



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Departament Budżetu i Finansów

KBF.410.004.03.2019

Pani Urszula Doroszevska
Ambasador Nadzwyczajny i Pełnomocny
Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej
Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice
Litewskiej
ul. Šv. Jono g. 3, LT-01123 Wilno

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/19/009 Prawidłowość sprawozdań finansowych sporządzanych przez państwowe jednostki budżetowe

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ambasada Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej , ul. Šv. Jono g. 3, LT-01123 Wilno (dalej także Ambasada albo Placówka)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Urszula Doroszevska, Ambasador Nadzwyczajny i Pełnomocny Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej, od dnia 25 lipca 2017 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych. 2. Prawidłowość sporządzonych sprawozdań finansowych.
Okres objęty kontrolą	Od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. z uwzględnieniem zdarzeń, jakie miały miejsce w okresach wcześniejszych i późniejszych, jeśli 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 Kontroli ¹ .
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Departament Budżetu i Finansów
Kontroler	Jolanta Balcerkiewicz, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/69/2019 z dnia 17 lipca 2019 r.

(akta kontroli str. 1)

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 489, ze zm., dalej: ustawa o NIK.

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA Najwyższa Izba Kontroli, pozytywnie ocenia księgi rachunkowe za 2018 r. Ambasady Rzeczypospolitej Polskiej w Republice Litewskiej oraz sporządzone na ich podstawie sprawozdanie finansowe.

Uzasadnienie oceny ogólnej Sprawozdanie finansowe Ambasady, w postaci bilansu placówki za 2018 r., we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zostało zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawia rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej Placówki w zakresie aktywów i pasywów.

Zdarzenia i operacje gospodarcze, które wystąpiły w Ambasadzie w 2018 r., zostały prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych, tj. zgodnie z treścią ekonomiczną oraz na właściwych kontach, we właściwym okresie sprawozdawczym, zgodnie z zasadą chronologii.

W zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych stwierdzono nieprawidłowości polegające na stosowaniu programów komputerowych do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz księgi inwentarzowej środków trwałych i wyposażenia, niespełniających wymogów określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej⁴ kontrolowanej działalności

OBSZAR 1. Prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych

Opis stanu faktycznego

System rachunkowości

W Ambasadzie kierownikiem Referatu ds. Finansowych, któremu powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, była Pani Paulina Borowska-Skalska, powołana na to stanowisko z dniem 4 listopada 2013 r.

W 2018 r. księgi rachunkowe Placówki prowadzone były w oparciu o postanowienia określone w „Dokumentacji opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości w Ambasadzie RP w Wilnie” (dalej: Polityka rachunkowości), zatwierdzonej przez kierownika Placówki w dniu 15 lutego 2018 r. (poprzednio z 1 sierpnia 2017 r.).

Polityka rachunkowości zawierała, w szczególności: określenie roku obrotowego i okresów sprawozdawczych; metody wyceny aktywów i pasywów, plan kont (przekazany przez Biuro Finansowe Ministerstwa Spraw Zagranicznych), przyjęte zasady klasyfikacji zdarzeń. Zgodnie z polityką rachunkowości wykaz komputerowych zbiorów danych tworzących księgi rachunkowe, opis algorytmów i parametrów oraz programowych zasad ochrony danych przechowywane są

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 351, ze zm.

⁴ Oceny częściowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena częściowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

w Biurze Informatyki i Telekomunikacji Ministerstwa Spraw Zagranicznych. Kopia zapasowa ksiąg rachunkowych jest przechowywana także na serwerze Placówki. W Placówce stosowana była *Procedura zapisu aplikacji FKWIN na wskazanym zasobie sieciowym*, która opisuje sposób przekazywania kopii bazy danych FKWIN do Ministerstwa Spraw Zagranicznych (dalej:MSZ) przez placówki.

Polityka rachunkowości uwzględniała zmiany wynikające z rozporządzenia 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 Polskiej⁵, obowiązującego od 1 stycznia 2018 r.

Niezależnie od *Polityki rachunkowości* Placówka posiadała również instrukcję kasową zatwierdzoną do stosowania z dniem 1 lutego 2018 r. oraz instrukcję w sprawie obiegu i kontroli dokumentów i dowodów księgowych z dnia 15 lutego 2018 r. (poprzednio z dnia 1 sierpnia 2017 r.). Instrukcja w sprawie obiegu i kontroli dokumentów i dowodów księgowych została uaktualniona w dniu 30 kwietnia 2019 r. i 26 lipca 2019 r.

