978399.6961535.5582107 z dnia 21 lutego 2022 r.

⁶⁰ Należy wskazać, że pod numerem inwentarzowym ILO-000256, w Księdze inwentarzowej wykazana jest kwota 693 863,14 zł, o czym w dalszej części wystąpienia pokontrolnego.

bez wyszczególnienia poszczególnych składników i ich wartości, tj. liczby biurek (i ich wartości), liczby łączników (i ich wartości) oraz liczby stolików komputerowych (i ich wartości), mimo że meble, zgodnie z § 7 ust. 2, *rozporządzenie w sprawie rachunkowości* powinny być ujęte w ewidencji ilościowo-wartościowej, a zgodnie z zapisami Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia (Dział VII pkt 14⁶¹, 25⁶² i 32⁶³), powinny być wykazane w oddzielnych pozycjach o odrębnych numerach inwentarzowych ze wskazaniem użytkownika lub komórki organizacyjnej Ministerstwa, w której środek rzeczowy się znajduje.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła⁶⁴: „Zgodnie z Polityką Rachunkowości Dział VII pkt 8, meble objęte są ewidencją ilościową bez względu na wartość. Wprowadzenie na stan mebli w ilości 271 szt. jednym dokumentem OT34 z dnia 31 grudnia 2020 r. nastąpiło na podstawie protokołu nieodpłatnego przekazania z dnia 2 grudnia 2020 r., który zawierał ilość i wartość ogółem składników majątkowych ujętych w załączniku do Zarządzenia nr 179 Prezesa Rady Ministrów z 2 listopada 2020 r. ws. przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształconego Ministerstwa Klimatu”.

NIK zwraca uwagę, że Główny Księgowy Ministerstwa w ww. wyjaśnieniach stwierdziła, że wprowadzenie na stan mebli w ilości 271 szt. jednym dokumentem OT34 z dnia 31 grudnia 2020 r. nastąpiło na podstawie protokołu nieodpłatnego przekazania z dnia 2 grudnia 2020 r. (Ministerstwo Środowiska zostało zniesione z dniem 6 października 2020 r.). Natomiast Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego, wyjaśniła⁶⁵: „Z uwagi na fakt, że MŚ zostało zniesione, a osoby odpowiedzialne za gospodarowanie majątkiem odeszły z pracy brak było sporządzonych protokołów przekazania majątku. MKiŚ samo ustalało wartość zaktualizowaną powracających składników majątku”.

NIK zwraca uwagę, że były to te same składniki majątkowe, które wcześniej Ministerstwo w takiej samej formie przekazało do Ministerstwa Środowiska.

Według „Zestawienia środków, Rejestry środków: 1ST – środki trwałe, 2 WNiP, 3 Wyposażenie, 5 ilościowe, 12 WNiP-Niskiej”⁶⁶, pozostałe środki trwałe ujęte w ewidencji ilościowej wykazywano w innej kwocie niż na dokumencie OTI, mimo że były te same numery inwentarzowe, przykładowo w ww. Rejestrze:

⁶¹ W punkcie 14 zapisano: „Osobą odpowiedzialną za tworzenie rejestrów, aktualizację danych, zakładanie kartotek środków rzeczowych, wartości niematerialnych i prawnych oraz wskazanie użytkownika lub komórki organizacyjnej Ministerstwa, w której środek się znajduje, jak również wprowadzanie zmian do słownika rzeczowego, jest pracownik komórki do spraw majątku”.

⁶² W punkcie 25 zapisano: „Środki rzeczowe o charakterze wyposażenia pomieszczeń biurowych są wprowadzane do ewidencji z zachowaniem zasady przypisania do danego pomieszczenia”.

⁶³ W punkcie 32 zapisano m.in.: „Niezależnie od inwentaryzacji przeprowadzanej zgodnie z harmonogramem inwentaryzacji, pracownicy komórki do spraw majątku dokonują sprawdzenia i weryfikacji używanych środków rzeczowych w celu aktualizacji danych w księgach inwentarzowych. W wyniku dokonania sprawdzenia, wypełniona zostaje kartoteka, obejmująca m.in.: informacje dotyczące nazwy i rodzaju używanych środków rzeczowych, ich lokalizacji, numerów ewidencyjnych i numerów seryjnych, nazw komórek organizacyjnych Ministerstwa oraz imion i nazwisk użytkowników, a także dat dokonania sprawdzenia, imion i nazwisk osób dokonujących sprawdzenia oraz podpisy użytkowników i osób dokonujących sprawdzenia. Na podstawie powyższych informacji następuje aktualizacja danych w księgach inwentarzowych przez pracownika komórki do spraw majątku”.

⁶⁴ Sygnatura_Sprawy.KCW.

⁶⁵ Pismo nr 1978399.6961535.5582107 z dnia 21 lutego 2021 r.

⁶⁶ Zgodnie z otrzymanym w dniu 10 grudnia 2021 r. ww. Zestawieniem w formie papierowej, w dniu 13 grudnia 2021 r., pracownik Wydziału Logistyki, Biura Dyrektora Generalnego, mailu o treści „W załączeniu przesyłam w arkuszu excel zestawienie składników majątkowych MKŚ na dzień 31.12.2020 r. przekazanych w formie papierowej w dniu 10.12.2020 r.”, przekazała Zestawienie, w którym wykazano 7368 składników majątkowych, a więc Zestawienie to nie było zgodne z Zestawieniem przekazanym w formie papierowej.

- numer inwentarzowy ILO-000256 (poz. 7745), nazwa środka: Biurko/Łącznik biurka/Stolik komp., data przyjęcia 31 grudnia 2020 r., wartość 693 863,14 zł, umorzenie bil. 0,00 zł, wartość aktualna środka (bilansowa) 693 863,14 zł, na dokumencie OTI/34 z dnia 31 grudnia 2020 r., zapisano nazwa środka: Biurko/Łącznik biurka/Stolik komp., ilość szt. 271, wartość nabycia 151 055,40 zł, numer inwentarzowy ILO-000256,
- numer inwentarzowy ILO-000258 (poz. 7747), nazwa środka: Fotel/Krzesło obrotowe, data przyjęcia 31 grudnia 2020 r., wartość 640 821,21 zł, umorzenie bil. 0,00 zł, wartość aktualna środka (bilansowa) 640 821,21 zł, na dokumencie OTI/36 z dnia 31 grudnia 2020 r., zapisano nazwa środka: Fotel/Krzesło obrotowe, ilość szt. 229, wartość nabycia 161 635,07 zł, numer inwentarzowy ILO-000258,
- numer inwentarzowy ILO-000259 (poz. 7748), nazwa środka: kanapa/łóżko/sofa, data przyjęcia 31 grudnia 2020 r., wartość 65 037,90 zł, umorzenie bil. 0,00 zł, wartość aktualna środka (bilansowa) 65 037,90 zł, na dokumencie OTI/36 z dnia 31 grudnia 2020 r., zapisano nazwa środka: kanapa/łóżko/sofa, ilość szt. 6, wartość nabycia 10 546,38 zł, numer inwentarzowy ILO-000259,
- numer inwentarzowy ILO-000260 (poz. 7749), nazwa środka: szafa/szafa met./regal/witryna, data przyjęcia 31 grudnia 2020 r., wartość 1 259 165,57 zł, umorzenie bil. 0,00 zł, wartość aktualna środka (bilansowa) 1 259 165,57 zł, na dokumencie OTI/36 z dnia 31 grudnia 2020 r., zapisano nazwa środka: szafa/szafa met./regal/witryna, ilość szt. 410, wartość nabycia 245 233,30 zł, numer inwentarzowy ILO-000260,
- numer inwentarzowy ILO-000261 (poz. 7750), nazwa środka: szafka/nadstawka/komoda/kontener, data przyjęcia 31 grudnia 2020 r., wartość 537 011,74 zł, umorzenie bil. 0,00 zł, wartość aktualna środka (bilansowa) 537 011,74 zł, na dokumencie OTI/36 z dnia 31 grudnia 2020 r., zapisano nazwa środka: szafka/nadstawka/komoda/kontener, ilość szt. 334, wartość nabycia 137 701,52 zł, numer inwentarzowy ILO-000261.

Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego wyjaśniła⁶⁷: „Kwoty wykazane w kolumnie „wartość” są to kwoty ogółem wszystkich wprowadzonych do ewidencji składników ilościowych. Na przedmiotową „wartość” wpływają wszystkie zwiększenia i zmniejszenia zaewidencjonowane na wskazanym numerze inwentarzowym – ilościowym”.

NIK negatywnie ocenia powyższą ilościową ewidencję mebli, tj. wykazywanie w Księdze inwentarzowej innych kwot niż na dokumencie OTI, dla mebli o tych samych numerach inwentarzowych, ale również dlatego, że ich ewidencja prowadzona była niezgodnie z przepisem § 7 ust. 2 *rozporządzenie w sprawie rachunkowości*, gdyż meble należy prowadzić w ewidencji ilościowo-wartościowej. Przyjęty ilościowy sposób ewidencji mebli, spowodował też, że w Księdze inwentarzowej pozostałych środków trwałych wartość początkowa mebli była taka sama jak wartość aktualna (bilansowa), a wartość umorzenia bilansowego wynosiła 0,0 zł, mimo, że były w 100% umorzone, natomiast innych pozostałych środków trwałych (o wartości początkowej do 10.000 zł), np. komputerów, drukarek, telewizorów, telefonów komórkowych, wartość początkowa była taka sama jak wartość umorzenia bilansowego, a wartość aktualna (bilansowa) wynosiła 0,0 zł, co było zgodne z ich rzeczywistymi wartościami.

⁶⁷ Wyjaśnienie pod tabelą o nazwie "Zestawienie składników majątkowych ILO-MKŚ z umorzeniem na dzień 31 grudnia 2020 r."

Ewidencję mebli prowadzoną przez Ministerstwo w ww. sposób, NIK uznaje za nierzetelną, a tym samym nie może potwierdzić rzetelności ksiąg rachunkowych w tym zakresie.

NIK zwraca uwagę, że wprowadzenie pod jednym numerem inwentarzowym wielu składników rzeczowych uniemożliwia ich zidentyfikowanie podczas inwentaryzacji.

(akta kontroli, str. 251-270, 338-382, 396-402, 806-840, 1115-1508)

- 4) Prowadzenie ewidencji księgowej na koncie 011 „Środki trwałe”, koncie 013 „Pozostałe środki trwałe w użytkowaniu (wyposażenie)” oraz Księgi inwentarzowej środków trwałych i pozostałych środków trwałych, niezgodnie z zapisami obowiązującej Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, w zakresie kwalifikacji składników majątkowych do środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych spisywanych w koszty bieżącego okresu.

W dziale VII „Gospodarka środkami rzeczowymi” (punkty od 5 do 8) Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, zapisano:

„Pkt 5. Ewidencją ilościowo-wartościową objęte są środki trwałe o wartości powyżej 10.000 PLN oraz pozostałe środki trwałe w użytkowaniu (wyposażenie) o wartości od 2.000 PLN do 10.000 PLN, do których zalicza się m.in.:

- 1) jednostki centralne (stacje komputerowe);
- 2) monitory;
- 3) laptopy, notebooki;
- 4) tablety;
- 5) drukarki;
- 6) aparaty fotograficzne;
- 7) kamery;
- 8) rzutniki, projektory.

Pkt 6. Ewidencją ilościowo-wartościową bez względu na wartość objęte są także następujące pozostałe środki trwałe w użytkowaniu (wyposażenie):

- 1) telefony komórkowe;
- 2) modemy do mobilnego dostępu do Internetu.

Pkt 7. Ewidencją ilościową objęte są pozostałe środki trwałe w użytkowaniu (wyposażenie) o wartości od 1.000 PLN do 1.999,99 PLN.

Pkt 8. Ewidencją ilościową bez względu na wartość objęte są: meble, dywany, książki i inne zbiory biblioteczne, odzież i umundurowanie, inwentarz żywy”.

Dysponent III stopnia prowadził ewidencję środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych niezgodnie z ww. zapisami Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, tj.:

- a) na koncie 011 „Środki trwałe”, wykazywano środki trwałe o wartości poniżej 10 000 zł, co było niezgodne z zapisami punktu 5 Działu VII „Gospodarka środkami rzeczowymi” Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, w którym zapisano, że środki trwałe, są to środki trwałe o wartości powyżej 10 000 zł.

W ewidencji analitycznej środków trwałych, tj. w zestawieniu⁶⁸ „Rejestry środków: 1ST – środki trwałe” wykazano składniki majątkowe o wartości poniżej 10 000 zł, m.in.: dwa laptopy Lenovo ThinkPad T470p, data przyjęcia 21 grudnia 2017 r., wartość 5453,82 zł, 16 laptopów Lenovo ThinkPad T470, wartość 3605,13 zł, data przyjęcia 21 grudnia 2017 r., „szafa Rack wisząca”, data przyjęcia 13 lutego 2013 r., wartość 3856,72 zł, „jednostka centralna”, data przyjęcia 14 grudnia 2006 r., wartość 3209,0 zł, „jednostka centralna

⁶⁸ „Zestawienia środków, Rejestry środków: 1ST – środki trwałe, 2 WNiP, 3 Wyposażenie, 5 ilościowe, 12 WNiP-Niskiej”.

lcom z oprogramowaniem" numer inwentarzowy ST-491-000230, data przyjęcia 6 grudnia 2007 r., o wartości początkowej 2371,68 zł, „przełącznik sieciowy SMC NETWORKS", numer inwentarzowy ST-491-068393, data przyjęcia 5 maja 2015 r., wartość początkowa 2127,24 zł, a także 920 środków trwałych o wartości 0,0 zł (mimo, że jak wyjaśniła Główny Księgowy Ministerstwa⁶⁹ niektóre środki trwałe były już zlikwidowane, nie powinny więc być wykazywane w Księdze inwentarzowej).

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła⁷⁰, że do dnia 31 grudnia 2017 r. obowiązywały przepisy mówiące o tym, że środkiem trwałym są środki o wartości powyżej 3500 zł i do tego czasu, zgodnie z przepisami w kartotece środków trwałych i ewidencji, ujmowane były środki o wartości powyżej 3500 zł. Zmiana przepisów nastąpiła z dniem 1 stycznia 2018 r. i od tego momentu w księdze inwentarzowej, jak i w ewidencji środków trwałych na koncie 011 ujmowane są środki o wartości powyżej 10 000 zł. Powyższa zmiana przepisów nie wymagała zakwalifikowanych w latach wcześniejszych składników jako środków trwałe wysokocenne przekwalifikować na środki trwałe niskocenne (wyposażenie).

Dyrektor Generalna MKiŚ wyjaśniła⁷¹, że Polityka rachunkowości zmieniana jest i aktualizowana w sytuacji zmiany przepisów bądź w sytuacji potrzeby wprowadzenia uregulowań.

NIK zwraca uwagę, że Minister Klimatu i Środowiska w żadnym miejscu obowiązującej w 2020 r. Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, nie wskazał, iż w zakresie ewidencji środków trwałych stosuje się również przepisy obowiązujące do dnia 31 grudnia 2017 r. Przyjęte zapisy w Polityce rachunkowości w dziale VII „Gospodarka środkami rzeczowymi” w punkcie 5 obligowały Ministerstwo do ujęcia w środkach trwałych, tylko składników majątkowych o wartości powyżej 10 000 zł.

NIK podkreśla iż stosowanie wcześniej obowiązujących przepisów jest dozwolone, pod warunkiem zamieszczenia takiego zapisu w Polityce rachunkowości, w której zgodnie z art. 10 uor należy opisać przyjęte przez daną jednostkę zasady rachunkowości, jednak w Polityce rachunkowości dysponenta III takiego zapisu nie było.

Ponadto w Rejestrze środków trwałych, występowały również ww. składniki majątkowe o wartości poniżej 3500 zł oraz 920 szt. o wartości 0,0 zł.

Powyższa nieprawidłowość skutkowałą wykazaniem w Bilansie według stanu na 31 grudnia 2020 r., w Aktywach, w pozycji II. Rzeczowe aktywa trwałe, w pkt 1 Środki trwałe w wartości netto 23 404 783,69 zł, także wartość księgową (netto) składników majątkowych o wartości poniżej 10 000 zł, które nie zostały całkowicie umorzone.

- b) na koncie 013 „Pozostałe środki trwałe w używaniu (wyposażenie)” wykazywano środki trwałe (wyposażenie) o wartości poniżej 2000 zł, mimo, że w ww. Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia zapisano, że: pozostałe środki trwałe w używaniu (wyposażenie), są to środki trwałe o wartości od 2000 zł do 10 000 zł;

⁶⁹ Pismo podpisane przez Głównego Księgowego Ministerstwa bez numeru pisma i bez daty (ak. 258-259).

⁷⁰ Pismo 1891435.6580208.5292357 z dnia 22 grudnia 2021 r.

⁷¹ Pismo z 14.01.2022 r.

W Księdze inwentarzowej pozostałych środków trwałych występowały pozostałe środki trwałe (wyposażenie)⁷² o wartości poniżej 2000 zł, również wprowadzone do ksiąg rachunkowych dysponenta III stopnia w 2020 r., podczas gdy zgodnie z Polityką rachunkowości Ministerstwa, jako pozostałe środki trwałe powinny być wykazane składniki majątkowe o wartości od 2000 zł do 10 000,0 zł (Dział VII, pkt 5).

Główny Księgowy Ministerstwa⁷³ i Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego MKiŚ⁷⁴ wyjaśniły: składniki majątkowe o wartości poniżej 2000 zł, wprowadzono do rejestru wyposażenia, pod datą 31 grudnia 2020 r., są to składniki majątkowe po zniesionym Ministerstwie Środowiska wykazane w arkuszach spisowych przeprowadzonej inwentaryzacji składników majątkowych ujętych w załączniku do Zarządzenia nr 179 Prezesa Rady Ministrów z 2 listopada 2020 r. ws. *przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształconego Ministerstwa Klimatu*, występowały jako wyposażenie i tak zostały zaewidencjonowane.

NIK zwraca uwagę, że ww. składniki majątkowe przyjęte zostały do ewidencji MKiŚ w 2020 r., powinny więc zostać zaewidencjonowane zgodnie z obowiązującymi w 2020 r. zapisami Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia.

- c) wykazywanie w rejestrze Pozostałych środków trwałych składników majątkowych o wartości poniżej 1000 zł, co było niezgodne z przepisami Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia (Dział VII, pkt 7 i 8).

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła⁷⁵, że są to środki trwałe o charakterze wyposażenia wprowadzone do 2010 r. na podstawie *Procedur Kontroli Finansowej Ministerstwa Środowiska* obowiązujących w latach 2009-2010.

Wykazywanie składników majątkowych w poszczególnych grupach środków trwałych było niezgodne z przyjętą w Dziale VII Polityki rachunkowości klasyfikacją. W przypadku składników majątkowych przyjmowanych z Ministerstwa Środowiska w 2020 r., nie zastosowano obowiązujących w 2020 r. zapisów Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia.

Informacji o przyjętych ww. zasad ewidencji środków trwałych, pozostałych środków trwałych nie zamieszczono w „Informacji dodatkowej” sporządzonej na dzień 31 grudnia 2020 r.

(akta kontroli, str. 73-80, 87-93, 251-270, 338-382, 396-402, 806-840, 1115-1508)

- 5) Wykazywanie w Księdze inwentarzowej środków trwałych, pozostałych środków trwałych i WNiP, oraz w Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP, składników majątkowych o wartości początkowej 0,0 zł oraz niedokonanie ich wyceny co było niezgodne z art. 3 ust. 1 pkt 12 oraz z art. 28 ust. 1 uor.

Według „Zestawienia środków, Rejestry środków: 1ST – środki trwałe, 2 WNiP, 3 Wyposażenie, 5 ilościowe, 12 WNiP-Niskiej”⁷⁶, MKiŚ posiadało 10 842 szt.

⁷² Wyposażenie wymienione w pkt 5 – podpunkty od 1 do 8 oraz w pkt 6 Polityki rachunkowości.

⁷³ Pismo podpisane przez Głównego Księgowego Ministerstwa bez numeru pisma i bez daty (ak. 258-259).

⁷⁴ Pismo nr 1978399.6961535.5582107 z dnia 21 lutego 2022 r.

⁷⁵ Pismo podpisane przez Głównego Księgowego Ministerstwa bez numeru pisma i bez daty (ak. 258-259).

⁷⁶ Zestawienie w formie papierowej przekazane kontrolerowi NIK 10 grudnia 2021 r. W dniu 13 grudnia 2021 r., pracownik Wydziału Logistyki, Biura Dyrektora Generalnego, mailem o treści „W załączeniu przesyłam w arkuszu excel zestawienie składników majątkowych MKŚ na dzień 31.12.2020 r. przekazanych w formie papierowej w dniu 10.12.2020 r.”, przekazała Zestawienie, w którym wykazano 7368 szt. składników majątkowych, a więc Zestawienie to nie było zgodne z Zestawieniem przekazanym w formie papierowej. Również w tym zestawieniu wykazane były składniki majątkowe o wartości początkowej 0,0 zł.

składników majątkowych, w tym 3474 (32%) składników majątkowych o wartości początkowej 0,0 zł.

Środki trwałe, pozostałe środki trwałe oraz WNiP są składnikami aktywów, a zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 12 uor, za aktywa rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

W ww. Zestawieniu przekazanym kontrolerom NIK w formie papierowej, w przypadku 3474 szt. pozycji aktywów wykazano wartość początkową 0,0 zł, a więc niespełniających ww. warunku: „o wiarygodnie określonej wartości”, w tym:

- w rejestrze środków 1ST – środki trwałe - 920 szt., co stanowiło 58,7% wszystkich środków trwałych (1568 szt.),
- w rejestrze środków 2 WNiP – 100 szt., co stanowiło 25,8% wszystkich WNiP (387 szt.),
- w rejestrze środków 3 wyposażenie – 2082 szt. co stanowiło 36,0% wszystkich środków trwałych stanowiących wyposażenie (5789 szt.),
- w rejestrze środków 5 ilościówka – 11 szt. co stanowiło 18,0% wszystkich środków ujętych w ewidencji jako ilościówka⁷⁷ (61 szt.),
- w rejestrze środków 12 WNiP-Niskiej – 361 szt. co stanowiło 11,9% wszystkich środków trwałych (3037 szt.).

