

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

DEPARTAMENT ADMINISTRACJI PUBLICZNEJ

KAP.430.014.2019

Nr ewid. 59/2019/P/19/001/KAP

Informacja o wynikach kontroli

WYKONANIE BUDŻETU PAŃSTWA W 2018 R. W CZĘŚCI 82 – SUBWENCJE OGÓLNE DLA JEDNOSTEK SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO

Warszawa, maj 2019 r.

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

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

Informacja o wynikach kontroli

**Wykonanie budżetu państwa w 2018 r.
w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek
samorządu terytorialnego**

p.o. Dyrektor Departamentu Administracji Publicznej



Bogdan Skwarka

Zatwierdzam:

Krzysztof Kwiatkowski



Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Warszawa, 17 maja 2019 r.

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

Spis treści

I. Wprowadzenie	4
II. Ocena kontrolowanej działalności	5
1. Ocena ogólna	5
2. Uwagi i wnioski.....	6
III. Wyniki kontroli wykonania budżetu państwa.....	7
1. Dochody budżetowe	7
2. Wydatki budżetu państwa	10
3. Sprawozdawczość.....	13
4. Księgi rachunkowe	14
IV. Informacje dodatkowe.....	16
Załączniki	17

I. Wprowadzenie

Dysponentem części budżetowej 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego jest Minister Finansów (dalej: Minister), a do dnia 9 stycznia 2018 r. był Minister Rozwoju i Finansów. W 2018 r. w części budżetowej 82 nie funkcjonowali dysponenci niższego stopnia. Działania związane z wykonaniem budżetu państwa w części 82 były realizowane przez Departament Finansów Samorządu Terytorialnego w Ministerstwie Finansów (dalej: Departament ST). Do zadań Departamentu ST należało m.in.:

- prowadzenie spraw związanych z planowaniem i ustalaniem kwot poszczególnych części subwencji ogólnej i wpłat do budżetu państwa oraz podziałem rezerwy subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego,
- ustalanie dla jednostek samorządu terytorialnego kwot subwencji ogólnej i wpłat do budżetu państwa, a także informowanie tych jednostek o wysokości ustalonych kwot,
- monitorowanie i analizowanie terminowości oraz prawidłowości regulowania zobowiązań z tytułu zwrotów nienależnie otrzymanych części subwencji ogólnej, a także inicjowanie postępowania egzekucyjnego wobec jednostek samorządu terytorialnego w zakresie wpłat do budżetu państwa i nienależnie otrzymanych części subwencji ogólnej,
- prowadzenie ewidencji finansowo-księgowej dochodów i wydatków w części 82 budżetu państwa oraz sporządzanie sprawozdań budżetowych i finansowych w zakresie tej części budżetowej.

W ramach części 82 finansowano subwencje ogólne przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego z budżetu państwa zgodnie z przepisami ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹ (dalej: ustawa o dochodach j.s.t.).

Celem kontroli była ocena wykonania budżetu państwa na rok 2018, pod względem legalności, celowości, rzetelności i gospodarności działań podejmowanych przez dysponenta części budżetowej 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, w związku z wykonywaniem ustawy budżetowej na rok 2018² (dalej: ustawa budżetowa) w ramach tej części budżetu państwa.

Zakres kontroli obejmował:

- wykonanie dochodów budżetowych,
- wykonanie wydatków budżetu państwa,
- sporządzenie rocznych sprawozdań budżetowych za rok 2018 oraz sprawozdań za IV kwartał 2018 r. w zakresie operacji finansowych,
- prowadzenie ksiąg rachunkowych,
- nadzór i kontrolę sprawowane przez dysponenta części budżetu państwa w trybie art. 175 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych³ (dalej: ufp).

W 2018 r. w części 82 zrealizowano dochody w wysokości 2 355 211,1 tys. zł (0,6% dochodów budżetu państwa) oraz wydatki budżetu państwa w wysokości 56 429 727,0 tys. zł (14,5% wydatków budżetu państwa).