Księgi rachunkowe w 2018 r. prowadzone były w walucie EUR, przy wykorzystaniu programu komputerowego FKWIN, wersja 9.8.6 do 9.9.0. W ramach tego programu prowadzone były konta księgi głównej, konta ksiąg pomocniczych, dziennik oraz sporządzane były zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej i kont pomocniczych.

Uszczegółowieniem ewidencji analitycznej dotyczącej środków trwałych oraz wyposażenia były księgi inwentarzowe prowadzone w programie komputerowym LUPINE. Programy FKWIN i LUPINE nie są programami zintegrowanymi. Program FKWIN został opracowany przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych siłami własnymi przez Biuro Informatyki i Telekomunikacji. Został on przekazany do stosowania przez Biuro Finansów w Ministerstwie Spraw Zagranicznych i dopuszczony do użytkowania przez kierownika jednostki, poprzez stosowne zapisy w polityce rachunkowości. Kolejne wersje tego programu określone były przez MSZ, a informacja o nich przekazywana była placówce na bieżąco clarisami.

Program LUPINE został zakupiony przez Biuro Informatyki i Telekomunikacji MSZ na podstawie umowy z 2014 r. W ramach tej umowy Wykonawca udzielił MSZ bezterminowej licencji na korzystanie z tego programu zarówno przez Ministerstwo jak i przez jednostki podległe i nadzorowane przez Ministra Spraw Zagranicznych. Decyzję o wdrożeniu tego programu z dniem 1 stycznia 2015 r. przez wszystkie placówki zagraniczne podjął Dyrektor Biura Infrastruktury MSZ.

(akta kontroli str. 5-42, 41, 58-76, 301-313)

Księgowanie kosztów w systemie FKWIN przebiega według tzw. schematów księgowania opisanych w instrukcji użytkowania systemu. Opisy schematów księgowych wskazują jakie rodzaje operacji, na podstawie jakich dokumentów oraz po której stronie i na jakich kontach są księgowane półautomatycznie.

⁵ Dz.U.2017 poz. 1911, ze zm.

Wydruki księgowe z programu FKWIN ksiąg pomocniczych księgi głównej, zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej i ksiąg analitycznych oraz dziennika są trwale oznaczone nazwą jednostki, nazwą rodzaju księgi rachunkowej, nazwą programu przetwarzania danych, oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego, daty sporządzenia.

Dokumentacja księgowa (papierowa) była przechowywana w zabezpieczonym systemem dostępu archiwum Placówki.

W systemie FKWIN generowane były sprawozdania: bilans placówki, Rb-23PL sprawozdanie z rozliczenia środków pieniężnych placówki, Rb-27PL sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych placówki, Rb-28PL sprawozdanie z wykonania planu wydatków budżetowych placówki, Rb-34PL sprawozdanie z wykonania dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 163 ustawy o finansach publicznych⁶.

(akta kontroli str. 5-42, 50-58, 301-313)

Inwentaryzacja majątku

Placówka przeprowadziła na dzień 31 grudnia 2018 r. inwentaryzację środków pieniężnych w kasie i na rachunkach bankowych, należności oraz pozostałych aktywów i pasywów. Inwentaryzację środków pieniężnych w kasie przeprowadzono w drodze spisu z natury, natomiast środków pieniężnych na rachunkach bankowych, należności i zobowiązań, inwestycji (środków trwałych w budowie) przeprowadzono w drodze weryfikacji stanu księgowego i porównania sald kont z dokumentami źródłowymi. Inwentaryzację w tym zakresie przeprowadzano w terminach i w sposób przewidziany w ustawie o rachunkowości. Różnic inwentaryzacyjnych nie stwierdzono. Przeprowadzenie inwentaryzacji zostało prawidłowo udokumentowane i rozliczone.

Inwentaryzację środków trwałych i wyposażenia przeprowadzono w drodze spisu z natury, w okresie od 8 maja 2017 r. do 30 września 2017 r. na podstawie decyzji kierownika Placówki, w związku z § 40 ust. 3 pkt 1 Instrukcji w sprawie gospodarowania składnikami majątku na placówkach zagranicznych podległych Ministrowi Spraw Zagranicznych wprowadzonej zarządzeniem Nr 2 Dyrektora Generalnego Służby Zagranicznej z dnia 11 kwietnia 2014 r. Zachowany został termin inwentaryzacji tych składników określony w art. 26 ust. 3 pkt 3 ustawy o rachunkowości.

Komisja inwentaryzacyjna stwierdziła występowanie niedoborów inwentaryzacyjnych środków trwałych dotyczących czterech laptopów/notebook. Wyjaśniła, że komputery zostały przekazane do Ministerstwa Spraw Zagranicznych w związku z odwołaniem z Ambasady w Wilnie pracowników. Różnice inwentaryzacyjne zostały prawidłowo rozliczone w księgach rachunkowych.