W Księdze inwentarzowej środków trwałych: „Rejestr środków: 1 ST-środki trwałe niezlikwidowane” wykazano 662 szt. środków trwałych, w tym 14 szt. o wartości początkowej 0,0 zł⁷⁸.

W Tabeli amortyzacji środków trwałych (Plan amortyzacji) ujęto 251 szt. środków trwałych oraz Biuro Finansowe przekazało informację o nieujętych w Tabeli amortyzacji 20 szt. środków trwałych.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła⁷⁹: „Zestawienie księgi inwentarzowej zawiera wszystkie zaewidencjonowane składniki, w tym zlikwidowane lub przekazane. Składniki pozostające na stanie są w wartości zero złotych. Zestawienie wskazuje w kwocie zero księgowanie techniczne QNT w związku ze zmianą części budżetowej z 41 na 51”.

Wszystkie wymienione w pytaniu NIK składniki majątkowe, zostały przyjęte w Ministerstwie przed zmianą części budżetowej z 41 na 51, tj. przed 2020 r., i tak: zestaw komputerowy, data przyjęcia 29 września 2004 r., zestaw komputerowy TEMPES-drukarka HP, data przyjęcia 13 grudnia 2007 r., system COMPAS - dostęp do strefy, data przyjęcia 10 września 2008 r., system kontroli dostępu – bramki, data przyjęcia 3 grudnia 2008 r., Macierz EonStor, data przyjęcia 22 grudnia 2008 r., Szafa RACK IBM, data przyjęcia 27 marca 2009 r., pięć serwerów HP DL360, data przyjęcia 14 lipca 2009 r., macierz dyskowa Infortrend EON, data przyjęcia 4 stycznia 2010 r., dwie szafy Rack z oprogramowaniem, data przyjęcia 26 maja 2010 r.

Zgodnie z wyjaśnieniami Dyrektora Biura Dyrektora Generalnego MKiŚ⁸⁰: „Zmiana części budżetowej nie miała wpływu na zerowe wartości początkowe środków trwałych. Wartości zerowe majątku wykazane w pytaniu powstały przed zmianą elektronicznego systemu księgowo-kadrowego i nie mamy dostępu do danych, które wyjaśniałyby taki stan”.

W odniesieniu do wyjaśnień Głównego Księgowego Ministerstwa⁸¹, że: „Zestawienie księgi inwentarzowej zawiera wszystkie zaewidencjonowane składniki, w tym

⁷⁷ Nieprawidłowość dotycząca ewidencji mebli ilościowo opisana w odrębnej nieprawidłowości.

⁷⁸ Np. w pozycjach: 101, 126, od 135 do 139, od poz. 142 do 145.

⁷⁹ Pismo podpisane przez Głównego Księgowego Ministerstwa bez numeru pisma i bez daty (ak. 258-259).

⁸⁰ Pismo nr 1978399.6961535.5582107 z dnia 21 lutego 2022 r.

⁸¹ Pismo podpisane przez Głównego Księgowego Ministerstwa bez numeru pisma i bez daty (ak. 258-259).

zlikwidowane lub przekazane", NIK wskazuje, że powyższe zestawienie nie zawiera wszystkich zlikwidowanych lub przekazanych składników majątkowych gdyż zapewne od 1993 r. (najstarszy składnik środków trwałych wykazany w Zestawieniu, data przyjęcia 8 grudnia 1993 r.) było wiele innych zlikwidowanych środków trwałych, których nie wykazano w tej ewidencji. Główna Księgowa Ministerstwa nie poinformowała, które zlikwidowane lub przekazane środki trwale wykazywane są w Księdze inwentarzowej i dlaczego.

NIK zwraca uwagę, że w Księdze inwentarzowej nie powinny być wykazywane zlikwidowane składniki majątkowe.

Dyrektor BF wyjaśnił⁸²: „Zgodnie z posiadaną wiedzą informuję, iż zerowe wartości z przytoczonych pozycji dotyczą środków trwałych przeniesionych z poprzedniego systemu finansowo-księgowego, w którym nastąpiło już 100% umorzenie składników majątkowych. W 2012 roku zostały przeniesione do nowego programu składniki majątkowe w wartości netto tj. po uwzględnieniu 100% amortyzacji. Jednocześnie sprzęt ten był użytkowany w 2020 roku i musiał być zaewidencjonowany w księdze inwentarzowej. Informujemy, że nie mamy dostępu do danych archiwalnych, które wyjaśniałyby taki stan”. Dyrektor BF nie odniósł się do braku wyceny wykazanych w Księdze inwentarzowej środków trwałych: „Rejestr środków: 1 ST-środki trwale⁸³” składników majątkowych o wartości początkowej 0 zł.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ w udzielonej odpowiedzi nie odniósł się do zagadnień braku wyceny składników majątkowych o wartości 0,0 zł⁸⁴.

Obowiązek wyceny składników majątkowych wynika z przepisu art. 3 ust. 1 pkt 12 uor, który stanowi: „aktywach - rozumie się przez to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”, przepisu art. 28 ust. 1., który stanowi: „Aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy” oraz z zapisów Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, w której przy opisie funkcjonowania konta 011 zapisano: „Środki trwale w dniu przyjęcia do użytkowania wycenia się w przypadku: zakupu - według ceny nabycia lub ceny zakupu, a w przypadku, gdy dowód księgowy nie wyszczególnia cen nabycia poszczególnych elementów środka trwałego, ustalenie ceny następuje poprzez zastosowanie wartości rynkowej na dzień nabycia, tj. przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku”.

NIK zwraca uwagę, że Dyrektor Generalny MKiŚ, w odniesieniu do składników majątkowych przekazanych przez MAP o wartości 0,0 zł, wyjaśniła m.in.⁸⁵: „Ponadto w przekazanym przez MAP Zestawieniu obrotów i sald dotyczącym przekazywanej części budżetowej 47 na kontach zespołu „0” były zapisy o wartości 0,0 zł. Świadczy to również o tym, że MKiŚ nie posiadało w 2020 r. żadnej informacji o wartości majątku, który miał zostać przejęty. Tym samym brak tej wiedzy uniemożliwił dokonanie zapisów na kontach bilansowych celem ujęcia stosownych danych w sprawozdaniu finansowym”.

⁸² Pismo 2005293.7132788.5706202 z dnia 15 marca 2022 r.

⁸³ „Zestawienie środków 1 ST – środki trwale: tylko niezlikwidowane”, zawiera 662 środki trwale, wydruk z 26 listopada 2021 r.

⁸⁴ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

⁸⁵ Pismo z dnia 21 lutego 2022 r.

Jednocześnie Ministerstwo przekazując składniki majątkowe do Ministerstwa Środowiska (zarządzenie Prezesa Rady Ministrów⁸⁶), również w przypadku wielu składników majątkowych wykazało wartości początkowe 0,0 zł.

Główny Księgowy Ministerstwa nie odniósł się do przyczyn wykazania zerowych wartości początkowych składników majątkowych przekazywanych z MK do MKiŚ⁸⁷, w udzielonej odpowiedzi nie wyjaśniła: czy brak wartości początkowej ww. składników majątkowych wynikał m.in. z przyjętych w Ministerstwie zasad i wystawianiu tylko jednego dokumentu OT na wiele sztuk składników majątkowych, o łącznej wartości tych składników, nadając im wszystkim jeden numer inwentarzowy, bez wyszczególnienia poszczególnych składników i ich wartości początkowych, czy również z innych przyczyn, jakich, przekazała ogólne informacje o ww. składnikach majątkowych⁸⁸.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ w udzielonej odpowiedzi nie odniósł się do zagadnień będących przedmiotem powyższego pytania⁸⁹.

Brak wyceny rzeczowych składników majątkowych przekazanych z Ministerstwa do Ministerstwa Środowiska, w tym o istotnej wartości, np. telefony komórkowe, ekspresy do kawy, mikrofalówki, monitory komputerowe, kasety metalowe, jak też niektóre prawa autorskie, był niezgodne z przepisami art. 3 ust. 1 pkt. 12 oraz art. 28 ust. 1 uor.

NIK zwraca uwagę, że wartość początkowa 0,0 zł może dotyczyć tylko niskocennych środków trwałych, które, zgodnie z przepisami prawa i Polityką rachunkowości mogą być księgowane w koszty (nie umarzane), i dla których nie wymagana jest przepisami prawa i Polityką rachunkowości ewidencja ilościowo-wartościowa. Nie dotyczy to mebli, w przypadku których wymagana jest ewidencja ilościowo-wartościowa.

Ministerstwo nie dokonało wyceny środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz WNiP, co stanowiło naruszenie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 12 uor, w którym zapisano m.in., że jednym z warunków uznania składników majątkowych za aktywa, jest wiarygodnie określona ich wartość. Dodatkowo, zgodnie z art. 28 ust. 1 uor: „aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy”. NIK negatywnie ocenia niedokonanie wyceny WNiP, dla których w umowie nie określono ich wartości i ujęcie ich w ewidencji w wartości początkowej 0,0 zł. Księgi rachunkowe w ww. zakresie nie odzwierciedlały stanu rzeczywistego.

(akta kontroli, str. 251-270, 325-382, 396-402, 585-598, 643-658, 806-840, 1115-1508, pliki nr 015-017, 633)

- 6) Niezgodność kwot amortyzacji środków trwałych i WNiP wykazanych w Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP, z danymi wykazanymi w Księdze inwentarzowej środków trwałych i WNiP oraz z saldem konta 400 „Amortyzacja” w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej.

Tabela amortyzacji środków trwałych za 2020 r. (271 szt. środków trwałych), nie zawierała wszystkich środków trwałych wykazanych w Księdze inwentarzowej środków trwałych niezlikwidowanych, które według stanu na 31 grudnia 2020 r. zawierała 662 szt. środków trwałych, w tym 14 szt. o wartości 0,0 zł). Również Tabela amortyzacji WNiP za 2020 r. (80 szt.) nie zawierała wszystkich WNiP wykazanych w Księdze inwentarzowej, według stanu na 31 grudnia 2020 r. (387 szt. w tym 100 szt. o wartości początkowej 0,0 zł).

⁸⁶ Zarządzenie nr 179 Prezes Rady Ministrów z dnia 28 października 2020 r. w sprawie przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształconego Ministerstwa Klimatu.

⁸⁷ Wykazane w Załączniku do zarządzenia nr 179 Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 października 2020 r.

⁸⁸ Pismo nr BF-GKM.081.2.2022.KCW z dnia 25 stycznia 2022 r.

⁸⁹ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła⁹⁰ m.in.: różnica pomiędzy tabelą amortyzacji, a saldem na koncie 400*-01 wynosi 17.074,58 zł i wynika z braku generowania się w wykazie amortyzacji zaewidencjonowanej ręcznie do kartoteki środków trwałych.

Wskutek kontroli NIK, w grudniu 2021 r., Ministerstwo podjęło czynności mające na celu uzgodnienie wartości według stanu na 31 grudnia 2020 r., prezentowanych w Tabeli amortyzacji, o nazwie „Plan amortyzacji”, z wartościami prezentowanymi w Księdze inwentarzowej, kierując stosowne zgłoszenia do firmy QNT.

Dyrektor BF wyjaśnił⁹¹: „w grudniu 2021 r. Ministerstwo nie miało powodu do podjęcia czynności mających na celu skorygowania niezgodności kwoty amortyzacji za 2020 r. Amortyzacja za rok 2020 została naliczona w prawidłowej wysokości: środki trwałe: 2 172 192,97 zł, WNIP: 1 246 827,43 zł. Problem, który Ministerstwo zgłaszało dotyczył nieprawidłowego generowania raportu o nazwie „plan amortyzacji”, który wcześniej był poprawny. Po wgraniu poprawki, o której mowa w wyjaśnieniu QNT raport zaczął prezentować amortyzację tylko księgowaną automatem, natomiast przestał prezentować amortyzację zaksięgowaną dowodem PK – bez użycia automatu. Mając na uwadze, że taki sposób prezentacji wzbudzi wątpliwości zgłoszono ten sposób prezentacji jako błąd, który powinien zostać poprawiony w taki sposób aby raport ten pokazywał całą zaksięgowaną amortyzację zarówno automatem jak i ręcznie i aby był zgodny z kontem 400. Ponieważ amortyzacja w księgach ujęta była poprawnie, nie wymagała dokonywania jakichkolwiek korekt ani jakichkolwiek zmian jej wysokości. W RZiS amortyzacja została ujęta w prawidłowej wysokości wynikającej z ksiąg, tj. 3 419 020,40 zł, na którą składały się: środki trwałe: 2 172 192,97 zł i WNIP: 1 246 827,43 zł. W bilansie umorzenie uwzględniono w prawidłowej wysokości wynikającej z ksiąg: Środki trwałe: 24 999 934,04 zł, tj. 48 404 717,73 zł (konto 011) – 24 999 934,04 zł (konto 071) = 23 404 783,69 zł. Aktywa poz. A.II. WNIP: 11 716 234,59 zł, tj. 12 894 013,42 zł (konto 020-01) – 11 716 234,59 zł (konto 071) = 1 177 778,83 zł Aktywa poz. A.I. Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone na podstawie danych ujętych w księgach”.

Na dzień 31 grudnia 2020 r., w Księdze inwentarzowej środków trwałych, o nazwie: „Zestawienie dokumentów Rejestr kartotek 1 ST-środki trwałe”, wykazano:

- 1) Wartość początkową (wartość predefiniowana) środków trwałych 2 661 651,32 zł,
- 2) Wartość umorzenia środków trwałych 2 511 997,59 zł,
- 3) Wartość amortyzacji środków trwałych (odpis amortyzacji za 2020 r.) 2 157 569,91 zł.

W Tabeli amortyzacji środków trwałych o nazwie: „Zestawienie Plan amortyzacji”, na dzień 31 grudnia 2020 r., wykazano:

- 1) Wartość początkowa środków trwałych 34 933 226,34 zł,
- 2) Wartość umorzenia środków trwałych 12 790 992,07 zł,
- 3) Wartość amortyzacji środków trwałych 2 155 118,39 zł.

Takie same dane jak w ww. „Zestawieniu Plan amortyzacji” (tj. koszt amortyzacji środków trwałych w kwocie 2 155 118,39 zł), wykazane były w Tabeli amortyzacji środków trwałych o nazwie: „Plan amortyzacji”, okres od 1 stycznia 2020 do 31 grudnia 2020 r., przekazanej kontrolerowi NIK w dniu 30 grudnia 2021 r.

Natomiast Dyrektor BF poinformował, że amortyzacja środków trwałych za 2020 r., wynosiła 2 172 192,97 zł, co nie było zgodne ani z kwotą amortyzacji wykazaną w Księdze inwentarzowej, a ni z kwotą amortyzacji wykazaną w Tabeli amortyzacji.

⁹⁰ Pismo 1891435.6654371.5338546 z 3 stycznia 2022 r.

⁹¹ Pismo nr BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r.

Ministerstwo w Tabeli amortyzacji o nazwie: „Plan amortyzacji”, wykazało naliczanie amortyzacji od środków trwałych o wartości początkowej 0,0 zł. Dotyczyło to m.in. środków trwałych wykazanych:

- w poz. 59 i poz. 63 Laptopy Lenovo ThinkPad L460, numery inwentarzowe: ST-491-068424, ST-491-068428, data przyjęcia 10 listopada 2016 r., wartość początkowa 0,0 zł, kwota umorzenia 3293,82 zł, amortyzacja 2020 r. w kwocie 267,03 zł naliczana od stycznia do marca 2020 r. w miesięcznej kwocie za styczeń i luty 89,02 zł, za marzec 88,99 zł,
- w poz. 89, Laptop Lenovo ThinkPad L460, numer inwentarzowy ST-491-068454, data przyjęcia 23 grudnia 2016 r., wartość początkowa 0,0 zł, kwota umorzenia 3204,78 zł, amortyzacja 2020 r. w kwocie 356,07 zł naliczana od stycznia do kwietnia 2020 r. w miesięcznej kwocie za styczeń, luty i marzec 89,02 zł, za kwiecień 89,01 zł,
- w poz. 152 Zestaw komputerowy AIO XCTO Opti Plex 7450, numer inwentarzowy ST-491-068454, data przyjęcia 19 grudnia 2017 r., wartość początkowa 0,0 zł, kwota umorzenia 2478,94 zł, amortyzacja 2020 r. w kwocie 1239,47 zł naliczana od stycznia do grudnia 2020 r. w miesięcznej kwocie 103,29 zł.

NIK zwraca uwagę że koszty amortyzacji ww. środków trwałych, których wartość początkowa wykazana w Tabeli amortyzacji wynosiła 0,0 zł, uwzględnione są w łącznym koszcie amortyzacji za 2020 r., w kwocie 2 155 118,39 zł.

W Księdze inwentarzowej „Zestawienie dokumentów Rejestr 2 WNiP” na dzień 31 grudnia 2020 r., wykazano:

- 1) Wartość początkową WNiP w kwocie 3 017 578,35 zł,
- 2) Wartość umorzenia WNiP w kwocie 3 365 847,12 zł,
- 3) Wartość amortyzacji WNiP w kwocie 1 246 827,43 zł.

W Tabeli amortyzacji WNiP o nazwie: „Zestawienie Plan amortyzacji”, na dzień 31 grudnia 2020 r., wykazano:

- 1) Wartość początkowa WNiP w kwocie 2 827 502,60 zł,
- 2) Wartość umorzenia WNiP w kwocie 840 617,05 zł,
- 3) Wartość amortyzacji WNiP w kwocie 1 248 364,93 zł.

Natomiast w Tabeli amortyzacji WNiP o nazwie: „Plan amortyzacji”, okres od 1 stycznia 2020 do 31 grudnia 2020 r., przekazanej kontrolerowi NIK w dniu 22 grudnia 2021 r., na dzień 31 grudnia 2020 r., wykazano:

- 1) Wartość początkowa WNiP w kwocie 2 827 502,60 zł,
- 2) Wartość umorzenia WNiP w kwocie 840 617,05 zł,
- 3) Wartość amortyzacji WNiP w kwocie 1 246 827,43 zł.

Koszty amortyzacji wykazane w Planie amortyzacji przekazanym kontrolerowi NIK, różniły się o kwotę 1537,50 zł od kosztów amortyzacji wykazanych w Planie amortyzacji, który był przedmiotem oględzin, jako Tabela amortyzacji.

NIK zwraca uwagę, że ww. dokumenty, tj. Księga inwentarzowa WNiP oraz Tabela amortyzacji WNiP, prezentują różne dane dotyczące wartości początkowej, umorzenia, co nie powinno mieć miejsca.

W Księdze inwentarzowej „Zestawienie dokumentów Rejestr 2 WNiP” wykazano wyższą wartość umorzenia WNiP niż wynosiła ich wartość początkowa.

NIK negatywnie ocenia powyższe naliczanie amortyzacji od środków trwałych o wartości 0,0zł, wykazane w Tabeli amortyzacji środków trwałych, a także występowanie niezgodności wykazanych kosztów amortyzacji między danymi wykazanymi w Księdze inwentarzowej, a danymi wykazanymi w Tabeli amortyzacji,

co wskazuje, że Ministerstwo nie dokonało w sposób rzetelny inwentaryzacji metodą weryfikacji środków trwałych, oraz WNIIP i ich umorzenia według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r.

(akta kontroli, str. 526-572, 1115-1508, 633 pliki nr 015-017, 635 pliki nr 097-099,)

- 7) Wykazanie przez dysponenta III stopnia amortyzacji od modułu rezerwacji sal niezgodnie z przepisem art. 3 ust. 1 pkt 14 uor.

W 2020 r. Ministerstwo rozpoczęło naliczanie przez 12 miesięcy amortyzacji od modułu rezerwacji sal - licencja niewygasająca (umowa BDG-WRSI-74/2019) o wartości początkowej 20 295,00 zł, zamiast wpisać całą wartość usługi w koszty miesiąca, w którym dokonano zakupu. Tym samym wartość amortyzacji została zawyżona o 15 221,25 zł, a koszty usług obcych zaniżone o kwotę 20 295,00 zł. W efekcie wynik finansowy jednostki został zawyżony o kwotę 5073,75 zł w związku z naliczeniem amortyzacji od modułu rezerwacji sal - licencji nie wygasającej, świadczenie usługi rozwojowej przez okres 12 miesięcy (§ 4 pkt 1 umowy BDG-WRSI-74/2019). Było to niezgodne z art. 3 ust. 1 pkt 14 uor stwierdzającym, że przez wartości niematerialne i prawne – rozumie się nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki.

Jak wyjaśniła, odpowiedzialna za opisaną powyżej nieprawidłowość Główna Księgowa Ministerstwa⁹² Moduł rezerwacji sali OT21/2 przyjęty w marcu 2020 r. został zamortyzowany w ciągu roku zgodnie z art. 16b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż dotyczy zakończonych kosztów prac rozwojowych. Środek ten został całkowicie umorzony w 2021 roku.

(akta kontroli, str. 18-22, 34-64, 115-124 CD plik 004-005, 010, 031, 090-093, 098, 101-103)

- 8) Nieprawidłowe ewidencjonowanie przez dysponenta III stopnia przekazanych do Ministerstwa Infrastruktury składników majątkowych części budżetowej 22-Gospodarka wodna, co było niezgodne z przepisami art. 20 ust. 1 i art. 24 ust. 2 uor.

Ministerstwo w październiku 2020 r. wprowadziło do ksiąg rachunkowych składniki majątkowe przejęte z MGMIŻŚ części budżetowej 22-Gospodarka wodna. W listopadzie Ministerstwo przekazało te składniki majątkowe do MI i dokonało ich wystornowania zapisem ujemnym.

W Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta III stopnia za 2020 rok, na koncie 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek” oraz na koncie 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek”, nie wykazano obrotów, mimo że w 2020 r., były dokonywane księgowania na tych kontach, dotyczące części budżetowej 22-Gospodarka wodna, związane z ww. przyjęciem i przekazaniem składników majątkowych.

W miesięcznych Zestawieniach obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta III stopnia:

- na koncie 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek”, w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej za październik 2020 r., wykazano obroty za bieżący okres po stronie Wn i po stronie Ma w kwocie 755 926,36 zł, (dotyczące przyjęcia i przekazania mienia dotyczącego części budżetowej 22-Gospodarka wodna), a w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej

⁹² Pismo Biura Finansowego MKiŚ z 11 stycznia 2022 r.