Kontrola została przeprowadzona na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴.

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1530, ze zm.

² Ustawa budżetowa na rok 2018 z dnia 11 stycznia 2018 r. (Dz. U. poz. 291).

³ Dz. U. z 2019 r. poz. 869.

⁴ Dz. U. z 2019 r. poz. 489.

II. Ocena kontrolowanej działalności

1. Ocena ogólna⁵

Najwyższa Izba Kontroli stwierdza, że Minister wykonując budżet państwa w 2018 r. w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego rzetelnie i zgodnie z obowiązującymi przepisami: wyliczył części subwencji ogólnej należne jednostkom samorządu terytorialnego oraz wysokości wpłat do budżetu państwa, zrealizował zaplanowane dochody, terminowo oraz w prawidłowych kwotach przekazał środki do jednostek samorządu terytorialnego, a także rozdysponował środki z rezerw subwencji ogólnej.

W wyniku kontroli 5,2% wykonanych dochodów oraz 17,3% wykonanych wydatków stwierdzono, że zostały one rzetelnie zaplanowane (z wyjątkiem wydatków na część rekompensującą subwencji ogólnej) oraz zrealizowane z zachowaniem zasad gospodarowania środkami publicznymi określonych w ufp i aktach wykonawczych. Nieprawidłowość, polegająca na nierzetelnym zaplanowaniu wydatków części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin, nie miała wpływu na prawidłowość wydatkowania środków części budżetowej 82.

Roczne sprawozdania dysponenta części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego za 2018 r.:

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

oraz sprawozdania w zakresie operacji finansowych za IV kwartał 2018 r., tj. o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (Rb-N) i zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z), zostały sporządzone na podstawie danych wynikających z ewidencji księgowej, terminowo i – z wyjątkiem sprawozdania Rb-27 – prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym.

Stwierdzona w sprawozdaniu Rb-27 nieprawidłowość polegała na wykazaniu należności w kwocie 12 594,5 tys. zł, których pierwotny termin płatności przypadał w 2019 r., co było niezgodne z § 7 ust. 2 pkt 2 i 5 instrukcji sporządzania sprawozdania Rb-27, zawartej w załączniku Nr 34 do rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 9 stycznia 2018 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej⁶ (dalej: rozporządzenie w sprawie sprawozdawczości budżetowej). Ponadto – co NIK oceniła jako nierzetelność – nie była prowadzona ewidencja analityczna do konta 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych* w zakresie pierwotnego terminu płatności, która dawałaby możliwość łatwego pozyskania danych do prawidłowego sporządzenia sprawozdania budżetowego Rb-27.

W związku z tym, że wymiar kwotowy nieprawidłowości w sprawozdaniu Rb-27 przekroczył przyjęte w kontroli progi istotności, NIK opiniuje sprawozdania dysponenta części 82 w formie opisowej.

Na podstawie przeprowadzonej kontroli ksiąg rachunkowych, stanowiących podstawę sporządzenia wyżej wymienionych sprawozdań, zidentyfikowano nieprawidłowości wskazujące, że księgi te, obejmujące zapisy dotyczące dochodów i wydatków oraz związanych z nimi należności i zobowiązań prowadzone były nieprawidłowo.

1. Na koncie 226 – *Długoterminowe należności budżetowe*, zaewidencjonowano raty przypadające do spłaty w 2019 r. w łącznej wysokości 3 016,6 tys. zł, które według definicji zawartej w art. 3 ust. 1

⁵ W kontroli wykonania budżetu państwa w 2018 r. Najwyższa Izba Kontroli stosuje następujące oceny: pozytywna i negatywna. W przypadku gdy nie zostały spełnione kryteria ani dla oceny pozytywnej, ani dla negatywnej, stosuje się ocenę w formie opisowej.