(akta kontroli str. 99-105, 301-313)

⁶ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 869, ze zm).

Prowadzenie ksiąg rachunkowych

Dane bilansu otwarcia na dzień 1 stycznia 2018 r. kont księgi głównej i kont pomocniczych prawidłowo zostały wprowadzone na podstawie sald bilansu zamknięcia kont na dzień 31 grudnia 2017 r.

Obroty wynikające z zestawienia zapisów księgowych za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r., po wyeliminowaniu skutków podwójnego sumowania obrotów dotyczących zapisów wielopozycyjnych, zgodne były z obrotami zestawienia obrotów i sald kont księgi głównej i kont pomocniczych na dzień 31 grudnia 2018 r.

Dowody księgowe, stanowiące podstawę zapisów księgowych były rzetelne, tj. zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, w tym z umowami, decyzjami i innymi dokumentami leżącymi u podstaw tych operacji. Przeprowadzono ich formalną i merytoryczną kontrolę. Dowody te zawierały podpisy stwierdzające ich zakwalifikowanie do ujęcia w księgach rachunkowych oraz dekretację. Zdarzenia gospodarcze ujęto w księgach rachunkowych, zgodnie z treścią ekonomiczną na właściwych kontach syntetycznych i analitycznych.

(akta kontroli str. 39-42, 50-61, 77-98, 310-313, 322-374)

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

Programy komputerowe, tj. finansowo-księgowy FKWIN służący do prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz program LUPINE służący do prowadzenia księgi inwentarzowej środków trwałych i wyposażenia, która stanowi uszczegółowienie zapisów na kontach księgi głównej, nie spełniały wymogów określonych w ustawie o rachunkowości oraz w określonych obszarach nie posiadały niezbędnej funkcjonalności lub błędnie działały.

W odniesieniu do programu FKWIN stwierdzono między innymi, że program pomimo automatycznego generowania *Bilansu otwarcia* zawiera funkcję *Modyfikuj bilans otwarcia*, która pozwala na zmianę kwot tego bilansu, w wyniku czego program nie zapewnia w sposób automatyczny ciągłości bilansowej. Wydruki zestawienia obrotów i sald nie były na kolejnych stronach sumowane w sposób ciągły w roku obrotowym. W dzienniku księgowym błędnie sumowano obroty dziennika, poprzez uwzględnianie w sumie jego obrotów zawyżonych kwot wynikających z zapisów wielowierszowych pozycji księgowych; w odniesieniu do dziennika księgowym nie zachowano ciągłości obrotów z poprzedniego miesiąca, różnice wystąpiły w każdym miesiącu (przykładowo suma obrotów bilansu zamknięcia na koniec sierpnia 2018 r. wyniosła 58.859.935,68 EUR, a obroty na początek okresu w dzienniku za wrzesień 2018 r. wyniosły 58.777.341,74 EUR, różnica stanowiła 82.593,94 EUR; suma obrotów dziennika na koniec września 2018 r. wyniosła 66.283.559,14 EUR, a obroty na początek okresu w dzienniku za październik 2018 r. wyniosły 63.954.249,16 EUR, różnica 2.329.309,98 EUR); analiza danych wskazuje, że program FKWIN na przełomie miesiący przenosząc obroty na początek kolejnego okresu eliminuje zawyżone obroty dziennika poprzedniego miesiąca wynikające z wielowierszowych pozycji księgowych.

Obroty zestawienia obrotów i sald bezpośrednio nie wykazywały zgodności z obrotami dziennika księgowania, co wynikało z uwzględniania w sumie obrotów dziennika, zawyżonych obrotów o kwoty wynikające z zapisów wielowierszowych, po wyeliminowaniu w pozaprogramowy sposób podwojonych kwot wynikających z zapisów wielowierszowych, obroty dziennika i zestawienia obrotów i sald były zgodne. Powyższe wskazuje, że program FKWIN nie spełnia wymogów określonych w ustawie o rachunkowości:

- art. 13 ust. 5 zgodnie z którym przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów, wydruki powinny być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym;
- art. 18 ust. 1, zgodnie z którym obroty zestawienia obrotów i sald powinny być zgodne z obrotami dziennika.

Kierownik Referatu ds. Finansowych wyjaśniła, że różnica obrotów prawdopodobnie wynika z błędu systemu FKWIN, nie umiała wskazać jakie dane są dodatkowo uwidaczniane.