- za listopad 2020 r., wykazano obroty za bieżący okres po stronie Wn i po stronie Ma w kwocie (-)755 926,36 zł,
- na koncie 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek” w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej za październik 2020 r., wykazano obroty za bieżący okres po stronie Ma i saldo po stronie Ma w kwocie 755 926,36 zł, a w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej, za listopad 2020 r., wykazano obroty za bieżący okres po stronie Ma w kwocie (-)755 926,36 zł.

Ww. ewidencja spowodowała brak obrotów za cały 2020 r., po stronie Wn i po stronie Ma na kontach 015 i 855 (wykazano obroty 0,0 zł), mimo, że w 2020 r. dokonywane były księgowania zachodzących zdarzeń gospodarczych, co spowodowało, że księgi w tym zakresie były nierzetelne.

Dyrektor BF wyjaśnił⁹³, że w związku z faktem, iż nie dokonywano żadnych operacji na koncie 015 w okresie, kiedy część 22 przypisana była do MKiŚ, przyjęto metodę użycia zapisu technicznego ujemnego, którego dokonuje się po obu stronach tego samego konta w tej samej kwocie z tym samym znakiem (- lub +). Celem tego zapisu jest zachowanie czystości obrotów na koncie księgowym oraz przywrócenie jego pierwotnego charakteru. Operacja ta miała na celu całkowite wyksięgowanie obrotów, które zostały przekazane do Ministerstwa Infrastruktury. Przyjęcie innej metody spowodowałoby zniekształcenie obrotów na koncie 015. Na koncie 855, tak jak w przypadku konta 015, przyjęto metodę użycia zapisu technicznego ujemnego, bowiem był to zapis w korespondencji tych kont.

Dyrektor Departamentu Budżetu w odpowiedzi na pytanie NIK skierowane do Dyrektora Generalna MKiŚ wyjaśniła: „W związku z wejściem w życie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 7 października 2020 r. w sprawie utworzenia MKiŚ, w drodze przekształcenia dotychczasowego Ministerstwa Klimatu, a co za tym idzie m.in. włączenie komórek organizacyjnych obsługujących sprawy działu gospodarka wodna (część budżetowa 22), w październiku 2020 r. zostały zaksięgowane na koncie 015 obroty z zapisów księgowych przejętych z MG MiŻŚ. Kwota zapisów po stronie Wn konta 015 to 755 926,36 zł, po stronie Ma 755 926,36 zł. Natomiast w listopadzie 2020 r. w związku z wejściem w życie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 13 listopada 2020 *zmieniającego rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu Ministra Klimatu i Środowiska*, nastąpiło wyksięgowanie tychże obrotów z ksiąg MKiŚ dotyczących cz. 22. Kwota zapisów po stronie Wn konta 015 (minus) – 755 926,36 zł, po stronie Ma (minus) – 755 926,36 zł”.

Dokonywanie ww. księgowania w wartościach ujemnych jednocześnie po obu stronach tego samego konta, tj. konta 015 (po stronie Wn i po stronie Ma tej samej kwoty ujemnej) oraz po stronie Ma konta 855, spowodowało usunięcie obrotów na tych kontach, na łączną kwotę (-)755 926,36 zł, a tym samym nierzetelne księgi rachunkowe w tym zakresie.

Ponadto zgodnie z przepisami załącznika nr 3 do rzrp, zapisów dla zachowania „czystości obrotów” dokonuje się na koncie 130. W załączniku nr 3 do rzrp, tylko przy opisie zasad funkcjonowania konta 130, zapisano: „Na koncie 130 obowiązuje zachowanie zasady czystości obrotów, co oznacza, że stosowana technika księgowości ma zapewnić możliwość prawidłowego ustalenia wysokości tych obrotów oraz niezbędne dane do sporządzenia sprawozdań finansowych, budżetowych lub innych określonych w odrębnych przepisach. Dopuszczalne jest stosowanie innych niż dokumenty bankowe dowodów księgowych, jeżeli jest to konieczne dla zachowania czystości obrotów”.

⁹³ Pisma nr BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r. oraz BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 15 marca 2022 r.

Z ewidencji księgowej Ministerstwa wynika, że dysponent III stopnia wyksięgował wszystkie zapisy (również na innych kontach księgowych), wprowadzone w październiku 2020 r. na podstawie Zestawienia obrotów i sald MG MiŻS, dotyczące części 22-Gospodarka wodna stosując zapisy ujemne, tym samym zniekształcając zapisy księgowe na tych kontach, na których dokonywane było przyjęcie składników aktywów (oraz umorzenia) i składników pasywów. Według dokumentu księgowego PK-22_WYKS nr 2020/11/34, w dniu 16 listopada 2020 r., wyksięgowano obroty na łączną kwotę (-)3 238 632,32 zł⁹⁴. Według „Dziennika obrotów rejestru PK-22 wyksięgowania”, była to kwota (-) 382 488 943,23 zł.

Powyższa ewidencja skutkowała nierzetelnym wykazaniem w księgach rachunkowych zdarzeń, polegających na przyjęciu i przekazaniu składników majątkowych przypisanych do części budżetowej 22-Gospodarka wodna, co skutkowało naruszeniem przepisów art. 20 ust. 1 uor, który stanowi: „Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym”.

Przyjęta ewidencja księgowa była niezgodna z przepisem art. 24 ust. 2 uor, który stanowi: „księgi rachunkowe uznaje się za rzetelne, jeżeli dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty”. Skutkowało tym, że w rocznym Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej, na koncie 015 „Mienie zlikwidowanych jednostek” oraz na koncie 855 „Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek” wykazano zerowe obroty, mimo dokonywanych zapisów księgowych na tych kontach w 2020 r., co nie odzwierciedlało stanu rzeczywistego, tj. zaewidencjonowania w październiku i wyksięgowania w listopadzie operacji gospodarczych związanych z przyjęciem i przekazaniem składników aktywów i pasywów dotyczących części 22-Gospodarka wodna.

(akta kontroli, str. 100-102, 389-402, 577-579, 602-614, 624-632, 747-749, 864-871, plik nr 114, 635, plik nr 127, 636)

- 9) Nieujęcie w księgach rachunkowych 2020 r. dysponenta III stopnia, składników majątkowych przejętej w 2020 r. z MAP części budżetowej 47-Energia, co stanowiło naruszenie przepisów art. 3 ust.1 pkt 12, art. 4 ust. 1, art. 20 ust. 1 i ust. 2 i art. 24 ust. 1 i 2 uor.

W przypadku składników majątkowych przejętych z MAP, dotyczących części budżetowej 47-Energia, które to składniki majątkowe Ministerstwo fizycznie przejęło w okresie czerwiec-grudzień 2020 r., a w związku z tym w dniu 31 grudnia 2020 r. sprawowało nad tymi składnikami kontrolę (według przekazanego kontrolerom NIK zestawienia w kwocie 1 574 484,84 zł⁹⁵, a według zmienionego zestawienia 1 644 925,38 zł, uwzględniającego sprzęt z wartością początkową poniżej 1000 zł⁹⁶), MKiŚ nie ujęło tych składników w księgach rachunkowych 2020 r. i nie wykazało odpowiednich kwot w Sprawozdaniu Finansowym 2020 r.

Brak ujęcia w księgach rachunkowych Ministerstwa, składników majątkowych przyjętych z MAP było niezgodne z przepisem art. 4 ust. 1 uor, z którego wynika obowiązek przedstawiania w księgach rachunkowych rzetelnie i jasno sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, niezgodne również z przepisami art. 3 ust.1 pkt 12 uor, który stanowi: „aktywach - rozumie się przez to

⁹⁴ Według dokumentu księgowego PK-22_WYKS nr 2020/11/34, w dniu 16 listopada 2020 r., kwota (-)3 238 632,32 zł, jest to „suma obrotów na kontach bilansowych”.

⁹⁵ Składniki majątkowe w kwocie 1 574 484,84 zł w tym 327 407,47 zł stanowiło wyposażenie ilościowe nie ujmowane przez MKiŚ w księgach rachunkowych.

⁹⁶ Różnica w kwocie 63 283,18 zł, to sprzęt z wartością początkową poniżej 1000 zł, który jak w wyjaśnieniach Dyrektora Biura Dyrektora Generalnego zamieszczonych pod tabelą „Wykaz składników przekazanych dla części budżetowej 47: „zgodnie z Polityką rachunkowości dysponenta III stopnia nie podlega ewidencji majątkowej”.

kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”, z przepisami art. 3 pkt 15, zgodnie z którym środki trwale to „rzeczowe aktywa trwale i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki”, niezgodne z przepisami art. 20 ust. 1 i ust. 2 uor, które stanowią m.in.: „Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Podstawą zapisów w księgach rachunkowych są dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej” oraz niezgodnie z przepisami art. 24 ust. 1 i 2 uor stanowiącymi o obowiązku rzetelnego prowadzenia ksiąg rachunkowych, tj. w taki sposób, aby „dokonane w nich zapisy odzwierciedlały stan rzeczywisty”.

Niewątpliwie przejmowane w 2020 r. z MAP środki trwale, pozostałe środki trwale oraz WNIIP spełniały ww. warunki (z wyjątkiem składników majątkowych o wartościach początkowych 0,0 zł, które Ministerstwie, zgodnie z art. 28 uor miało obowiązek wycenić, ale również takiej wyceny Ministerstwo nie dokonało).

Główny Księgowy Ministerstwa⁹⁷ i były Dyrektor Generalny MKiŚ⁹⁸ wyjaśnili, że: MKiŚ do końca 2020 r. nie otrzymało z MAP dokumentów księgowych umożliwiających wprowadzenie do ewidencji składników majątkowych, a co za tym idzie do ich ujęcia w księgach rachunkowych przejmowanego majątku z MAP. Niemniej jednak, pomimo braku przedmiotowej dokumentacji księgowej MKiŚ ustalało na roboczo z MAP wykazy przekazywanych składników majątkowych oraz prowadziło obszerną korespondencję w celu przygotowania Zarządzeń wraz z załącznikami.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ wyjaśnił też, że składniki te na dzień 31 grudnia 2020 r. pozostały w księgach rachunkowych MAP i co za tym idzie nie mogły być jednocześnie zaprezentowane w księgach rachunkowych dwóch jednostek budżetowych. Wejście w życie Zarządzenia Nr 113 Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 lipca 2021 roku, ostatecznie określiło przeznaczenie składników majątkowych przekształconego MAP i dopiero ten dokument był podstawą dokonania przyjęcia do ksiąg rachunkowych MKiŚ ww. składników. Dopiero wskazanie przez Prezesa Rady Ministrów, na podstawie powyższego zarządzenia, że ww. składniki stają się składnikami MKiŚ wpisuje się w definicję sprawowania przez jednostkę kontroli.

MKiŚ nie wykazało tych składników w księgach rachunkowych 2020 r., gdyż zgodnie z ww. wyjaśnieniami czekało na zarządzenia Prezesa Rady Ministrów⁹⁹.

Należy podkreślić, że w przypadku składników majątkowych przejmowanych z Ministerstwa Środowiska, MKiŚ nie czekało na zarządzenie Prezesa Rady Ministrów. Składniki majątkowe przejmowane z MŚ (MŚ prowadziło działalność od 21 marca do 5 października 2020 r.), dotyczące części budżetowej 41-Środowisko¹⁰⁰. MKiŚ składniki majątkowe z MŚ fizycznie przejęło w okresie listopad-grudzień 2020 r. (według przekazanego zestawienia w kwocie

⁹⁷ Pismo nr BF-GKM.081.2.2022.KCW z dnia 25 stycznia 2022 r.

⁹⁸ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

⁹⁹ Były to: zarządzenie Nr 112 Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 lipca 2021 r. w sprawie przeznaczenia składników majątkowych będących w posiadaniu ministra właściwego do spraw energii, przeznaczonych do realizacji zadań i kompetencji przejmowanych przez ministra właściwego do spraw klimatu (M.P. poz. 708), oraz zarządzenie Nr 113 Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 lipca 2021 r. w sprawie przeznaczenia składników majątkowych oraz ustalenia podmiotu i sposobu przekazania spraw wszczętych i niezakończonych przekształcanego Ministerstwa Aktywów Państwowych (M.P. poz. 733).

¹⁰⁰ Zagadnienia ewidencji księgowej dotyczące zniesionego Ministerstwa Środowiska były przedmiotem kontroli NIK „Wykonanie budżetu państwa w 2020 r., w części budżetowej 41-Środowisko, dlatego w tej kontroli zostały pominięte.

7 391 883,51 zł¹⁰¹) i ujęło te składniki w księgach rachunkowych MKiŚ w 2020 r. (z wyjątkiem wyposażenia ilościowego) i wykazało je w sprawozdaniu finansowym 2020 r., mimo że zarządzenie Prezesa Rady Ministrów ukazało się w Monitorze Polskim z dnia 27 maja 2021 r., a więc również już po sporządzeniu przez MKiŚ sprawozdania finansowego.

Zgodnie z ww. wyjaśnieniami Głównego Księgowego Ministerstwa i byłego Dyrektora Generalnego MKiŚ, MAP nie przekazało dokumentów księgowych umożliwiających wprowadzenie do ewidencji składników majątkowych. W takim przypadku na podstawie otrzymanych z MAP dokumentów, składniki majątkowe przyjęte do użytkowania MKiŚ, powinny zostać wycenione i wprowadzone do ksiąg rachunkowych. W przypadku składników przyjętych bez dokumentów, MKiŚ powinno wycenić te składniki majątkowe i sporządzić własne dowody księgowe, będące podstawą do ewidencji pozabilansowej jako „obce składniki majątkowe w użytkowaniu” i zgodnie z art. 26 ust. 2 uor, MKiŚ powinno przeprowadzić ich inwentaryzację metodą spisu z natury, powiadamiając jednostkę przekazującą składniki majątkowe o wynikach dokonanej spisu.

Dyrektor BF wyjaśnił¹⁰²: „Podstawą spisu jest sprawdzenie czy rzeczywisty stan majątkowy odpowiada ewidencji. W związku z brakiem przekazania z MAP dokumentów księgowych, z których wynikałaby wartość i ilość przekazanego majątku za zgodą Dyrektora Generalnego MKiŚ inwentaryzacja cz. 47 została przeniesiona na I kwartał 2021 r.”.

MKiŚ ponosiło koszty transportu ww. składników majątkowych przejętych z MAP. Przejęte z MAP składniki majątkowe miałyby istotny wpływ na sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy Ministerstwa.

Dyrektor BF wyjaśnił¹⁰³: „W zarządzeniach przekazujących majątek oraz w dokumentacji otrzymanej z MAP wskazano umorzenie bilansowe poszczególnych składników majątkowych na dzień 21 marzec 2020 r. Mając na uwadze zapis paragrafu 4 Zarządzenia że: Zarządzenie wchodzi w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia, z mocą od 21 marca 2020 r. Ministerstwo naliczyło amortyzację od tego momentu i wprowadziło do ewidencji w dacie wprowadzania składników do ewidencji, kontynuując tym samym ciągłość amortyzacji. Ogółem wartość naliczonej amortyzacji w 2021 r. kwota 251 569,29 zł, wartość umorzenia dla ŚT wynosi kwota 34 754,34 zł, wartość umorzenia dla WNiP wynosi kwota 216 814,95 zł”.

Według danych z zestawienia Dyrektora Biura Dyrektora Generalnego, z ww. kwoty amortyzacji w wysokości 251 569,29 zł, kwota 193 396,44 zł dotyczy kosztów amortyzacji 2020 r., w tym nieumorzonych WNiP na łączną kwotę 158 642,10 zł oraz kosztów amortyzacji środków trwałych w kwocie 34 754,32 zł¹⁰⁴.

Takie działanie spowodowało niewykazanie w sprawozdaniu finansowym, w „Bilansie” sporządzonym na dzień 31 grudnia 2020 r. w Aktywach trwałych: wartości nieumorzonych środków trwałych i nieumorzonych WNiP, w sprawozdaniu „Rachunek zysków i strat” sporządzonym na dzień 31 grudnia 2020 r.: kosztów amortyzacji w kwocie 193 396,44 zł, a także w sprawozdaniu „Zestawienie zmian w funduszu” w zwiększeniach funduszu: wartości nieumorzonych, nieodpłatnie otrzymanych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Dokumenty przyjęcia tych składników majątkowych do użytkowania (OT) Ministerstwo wystawiło w sierpniu i we

¹⁰¹ Składniki majątkowe w kwocie 7 391 883,51 zł w tym 1 539 311,26 zł stanowiło wyposażenie ilościowe nie ujęte w księgach rachunkowych.

¹⁰² Pismo nr BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r.

¹⁰³ Pismo nr BF-WK.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r.

¹⁰⁴ Dane z zestawienia Dyrektora Biura Dyrektora Generalnego, z dnia 25 marca 2022 r.

wrześniu 2021 r. (tj. po upływie ponad 7 miesięcy od dnia faktycznego ich przyjęcia z MAP).

(akta kontroli str. 293-295, 325-333, 363-369, 390-402, 567-572, 577, 651-658, 841-861, 879-953, 955-1114)

- 10) Wykazywanie w księgach rachunkowych jako składników majątku trwałego do ekonomicznego długoterminowego wykorzystania na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne” opłaconych opinii prawnych, które powinny być zaewidencjonowane bezpośrednio w koszty działalności jednostki.

W majątku MKiŚ na dzień 31.12.2020 r. (według przekazanego kontrolerom NIK dokumentu: „Zestawienie WNiP 2020 inwent. Na 31.12 ostateczne”), wykazywane były jako wartości niematerialne i prawne, umowy zawarte w związku z toczącymi się postępowaniami arbitrażowymi. W WNiP wykazało prawa autorskie, wynikające z ekspertyz/opinii zawartych w wyniku prowadzonych postępowań arbitrażowych, tj.:

- a) Prawa autorskie do pisemnej opinii, w zw. z toczącym się postępowaniem arbitrażowym. Umowa nr DOZE/2020/1, 9000,0 zł,
- b) Prawa autorskie do Umowy DRO/5/2020; Ekspertyza z zakresu prawa podatkowego w sprawie arbitrażowej toczącej się z powództwa spółki Mercuria Energy Group Limited, 10.000 zł,
- c) Prawa autorskie do Umowy DRO/4/2020; Wykonanie pisemnej opinii z zakresu prawa cywilnego w języku angielskim na potrzeby postępowania arbitrażowego z powództwa Mercuria Energy Group Limited przeciwko RP, 2000,0 zł,
- d) Prawa autorskie do Umowy DRO/3/2020; Ekspertyza zakresu prawa administracyjnego w języku angielskim w sprawie arbitrażowej toczącej się z powództwa spółki Mercuria Energy Group Limited, 10.000,0 zł,
- e) Prawa autorskie do Umowy z dn. 22.10.2020 r.; Sporządzenie ekspertyzy prawnej oraz udział w rozprawie arbitrażowej w związku z postępowaniem arbitrażowym (Mercuria Energy Group Limited przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej), 4472,7 zł,
- f) Prawa autorskie do umowy 2/DGK/2016-na sporządzenie opinii prawnej w zw. z postępowaniem arbitrażowym MCC vs.RP, 0,0 zł,
- g) Prawa autorskie do umowy nr 1/2018/DGK/E-na opinię...do treści ekspertyzy...w zw. z postępowaniem arbitrażowym MCC vs. RP, 9000,0 zł,
- h) Prawa autorskie do umowy 2/2018/1/00014, 4/2018/DGK/E - w zw. z postępowaniem arbitrażowym Honwood Services Ltd. vs. RP, 10.000 zł,
- i) Prawa autorskie do umowy 6/2019/DGK/E-na sporządzenie pierwszej pisemnej eksperckiej ekonomicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł.

W ww. umowach¹⁰⁵ zapisano m.in.: z dniem odbioru Opinii, Wykonawca przenosi na Zamawiającego autorskie prawa majątkowe do Opinii na następujących polach eksploatacji:

- utrwalanie i zwielokrotnianie, obejmujące wytwarzanie każdą dowolną techniką dowolnej liczby egzemplarzy, w tym techniką drukarską, kserograficzną, zapisu magnetycznego, techniką cyfrową, laserową, elektroniczną, fotograficzną, optyczną, na każdym nośniku;
- wprowadzenie do obrotu oryginałów lub egzemplarzy, bez żadnych ograniczeń ilościowych;

¹⁰⁵ Z wyjątkiem umowy pkt f) Prawa autorskie do umowy 2/DGK/2016-na sporządzenie opinii prawnej w zw. z postępowaniem arbitrażowym MCC vs.RP, OPPr-002850 na kwotę 0,0 zł i umowy pkt i) Prawa autorskie do umowy 6/2019/DGK/E-na sporządzenie pierwszej pisemnej eksperckiej ekonomicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł.

- użyczenie, najem, odpłatne lub nieodpłatne udostępnienie oryginału lub egzemplarzy osobom trzecim;
- wprowadzanie do pamięci komputera, sieci multimedialnych;
- rozpowszechnianie w inny sposób, w tym publiczne udostępnianie w taki sposób, aby każdy mógł mieć do tej opinii dostęp, w miejscu i czasie przez siebie wybranym, w tym w sieci Internet.

Główny Księgowy Ministerstwa¹⁰⁶ w udzielonej odpowiedzi nie odniosła się do zagadnień będących przedmiotem pytania kontrolera NIK, dotyczących spełniania warunków określonych w uor dla aktywów¹⁰⁷ oraz WNiP¹⁰⁸, wykazanych w majątku MKiŚ na dzień 31.12.2020 r., jako WNiP, umów zawartych przez MKiŚ w związku z toczącymi się postępowaniami arbitrażowymi.

Główny Księgowy Ministerstwa w ww. piśmie ustosunkowała się jedynie do „przewidywanego terminu użyteczności dłuższego niż rok”, wykazując, że 7 spośród 9 WNiP spełniają ten warunek, w przypadku dwóch WNiP nie odniosła się do terminu korzystania z praw przez MKiŚ i nie wyjaśniła dlaczego ich wartość wynosi 0,0 zł, tj.:

- Prawa autorskie do umowy 2/DGK/2016-na sporządzenie opinii prawnej w zw. z postępowaniem arbitrażowym MCC vs. RP, wartość 0,0 zł,
- Prawa autorskie do umowy 6/2019/DGK/E-na sporządzenie pierwszej pisemnej eksperckiej ekonomicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, wartość 0,0 zł.

Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego, w zastępstwie Dyrektora Generalnego MKiŚ¹⁰⁹ wyjaśniła: „Wymienione prawa autorskie wynikające z ekspertyz/opinii traktowane są jako WNiP m.in. z uwagi na zapisy w umowach, w których przedmiotowe prawa autorskie przenoszone są na zamawiającego”.

W Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej za 2020 r. zapisano m.in.: „Dla 5 wartości niematerialnych i prawnych, prawa autorskie wynikają z ekspertyz zawartych w wyniku prowadzonych postępowań arbitrażowych. Wobec czego prawa te, dla jednostki nie wnoszą korzyści ekonomicznej. Dla celów kontrolnych, prawa te zostaną wprowadzone do inwentarza oraz ewidencji pozabilansowej z wartością 0 zł”.

W wyniku inwentaryzacji w ewidencji pozabilansowej ujęto następujące WNiP:

- Prawa autorskie do umowy 6/2019/DGK/E-na sporządzenie pierwszej pisemnej eksperckiej ekonomicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł (dokument OT41/3),
- Prawa autorskie do umowy 6/2019/DGK/E-na sporządzenie drugiej pisemnej eksperckiej ekonomicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł (dokument OT41/4),
- Prawa autorskie do umowy 7/2019/DGK/E-na sporządzenie pierwszej pisemnej eksperckiej geologiczno-technicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł (dokument OT41/5),
- Prawa autorskie do umowy 7/2019/DGK/E-na sporządzenie drugiej pisemnej eksperckiej geologiczno-technicznej opinii w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł (dokument OT41/6),

¹⁰⁶ Pismo nr BF-GKM.081.2.2022.KCW z dnia 25 stycznia 2022 r.

¹⁰⁷ W art. 3 ust. 1 pkt 12 uor zapisano: „aktywach - rozumie się przez to kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”.

¹⁰⁸ W art. 3 ust. 1 pkt 14 uor zapisano: „wartościach niematerialnych i prawnych - rozumie się przez to, z zastrzeżeniem pkt 17, nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, a w szczególności: autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, know-how”.

¹⁰⁹ Pismo nr 1980157.6968859.5589874 z dnia 22 lutego 2022 r.

- Prawa autorskie do umowy 2/2020/DGK/E-na sporządzenie pierwszej pisemnej opinii prawnej w zw. z postępowaniem arbitrażowym Festorino vs. RP, 0,0 zł (dokument OT41/7).

W tych umowach zapisano m.in.: przeniesienie praw własności intelektualnej na Zamawiającego, obejmuje wszystkie pola eksploatacji, w szczególności:

- w zakresie nagrywania i powielania Pierwszej Opinii Eksperckiej - wytworzenie kopii Pierwszej Opinii Eksperckiej i jej części, z użyciem jakiejkolwiek techniki, w tym drukowania, reprografii, zapisu magnetycznego i cyfrowego lub innej techniki,
- w zakresie obrotu oryginałem lub kopiami, w których Opinia została utrwalona - wprowadzanie do obrotu, użyczenie lub najem oryginału lub kopii,
- w zakresie rozpowszechniania w jakikolwiek sposób inny niż określony w ustępie 2 - publiczne wykonanie, wystawienie, wyświetlenie, odtworzenie oraz nadawanie i reemitowanie, a także publiczne udostępnianie utworu, aby każdy mógł mieć do niego dostęp w miejscu i czasie przez siebie wybranym,
- dowolnego opracowania i przetwarzania całości lub części, w tym adaptacji, modyfikacji, łączenia, mieszania z innymi utworami lub ich częściami, wykorzystywania jako podstawy lub materiału wyjściowego do tworzenia innych utworów zarówno przez Zamawiającego jak i inne podmioty działające na zlecenie Zamawiającego lub za jego pisemną zgodą.

NIK zwraca uwagę, że Komisja inwentaryzacyjna stwierdziła, że: „prawa autorskie wynikają z ekspertyz zawartych w wyniku prowadzonych postępowań arbitrażowych. Wobec czego prawa te, dla jednostki nie wnoszą korzyści ekonomicznej”. Zdaniem NIK dotyczy to również pozostałych umów o opinie prawne zawarte w wyniku prowadzonych postępowań arbitrażowych. Ww. osoby składające wyjaśnienia nie przedłożyły informacji potwierdzających, że ww. WNiP „spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych”, co stanowi jeden z warunków określonych w przepisie art. 3 ust. 1 pkt 12 uor i że są to prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania co stanowi jeden z warunków określonych w przepisie art. 3 ust. 1 pkt 14 uor.

Ujęcie w księgach rachunkowych jako składników majątku trwałego do ekonomicznego długoterminowego wykorzystania na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne” opłaconych opinii prawnych, w tym dotyczących postępowań arbitrażowych, było niezgodne z przepisami art. 3 ust. 1 pkt 12 uor, gdyż nie ma pewności czy „spowodują one w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych” i niezgodne z przepisami art. 3 ust. 1 pkt 14 uor, gdyż nie są to prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania. Powinny być zaewidencjonowane bezpośrednio w koszty działalności jednostki.

(akta kontroli, str. 325-333, 389-395, 711-715, 776-789, 1115-1508, 1509-1715)

- 11) Nieprawidłowe ewidencjonowanie wprowadzanych zmian na kontach w Rejestrze Bilans otwarcia, co było niezgodne z przepisami art. 5 ust. 1 uor, dokonywanie zapisów jednostronnych, niezgodnych z zasadą podwójnego zapisu, co było niezgodne z przepisami art. 15 ust. 1 uor, stosowanie nierzetelnych opisów operacji gospodarczych, co było niezgodne z przepisem art. 23 ust. 2 pkt 3 uor, a także zapisów w kwotach ujemnych, nie będących korektami błędnych zapisów w rozumieniu przepisu art. 25 ust. 1 pkt 2 uor.

W Rejestrze BO (w wydruku: „Dziennik obrotów rejestru BO Bilans otwarcia”, Rok obrotowy: 2020 Księga: Główna, opis pozycji: bilans otwarcia) wykazane były ujemne salda, m.in. w następujących pozycjach:

- poz. 2 konto 240, saldo Ma, kwota (-) 638,12 zł,

- poz. 41 konto 240 saldo Ma, kwota (-) 117,80 zł,
- poz. 52 konto 240 saldo Wn, kwota (-) 557 344,73 zł,
- poz. 3994 konto 229 saldo Ma, kwota (-) 168 090,41 zł,
- poz. 3996 konto 229 saldo Ma, kwota (-) 19 083,34 zł,
- poz. 4002 konto 231 saldo Ma, kwota (-) 30 493,78 zł,
- poz. 4004 konto 231 saldo Ma, kwota (-) 853 983,40 zł,
- poz. 4005 konto 231 saldo Ma, kwota (-) 91 398,57 zł.

Wyjaśniając z czego wynika ujemne saldo w BO w kwocie (-) 638,12 zł, Główny Księgowy Ministerstwa¹¹⁰ napisała: „Powyższa kwota dotyczy opłat za karty MultiSport. Opłaty potrącane są z wynagrodzeń pracowników z góry na poczet faktury płatnej w miesiącu następującym po potrąceniach. Jednocześnie informuję, że BO na 2020 r. na koncie 240 na rozrachunku „Opłata Multisport” wynosi 914,24 zł i jest wartością poprawną, a system QNT zaprezentował ją w dwóch pozycjach (-)638,12 zł oraz 1552,36 zł”.

Kwoty w zapisach księgowych powinny wynikać z dokumentu księgowego potwierdzającego wystąpienie zdarzenia gospodarczego. Dodatkowo opłaty za karty MultiSport, dotyczą należności od pracowników i zgodnie z *rozporządzeniem w sprawie rachunkowości* powinny być zaewidencjonowane na koncie 234 „Pozostałe rozrachunki z pracownikami”.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹¹¹, że system nie dopuszcza możliwości wykonania powtórnego bilansu otwarcia dla kont, z których rozrachunki zostały już zaksięgowane w roku następnym. Zatem jeżeli wykryto omyłkę w następnym okresie konieczne było wprowadzenie zapisów korygujących mylną treść”.

NIK nie podziela tej opinii, gdyż ten sam system Quorum, stosowany przez dysponenta I stopnia, na podstawie tej samej umowy, umożliwia wykonanie powtórnego bilansu otwarcia.

Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu wyjaśniła¹¹²: „Stosowany w 2020 r. w MKiŚ system finansowo-księgowy Quorum¹¹³ umożliwia wykonanie powtórnego bilansu otwarcia. Do celów sporządzenia sprawozdań kwartalnych, w marcu 2020 r., wygenerowany został bilans otwarcia równy bilansowi zamknięcia 2019 r. Po dokonaniu tej czynności, z uwagi na konieczność ujmowania w księgach rachunkowych roku 2019, zgodnie z zasadą memoriałową, dokumentów dotyczących roku poprzedniego, doszło do zmiany w uprzednio wygenerowanym bilansie otwarcia. Z uwagi na powyższe, dokonano wystornowania bilansu otwarcia i automatycznego wygenerowania powtórnego bilansu otwarcia, zawierającego uaktualnione dane, zgodne z bilansem zamknięcia roku poprzedniego. W rejestrze Bilans otwarcia dysponent I stopnia nie dokonywał księgowania zapisem jednostronnym. Księgowania jednostronne dotyczyły wyłącznie przeniesienia bilansu zamknięcia z poprzedniego roku obrachunkowego i ujęcia go jako bilansu otwarcia w roku kolejnym. Czynność ta w systemie Quorum dokonywana jest automatycznie. Jednocześnie informuję, że pomyłkowo ujęte przez pracownika w rejestrze Bilans otwarcia dokumenty księgowe wprowadzone zostały zgodnie z zasadą podwójnego zapisu”.

Natomiast dysponent III stopnia na kontach księgi głównej (w Rejestrze Bilans otwarcia), ewidencjonował operacje gospodarcze zapisem jednostronnym. Przykładowo dokument księgowy z rejestru BO nr 2020/00/3, data operacji gospodarczej 2 stycznia 2020 r., w wyniku którego po stronie Wn konta 240

¹¹⁰ Pismo nr BF-WRP.081.4.2022 z dnia 10 marca 2022 r.

¹¹¹ Pismo z dnia 21 stycznia 2022 r.

¹¹² Pismo nr DB-WPR.081.8.2022.RG z dnia 29 marca 2022 r.

¹¹³ Stosowany przez dysponenta III stopnia na podstawie tej samej umowy zawartej z firmą QNT.

„Pozostałe rozrachunki - sumy depozytowe oraz sumy na zlecenie” zaksięgowano operacje gospodarcze na łączną kwotę (w wartości bezwzględnej, gdyż były też księgowania w kwotach ujemnych) 348 103,79 zł, a po stronie Ma tego konta zaksięgowano operacje gospodarcze na łączną kwotę (w wartości bezwzględnej) 1 741 304,23 zł. Taka ewidencja była niezgodna z przepisem art. 15 ust. 1 uor, który stanowi: „Na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu”. Taka ewidencja niezgodna z zasadą podwójnego zapisu (na jednym koncie księgowym, w różnych kwotach po stronie Wn i po stronie Ma) skutkowałą brakiem zachowania równowagi bilansowej¹¹⁴. Dodatkowo, nie dokonywano równoczesnego zapisu w Dzienniku.

(akta kontroli, str. 414-431, 496-499, 624-632, pliki nr 002-003, 1836)

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹¹⁵: „Ministerstwo ewidencjonuje zdarzenia zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. I tak np. fakturę księguje się w roku poprzednim (w tym przypadku w roku 2019), zgodnie z zasadą podwójnego zapisu np. 402/201. Natomiast do rejestrów BO i BZ wchodzi zapisy jednostronne. Jeżeli jednak po wygenerowaniu bilansu otwarcia okaże się, że przy księgowaniu zaistniała pomyłka np. ze wskazaniem departamentu, innych analityk lub paragrafu kosztów, bądź do komórki finansowej przekazano dokument wpływający na wysokość zobowiązań/należności roku następnego. Wówczas dokonuje się korekty/księgowania w roku poprzednim (tu 2019), a następnie należy uzupełnić zapisy w rejestrze BZ poprzez zastosowanie właściwego storna oraz w rejestrze BO poprzez zastosowanie właściwego storna. Dla jednostki istotne jest dopilnowanie rozliczenia rozrachunków, co umożliwia w systemie QNT stosowanie powyższego schematu księgowania. Rozrachunki kont rozrachunkowych w BO spajane się z dokonanymi płatnościami. Wielokrotne powtarzanie ponownego generowania BO i BZ wpływałoby na zmniejszenie poziomu kontroli nad zrealizowanymi zobowiązaniami i należnościami oraz mogłoby wpłynąć na rzetelność sprawozdań roku kolejnego (tutaj 2020). Jednocześnie należy podkreślić, korygowanie omyłek w rejestrach BO i BZ zapewnia porównywalność, sprawdzalność i bieżącą kontrolę nad wprowadzanymi do rejestrów zapisami. System nie daje możliwości automatycznego wykonania doksięgowania bilansu otwarcia dla kont, dla których już został sporządzony BO i których rozrachunki zostały już zaksięgowane i powiązane z wydatkami w roku następnym, Wykonanie takiej operacji spowodowałoby ponowne przeniesienie bilansu dla wszystkich pozycji, co podwoiłoby zapisy na kontach i wymagałoby ręcznej ingerencji w bardzo dużą ilość zapisów, co znacząco wpłynęłoby na ryzyko pomyłki”.

Dyrektor BF wyjaśnił m.in.¹¹⁶: „Wymieniony przez Panią dokument (BO nr 2020/00/3) jest dokumentem bilansu otwarcia dla konta 240. Rejestr „BO” - bilans otwarcia służy do wprowadzenia sald początkowych na poszczególne konta ksiąg pomocniczych (ewidencji analitycznej), z których dane agregowane są na konta syntetyczne (ewidencja syntetyczna). W dokumencie bilans otwarcia prezentowane są salda konta. Stan ten jest saldem początkowym i może wystąpić na stronie Wn lub Ma, zależy to od właściwości konta. Operacje gospodarcze, które księguje się na koncie w trakcie okresu sprawozdawczego, prowadzą do zmiany jego stanu i są skutkiem prowadzonej działalności gospodarczej. Dokument bilansu otwarcia dla konta 240 prezentuje salda dla rozrachunków zarejestrowanych w roku poprzednim w dzienniku zdarzeń (tu w 2019 roku), zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Ponadto zgodnie

¹¹⁴ Równowaga bilansowa jest zachowana, gdy suma aktywów jest równa sumie pasywów.

¹¹⁵ Pismo nr DB-WPR.081.4.2022 z dnia 22 lutego 2022 r.

¹¹⁶ Pismo nr BF-WK.082.10.2022.MD z dnia 25 marca 2022 r.

z art.15 ust.1 ustawy o rachunkowości na kontach księgi głównej obowiązuje ujęcie zarejestrowanych uprzednio lub równocześnie w dzienniku zdarzeń, zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. W związku z faktem, że bilans otwarcia nie jest zdarzeniem gospodarczym wprowadza się go do ksiąg rachunkowych z pominięciem dziennika, w którym rejestrowane są wszystkie operacje gospodarcze zgodnie z zasadą podwójnego zapisu”.

W przypadku wszystkich 51 zapisów wprowadzonych do ksiąg rachunkowych na podstawie dokumentu „BO nr 2020/00/3”, jako opis operacji gospodarczej zapisano: „Bilans otwarcia”, były to m.in. zapisy:

- analityka ZUS po stronie Ma, 20 000,0 zł, rozrachunek: nadpłata ZUS na 31 grudnia 2014 r.,
- analityka ZUS po stronie Ma, (-)117,80 zł, rozrachunek: nadpłata ZUS na 31 grudnia 2014 r.,
- analityka 240-41-75001-4610 po stronie Wn, (-)557 344,73 zł, rozrachunek: DGK-S.010.1.2019.BJ_a.

Powyższe zapisy księgowe nie spełniały wymogów art. 23. ust. 2 pkt 3 uor. Według tego przepisu zapis księgowy powinien zawierać co najmniej: zrozumiały tekst, skrót lub kod opisu operacji, z tym że należy posiadać pisemne objaśnienia treści skrótów lub kodów”. Przykładowo zapis księgowy w kwocie minus (-)557 344,73 zł, dotyczył częściowego rozliczenia zaliczki arbitrażowej, natomiast nie wynika to z opisu księgowanej operacji (tj. „Bilans otwarcia”). Z opisu operacji nie wynika też, dlaczego kwota jest ujemna.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹¹⁷, że wskutek przedstawienia przez komórkę merytoryczną (DGK) częściowego rozliczenia zaliczki arbitrażowej, zaksięgowano koszty pod datą 31 grudnia 2019, co spowodowało konieczność zmniejszenia kwoty przeniesionej automatycznie w BO”, załączając dokument księgowy, na podstawie którego zapisem jednostronnym na koncie 240-41-75001-4610, zaksięgowano kwotę minus (-)557 344,73 zł, jako opis operacji gospodarczej zapisano: Bilans otwarcia”.

Wprowadzanie do ksiąg rachunkowych (Rejestr „BO”) zapisów księgowych na kontach księgi głównej bez równoczesnego zapisu w Dzienniku, było niezgodne z przepisem art. 14 ust. 4 uor¹¹⁸, księgowanie niezgodnie z zasadą podwójnego zapisu¹¹⁹, było niezgodne z przepisem art. 15 ust. 1 uor, księgowanie niezgodne z treścią ekonomiczną księgowanych operacji gospodarczych, było niezgodne z przepisem art. 4 ust. 2 uor.

Zapisy księgowe na kontach księgi głównej powinny być dokonywane zgodnie z zasadą podwójnego zapisu, w taki sposób, by zapewniły równowagę bilansową w każdym momencie ewidencji zdarzeń lub ich korekty. Ewentualne korekty w zapisie dwustronnym powinny wskazywać na treść korygowanej operacji gospodarczej lub korygowanych zapisów w bilansie otwarcia, zgodnie z przepisem art. 23 ust. 2 pkt 3 uor.

¹¹⁷ Pismo nr BF-WRP.081.3.2022.KWF z dnia 18 lutego 2022 r.

¹¹⁸ Przepis art. 14 ust. 4 uor stanowi: „Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera zapis księgowy powinien posiadać automatycznie nadany numer pozycji, pod którą został wprowadzony do dziennika, a także dane pozwalające na ustalenie osoby odpowiedzialnej za treść zapisu”.

¹¹⁹ W księgach rachunkowych poszczególne operacje gospodarcze ujmuje się na kontach zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. Polega ona na tym, że każda operacja jest rejestrowana na co najmniej dwóch kontach, po przeciwstawnych stronach tych kont, tj. po stronie Wn jednego konta i równocześnie po stronie Ma drugiego konta, przy zachowaniu równości kwot po stronie Wn i po stronie Ma, <http://www.plankont.pl/artykul,2117,19232,zasady-funkcjonowania-kont-ksiegowych.html>

Zgodnie z przepisem art. 12 ust. 2, 4 i 5 uor zamknięcie ksiąg rachunkowych polega na nieodwracalnym wyłączeniu możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe, co oznacza, że nie można już dokonywać żadnych zmian w księgach rachunkowych, ani w sprawozdaniu finansowym roku obrotowego, którego to sprawozdanie dotyczy. Salda końcowe z Bilansu zamknięcia (BZ), w tym przypadku 2019 r., zgodnie z art. 5 ust. 1 uor, powinny być saldami początkowymi w Bilansie otwarcia (BO), w tym przypadku 2020 r.

(akta kontroli, str. 325-337, 403-454, 624-632, pliki nr 002-003, 1836)

- 12) Dokonywanie przez dysponenta III stopnia księgowania dotyczących nadpłaty ZUS na 2014 r. niezgodnie z art. 4 ust. 2 uor oraz niewyegzekwowanie należności od ZUS.

Dysponent III stopnia w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej, wykazał zarówno na dzień 1 stycznia 2020 r. (BO), jak i na dzień 31 grudnia 2020 r. (BZ) należności od ZUS w wysokości 19 882,20 zł.

W Ministerstwie od 2014 r., dokonywano nieprawidłowej ewidencji operacji gospodarczej dotyczącej nadpłaty ZUS na 2014 r., gdyż w dniu 31 grudnia 2014 r. zaksięgowano¹²⁰ kwotę 555 069,39 zł oraz (-)77 108,08 zł na kontach: 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne” po stronie Wn (w analityce ZUS należności, jako nadpłatę ZUS na 31.12.2014 r.) i jednocześnie na koncie 240 „Pozostałe rozrachunki - sumy depozytowe oraz sumy na zlecenie” (w analityce ZUS zobowiązania wobec ZUS, również jako nadpłata ZUS na 31.12.2014 r.). Jako opis zaewidencjonowanej operacji gospodarczej zapisano: „Rozliczenie do wyjaśnienia”.

Dyrektor BF wyjaśnił m.in.¹²¹: nadpłatę jako należność z ZUS zaksięgowano na wyodrębnionym w tym celu koncie 229-ZUS oraz ze względu na brak jakichkolwiek informacji z jakiego tytułu powstała należność i komu należy się zwrot kwoty 555 069,39 zł, jako zobowiązanie na koncie 240-ZUS - służącym m.in. do ujmowania kwot do wyjaśnienia.

Nie ma takiego zdarzenia gospodarczego, które powodowałoby powstanie jednocześnie należności od ZUS i zobowiązania wobec ZUS. Ewidencja tego dokumentu dokonana była niezgodnie z przepisem art. 4 ust. 2 uor, który stanowi, że zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Dodatkowo ww. należności od ZUS i zobowiązania wobec ZUS, nie zostały przypisane do żadnej części budżetowej, do żadnego paragrafu klasyfikacji budżetowej (również kwota 19 882,20 zł z ww. tytułu, wykazana w księgach rachunkowych 2020 r. nie została przypisana do żadnej części budżetowej, do żadnego paragrafu klasyfikacji budżetowej).