⁶ Dz. U. poz. 109, ze zm.

pkt 18 lit. c ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁷ (dalej: uor lub ustawa o rachunkowości) były należnościami krótkoterminowymi, zatem powinny być zaewidencjonowane na koncie 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych*. Takie księgowanie było niezgodne z zasadami funkcjonowania kont 221 i 226 wynikającymi z załącznika nr 3 do 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 Polskiej⁸ (dalej: rozporządzenie w sprawie rachunkowości oraz planów kont).

2. Nie podejmowano działań w celu dostosowania obowiązującej w części 82 polityki rachunkowości do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont.
3. Księgi rachunkowe za 2018 r. zostały zamknięte pomimo tego, że nie upłynął ostateczny termin zamknięcia ksiąg określony w § 26 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, a istniało ryzyko zidentyfikowania istotnych błędów skutkujących koniecznością korekty zapisów księgowych (okazało się, że taka konieczność po zamknięciu ksiąg wystąpiła). Zamknięcie ksiąg w tej sytuacji było działaniem nierzetelnym i skutkowało koniecznością otwarcia uprzednio zamkniętych ksiąg rachunkowych, a w myśl art. 12 ust. 5 uor zamknięcie ksiąg rachunkowych powinno nieodwracalnie wykluczyć możliwość dokonywania zapisów księgowych.

W ocenie NIK, przyjęty system kontroli zarządczej nie zapewniał w sposób racjonalny prawidłowości i rzetelności sporządzania sprawozdań budżetowych oraz prowadzenia ksiąg rachunkowych.

W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, zgodnie z przyjętymi przez NIK kryteriami ocen, do ogólnej oceny wykonania budżetu państwa w części 82 została zastosowana ocena w formie opisowej.

Kalkulacja oceny ogólnej wykonania budżetu państwa w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego przedstawiona została w załączniku nr 1 do niniejszej informacji.

2. Uwagi i wnioski

W wyniku przeprowadzonej kontroli Najwyższa Izba Kontroli wnioskuje o:

- podjęcie działań zmierzających do niezwłocznego dostosowania polityki rachunkowości do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont,
- zapewnienie w systemie finansowo-księgowym, wykorzystywanym do prowadzenia ksiąg rachunkowych części 82, rozwiązań, które pozwolą na dokonywanie korekt błędnych zapisów bez konieczności otwierania zamkniętych okresów sprawozdawczych, do czasu ostatecznego i nieodwracalnego zamknięcia ksiąg rachunkowych, a także umożliwią uzgodnienie obrotów dziennika z obrotami zestawienia obrotów i sald przed zamknięciem miesiąca.

Ponadto, Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę na konieczność kontynuacji działań służących skróceniu postępowań administracyjnych dotyczących zwrotu nienależnych kwot części oświatowej subwencji ogólnej, w celu realizowania przez Ministra obowiązku wynikającego z art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy o dochodach j.s.t.

Aktualny pozostał ubiegłoroczny wniosek pokontrolny NIK dotyczący rzetelnego planowania wydatków części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin, którego realizacja nie była możliwa w 2018 r. z uwagi na fakt, że wniosek został sformułowany po uchwaleniu ustawy budżetowej na rok 2018.

⁷ Dz. U. z 2019 r. poz. 351.

⁸ Dz. U. poz. 1911, ze zm.

III. Wyniki kontroli wykonania budżetu państwa

Minister sprawował nadzór i kontrolę nad realizacją budżetu państwa w części 82, o którym mowa w art. 175 ust. 1 i 2 ufp, m.in. w oparciu o sporządzane przez Departament ST pisemne kwartalne analizy zawierające informacje o prawidłowości i terminowości pobierania dochodów oraz zgodności wydatków z planowanym przeznaczeniem.

1. Dochody budżetowe

Minister, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o dochodach j.s.t., wyliczył wysokość wpłat do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą i część regionalną subwencji ogólnej oraz terminowo poinformował jednostki samorządu terytorialnego o planowanych, jak i wynikających z ustawy budżetowej kwotach wpłat do budżetu państwa. Ponadto, w związku z tym, że dochody z tytułu udziału we wpływach z podatku dochodowego, osiągnięte przez województwo mazowieckie dokonujące wpłat z przeznaczeniem na część regionalną subwencji ogólnej na 2018 r., obliczone w sposób wskazany w art. 70a ust. 4 ustawy o dochodach j.s.t., nie obniżyły się, Minister pismem z 27 września 2018 r. poinformował to województwo o pozostawieniu kwoty wpłat na niezmiennym poziomie.