W odniesieniu do programu LUPINE stwierdzono między innymi, że system generuje księgę inwentarzową jedynie na dzień bieżący, tj. dzień w którym jest ona sporządzana/drukowana. Na wydruku brak oznaczenia co do nazwy jednostki, daty sporządzenia, daty według stanu na jaki dzień wykazano stany składników oraz nazwy programu przetwarzania danych. Nie jest podliczona wartość wykazanych składników majątkowych na poszczególnych stronach wydruku, a na jego końcu brak jest podsumowania wartości wykazanych składników. System nie daje możliwości wygenerowania w dowolnym momencie księgi inwentarzowej na dany dzień np. na dzień bilansowy (31 grudnia 2018 r.). Nie można wygenerować wykazu/listy składników przyjętych (przychodu) i zlikwidowanych, sprzedanych lub przekazanych (rozchodu) w określonym okresie, np. od 1 stycznia 2018 r. do 31 grudnia 2018 r.

Powyższe wskazuje, że program LUPINE nie spełniał wymogów określonych w ustawie o rachunkowości, w szczególności

- art. 13 ust. 4 pkt 1, zgodnie z którym księgi rachunkowe powinny być trwale oznaczone nazwą jednostki, której dotyczą oraz nazwą programu przetwarzania;
- art. 13 ust. 5, zgodnie z którym przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów; wydruki powinny być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym;
- art. 16 ust. 1, zgodnie z którym konta ksiąg pomocniczych, będące uszczegółowieniem i uzupełnieniem zapisów kont księgi głównej powinny być uzgodnione z saldami i zapisami na tych kontach,

Kierownik Referatu ds. Administracyjnych Pan Bogdan Jakubik (od 1 kwietnia 2019 r.) podał, że program LUPINE został zakupiony przez Biuro Informatyki

i Telekomunikacji MSZ, został wprowadzony do użytkowania na podstawie claris MSZ BI z dnia 28 lipca 2014 r.

(akta kontroli str. 5, 13-26, 50-60, 77-98, 300-313)

OCENA CZĄSTKOWA Zdarzenia i operacje gospodarcze, które wystąpiły w Ambasadzie w 2018 r., zostały prawidłowo ujęte w księgach rachunkowych, tj. zgodnie z treścią ekonomiczną oraz na właściwych kontach syntetycznych i analitycznych, we właściwym okresie sprawozdawczym, zgodnie z zasadą chronologii, co Najwyższa Izba Kontroli ocenia pozytywnie.

Jednak stosowane w placówkach, a tym samym i w kontrolowanej Ambasadzie programy komputerowe, tj. finansowo-księgowy FKWIN oraz do ewidencji środków trwałych LUPINE, nie spełniały wszystkich wymogów określonych w ustawie o rachunkowości.

OBSZAR

2. Prawidłowość sporządzonych sprawozdań finansowych

Opis stanu faktycznego

Bilans

Bilans na dzień 31 grudnia 2018 r. wykazuje aktywa w kwocie 32.692.014,73 EUR, z czego 27.185.786,24 EUR dotyczy rzeczowych aktywów trwałych i 5.506.228,49 EUR środków pieniężnych.

W pasywach bilansu wykazano kwotę 32.692.014,73 EUR, z czego 32.466.571,16 EUR dotyczy funduszy Placówki, a 225.443,57 EUR zobowiązań.

Dane wykazane w bilansie na dzień 31 grudnia 2018 r. zgodne są z ewidencją księgową i zostały zakwalifikowane do odpowiednich pozycji sprawozdania, zgodnie z ich treścią ekonomiczną.

Bilans został sporządzony w terminie, tj. 7 stycznia 2019 r. i podpisany przez kierownika Placówki i głównego księgowego Placówki.

(akta kontroli str. 12-42, 318-321)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości

OCENA CZĄSTKOWA

Sprawozdanie finansowe Ambasady, w postaci bilansu placówki za 2018 r. we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zostało zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami i przedstawia rzetelny obraz sytuacji majątkowo-finansowej placówki w zakresie aktywów i pasywów.

IV. Wnioski

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

Wnioski Podjęcie działań w celu zapewnienia Ambasadzie przez Ministerstwo Spraw Zagranicznych programów do prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym, do prowadzenia ewidencji analitycznej środków trwałych i wyposażenia), spełniających wszystkie wymogi określone w ustawie o rachunkowości.

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 Dyrektora Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli. 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 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosku pokontrolnego 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, września 2019 r.

Kontroler
Jolanta Balcerkiewicz
Główny specjalista kontroli
państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Departament Budżetu i Finansów
Dyrektor
Stanisław Jarosz

.....
podpis

.....
podpis