Dyrektor BF wyjaśnił¹²²: „Deklaracje rozliczeniowe ZUS nie są sporządzane w podziale na części budżetowe, ale zbiorczo za wszystkich pracowników zatrudnionych u płatnika składek (pracowników obsługi, pracowników służby cywilnej, zleceniobiorców). Ponadto kwoty podawane przez ZUS w pismach o rozliczenie stanu konta płatnika nie zawierają informacji o wysokości kwot składek na ubezpieczenia społeczne w podziale na część finansowaną przez płatnika i część finansowaną przez ubezpieczonego. Tak więc nie było możliwe ujęcie w księgach przedmiotowej nadpłaty w podziale na części budżetowe i paragrafy”.

¹²⁰ Dokument PK nr 2014/12/158, z dnia 31.12.2014 r.

¹²¹ Pismo nr BF-WP.081.1.5.2022.DRC z dnia 21 marca 2022 r.

¹²² Pismo nr BF-WP.081.1.5.2022.DRC z dnia 21 marca 2022 r.

Główny Księgowy Ministerstwa w udzielonej odpowiedzi¹²³ nie przekazała szczegółowych informacji dotyczących rozrachunków z ZUS, tj. kwot nadpłat ZUS w rozbiciu na poszczególne lata z okresu 2014 – 2019 oraz kont księgowych, na których były zaksięgowane i ewentualnie przeksięgowane nadpłaty ZUS.

Dyrektor BF wyjaśnił m.in.¹²⁴: „Zgodnie z Notatką służbową z dnia 27 listopada 2017 r. kwota spoma zgodnie z zawartą w niej rekomendacją została zaewidencjonowana na kontach 240 (pozostałe rozrachunki) w korespondencji z kontem 229 (pozostałe rozrachunki publicznoprawne). W notatce wskazano: cyt.” (...) proponuje się pozostawienie salda nadpłaty wobec ZUS o równowartości kwoty 20 tys. zł, która to nadpłata będzie mogła być skompensowana z wartością potencjalnej zaległości (...) ze względu na szczególnie trudne rozliczenia. W roku 2019 została rozliczona kwota 117,80 i ostatecznie saldo wyniosło 19.882,20 zł. Saldo to podlega dalszym wyjaśnieniom. Jednak ze względu na przekształcenia Ministerstwa w 2020 roku było to dotychczas niemożliwe. Przekształcenia Ministerstwa, naliczenia 30-krotności powodują że bardzo trudno jest znaleźć taki moment aby sytuacja się na dłuższy moment ustabilizowała i można było ostatecznie wystąpić o zwrot konkretnej nadpłaty”.

Zgodnie z dokumentem księgowym BO nr 2020/00/3, w dniu 2 stycznia 2020 r., na koncie 240 w analityce ZUS, zaksięgowano po stronie Ma kwotę 20 000,0 zł oraz kwotę (-) 117,80 zł, jako opis operacji gospodarczych w obu ww. księgowaniach zapisano „Bilans otwarcia, rozrachunek: nadpłata ZUS na 31.12.2014 r.”, co spowodowało wykazanie salda nadpłaty ZUS na 2014 r. w kwocie 19 882,20 zł¹²⁵, zgodnej z saldem wskazanym w piśmie ZUS z dnia 9 grudnia 2019 r.

Ministerstwo do dnia 21 marca 2022 r. nie wyegzekwowało należności od ZUS, które wg stanu na koniec 2019 r. i na koniec 2020 r. wynosiły 19 882,20 zł, a dotyczą nadpłaty na rzecz ZUS na 2014 r.

Dyrektor BF wyjaśnił m.in.¹²⁶: „Ze względu na fakt, iż ZUS nie przekazał do dnia dzisiejszego nowych wniosków o rozliczenie 30 krotności, za ww. okres, można wnioskować, że zaewidencjonowana nadpłata nie jest zobowiązaniem wobec pracowników”.

NIK zwraca uwagę, że Ministerstwo nie ustaliło, których pracowników dotyczą nadpłaty ZUS w kwocie 19 882,20 zł, w związku z powyższym należności te powinny być wyegzekwowane i przekazane na dochody budżetu państwa.

Dysponent III stopnia w wyniku inwentaryzacji na 31 grudnia 2020 r. nie podjął żadnych działań mających na celu rozliczenie nadpłaty ZUS na 2014 r. Ostatnie pismo jakie dysponent III stopnia wysłał do ZUS było z dnia 3 lutego 2020 r.¹²⁷ i dopiero w czasie kontroli NIK, w dniu 16 marca 2022 r., Ministerstwo wystąpiło do ZUS o zwrot nadpłaty w kwocie 19 882,20 zł.

(akta kontroli, str. 271-272, 424, 445-495, 584, 620-623)

13) Dokonywanie przez dysponenta III stopnia ewidencji na kontach: 101 „Kasa złotówkowa” i 102 „Kasa walutowa” w styczniu 2021 r., pod datą 31 grudnia 2020 r., bez właściwego dowodu księgowego, po dokonaniu inwentaryzacji sald na dzień 31 grudnia 2020 r., niezgodnie z przepisem art. 20 ust. 1 uor.

¹²³ Pismo nr BF-WRP.081.4.2022 z dnia 22 lutego 2022 r. i pismo nr BF-WRP.081.4.2022 z dnia 10 marca 2022 r.

¹²⁴ Pismo nr BF-WP.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r.

¹²⁵ Saldo uzyskano w ten sposób, że od kwoty z notatki służbowej tj. 20 000,0 zł, odejmowano kwotę (-117,8 zł), uzyskując w ten sposób saldo wykazane przez ZUS jako nadpłata, tj. 19 882,20 zł - karta kontowa - analitycznie 240-ZUS za 2020 r.

¹²⁶ Pismo nr BF-WP.081.1.5.2022.DRC z dnia 21 marca 2022 r.

¹²⁷ Pismo BF-WP.081.1.4.2022.DRC z dnia 17 marca 2022 r.

W styczniu 2021 r., dysponent III stopnia dokonał księgowania na kontach: 101 „Kasa złotówkowa” i 102 „Kasa walutowa” bez dokumentu księgowego, potwierdzającego wystąpienie zdarzenia gospodarczego, co było niezgodne z przepisem art. 20 ust. 1 uor, który stanowi: „Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym”.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹²⁸: „wprowadzenie do ksiąg MKiŚ zapisów z prowadzonej w Ministerstwie Środowiska ewidencji w programie Excel (i w takiej też formie przekazane) spowodowały pojawienie się wskazanych sald na kontach. Identyfikując ryzyko wystąpienia błędu w zapisach księgowych odzwierciedlających operacje gospodarcze, które miały miejsce w zniesionym MŚ wzmacniano proces weryfikacji zapisów w księgach w miarę wyjaśniania poszczególnych zapisów budzących wątpliwości. Weryfikacje, o których mowa powyżej, doprowadziły do skorygowania kont, które ostatecznie na dzień bilansowy nie wykazywały sald”.

Na wydruku z systemu Quorum z dnia 31 grudnia 2020 r., załączonym do protokołu spisu z natury środków pieniężnych i papierów wartościowych przechowywanych w kasie Ministerstwa w dniu 31.12.2020 r., na kontach: 101 „Kasa złotówkowa” i 102 „Kasa walutowa”, według stanu na 31.12.2020 r. występowały stany zerowe, natomiast na wydruku z systemu Quorum z dnia 15 stycznia 2021 r. według stanu na ten sam dzień tj. 31 grudnia 2020 r., występowały salda Wn: na koncie 101 w kwocie 300 zł i na koncie 102 w kwocie 5155,32 zł.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹²⁹: na dzień podpisywania protokołu saldo w kasie wynosiło zero. Po tym dniu wciąż wprowadzano zapisy do roku 2020 pod datą 31 grudnia 2020 r. W toku wprowadzania oraz korygowania zapisów księgowych, w tym na kontach 101 i 102, w wyniku omyłki, pojawiły się salda, które podczas dalszej weryfikacji w zostały wyksięgowane. Na dzień bilansowy przedmiotowe konta ostatecznie nie wykazywały sald. Główny Księgowy Ministerstwa przekazała informacje dotyczące faktycznych dat wprowadzenia (12.01.2021) i wyksięgowania (26.01.2021) błędnych zapisów i wyjaśniła, że z uwagi na ograniczenia systemu, nie można tych dat wydrukować na dokumencie księgowym, a ich weryfikacja może nastąpić jedynie poprzez wgląd do systemu.

Zgodnie z ww. przepisami uor, do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Ponadto inwentaryzację na kontach kas nie przeprowadza się metodą weryfikacji, o której w wyjaśnieniach napisała Główna Księgowa Ministerstwa, a metodą spisu z natury.

(akta kontroli, str. 278-288, 737-749)

14) Nieprawidłowe wykazanie sald niektórych kont w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta I stopnia i dysponenta III stopnia za 2020 rok.

a) Nieprawidłowe wykazanie w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta I stopnia i dysponenta III stopnia salda konta 800 „Fundusz jednostki”, co było niezgodne z przepisem art. 18 ust. 1 pkt 2 uor.

W Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta I stopnia, według stanu na 31 grudnia 2020 r., na koncie 800 „Fundusz jednostki” wykazano ujemne saldo po stronie Wn w kwocie (-)180 165 089,04 zł, natomiast w Bilansie wykazano tę kwotę ale ze znakiem dodatnim.

¹²⁸ Pismo nr BF-WRP.081.1.2022.KCW z dnia 20 stycznia 2022 r.

¹²⁹ Pismo nr BF-WRP.081.1.2022.KWF z dnia 17 lutego 2022 r.

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła¹³⁰, że z uwagi na liczne zmiany organizacyjne, w tym otrzymanie z MAP zestawienia obrotów i sald zawierających ujemne wartości na koncie funduszu oraz koncie wyniku finansowego, w celu ich zaprezentowania zgodnie z otrzymaną dokumentacją, dokonano księgowania ujemnych kwot. W efekcie obroty na koncie 800 wyrażone są w wartościach ujemnych, przez co również saldo Wn konta 800 jest kwotą ujemną. Natomiast, w sprawozdaniu finansowym, stan funduszu jednostki został zaprezentowany jako saldo Ma w wartościach dodatnich.

W księgach dysponenta III stopnia błędnie w Zestawieniu obrotów i sald na koniec 2020 r. wykazano saldo po stronie Wn konta 800 Fundusz jednostki 12 380 281 676,32 zł, powinno być wykazane saldo po stronie Ma, w kwocie ujemnej (-)12 380 281 676,32 zł.

Jak wyjaśniła Główna Księgowa Ministerstwa¹³¹ zgodnie z ustawieniami systemu finansowo-księgowego wykorzystywanego w MKiŚ, salda kont bilansowych niebędących kontami rozrachunkowymi ustalane są po tej stronie konta, po której widnieją zaewidencjonowane wyższe obroty. Ustawienie to dotyczy również konta 800 - salda poszczególnych kont analitycznych konta 800 ustalane i prezentowane są po stronie z ujętymi wyższymi obrotami, bez względu na to jakie zapisy (dodatnie czy ujemne) zostały na nich dokonane. Nie jest to więc spowodowane błędem systemu, ale zastosowanymi przez firmę QNT ustawieniami, co zostało potwierdzone w rozmowie z przedstawicielami firmy. W analogiczny sposób saldo konta 800 było ustalane w latach ubiegłych, jednakże dopiero w roku 2020 wystąpiły operacje, które po raz pierwszy spowodowały powstanie ujemnego salda po stronie Wn konta 800. Powodem tego było przejście obrotów części 47 - Energia, gdzie na koncie 800 widniały obroty ujemne.

W skutek wykazania niewłaściwego salda na koncie 800, zestawienie obrotów i sald nie odzwierciedlało rzeczywistego stanu. Było to niezgodne z art. 18 ust. 1 pkt 2 uor, który stanowi: „Na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald, zawierające: (...) salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz salda na koniec okresu sprawozdawczego”.

W trakcie kontroli zostały podjęte działania przez dysponenta I stopnia, w celu wyeliminowania ww. nieprawidłowości, m.in. testowano rozwiązania zaproponowane przez firmę QNT.

(akta kontroli str. 12-17, 125-128, 250, 115-124 CD plik 001, 009, 094, 434-436)

- b) Nieprawidłowe wykazanie w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta I stopnia, per salda na koncie 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich”, zamiast dwóch sald: salda należności i salda zobowiązań, co było niezgodne z przepisami art. 7 ust. 3 i art. 18 ust. 1 pkt 2 uor.

W Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta I stopnia według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r., zarówno wydrukowanym na potrzeby inwentaryzacji, jak i na potrzeby sporządzenia sprawozdań finansowych, wykazano per saldo konta 224 „Rozliczenie dotacji budżetowych oraz płatności z budżetu środków europejskich” w kwocie 364 580 348,28 zł, podczas gdy zgodnie z ewidencją księgową na koncie 224 występowały dwa salda: saldo należności (saldo Wn) w łącznej kwocie

¹³⁰ Pismo nr DB-GKR.081.22.2021.JU z dnia 21 grudnia 2021 r.

¹³¹ Pismo Biura Finansowego MKiŚ z 11 stycznia 2022 r.

756 708 076,29 zł oraz saldo zobowiązań (saldo Ma) w wysokości 392 127 728,01 zł. Było to niezgodne z przepisem art. 7 ust. 3 uor, według którego wartość poszczególnych składników aktywów i pasywów ustala się oddzielnie. Nie można kompensować ze sobą wartości różnych co do rodzaju aktywów i pasywów. Takie działanie było też niezgodne z art. 18 ust. 1 pkt 2 uor, który stanowi, że na podstawie zapisów na kontach księgi głównej sporządza się na koniec każdego okresu sprawozdawczego, nie rzadziej niż na koniec miesiąca, zestawienie obrotów i sald, zawierające: salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz salda na koniec okresu sprawozdawczego.

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła¹³²: „Sytuacja taka wystąpiła wyłącznie w odniesieniu do konta syntetycznego, natomiast zestawienie obrotów i sald konta 224 w ujęciu analitycznym prezentowało poprawne salda. Powyższy problem, mający charakter techniczny, dotyczył tylko konta 224 i został zgłoszony do firmy QNT, która po przeprowadzeniu jego analizy dokonała odpowiednich zmian w systemie finansowo-księgowym. Po dokonanej przez firmę QNT aktualizacji systemu, błąd ten już nie występuje i obecnie salda konta syntetycznego 224 prezentowane są w sposób poprawny (dwustronnie)”.

Występowanie na koncie syntetycznym 224 per salda zamiast sald dwustronnych wskazuje na nieprzeprowadzenie uzgodnienia zapisów kont analitycznych z zapisami konta syntetycznego.

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła¹³³: „Na koniec roku obrachunkowego przeprowadzono uzgodnienie zapisów kont analitycznych z syntetycznym, jednakże z uwagi na błąd ludzki popełniony w trakcie porównania zapisów, nie zidentyfikowano błędnej prezentacji przez system finansowo-księgowy sald konta syntetycznego 224. (...) Dokonujący porównania pracownik nieświadomie popełnił błąd nieopatrznie przyrównując kwotę „Per saldo” (konta analityczne) z kwotą „Saldo” (konto syntetyczne) i potwierdzając w tym zakresie zgodność zapisów na kontach syntetycznym i analitycznych. (...) W wyniku stwierdzonego błędu, podjęte zostały działania zaradcze - wzmocniony został nadzór nad pracownikami odpowiedzialnymi za weryfikację zapisów księgowych. Jednocześnie, aby uniknąć ewentualnych pomyłek przy porównywaniu danych na kontach syntetycznych i analitycznych, odstąpiono również od generowania na koniec roku obrachunkowego zestawień obrotów i sald prezentujących kolumnę „Per saldo”.

Powyższy błąd spowodował brak możliwości bezpośredniego odniesienia danych z Zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej do sprawozdania finansowego, tj. Bilansu sporządzonego na dzień 31.12.2020 r., i braku możliwości uzyskania zgodności sumy bilansowej.

Nieprawidłowość ta nie skutkowała błędnym ujęciem wielkości rozrachunków konta 224 w aktywach i pasywach Bilansu na dzień 31 grudnia 2020 r.

(akta kontroli str. 133-157, 198-202, 220-232)

- c) Nieprawidłowe wykazanie ujemnego salda w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej dysponenta III stopnia na koncie 290 „Odpisy aktualizujące należności”, co było niezgodne z przepisami załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* oraz z zasadami rachunkowości przyjętymi w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia.

¹³² Pismo nr DB-GKR.081.5.2022.JU z dnia 20 stycznia 2022 r.

¹³³ Pismo nr DB-GKR.081.3.2022.JU z dnia 21 lutego 2022 r.

W Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej na ww. koncie wykazano ujemne saldo w kwocie (-)6 115 307,94 zł, co było niezgodne z opisem tego konta ujętym w załączniku nr 3 do *rozporządzenie w sprawie rachunkowości* oraz z zasadami rachunkowości przyjętymi w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia, w których to dokumentach zapisano: „Saldo konta 290 oznacza wartość odpisów aktualizujących należności”.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła m.in.¹³⁴, że taka sytuacja ujemnej wartości salda była spowodowana sposobem, w jaki program QNT odczytuje zastosowane zapisy. Ujemne saldo konta 290 nie wpływa na rzetelność ani prawidłowość prowadzonej ewidencji w odniesieniu do odpisów aktualizujących.

Na koncie 290 wykazano niezgodnie ze stanem faktycznym ujemne saldo w kwocie (-)6 115 307,94 zł. Na tym koncie może występować wyłącznie saldo Ma w kwotach dodatnich, które oznacza stan odpisów aktualizujących dokonanych na koniec roku w odniesieniu do należności, które nie zostały spłacone, przy uwzględnieniu stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty, zgodnie z przepisami art. 28 ust.1 pkt 7 i art. 35b ust. 1 uor.

(akta kontroli, str. 251-257, 747-749)

1.3. Inwentaryzacja

Opis stanu
faktycznego

Dysponent III stopnia roczną inwentaryzację za 2020 r. przeprowadził na podstawie zarządzenia Ministra Energii¹³⁵.

Zgodnie z wyjaśnieniami Głównego Księgowego Resortu¹³⁶, podstawą przeprowadzenia rocznej inwentaryzacji za 2020 rok przez dysponenta I stopnia były zapisy działu III Polityki rachunkowości dysponenta I stopnia, w którym określono termin rozpoczęcia i zakończenia inwentaryzacji oraz sposób jej prowadzenia i dokumentowania. Zadania związane z uczestniczeniem w przeprowadzaniu inwentaryzacji znajdują się w opisach stanowisk pracy pracowników Wydziału Przepływów i Rachunkowości. Zgodnie z zapisami Polityki rachunkowości dysponenta I stopnia, w dniu 15 października 2020 roku, główny księgowy dysponenta I stopnia wyznaczył pracowników ww. Wydziału do udziału w przeprowadzeniu inwentaryzacji.

Terminy i częstotliwość przeprowadzenia inwentaryzacji, określone w art. 26 ust. 1 i 3 uor, w przypadku dysponenta I stopnia zostały zachowane.

(akta kontroli, str. 131-132, 158-177)

W przypadku dysponenta III stopnia, zgodnie z zapisami §1 Instrukcji inwentaryzacyjnej dopełniono m.in. obowiązki:

- zatwierdzenia przez Dyrektora Generalnego Ministerstwa wniosku Dyrektora Biura Dyrektora Generalnego w Ministerstwie oraz Głównego Księgowego Ministerstwa o przeprowadzenie inwentaryzacji (określającego kandydata na przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej, metody inwentaryzacji, czas rozpoczęcia i zakończenia prac inwentaryzacyjnych i termin jej rozliczenia),
- powołania przez Dyrektora Generalnego na wniosek komisji inwentaryzacyjnej członków komisji inwentaryzacyjnej,
- sporządzenia przez przewodniczącego komisji inwentaryzacyjnej harmonogramu inwentaryzacji i zatwierdzenia harmonogramu inwentaryzacji przez Dyrektora Generalnego.

¹³⁴ Pismo 1891435.6580208.5292357 z dnia 22 grudnia 2021 r.

¹³⁵ Zarządzenie Nr 56 Dyrektora Generalnego Ministerstwa Energii z dnia 12 września 2016 r. w sprawie wprowadzenia Instrukcji inwentaryzacyjnej w Ministerstwie Energii (dalej Instrukcja inwentaryzacyjna).

¹³⁶ Pismo nr DB-GKR.081.5.2022.JU z dnia 20 stycznia 2022 r.

We wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ, z 30 października 2020 r., zapisano m.in., że według stanu na 31 grudnia 2020 r., inwentaryzacja metodą spisu z natury dotyczyć będzie:

- środków niskocennych ujętych w ewidencji ilościowej,
- zapasów materiałów w magazynie,
- środków trwałych, z wyjątkiem gruntów i trudnodostępnych oglądowi środków trwałych oraz maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie, znajdujących się na terenie strzeżonym,
- środków trwałych o niskiej wartości,
- składników aktywów będących własnością innych podmiotów, powierzonych do używania,
- środków pieniężnych w kasie, czeków, depozytów, weksli i innych papierów wartościowych,
- druków ścisłego zarachowania oraz materiałów promocyjnych”.

Dyrektor Generalny MKiŚ w dniu 2 listopada 2020 r. zatwierdził ww. wniosek o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej oraz „Szczegółowy harmonogram oraz plan prac inwentaryzacyjnych w roku 2020/2021”¹³⁷, powołał też Komisję Inwentaryzacyjną, wyznaczając jej Przewodniczącego.

W Harmonogramie inwentaryzacji zapisano, że według stanu na 31.12.2020 r., inwentaryzacja metodą spisu z natury dotyczyć będzie m.in.:

- wyposażenia (termin wykonania 30 listopada 2020 r.),
- składników środków trwałych (termin wykonania 30 listopada 2020 r.),
- składników niskocennych ujętych w ewidencji ilościowej (termin wykonania 30 listopada 2020 r.),
- zapasów prowadzonych w magazynach byłego Ministerstwa Środowiska oraz MGMiŻŚ¹³⁸ (termin wykonania 30 listopada 2020 r.),
- gotówki, czeków, weksli i innych papierów wartościowych, druków ścisłego zarachowania oraz materiałów promocyjnych (termin wykonania 31 grudnia 2020 r.).

W dniu 24 listopada 2020 r. Przewodniczący Komisji Inwentaryzacyjnej, zwróciła się pismem do Głównego Księgowego Ministerstwa o:

- odstąpienie od przeprowadzenia czynności inwentaryzacyjnych w zakresie składników majątku przypisanych do części budżetowej 22-Gospodarka wodna,
- odstąpienie od przeprowadzenia inwentaryzacji metodą spisu z natury składników majątku MAP, przypisanych do części budżetowej 47-Energia,
- zmianę przewodniczącego oraz członków w składzie Komisji Inwentaryzacyjnej.