1.1. Realizacja dochodów budżetowych

Dochody budżetowe zaplanowane w ustawie budżetowej na rok 2018 w części 82 w kwocie 2 262 359,0 tys. zł zostały zrealizowane w wysokości 2 355 211,1 tys. zł, tj. 104,1% kwoty planowanej oraz 105,5% dochodów wykonanych w 2017 r. (2 232 914,8 tys. zł). Uzyskanie dochodów większych niż planowano wynikało przede wszystkim ze zwrotów przez jednostki samorządu terytorialnego nienależnych kwot części oświatowej subwencji ogólnej w łącznej wysokości 94 959,8 tys. zł (zwrotów dokonano na podstawie decyzji Ministra z 2018 r. i lat wcześniejszych).

Na dochody zrealizowane w 2018 r. składały się:

- wpłaty 95 gmin na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin w wysokości 610 964,5 tys. zł;
- wpłaty 20 powiatów i 34 miast na prawach powiatu na część równoważącą subwencji ogólnej dla powiatów w wysokości 1 272 147,6 tys. zł;
- wpłaty województwa mazowieckiego na część regionalną subwencji ogólnej w wysokości 376 353,0 tys. zł;
- zwroty do budżetu państwa nienależnie pobranych kwot części oświatowej i części wyrównawczej subwencji ogólnej w wysokości 95 553,4 tys. zł;
- odsetki z tytułu nieterminowych wpłat wnoszonych przez jednostki samorządu terytorialnego oraz odsetki od nienależnie otrzymanych kwot subwencji ogólnej w wysokości 192,6 tys. zł.

Zestawienie dochodów budżetowych w 2018 r., według klasyfikacji budżetowej, zostało przedstawione w załączniku nr 2 do informacji.

W 2018 r. Minister, na podstawie art. 36 ust. 1 pkt 3 ustawy o dochodach j.s.t., w drodze czterech decyzji zwiększył dwóm gminom wpłatę do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej dla gmin na lata 2016–2018 o łączną kwotę 500,1 tys. zł. Decyzje zostały wydane na podstawie sporządzonych przez gminy i przekazanych przez regionalne izby obrachunkowe korekt sprawozdań z wykonania dochodów podatkowych w latach 2014–2016 (Rb-PDP).

W wystąpieniu pokontrolnym⁹ skierowanym do Ministra Rozwoju i Finansów po kontroli *P/17/001 Wykonanie budżetu państwa w 2016 r. w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego*, NIK wniosowała o bezzwłoczne wszczynanie postępowań administracyjnych w sprawie

⁹ KAP.410.001.12.2017 z dnia 21 kwietnia 2017 r.

zwiększenia jednostkom samorządu terytorialnego kwoty wpłat z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej. Ustalono, że w 2018 r. wniosek został zrealizowany.

Minister, na podstawie art. 36 ust. 1 pkt 2 oraz art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy o dochodach j.s.t., wydał 289 decyzji (na łączną kwotę 66 211,8 tys. zł), zobowiązujących jednostki samorządu terytorialnego do zwrotu kwot subwencji ogólnej nienależnie uzyskanych w latach poprzedzających rok 2018, z tego:

- 269 decyzji dotyczyło zwrotu części oświatowej subwencji ogólnej w łącznej wysokości 65 618,2 tys. zł,
- 20 decyzji dotyczyło zwrotu części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin w łącznej wysokości 593,6 tys. zł.