W dniu 30 listopada 2020 r. Główny Księgowy Ministerstwa skierowała pismo do Dyrektora Generalnego MKiŚ z prośbą o akceptację zmian polegających na:

- odstąpieniu od wykonania czynności inwentaryzacyjnych w zakresie składników majątkowych oraz kont przypisanych do części 22-Gospodarka wodna,
- przesunięciu terminu inwentaryzacji składników majątkowych w drodze spisu i weryfikacji, które MKiŚ przyjmie z MAP, na I kwartał 2021 r.,
- wyrażeniu zgody na powołanie nowego Przewodniczącego Komisji Inwentaryzacyjnej oraz odwołanie i powołanie nowych członków komisji,

¹³⁷ Zwany dalej: Harmonogram inwentaryzacji.

¹³⁸ W Harmonogramie inwentaryzacji MKiŚ podano nazwę: Ministerstwo Żeglugi i Gospodarki Morskiej, a w piśmie do Dyrektora Generalnego MKiŚ Ministerstwo Żeglugi i Gospodarki Śródlądowej.

- zaakceptowaniu harmonogramu inwentaryzacji zaktualizowanego na skutek ww. zmian, w tym z uwzględnieniem przesunięcia terminu inwentaryzacji dla składników majątkowych przejmowanych z MAP i przypisanych do części 47-Energia.

W zmienionym Harmonogramie inwentaryzacji, wskazano, że inwentaryzacja metodą spisu z natury dotyczyć będzie:

- wyposażenia (termin wykonania 4 grudnia 2020 r.),
- składników środków trwałych (termin wykonania 4 grudnia 2020 r.),
- składników niskocennych ujętych w ewidencji ilościowej (termin wykonania 4 grudnia 2020 r.),
- zapasów prowadzonych w magazynach byłego Ministerstwa Środowiska (termin wykonania 4 grudnia 2020 r.),
- gotówki, czeków, weksli i innych papierów wartościowych, druków ścisłego zarachowania oraz materiałów promocyjnych (termin wykonania 31 grudnia 2020 r.).

W zmienionym Harmonogramie inwentaryzacji, jako metodą spisu z natury wskazano inwentaryzację tych samych składników majątkowych (z wyjątkiem zapasów prowadzonych w magazynach byłego MGMIŻS), które były ujęte w Harmonogramie inwentaryzacji, natomiast przesunięto termin wykonania na 4 grudnia 2020 r. i zatwierdzono oddzielny „Szczegółowy harmonogram oraz plan prac inwentaryzacyjnych w roku 2020/2021” dla składników majątkowych przypisanych do części 47-Energia.

W dniu 1 grudnia 2020 r., Dyrektor Generalny MKiŚ powołał nową Komisję Inwentaryzacyjną, wyznaczając jej przewodniczącego.

Komisja inwentaryzacyjna w dniach: 28 i 29 grudnia 2020 r., podpisała „Protokół przeprowadzenia inwentaryzacji składników majątkowych Ministerstwa Środowiska – część 41 budżetu państwa”.

Dyrektor Generalny MKiŚ zatwierdził „Opinię do protokołu z przeprowadzonej inwentaryzacji składników majątkowych byłego Ministerstwa Środowiska – część 41 budżetu państwa oraz protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych” z dnia 29 stycznia 2021 r., podpisaną przez Głównego Księgowego Ministerstwa.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹³⁹: „Opinia do protokołu z przeprowadzonej inwentaryzacji składników majątkowych byłego Ministerstwa Środowiska – część 41 budżetu państwa oraz protokół rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych”¹⁴⁰ z dnia 29 stycznia 2021 r., spełnia również rolę sprawozdania z zakończonej inwentaryzacji Ministerstwa”.

(akta kontroli, str. 131-132, 158-177, 271-272, 278-284, 659-805, pliki nr 020 i 030, 1836, pliki nr 005-014, 1850)

Wyniki inwentaryzacji przeprowadzonej przez dysponenta III stopnia zostały opisane w ww. „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej”. Zapisano w nim m.in. „na podstawie zatwierdzonego w dniu 30 października 2020 r. wniosku w sprawie przeprowadzenia inwentaryzacji w MKiŚ wraz z późniejszą zmianą oraz w oparciu o protokół z dnia 29 grudnia 2020 r., przedstawiony przez komisję inwentaryzacyjną uprzejmie informuję Pana Dyrektora, iż dokonano wyceny oraz sprawdzenia ilości następujących składników będących przedmiotem inwentaryzacji:

w pkt 1. przeprowadzonej metodą spisu z natury zapisano m.in.:

w pkt 1. d znajdujących się na terenie strzeżonym składników majątkowych należących do zniesionego Ministerstwa Środowiska:

¹³⁹ Pismo z dnia 14 stycznia 2022 r.

¹⁴⁰ Zwana dalej: Sprawozdanie z inwentaryzacji rocznej.

- w pkt 1.d 1 „stwierdzona różnica wynosi odpowiednio 40 005,89 zł minus (3036,07 zł plus 3224,55 zł) tj. 33 745,27 zł i jest to kwota, o jaką powinny zostać skorygowane zapisy na koncie 310 dla obrotów przejętych z MŚ w wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji,
- w pkt 1.d 2 - środków trwałych, wyposażenia, składników o niskiej wartości objętych ewidencją ilościowo-wartościową, lub ilościową, stwierdzono następujące różnice porównując wartość spisanych składników do stanów kont w księgach rachunkowych Ministerstwa Klimatu i Środowiska przejętych po zniesionym Ministerstwie Środowiska:
 - 1) Konto środki trwałe grupa 4 (sprzęt komputerowy) spisano 341 491,59 zł, stan konta w księgach rachunkowych 0,0 zł, różnica do wprowadzenia 341 491,59 zł,
 - 2) Konto środki trwałe grupa 7 (samochody) spisano 262 836,0 zł, stan konta w księgach rachunkowych 0 zł, różnica do wprowadzenia 262 836,0 zł,
 - 3) Konto 013 spisano 1 733 632,99 zł, stan konta w księgach rachunkowych 1 628 828,8 zł, różnica do wprowadzenia 104 804,19 zł,
 - 4) Konto umorzenie 071 (dla grupy 4) - 91 591,68 zł, stan konta w księgach rachunkowych 0,0 zł, różnica do wprowadzenia 91 591,68 zł,
 - 5) Konto umorzenie 071 (dla grupy 7) - 262 836,0 zł, stan konta w księgach rachunkowych 0,0 zł, różnica do wprowadzenia 262 836,0 zł,
 - 6) Konto umorzenie 072 (dla wyposażenia) - 1 733 632,99 zł,
 - 7) Ewidencja ilościowa (meble drobne wyposażenie) - 643 061,22 zł, ilość w księgach inwentarzowych 0,0 zł, różnica do wprowadzenia 643 061,22 zł”.

W ww. „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej”, w części: „Wnioski i propozycja rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych” dla ww. pozycji zapisano: „ująć na właściwych kontach księgowych stwierdzone różnice wynikające z wyceny składników objętych inwentaryzacją w drodze spisu z natury dotyczących środków trwałych, wyposażenia, umorzeń oraz ewidencji ilościowej”.

- w pkt 1d 2.8 „Dodatkowo stwierdzono, że spis z natury nie objął składnika – 1 szt. Projektora o wartości 2600 zł (konto 013). Komisji nie udało si ustalić miejsca przechowywania ww. projektora, a w części: „Wnioski i propozycja rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych” w przypadku tej pozycji zapisano: „wydłużyć okres wyjaśnienia stwierdzonego niedoboru przez komisję inwentaryzacyjną do dnia 15 marca br.,
- w pkt 2. W drodze uzgodnienia stanów sald zapisano m.in.:
- w pkt 2 c) „obcych środków przyjętych do używania, różnic nie stwierdzono,
- w pkt 3. W drodze porównania i weryfikacji zapisano m.in.:
- w pkt 3 b) „środków trwałych w budowie, stwierdzono różnice w stanie kont wynikające z braku rozksięgowania przyjętych składników oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz pomyłki księgowaniu dla następujących kont: 080-41-02 saldo 434 077,21 zł, powinno być 0 zł, 080-51-07 saldo 0,01 zł, powinno być 0 zł, 081-41 saldo 226 418,4 zł, powinno być 0,0 zł, a w części: „Wnioski i propozycja rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych” w przypadku tej pozycji zapisano: „dokonać korekty zapisów na kontach księgowych z uwzględnieniem wyników przeprowadzonej inwentaryzacji w drodze spisu z natury przez zastosowania zapisu właściwego dla przyjęcia składnika na stan księgowy z rozliczenia inwestycji”,

- w pkt 3 c) „umorzeń środków trwałych, w wyniku weryfikacji stwierdzono różnicę w wartości umorzenia WNiP dla konta 071-22 w kwocie 1537,50 zł. Powyższy zapis ze względu na przekazanie operacji gospodarczych dotyczących części 22-Gospodarka wodna do Ministerstwa Infrastruktury zostanie wyksięgowany z ksiąg rachunkowych”¹⁴¹,
- w pkt 3 e) 1 „W wyniku weryfikacji przeprowadzonej z udziałem komórek organizacyjnych, stwierdzono, że w wyniku pomyłki nie zostały objęte ewidencją autorskie prawa majątkowe (1 pozycja) w łącznej kwocie brutto 2952,0 zł, a w części: „Wnioski i propozycja rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych” dla ww. pozycji zapisano m.in.: „Zaksięgować i wprowadzić do rejestru wartość niematerialne i prawne o łącznej wartości 2952,0 zł”.

W ww. „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej” zapisano m.in. „zwracam się do Pana Dyrektora o zatwierdzenie propozycji rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych oraz zatwierdzenie sformułowanych wniosków z przeprowadzonej inwentaryzacji”. Dyrektor Generalny MKiŚ zatwierdził przedmiotowe „Sprawozdanie z inwentaryzacji rocznej”.

Stwierdzone w wyniku inwentaryzacji różnice inwentaryzacyjne, zapisane w Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej, dotyczące materiałów w magazynie zniesionego Ministerstwa Środowiska „konto 310-materiały w magazynie dla części 41-Środowisko”, w łącznej kwocie 33 745,27 zł¹⁴², zgodnie z wnioskiem Komisji inwentaryzacyjnej zostały na podstawie dokumentu księgowego PK 2020/12/45 ujęte w księgach rachunkowych 2020 r. W opisie księgowanych operacji gospodarczych zapisano: „księgowanie magazynowych różnic inwentaryzacyjnych cz.41”. Dokumentem księgowym PK 2020/12/46 przeksięgowano materiały do likwidacji w łącznej kwocie 6260,62 zł na konto pozabilansowe 900-41.

(akta kontroli, str. 334-337, 711-715, pliki nr 004-013, 633, pliki nr 040, 045, 634, pliki 074-077, 635, pliki nr 005-014, 1850)

Ustalone
nieprawidłowości

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

- 1) Zapis w Instrukcji inwentaryzacyjnej dotyczący odpowiedzialności za inwentaryzację metodą spisu z natury był niezgodny z przepisem art. 4 ust. 5 uor oraz z zapisami stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości (pkt C.9).

W §2 pkt 2 Instrukcji inwentaryzacyjnej zapisano: „Za prawidłowe przeprowadzenie inwentaryzacji odpowiedzialny jest Dyrektor Generalny Ministerstwa, z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury, za którą odpowiedzialność ponosi przewodniczący komisji inwentaryzacyjnej”.

Zapis ten jest niezgodny z przepisem art. 4 ust 5 uor, który stanowi, że „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 – z wyłączeniem odpowiedzialności za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury - zostaną powierzone innej osobie lub przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 11 ust. 2, za ich zgodą”, a także z zapisami

¹⁴¹ Zgodnie z korespondencją mailową Ministerstwa z firmą QNT z grudnia 2021 r., jest to kwota, o którą nie zgadza się amortyzacja wykazana w Tabeli amortyzacji.

¹⁴² Na łączną kwotę 33 745,27 zł składały się: różnica inwentaryzacyjna w kwocie 40 005,89 zł (wartość spisanych składników 98 286,50 zł, a saldo 58 280,61 zł), pomniejszona o kwotę 6260,62 zł, w tym: 3224,55 zł, dotyczyła materiałów biurowych, które „w związku z wygaszeniem Ministerstwa Środowiska ze względu na oznakowanie straciły swoją wartość ekonomiczną i 3036,07 zł, które „ze względu na termin przydatności, nie są już zdadne do zużycia”.

stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości (pkt C.9), tj.: „Za przeprowadzenie inwentaryzacji drogą spisu z natury jest odpowiedzialny kierownik jednostki (art. 4 ust. 5 ustawy)”¹⁴³.

Dyrektor Generalny MKiŚ wyjaśniła¹⁴⁴: „Zapis w Instrukcji inwentaryzacyjnej miał na celu podkreślenie wagi obowiązków nałożonych na Przewodniczącego Komisji Inwentaryzacyjnej, umożliwienie Kierownikowi egzekwowanie ich wykonania zgodnie z obowiązującymi w tym zakresie przepisami. Dodatkowo wskazany przez Panią zapis należy rozumieć jako wskazujący na odpowiedzialność za rzetelne przeprowadzenie czynności 1 Zarządzenie nr 60 Ministra Środowiska technicznych, natomiast nie skutkuje zmianą odpowiedzialności kierownika jednostki za inwentaryzację jako całość”.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ¹⁴⁵ w udzielonej odpowiedzi nie odniósł się do powyższej kwestii.

Zapisy w procedurach wewnętrznych nie mogą być sprzeczne z przepisami uor.
(akta kontroli str. 260-270, 651-658, 862-863)

- 2) Niedokonanie inwentaryzacji metodą spisu z natury, w kwotach wynikających z sald księgowych, następujących składników majątkowych: wyposażenia, składników środków trwałych, składników niskocennych ujętych w ewidencji ilościowej, wykazanych we wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ oraz w zmienionym Harmonogramie inwentaryzacji.

Niektóre składniki majątkowe wymienione we wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ i harmonogramach zinwentaryzowane zostały tylko do wysokości salda składników przejętych z Ministerstwa Środowiska, np.:

- pozostałe środki trwałe (wyposażenie), z kwoty 8 563 953,92 zł, dokonano inwentaryzacji na kwotę 1 733 632,99 zł,
- niskocenne środki rzeczowe ujęte w ewidencji ilościowej, z kwoty 4 751 855,59 zł, dokonano inwentaryzacji na kwotę 643 061,22 zł.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła m.in.¹⁴⁶: w pierwszym kwartale 2021 r. prowadzono prace uzgodnieniowe z MAP polegające na identyfikacji majątku, który został ostatecznie uzgodniony w marcu 2021 r. i był podstawą do Zarządzenia nr 112 poz. 708 z dnia 22 lipca 2021 r. oraz Zarządzenia nr 113 poz. 733 z dnia 22 lipca 2021 r.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ wyjaśnił m.in.¹⁴⁷: w 2020 r. Ministerstwo czterokrotnie uległo przekształceniu. Na skutek nasilenia się pandemii COVID 19, urząd ze względu na ochronę zdrowia i życia pracowników stanął przed koniecznością organizacji pracy poza jego siedzibą. Powyższe okoliczności spowodowały, że na skutek informacji zgłoszonych przez przewodniczącego i członków komisji inwentaryzacyjnej podjęte zostały działania związane z modyfikacją zakresu prowadzonej w Ministerstwie inwentaryzacji i jej harmonogramu. Z końcem roku, wszystkie ww. okoliczności nasiliły się i ostatecznie uniemożliwiły przeprowadzenie spisów z natury wybranych składników majątkowych, w tym składników takich jak laptopy czy telefony komórkowe. Wobec czego zaakceptowałem propozycję, że dla niektórych składników majątkowych inwentaryzacja nastąpi w formie sprawdzenia dokumentów i sald. Nadmienić należy, że przyjęty tryb postępowania był zgodny ze stanowiskiem

¹⁴³ Uchwała Nr 5/2016 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 26 kwietnia 2016 r. w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie inwentaryzacji drogą spisu z natury zapasów materiałów, towarów, wyrobów gotowych i półproduktów.

¹⁴⁴ Pismo z dnia 14 stycznia 2022 r.

¹⁴⁵ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

¹⁴⁶ Pismo nr BF-WRP.081.1.2022 z 21 stycznia 2022 r.

¹⁴⁷ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

wyrażonym przez Komitet Standardów Rachunkowości, który w załączniku do uchwały 13/2020 z dnia 10 grudnia 2020 r. pt.: „Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii COVID 19” przedstawił rekomendacje w zakresie m.in. wyboru metody przeprowadzenia inwentaryzacji dla składników, które nie mogą zostać zinwentaryzowane w drodze spisu z natury. Wobec czego, środki trwałe oraz pozostałe środki trwałe nieznajdujące się na terenie strzeżonym zostały na podstawie art. 26 ust 1 pkt 3 uor, objęte inwentaryzacją w drodze weryfikacji sald.

NIK zwraca uwagę, że wniosek o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ, był z 30 października 2020 r. (zmieniony harmonogram z dnia 30 listopada 2020 r.), a więc aspekty związane z przejmowaniem i przekazywaniem składników majątkowych przypisanych do wymienionych w wyjaśnieniach Głównego Księgowego Ministerstwa części budżetowych, jak również sytuacja związana z pandemią Covid 19 były znane Dyrektorowi Generalnemu Ministerstwa, który podpisał wniosek o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej oraz zatwierdził Harmonogram inwentaryzacji i jego zmianę.

NIK nie podziela wyjaśnień byłego Dyrektora Generalnego MKiŚ, gdyż stanowisko Komitetu Standardów Rachunkowości wyrażone w załączniku do Uchwały 13/2020 r., pt. „Sprawozdanie finansowe w czasie pandemii COVID 19” umożliwia zastąpienie inwentaryzacji metodą spisu z natury, metodą weryfikacji sald, jednak na podstawie regulacji wewnętrznej kierownika jednostki i rzetelnych ustaleń komisji inwentaryzacyjnej. Komisja inwentaryzacyjna dokonując inwentaryzacji metodą weryfikacji powinna korzystać z dostępnej dokumentacji wewnętrznej (np. karty wyposażenia pracowników) oraz powinna pozyskać od pracowników odpowiedzialnych za składniki majątkowe potwierdzenia ich posiadania (np.: korespondencja mailowa, dokumentacja fotograficzna). Czynności związane z inwentaryzacją metodą weryfikacji powinny być udokumentowane, a wyniki zapisane w protokole z inwentaryzacji. Ministerstwo nie dopełniło powyższych obowiązków w zakresie udokumentowania inwentaryzacji środków trwałych i pozostałych środków trwałych nie znajdujących się na terenie strzeżonym metodą weryfikacji sald.

W MKiŚ nie przedłożono żadnych dokumentów, zatwierdzonych przez Dyrektora Generalnego dotyczących wskazania uzasadnionych przyczyn braku możliwości przeprowadzenia inwentaryzacji metodą spisu z natury, które wystąpiły po dniu podpisania przez Dyrektora Generalnego MKiŚ wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej, z wyjątkiem składników majątkowych dotyczących części budżetowej 22-Gospodarka wodna (przekazanych do Ministerstwa Infrastruktury) oraz części budżetowej 47-Energia, w przypadku których termin inwentaryzacji, zgodnie ze zmienionym harmonogramem, został przesunięty na I kwartał 2021 r.

(akta kontroli str. 289-293, 643-805, 1115-1508, pliki nr 004-013, 633, pliki nr 040, 045, 634, pliki 074-077 i 101, 635, pliki nr 005-014, 1850)

3) Przeprowadzenie inwentaryzacji WNiP niezgodnie z przepisem art. 26 ust 1 pkt 3 uor.

Inwentaryzację WNiP, zaewidencjonowanych na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne”, przeprowadzono w 2020 r., bez dokonania wyceny WNiP, wykazanych według wartości 0,0 zł oraz bez udokumentowania dokonania oceny okresu korzystania przez MKiŚ z poszczególnych WNiP, na podstawie posiadanych dokumentów potwierdzających termin korzystania przez Ministerstwo z WNiP (np. umów). Było to niezgodne z przepisem art. 26 ust 1 pkt 3 uor, który stanowi m.in., że jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 - drogą porównania

danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników.

Główny Księgowy Ministerstwa poinformowała¹⁴⁸, że ocenę okresu korzystania WNiP przez MKiŚ dokonują poszczególne departamenty podczas rocznej inwentaryzacji WNiP. Zgłaszają wówczas uwagi lub przekazują informację o ich braku. Następuje wówczas również sprawdzenie czy nie upłynął termin praw do korzystania z nich. W inwentaryzacji WNiP na 31 grudnia 2020 r. żaden departament nie zgłosił likwidacji wartości.

Zdaniem NIK do obowiązków Głównego Księgowego Ministerstwa należy pozyskanie rzetelnej, wiarygodnej informacji w zakresie zawartych przez Ministerstwo umów uprawnających do korzystania z praw autorskich według stanu na 31 grudnia 2020 r. i udokumentowanie dokonania ich weryfikacji w odniesieniu do danych ujętych w księgach rachunkowych, zapewniając tym samym o rzetelności ksiąg rachunkowych (posiadania wykazu oprogramowania wykorzystywanego przez poszczególne departamenty z wyszczególnieniem daty umożliwiającej korzystania z praw autorskich wynikającej z umowy według stanu na 31 grudnia 2020 r.).

Biuro Finansowe nie przedłożyło kontrolerowi NIK dokumentu potwierdzającego weryfikację poszczególnych WNiP z dokumentacją źródłową w zakresie terminu wynikającego np. z umowy prawa do korzystania przez Ministerstwo na dzień 31 grudnia 2020 r.

W rejestrze przekazanym NIK w wersji papierowej, na dzień 31 grudnia 2020 r., Ministerstwo wykazało 3424 WNiP (w tym 461 szt. o wartości 0,0 zł), tj.:

- w „Rejestrze środków 2 WNiP”, wykazano 387 szt. (w tym 100 szt. o wartości 0,0 zł), o wartości początkowej 12 894 013,42 zł i umorzeniu 11 716 234,59 zł,
- w „Rejestrze środków 12 WNiP-Niskiej”, wykazano 3037 szt., w tym 361 szt. o wartości 0,0 zł), o wartości początkowej 2 551 783,59 zł umorzonych w 100%.

„Arkusz weryfikacji WNiP, Inwentaryzacja 2020”, sporządzony przez Biuro Finansowe MKiŚ, zawierał 109 szt. WNiP.

Dyrektor BF wyjaśnił m.in.¹⁴⁹: arkusz weryfikacji WNiP, który zawiera 109 pozycji, to zgłoszone przez departamenty zmiany oraz ujawnione w wyniku inwentaryzacji WNiP. a) w 2020 roku inwentaryzacja WNiP przebiegła dwutorowo: na 30.11.2020 roku – inwentaryzacja roczna przez wszystkie departamenty, na 31.12.2020 roku – uzgodnienie metodą weryfikacji i potwierdzenia sald.

b) w sprawozdaniu finansowym wykazujemy WNiP kwotowo nie ilościowo. Informuję, że wg stanu na dzień 31.12.2020 r. w księgach inwentarzowych było 3031 szt. WNiP.

NIK zwraca uwagę, że rzetelnie przygotowane zestawienia powinny zawierać zarówno tę samą liczbę WNiP, jak i te same wartości (kwoty).

Taka ewidencja i inwentaryzacja WNiP rodzi ryzyko, że w aktywach Ministerstwa na dzień bilansowy 31 grudnia 2020 r., ujęte były składniki majątkowe, nie spełniające definicji aktywów oraz definicji WNiP np. ze względu na ich nieprzydatność dla Ministerstwa, niewykorzystywanie przez pracowników w realizacji zadań, nieprzysparzanie korzyści ekonomicznych. Ponadto inwentaryzacji podlegają nie tylko kwoty, ale również liczby WNiP, co do których Ministerstwo powinno posiadać dokumenty potwierdzające wiarygodnie oszacowaną wartość, oraz prawo do korzystania z poszczególnych WNiP.

¹⁴⁸ Pismo nr BF-WRP.081.1.2022.KCW z dnia 20 stycznia 2022 r.

¹⁴⁹ Pismo nr BF-WK.082.10.2022.MD z 25 marca 2022 r.

(akta kontroli str. 271-272, 278-284, 624-632, 872-874, 1115-1508, pliki nr 004-013, 633, pliki nr 040, 045, 634, pliki 074-077 i 101, 635, pliki nr 005-014, 1850)

- 4) Nieprzeprowadzenie inwentaryzacji metodą spisu z natury obcych środków trwałych, co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 2 uor oraz środków trwałych i pozostałych środków trwałych nieznajdujących się na terenie strzeżonym (np. laptopy, telefony komórkowe), co było niezgodne z przepisami art. 26 ust. 1 pkt 1 i 3, art. 26 ust. 3 pkt 1 uor.

W ewidencji Ministerstwa według stanu na dzień 31 grudnia 2020 r., wykazano obcy środek trwały „zestaw do wideokonferencji MSWiA”, o wartości 124 639,39 zł (ujęty w Informacji dodatkowej dysponenta III stopnia w pozycji 1.5 punkt 3, jako „środki trwale używane na podstawie najmu, dzierżawy i innych umów, w tym tytułu umów leasingu”) oraz obcy środek trwały „zestaw do wideokonferencji MSWiA”, o wartości początkowej 0,0 zł.

W Ministerstwie nie dokonano inwentaryzacji metodą spisu z natury obcych środków trwałych, przyjętych do używania, co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 2 uor, który stanowi, że „Inwentaryzacją drogą spisu z natury obejmuje się również znajdujące się w jednostce składniki aktywów, będące własnością innych jednostek, powierzone jej do sprzedaży, przechowania, przetwarzania lub używania, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu” oraz §6 pkt 1.3 d) Instrukcji inwentaryzacyjnej Ministerstwa, który stanowi, że „Inwentaryzację w Ministerstwie przeprowadza się w następujących terminach: (...) na ostatni kwartał roku obrotowego do 15 dnia następnego roku – w drodze spisu z natury (...) składników majątkowych będących własnością obcych jednostek”.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła m.in.¹⁵⁰: „W związku z powierzeniem obowiązków głównej księgowej z dniem 1 lutego 2021 r. nie podejmowałam decyzji co do ewentualnej inwentaryzacji składników obcych przyjętych do używania”.

Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego, w zastępstwie Dyrektora Generalnego MKiŚ¹⁵¹ wyjaśniła m.in.: nie posiadam informacji dlaczego w 2020 r. nie dokonano spisu z natury zestawu do wideokonferencji MSWiA.

W Ministerstwie nie dokonano inwentaryzacji metodą spisu z natury, środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych nie znajdujących się na terenie strzeżonym (np. laptopy, telefony komórkowe), co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 1 uor, który stanowi, że „Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację: aktywów pieniężnych (z wyjątkiem zgromadzonych na rachunkach bankowych), papierów wartościowych w postaci materialnej, rzeczowych składników aktywów obrotowych, środków trwałych oraz nieruchomości zaliczonych do inwestycji, z zastrzeżeniem pkt 3, a także maszyn i urządzeń wchodzących w skład środków trwałych w budowie - drogą spisu ich ilości z natury, wyceny tych ilości, porównania wartości z danymi ksiąg rachunkowych oraz wyjaśnienia i rozliczenia ewentualnych różnic”.

Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła m.in.¹⁵²: „trudno mi odpowiedzieć na to pytanie, ponieważ, w tym czasie nie byłam główną księgową i nie podejmowałam decyzji. We wniosku skierowanym do Dyrektora Generalnego z dnia 30.10.2020 r. pkt. „c” wskazano, że dla składników aktywów i pasywów jeśli przeprowadzenie spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe składniki te, należy skontrolować w drodze weryfikacji”.

¹⁵⁰ Pismo nr BF-WRP.081.1.2022 z 21 stycznia 2022 r.

¹⁵¹ Pismo nr 1980157.6968859.5589874 z dnia 22 lutego 2022 r.

¹⁵² Pismo nr BF-WRP.081.1.2022 z 21 stycznia 2022 r.

We wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ na 31 grudnia 2020 r., nie wymieniono środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych nieznajdujących się na terenie strzeżonym (np. laptopy, telefony komórkowe).

Główny Księgowy Ministerstwa odpowiedział¹⁵³: „We wniosku o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ zapisano: (...) wnoszę o przeprowadzenie inwentaryzacji rocznej MKiŚ oraz o objęcie spisem z natury składników majątku MKiŚ użytkowanego poza terenem strzeżonym (...), a jego treścią nie zawężano jej do rodzaju składników majątkowych”.

Odnosnie uzasadnionych przyczyn nieprzeprowadzenia inwentaryzacji metodą spisu z natury środków trwałych oraz pozostałych środków trwałych nie znajdujących się na terenie strzeżonym, Dyrektor Biura Dyrektora Generalnego, w zastępstwie Dyrektora Generalnego MKiŚ¹⁵⁴ wyjaśniła: „w szczegółowym harmonogramie i planie prac inwentaryzacyjnych na rok 2020/2021 z 2 listopada 2020 r. nie jest zaplanowany spis z natury majątku użytkowanego poza terenem strzeżonym. Prawdopodobnie decyzja taka została podjęta ze względu na panującą pandemię, brak pracowników w budynku ze względu na pracę zdalną (w administracji rządowej), uniknięcie narażania członków zespołów spisowych na zetknięcie się z dużą liczbą pracowników. Z punktu widzenia bezpieczeństwa zdrowia i życia pracowników to ten rodzaj spisu generuje największe ryzyka”.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ udzielił odpowiedzi nie odnosząc się do poszczególnych pytań NIK. Wyjaśnienia byłego Dyrektora Generalnego MKiŚ dotyczące inwentaryzacji, zapisane są w opisie nieprawidłowości nr 2¹⁵⁵.

Niedokonanie inwentaryzacji środków trwałych i pozostałych środków trwałych nieznajdujących się na terenie strzeżonym, wobec braku udokumentowania uzasadnionych przyczyn braku możliwości przeprowadzenia inwentaryzacji metodą spisu z natury, jak też nieudokumentowanie stanu tych składników na dzień 31 grudnia 2020 r., wynikających z przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji, było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 uor, który stanowi: „Jednostki przeprowadzają na ostatni dzień każdego roku obrotowego inwentaryzację: środków trwałych, do których dostęp jest znacznie utrudniony, (...), a także aktywów i pasywów niewymienionych w pkt 1 i 2 oraz wymienionych w pkt 1 i 2, jeżeli przeprowadzenie ich spisu z natury lub uzgodnienie z przyczyn uzasadnionych nie było możliwe - drogą porównania danych ksiąg rachunkowych z odpowiednimi dokumentami i weryfikacji wartości tych składników”, oraz niezgodne z przepisem art. 26 ust. 3 pkt 1 uor który stanowi: „Termin i częstotliwość inwentaryzacji, określone w ust. 1, uważa się za dotrzymane, jeżeli inwentaryzację: składników aktywów – z wyłączeniem aktywów pieniężnych, papierów wartościowych, produktów w toku produkcji oraz materiałów, towarów i produktów gotowych, określonych w art. 17 ust. 2 pkt 4 - rozpoczęto nie wcześniej niż 3 miesiące przed końcem roku obrotowego, a zakończono do 15 dnia następnego roku, ustalenie zaś stanu nastąpiło przez dopisanie lub odpisanie od stanu stwierdzonego drogą spisu z natury lub potwierdzenia salda - przychodów i rozchodów (zwiększeń i zmniejszeń), jakie nastąpiły między datą spisu lub potwierdzenia a dniem ustalenia stanu wynikającego z ksiąg rachunkowych, przy czym stan wynikający z ksiąg rachunkowych nie może być ustalony po dniu bilansowym”.

(akta kontroli str. 73-80, 278-295, 389-395, 643-715, 1115-1508, pliki nr 004-013, 633, pliki nr 040, 045, 634, pliki 074-077 i 101, 635, pliki nr 005-014, 1850)

¹⁵³ Pismo nr BF-WRP.081.1.2022.KCW z dnia 20 stycznia 2022 r.

¹⁵⁴ Pismo nr 1980157.6968859.5589874 z dnia 22 lutego 2022 r.

¹⁵⁵ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

- 5) Nierzetelne przeprowadzenie przez dysponenta III stopnia inwentaryzacji należności wyżej opisanych sald: konta 229 wykazującego należności od ZUS i konta 240, na którym wykazywano zobowiązania wobec ZUS, na których zaewidencjonowana była nadpłata ZUS na 2014 r., co było niezgodne z przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 uor oraz z zapisem ust. 2 pkt 3 Działu IX „Reguły ogólne w sprawie inwentaryzacji aktywów i pasywów” Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia oraz nieodzyskaniu tej nadpłaty do końca 2021 r.

Inwentaryzacja konta 229 i konta 240 była przeprowadzana przez dysponenta III stopnia nierzetelnie, gdyż w wyniku inwentaryzacji na koniec 2020 r., nie ustalono, błędów w ewidencji księgowej nadpłaty na rzecz ZUS na 2014 r., i nie podjęto stosownych działań, w celu zapewnienia rzetelności ksiąg rachunkowych Ministerstwa w zakresie zobowiązań wobec ZUS oraz wyegzekwowania nadpłaty ZUS na 2014 r. W wyniku zaksięgowania dokumentu PK nr 2014/12/158, w księgach rachunkowych dysponenta III stopnia wykazywano takie same kwoty sald należności i zobowiązań wobec ZUS, również w 2020 r., a w toku inwentaryzacji nie doprowadzono do zgodności ksiąg rachunkowych ze stanem faktycznym, na podstawie ustalenia zdarzeń, które powinny być zaewidencjonowane na tym koncie, zgodnie ich z treścią ekonomiczną, co było jednym z celów inwentaryzacji, w związku z zapisem ust. 2 pkt 3 Działu IX „Reguły ogólne w sprawie inwentaryzacji aktywów i pasywów” Polityki rachunkowości dysponenta III stopnia, który stanowi, że „W szczególności inwentaryzacja polega na: ustaleniu zgodności stanu ewidencyjnego ze stanem rzeczywistym”.

Dyrektor BF wyjaśnił m.in.¹⁵⁶: „Podczas inwentaryzacji na dzień 31 grudnia 2020 r. nie dokonano korekt ww. nieprawidłowości ponieważ do momentu sporządzenia sprawozdania finansowego nie była znana ostatecznie ustalona kwota salda podlegająca rozliczeniu z ZUS”.

NIK zwraca uwagę, że „nadpłata ZUS na 2014 r.” co najmniej od 1 stycznia 2020 r. do dnia kiedy Ministerstwo wystąpiło do ZUS o zwrot nadpłaty, tj. w dniu w dniu 16 marca 2022 r., była taka sama i wynosiła 19 882,20 zł. O zwrot tej kwoty Ministerstwo w dniu 16 marca 2022 r. wystąpiło do ZUS. Ponadto zaewidencjonowane na koncie 240 zobowiązania, nie były to zobowiązania wobec ZUS, jednak Ministerstwo od 2014 r. nie ustaliło kogo te zobowiązania dotyczą, co m.in. jest celem inwentaryzacji.

W wyniku rzetelnej inwentaryzacji według stanu na 31 grudnia 2020 r., salda konta 229, należało wystąpić do ZUS o zwrot należności z tytułu nadpłaty ZUS na 2014 r. Nieprzeprowadzenie rzetelnej inwentaryzacji przez dysponenta III stopnia należności wyżej opisanych sald: konta 229 wykazującego należności od ZUS w korespondencji z kontem 240, na którym wykazywano zobowiązania wobec ZUS, było niezgodne z ww. przepisem art. 26 ust. 1 pkt 3 uor.

(akta kontroli, str. 271-272, 560, 570, 584, 659-715, pliki nr 004-013, 633, pliki nr 040, 045, 634, pliki 074-077 i 101, 635, pliki nr 005-014, 1850)

- 6) Nieujęcie przez dysponenta III stopnia w księgach rachunkowych 2020 r. różnic inwentaryzacyjnych wykazanych w Sprawozdaniu z rocznej inwentaryzacji, co było niezgodne z przepisem art. 27 uor.

Dysponent III stopnia nie ujął w księgach rachunkowych 2020 r., różnic inwentaryzacyjnych wykazanych w Sprawozdaniu z rocznej inwentaryzacji, z wyjątkiem różnic inwentaryzacyjnych materiałów dotyczących byłego Ministerstwa Środowiska. Było to niezgodne z przepisem art. 27 uor, który stanowi, że

¹⁵⁶ Pismo nr BF-WP.082.6.2022.MD z dnia 8 marca 2022 r.

„Przeprowadzenie i wyniki inwentaryzacji należy odpowiednio udokumentować i powiązać z zapisami ksiąg rachunkowych. Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji”.

Odnosnie rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych i ujęcia ich w księgach rachunkowych 2020 r., Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła¹⁵⁷, że „Rozliczono inwentaryzacyjne różnice z przyjętej cz. 41 - Środowisko. Księgowania dokonano PK 2020/12/45 i 2020/12/46. Wyniki inwentaryzacji ujęto w księgach roku 2020”.

NIK zwraca uwagę, że dokumenty PK 2020/12/45 i 2020/12/46 dotyczą rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych tylko materiałów zniesionego Ministerstwa Środowiska.

Odnosnie nieujęcia w księgach rachunkowych 2020 r. pozostałych różnic inwentaryzacyjnych, wykazanych w „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej, Główny Księgowy Ministerstwa wyjaśniła: Różnice inwentaryzacyjne stwierdzono tylko na koncie 310 – „Materiały” dla cz. 41 - Środowisko, które to różnice ujęto w księgach PK 2020/12/45 i 2020/12/46. Ujawniony WNIP w kwocie 2952,0 zł został wpisany do rejestru WNIP niskocennych i ujęty w księgach PK 2020/12/41. Pozostałe różnice wykazane w „Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej” nie są to różnice inwentaryzacyjne w rozumieniu uor bowiem dotyczą błędnych zapisów ujętych w księgach rachunkowych przejętych z Ministerstwa Środowiska. Wprowadzenie do ksiąg MKiŚ zapisów z prowadzonej w Ministerstwie Środowiska ewidencji w programie Excel (i w takiej też formie przekazane) spowodowały pojawienie się błędnych zapisów księgowych.

Odnosnie braku „Sporządzenia końcowego wyliczenia oraz ustalenia różnic inwentaryzacyjnych z uwzględnieniem kompensat i występujących ubytków”, co było wymagane przepisem §7.4.4. Instrukcji inwentaryzacyjnej, oraz nie wypełnienia obowiązku wynikającego z w art. 27 ust. 2 uor, tj.: „Ujawnione w toku inwentaryzacji różnice między stanem rzeczywistym a stanem wykazanym w księgach rachunkowych należy wyjaśnić i rozliczyć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, na który przypadał termin inwentaryzacji”, Dyrektor BF wyjaśnił¹⁵⁸: „Różnice inwentaryzacyjne w mojej ocenie rozliczono PK 2020/12/45 i 2020/12/46. Pozostałe wykazane w opinii Głównej Księgowej różnice podlegały wyjaśnieniu w toku bieżących prac księgowych. Już od października, wprowadzano do ksiąg MKiŚ dane z arkuszy Excel przejętych z MŚ oraz wprowadzano zapisy na podstawie dokumentów źródłowych oraz na bieżąco weryfikowano zapisy, wyjaśniano omyłki. W związku z tym, że prace spisowe i ustalenie stanu majątkowego nastąpiło na dzień 5 października 2020 r. wyjaśnienie poszczególnych różnic w tym wykazanych w opinii Głównej księgowej z 29 stycznia 2021 r. następowało na bieżąco w szerszym zakresie (na bieżąco próbowano wyjaśniać poprawność zapisów w przekazanym Excelu oraz ewidencjonować operacje gospodarcze z dokumentów źródłowych spływających do Ministerstwa). Ostatecznie wyjaśniono i rozliczono różnice i błędy w księgowaniach w księgach rachunkowych roku 2020 pomimo, że zaistniała sytuacja związana ze zmianami jakie zaistniały w MKiŚ była szczególnie trudna dla Ministerstwa”.

Załączona do powyższych wyjaśnień „karta kontowa – analitycznie 011-41-07” nie dotyczy księgowania rozliczenia „różnicy inwentaryzacyjnej”, a niektóre dokonane księgowania nie wynikają ze zdarzeń gospodarczych, ani z opisu operacji gospodarczych, tj. kwota 246 680,40 zł opis operacji gospodarczych: „PK zerowanie

¹⁵⁷ Pismo nr 1859368.6435699.5159897 z dnia 30 listopada 2021 r.

¹⁵⁸ Pismo 2005293.7132788.5706202 z dnia 15 marca 2022 r.

obrotów", zapisane po stronie Wn i po stronie Ma tego konta (pozycje obrotów dziennika 39437 i 39438).

Kontrolerzy NIK jako potwierdzenie dokonania rozliczenia różnic inwentaryzacyjnych otrzymali tylko dowody księgowe: PK 2020/12/45 i 2020/12/46 i zapewnienie Głównego Księgowego Ministerstwa i Dyrektora BF, że są to jedyne dowody księgowe dotyczące ewidencji różnic inwentaryzacyjnych 2020 r.

NIK nie podziela argumentacji zawartej w wyjaśnieniach Głównego Księgowego Ministerstwa i Dyrektora BF, gdyż np. na wydruku z systemu Quorum z dnia 08.03.2021 r. pod datą dokumentu 31.12.2020 r. zapisano „Prawa autorskie do umowy DOP/5/POIŚ/2019 (opracowanie 24 folderów o parkach narodowych) ujawnione na podstawie inwentaryzacji w drodze porównania i weryfikacji WNiP – protokół z dnia 29.01.2021 r., w kwocie 2952,0 zł”. Były to więc różnice inwentaryzacyjne, a ten dokument księgowy to potwierdza. Kontroler NIK nie otrzymał dokumentów księgowych potwierdzających rozliczenie pozostałych różnic inwentaryzacyjnych, wymienionych w Sprawozdaniu z inwentaryzacji rocznej.

Były Dyrektor Generalny MKiŚ w udzielonej odpowiedzi nie odniósł się do zagadnień będących przedmiotem pytania NIK, dotyczącym nie ujęcia w księgach rachunkowych 2020 r. ww. różnic inwentaryzacyjnych¹⁵⁹.

NIK nie może zgodzić się ze stwierdzeniem, że „nie są to różnice inwentaryzacyjne w rozumieniu ustawy o rachunkowości, gdyż dotyczą błędnych zapisów ujętych w księgach rachunkowych przejętych z Ministerstwa Środowiska”. Celem inwentaryzacji jest ustalenie stanu faktycznego składników aktywów i pasywów na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Ponieważ w wyniku inwentaryzacji zostały stwierdzone różnice inwentaryzacyjne, powinny one zostać ujęte w księgach rachunkowych, tak aby księgi rachunkowe wykazały rzetelnie sytuację majątkową, finansową i wynik finansowy jednostki, zgodnie z przepisem art. 4 ust. 1 uor.

(akta kontroli str. 325-336, 585-795, 875-878, pliki nr 004-013, 633, pliki nr 040, 045, 634, pliki 074-077 i 101, 635, pliki nr 005-014, 1850)

- 7) Nieprawidłowe udokumentowanie przez dysponenta I stopnia przeprowadzonej inwentaryzacji należności, co było niezgodne z art. 26 ust. 1 pkt 2 uor.

W dokumentacji z przeprowadzonej przez dysponenta I stopnia inwentaryzacji należności dotyczących naliczonych odsetek, w wysyłanych w dniu 18 stycznia 2021 r., do kontrahentów pismach o potwierdzenie salda, nie wykazano tytułu należności dotyczących naliczonych odsetek, nie powołano się również na dowody źródłowe (tytułów jakich rozliczeń dotyczyły).

Główny Księgowy Resortu wyjaśniła¹⁶⁰: „Odsetki ujęte w potwierdzeniach sald z kontrahentami zostały wygenerowane z systemu QNT bez tytułów rozliczeń, wyłącznie jako rozrachunek odsetkowy powiązany z każdym z poszczególnych kontrahentów. Wynika to ze sposobu prezentacji rozrachunków w systemie finansowo-księgowym (jako rozrachunek odsetkowy widnieje tylko jeden rozrachunek dotyczący każdego z ww. kontrahentów). Z uwagi na presję czasu i konieczność wysyłki pism do ww. kontrahentów w terminie do 15.01.2021 r., tytuły należności nie zostały wyszczególnione w potwierdzeniach sald. Nie miało to jednak znaczenia dla właściwego zidentyfikowania przez kontrahentów należności, które w wynikały bezpośrednio z decyzji wydanych przez ministra właściwego do spraw energii i objęte były postępowaniami egzekucyjnymi.

¹⁵⁹ Pismo z dnia 25 marca 2022 r.

¹⁶⁰ Pismo nr DB-GKR.081.25.2021.RG z dnia 10 stycznia 2022 r.

NIK zwraca uwagę, że przy wysyłaniu potwierdzenia salda do kontrahentów w celu ich potwierdzenia należy wpisać tytuł należności, umożliwiający identyfikację tych należności przez kontrahenta (np. numer Decyzji).

(akta kontroli str. 187-194, 1774-1833)

Były Minister Klimatu, a następnie Minister Klimatu i Środowiska, odpowiadając na wszystkie pytania w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości dotyczących: Polityk rachunkowości obowiązujących w 2020 r. w Ministerstwie, ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji oraz sprawozdań finansowych, poinformował: „zgodnie z treścią art. 37 ustawy o Radzie Ministrów minister wykonuje swoje zadania przy pomocy sekretarza i podsekretarza stanu, gabinetu politycznego ministra oraz dyrektora generalnego urzędu. Charakter pełnionej przeze mnie w Ministerstwie funkcji powodował, że nie zajmowałem się bezpośrednio sprawami związanymi z ewidencją majątku jednostki i jego inwentaryzacją. Według przepisów ustawy o służbie cywilnej zadania te pozostają w zakresie kompetencji dyrektora generalnego urzędu, co znalazło odzwierciedlenie w wydanym przeze mnie tzw. zarządzeniu kompetencyjnym, które określało zadania poszczególnych członków Kierownictwa Ministerstwa Klimatu i Środowiska oraz w Polityce rachunkowości jednostki. Ponadto należy zauważyć, iż kontrola NIK dotyczy okresu w którym doszło do kilkukrotnego przekształcenia Ministerstwa, a tym samym fundamentalnych zmian w zakresie funkcjonowania urzędu”.

NIK nie podziela stanowiska Ministra, gdyż (o czym poinformowano Ministra w piśmie NIK) zgodnie z przepisem art. 4 ust. 5 i art. 4a uor, kierownik jednostki z tytułu nadzoru ponosi odpowiedzialność za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości określonych ustawą, w tym za przeprowadzenie inwentaryzacji w formie spisu z natury, a zgodnie z art. 10 ust. 2 uor, kierownik jednostki odpowiada za ustalenie w formie pisemnej i aktualizację Polityki rachunkowości.

(akta kontroli str. 654-658, 862-863)

Ocena cząstkowa

NIK pozytywnie ocenia prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz przeprowadzenie inwentaryzacji przez dysponenta I stopnia za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

NIK negatywnie ocenia prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz przeprowadzenie inwentaryzacji przez dysponenta III stopnia za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

Księgi rachunkowe dysponenta I stopnia prowadzone były zgodnie z przepisami uor. Stwierdzone nieprawidłowości w dużym stopniu zostały usunięte w trakcie kontroli NIK. NIK sformułowała nieprawidłowości dotyczące inwentaryzacji należności z tytułu odsetek, wykazania w Zestawieniu obrotów i sald kont księgi głównej nieprawidłowych sald konta 224 i konta 800. Salda kont księgowych były prawidłowo wykazane w sprawozdaniu finansowym dysponenta I stopnia. W wyniku przeprowadzonej inwentaryzacji potwierdzono rzetelność wykazanych sald w księgach rachunkowych. Było to podstawą do pozytywnej oceny sprawozdań finansowych dysponenta I stopnia.

W wyniku kontroli ksiąg rachunkowych dysponenta III stopnia stwierdzono istotne nieprawidłowości, dotyczące m.in.: niestosowania zasady ciągłości, tj. salda z Bilansu zamknięcia nie były saldami Bilansu otwarcia, dokonywania zmian w saldach Bilansu zamknięcia i w saldach Bilansu otwarcia, zapisami na kontach księgi głównej nie zachowując zasady podwójnego zapisu, nieprawidłowej ewidencji środków trwałych i pozostałych środków trwałych, niedokonanie wyceny środków trwałych, pozostałych środków trwałych oraz WNiP, wykazanych w Księdze inwentarzowej środków trwałych i WNiP oraz w Tabeli amortyzacji środków trwałych i WNiP, w wartości

początkowej 0,0 zł, błędnej ewidencji rozrachunków z ZUS z tytułu nadpłaty ZUS na 2014 r. NIK stwierdziła istotne nieprawidłowości dotyczące inwentaryzacji sald wykazanych w księgach rachunkowych dysponenta III stopnia. Było to podstawą do odstąpienia od oceny sprawozdań finansowych dysponenta III stopnia.

2. Prawdliwość sporządzonych sprawozdań finansowych

Opis stanu
faktycznego

Badaniem objęto Sprawozdanie finansowe Ministerstwa Klimatu i Środowiska sporządzone za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r., obejmujące bilans wykazujący sumę aktywów i pasywów w kwocie 4 744 470 313,87 zł, rachunek zysków i strat wykazujący zysk netto w kwocie 12 450 596 211,27 zł, zestawienie zmian w funduszu wykazujące stan funduszu na dzień 31 grudnia 2020 r. w kwocie 250 479 623,99 zł oraz informację dodatkową. Sprawozdanie finansowe jednostki budżetowej za 2020 r. zostało sporządzone w terminie, tj. 29 kwietnia 2021 r., podpisane z upoważnienia kierownika jednostki przez Zastępcę Dyrektora DBF i Głównego Księgowego MKiŚ oraz ogłoszone w Biuletynie Informacji Publicznej od dnia 10 czerwca 2021 r.

(akta kontroli str. 3-108, 115-124 CD pliki 001-009, 014, 086-087, 095-096, 148-154)

W sprawozdaniu finansowym Ministerstwa Klimatu i Środowiska wykazano:

Bilans na dzień 31 grudnia 2020 r.

Wartości niematerialne i prawne

Na dzień 31 grudnia 2020 r. wykazano wartości niematerialne i prawne w łącznej kwocie 1 177 778,83 zł (wartość początkowa 15 445 797,01 zł, umorzenie 14 268 018,18 zł).

Kontrolowana jednostka nie tworzyła odpisów aktualizujących z tytułu trwałej utraty wartości, gdyż nie wystąpiły okoliczności uzasadniające ich utworzenie w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych.

(akta kontroli str. 18-22, 115-124 CD pliki 010, 031-038, 098-099)

Środki trwałe

Na dzień 31 grudnia 2020 r. w bilansie wykazano wartości środków trwałych w łącznej kwocie 23 404 783,69 zł (wartość początkowa środków trwałych 56 968 671,65 zł, umorzenie 33 563 887,96 zł).

(akta kontroli str. 18-22, 115-124 CD pliki 019-030, 093, 097, 101-103)

Środki trwałe w budowie

Na dzień 31 grudnia 2020 r. w bilansie wykazano wartości środków trwałych w budowie w łącznej kwocie 236 975,54 zł. Dotyczyły one zakupu 4 serwerów, serwerowych kart graficznych oraz urządzenia szyfrującego.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 001, 150)

Należności długoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2020 r. w bilansie wykazano należności długoterminowe w łącznej kwocie 677 963 123,83 zł. Dotyczyły one należności od podmiotów sektora górnictwa i energetyki z tytułu opłat za koncesje i licencje w wysokości 586 426 948,66 zł oraz wpływów z umów o korzystanie za wynagrodzeniem z Informacji Geologicznej w wysokości 93 936 175,17 zł.

(akta kontroli str. 34-64, 115-124 CD plik 001, 065)

Zapasy

Zapasy wykazane na dzień 31 grudnia 2020 r. w kwocie 339 003,34 zł obejmowały: artykuły biurowe, artykuły czystościowe, artykuły gospodarcze, artykuły techniczne, artykuły eksploatacyjne do komputerów i innych urządzeń technicznych oraz upominki. Ewidencja zapasów prowadzona była ilościowo-wartościowo lub materiały odnoszono w koszty w momencie zakupu. Zapasy wyceniono wg ceny zakupu.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 001, 013)

Należności krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2020 r. należności wyniosły 3 966 472 586,33 zł, z czego należności z tytułu dostaw i usług 53 095 772,98 zł, należności z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń 19 882,20 zł (nadpłaty do ZUS), pozostałe należności 3 136 418 517,04 zł i rozliczenia z tytułu środków na wydatki budżetowe z tytułu dochodów budżetowych 776 938 414,11 zł.

W 2020 r. utworzono odpisy aktualizujące wartość należności na kwotę 63 160 127,96 zł.

(akta kontroli str. 12-17, 115-124 CD plik 001, 012, 021, 064, 066-067)

Krótkoterminowe aktywa finansowe

Na dzień 31 grudnia 2020 r. jednostka wykazała krótkoterminowe aktywa finansowe w kwocie 54 571 299,08 zł. Obejmowały one środki pieniężne na rachunkach bankowych, w tym: środki Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny 51 840 729,72 zł, pozostałość środków z grantu Banku Światowego z 2005 r. do wykorzystania przez ME (wcześniej Ministerstwo Gospodarki) 1 130 274,89 zł, środki pieniężne Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych 772 850,67 zł oraz środki z tytułu wadium i zabezpieczeń należytego wykonania umowy 927 443,80 zł.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 001, 016-018, 063, 072, 150, 153)

Rozliczenia międzyokresowe

Rozliczenia międzyokresowe w bilansie na dzień 31 grudnia 2020 r. wyniosły 20 304 763,23 zł. Dotyczyły one dostaw robót i usług i zostały rozliczone w styczniu 2021 r.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 001, 071, 150, 153)

Fundusz

Na dzień 31 grudnia 2020 r. w bilansie wykazano fundusze w wysokości 250 479 623,99 zł, w tym fundusz jednostki (minus) -12 200 116 587,28 zł, wynik finansowy netto (zysk) 12 450 596 211,27 zł.

Prawidłowo przeksięgowano salda konta 860 wynik finansowy roku ubiegłego na konto 800 „Fundusz jednostki”. Stan funduszu jednostki wykazany w Bilansie i w Zestawieniu zmian w funduszu jednostki jest zgodny z ewidencją księgową na koncie 800 i 860. Ewidencja analityczna konta 800 dostosowana jest do poszczególnych pozycji sprawozdania Zestawienie zmian w funduszu jednostki.

(akta kontroli str. 12-17, 115-124 CD plik 001, 009)

Zobowiązania krótkoterminowe

Na dzień 31 grudnia 2020 r. wykazane w bilansie jednostki zobowiązania wyniosły 3 668 778 464,73 zł, z czego: zobowiązania z tytułu dostaw i usług 22 441 309,62 zł, zobowiązania wobec budżetów 5 764,00 zł (rozliczono w styczniu 2021 r.), zobowiązania z tytułu ubezpieczeń i innych świadczeń 1 091 132,30 zł (rozliczono w styczniu i w lutym 2021 r.), zobowiązania z tytułu wynagrodzeń 5 594 137,15 zł (rozliczono w lutym 2021 r.), pozostałe zobowiązania 3 186 152 391,19 zł, sumy obce (depozytowe zabezpieczenie wykonania umów) 927 443,80 zł, rozliczenia z tytułu

środków na wydatki budżetowe i z tytułu dochodów budżetowych 399 309 697,85 zł, zobowiązania z tytułu Zakładowego Funduszu Świadczeń Socjalnych 1 415 859 10 zł oraz wartość Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny 51 840 729,72 zł.

(akta kontroli str. 12-17, 115-124 CD plik 001, 009, 021, 039-062, 070, 073-074)

Rezerwy na zobowiązania

W bilansie MKiŚ na dzień 31 grudnia 2020 r. rezerwy na zobowiązania wynosiły 91 875 053,08 zł. Dotyczyły one prowadzonych postępowań sądowych.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 001, 009, 069-070)

Rozliczenia międzyokresowe

Na dzień 31 grudnia 2020 r. rozliczenia międzyokresowe wyniosły 733 337 172,07 zł. Dotyczyły one rozliczeń z tytułu użytkowania górniczego¹⁶¹ w wysokości 621 035 061,82 zł, rozliczeń z tytułu informacji geologicznej¹⁶² 112 267 824,33 oraz z tytułu rozliczenia faktur z lat ubiegłych 34 285,92 zł.

Pozostałe pozycje w Bilansie jednostki budżetowej na dzień 31 grudnia 2020 r. nie wystąpiły.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 001, 009, 071)

Rachunek zysków i strat za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

W Rachunku zysków i strat wykazano przychody i zyski w kwocie 12 691 610 089,14 zł, koszty i straty w kwocie 241 013 877,87 zł oraz wynik finansowy (zysk) w kwocie 12 450 596 211,27 zł.

Przychody i koszty wykazane w rachunku zysków i strat były zgodne z ewidencją księgową.

(akta kontroli str. 34-64, 115-124 CD plik 004-005)

Zestawienie zmian w funduszu jednostki za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

W sprawozdaniu prawidłowo wykazano dane dotyczące stanu początkowego, zwiększeń oraz zmniejszeń funduszu. Stan funduszu na dzień 31 grudnia 2020 r. oraz wynik finansowy za 2020 r. wykazane w zestawieniu zmian w funduszu zgodne są z odpowiednimi danymi wykazanymi w bilansie i rachunku zysków i strat.

Dysponent III stopnia korygował Zestawienie Zmian Funduszu w kwietniu 2021 r. w związku z omyłką przy prezentacji danych z roku poprzedniego w pozycjach 2.6 i 2.9 oraz w maju w związku z reorganizacją urzędu w 2020 r. z uwagi na rozdzielenie i przejęcie cz. 41 Środowisko przez MŚ, utworzenie cz. 51 oraz przejęcie przez MKiŚ cz. 47. Jak wyjaśniła Główny Księgowy Ministerstwa¹⁶³ nastąpiła omyłka, która spowodowała błędną prezentację danych w pozycjach 1.3 i 2.9.

(akta kontroli str. 12-17, 27-64, 115-124 CD plik 003, 006)

Informacja dodatkowa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2020 r.

W informacji dodatkowej, zgodnie z załącznikiem nr 12 do rozporządzenie w sprawie rachunkowości, w części I *Wprowadzenie do sprawozdania finansowego* prawidłowo wykazano dane dotyczące badanej jednostki, metodę amortyzacji, oraz informacje dotyczące zasad aktualizacji należności i przyjętego progu istotności.

W części II *Dodatkowe informacje i objaśnienia* zgodnie z zasadą istotności zaprezentowano szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków

¹⁶¹ Użytkowanie górnicze - prawo podmiotowe uprawniające do korzystania z przestrzeni w górotworze. Ustanawiane jest w celu uprawnienia przedsiębiorcy górniczego do eksploatacji złóż kopalin.

¹⁶² Prawo do informacji geologicznej przysługuje niezbywalnie Skarbowi Państwa, który może udzielać zainteresowanym - w drodze umowy - praw do korzystania z informacji geologicznej.

¹⁶³ Pismo Biura Finansowego MKiŚ z dnia 11 stycznia 2022 r.

trwałych oraz WNiP, aktualną wartość rynkową środków trwałych, dane dotyczące odpisów aktualizujących wartość należności, dane o stanie rezerw, kwotę otrzymanych przez jednostkę gwarancji i poręczeń niewykazanych w bilansie, kwotę wypłaconych środków pieniężnych na świadczenia pracownicze oraz informację o wykazaniu w bilansie stanu Funduszu Wypłaty Różnicy Ceny.

(akta kontroli str. 115-124 CD plik 002, 007)

Sprawozdanie finansowe Ministerstwa Klimatu i Środowiska za rok 2020 ogłoszone w Biuletynie Informacji Publicznej było kompletne. Dane w nim wykazane wynikały ze sprawozdań finansowych dysponenta I stopnia i dysponenta III stopnia.

(akta kontroli, str. 115-124 CD 001-008)

Ustalone
nieprawidłowości

Ocena częściowa

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

Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie sporządzenie sprawozdania finansowego przez dysponenta I stopnia za 2020 r.

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w księgach rachunkowych dysponenta III stopnia oraz przeprowadzonej inwentaryzacji sald wykazanych w księgach rachunkowych dysponenta III stopnia, NIK odstępuje od oceny sporządzenia sprawozdania finansowego przez dysponenta III stopnia za 2020 r.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

- 1) Zapewnienie jednolitych zasad wprowadzania w Ministerstwie Polityki rachunkowości odnośnie do dysponenta I stopnia, jak i dysponenta III stopnia oraz jednoznaczne określenie w Polityce rachunkowości formy przechowywania ksiąg rachunkowych, tj. w postaci wydruków lub informatycznych nośników danych, a także zapisów dotyczących ewidencji księgowej pozostałych środków trwałych i ich umorzenia, zgodnych z przepisami *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*;
- 2) Zapewnienie by księgi rachunkowe były drukowane lub przenoszone na informatyczny nośnik danych (zgodnie z zapisami Polityki rachunkowości) oraz żeby zawierały wszystkie dane wymagane przepisami uor;
- 3) Prowadzenie ewidencji księgowej pozostałych środków trwałych i ich umorzenia, zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów *rozporządzenia w sprawie rachunkowości* oraz przestrzeganie zasad przyjętych w Polityce rachunkowości, dokonując ewidencji środków trwałych i pozostałych środków trwałych zgodnie z zapisami w Polityce rachunkowości lub zmianę zapisów w Polityce rachunkowości dysponenta III stopnia dostosowując ją do prowadzonej ewidencji ww. składników majątkowych;
- 4) Ewidencjonowanie w księgach rachunkowych przejmowanych składników majątkowych i wykazywanie ich w sprawozdaniu finansowym w roku obrotowym, w którym dokonywane jest ich przejęcie, w związku z koniecznością rzetelnej prezentacji sytuacji majątkowej i finansowej jednostki;
- 5) Dokonywanie wyceny w wartości godziwej (rynkowej) środków trwałych i WNiP, wykazanych w Księdze inwentarzowej środków trwałych i WNiP w wartości 0,0 zł oraz zapewnienie zgodności danych dotyczących środków

trwałych i WNiP wykazywanych w Tabeli amortyzacji i umorzenia, z ewidencją na kontach oraz zapisami w Księdze inwentarzowej środków trwałych i WNiP;

- 6) Zaniechanie wykazywania w księgach rachunkowych jako składników majątku trwałego do ekonomicznego długoterminowego wykorzystania na koncie 020 „Wartości niematerialne i prawne” opłaconych opinii prawnych np. dotyczących postępowań arbitrażowych, które powinny być zaewidencjonowane bezpośrednio w koszty działalności jednostki;
- 7) Rzetelne prowadzenie ewidencji rozrachunków z ZUS na koncie 229 „Pozostałe rozrachunki publicznoprawne”, wykazując saldo Wn (należności) lub saldo Ma (zobowiązania) w wielkościach dodatnich, ale tylko wtedy, gdy wynikają one ze zdarzeń gospodarczych;
- 8) Przestrzeganie zasady ciągłości przy zamykaniu i otwieraniu ksiąg rachunkowych, tj. zapewnienie w ewidencji księgowej, by salda kont z bilansu zamknięcia roku poprzedniego były saldami kont bilansu otwarcia roku następnego (bez możliwości dokonywania zapisów w bilansie otwarcia, zapisem jednostronnym, w taki sposób, w jaki dokonywana była przez dysponenta III stopnia);
- 9) Dokonywanie zapisów księgowych na kontach księgi głównej, również zapisów korygujących zgodnie z zasadą podwójnego zapisu, w taki sposób, by zapewniły równowagę bilansową w każdym momencie ewidencji zdarzeń gospodarczych lub ich korekty oraz zgodnie z treścią ekonomiczną operacji gospodarczej i stosowanie rzetelnych opisów operacji gospodarczych, zgodnie z przepisem art. 23 ust. 2 pkt 3 uor;
- 10) Niedokonywanie księgowania pod datą 31 grudnia na koncie 101 „Kasa złotówkowa” i koncie 102 „Kasa walutowa”, po dniu 31 grudnia, tj. po przeprowadzeniu inwentaryzacji, bez właściwych dokumentów księgowych;
- 11) Wykazywanie w Zestawieniach obrotów i sald kont księgi głównej, właściwych sald, wynikających z ewidencji księgowej (na kontach: 224, 290, 800) zgodnie z przepisami uor oraz załącznika nr 3 do *rozporządzenia w sprawie rachunkowości*;
- 12) Wprowadzenie zmiany w Instrukcji inwentaryzacyjnej, w zakresie odpowiedzialności kierownika jednostki za przeprowadzenie inwentaryzacji metodą spisu z natury;
- 13) Dokonywanie i dokumentowanie inwentaryzacji składników majątkowych znajdujących się na terenie niestrzeżonym, przekazanych do korzystania pracownikom (laptopy, telefony komórkowe), metodą spisu z natury (w sytuacji braku możliwości przeprowadzenia inwentaryzacji metodą spisu z natury, rzetelne udokumentowanie przeprowadzenia inwentaryzacji metodą weryfikacji sald) zgodnie z art. 26 ust.1 pkt 1 i 3 uor oraz dokonywanie i dokumentowanie inwentaryzacji składników majątkowych będących własnością innych jednostek metodą spisu z natury, powiadamiając te jednostki o wynikach spisu, zgodnie z przepisem art. 26 ust. 2 uor;
- 14) Zapewnienie procedur kontroli wewnętrznej zapewniających kompletność i sprawdzalność prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz bezbłędną prezentację sytuacji majątkowej i finansowej jednostki w sprawozdaniu finansowym.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o *NIK* kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Prezesa NIK. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o *NIK*, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

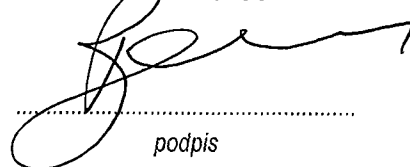
Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o *NIK* należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

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

Warszawa, dnia 14 lipca 2022 r.

Prezes
Najwyższej Izby Kontroli
Marian Banaś



.....
podpis