Szczegółowe badanie 25 decyzji Ministra w sprawie zwrotu nienależnie uzyskanych kwot części oświatowej i części wyrównawczej subwencji ogólnej za lata poprzedzające rok 2018 na łączną kwotę 33 342,2 tys. zł (50,4% łącznej kwoty nienależnie uzyskanych części subwencji ogólnej), wykazało, że badane decyzje o zwrocie nienależnej części oświatowej zostały wydane po otrzymaniu informacji o stwierdzonych (przez urzędy kontroli skarbowej, izby administracji skarbowej lub urzędy celno-skarbowe) nieprawidłowych danych wykazanych w systemie informacji oświatowej, o którym mowa w art. 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o systemie informacji oświatowej¹⁰, stanowiących podstawę naliczenia części oświatowej subwencji ogólnej. Natomiast decyzje dotyczące części wyrównawczej wydano po otrzymaniu, za pośrednictwem regionalnych izb obrachunkowych, skorygowanych sprawozdań gmin z wykonania dochodów podatkowych (Rb-PDP). Do 31 grudnia 2018 r., w ramach badanych decyzji, od jednostek samorządu terytorialnego uzyskano dochód budżetu państwa w łącznej kwocie 13 883,1 tys. zł (41,6% kwoty należności głównej ujętej w badanych decyzjach) i odsetki w kwocie 36,4 tys. zł.

W wystąpieniu pokontrolnym¹¹ skierowanym do Ministra Finansów po kontroli *P/18/001 Wykonanie budżetu państwa w 2017 r. w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego*, NIK sformułowała wniosek o wydawanie decyzji zobowiązujących do zwrotu nienależnie otrzymanych kwot części wyrównawczej subwencji ogólnej dla gmin po upływie terminu wyznaczonego gminie na zapoznanie się z aktami sprawy i wypowiedzenie się co do zebranego w sprawie materiału. Ustalono, że w 2018 r. wniosek został zrealizowany.

Ponadto w powyższym wystąpieniu, a następnie w piśmie skierowanym do Prezesa Rady Ministrów w trybie art. 62a ustawy o NIK, Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę na powtarzające się kolejny rok przypadki długotrwałego wydawania decyzji ministra właściwego do spraw finansów publicznych dotyczących zwrotu nienależnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej za lata poprzedzające rok budżetowy. Zwłoka (nawet kilkuletnia) wynikała z braku niezbędnych – zdaniem Ministerstwa Finansów – stanowisk Ministerstwa Edukacji Narodowej, o których przedstawienie Ministerstwo Finansów wielokrotnie występowało.

Ustalono, że w 2018 r. w działania na rzecz poprawy współpracy Ministerstwa Finansów z Ministerstwem Edukacji Narodowej przy wydawaniu decyzji dotyczących zwrotu części oświatowej subwencji ogólnej, włączyła się Kancelaria Prezesa Rady Ministrów (m.in. prosząc MEN o przekazanie informacji o stanie rozpatrywanych spraw i pilne wydanie wszystkich zaległych stanowisk). W 2018 r. Minister Finansów, po uzyskaniu zaległych stanowisk MEN, wydał decyzje II instancji dotyczące zwrotu przez 11 jednostek samorządu terytorialnego nienależnej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej, których wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy wpłynęły do Ministerstwa Finansów w latach 2014–2016.

¹⁰ Dz. U. z 2018 r. poz. 1900, ze zm.

¹¹ KAP.410.001.12.2018 z dnia 17 kwietnia 2018 r.

W trakcie badania 20 decyzji Ministra Finansów wydanych w 2018 r. zobowiązujących jednostki samorządu terytorialnego do zwrotu nienależnych kwot części oświatowej subwencji ogólnej stwierdzono, że w typowych, niebudzących wątpliwości przypadkach, decyzje administracyjne zostały wydane w oparciu o ustalenia przedstawione przez organy kontroli, bez potrzeby uzyskania stanowiska Ministerstwa Edukacji Narodowej. W tych przypadkach decyzje były wydane w ciągu kilku miesięcy od dnia otrzymania ustaleń kontroli. Natomiast w sprawach uznanych za szczególnie skomplikowane, Ministerstwo Finansów kierowało i regularnie ponawiało prośby do Ministerstwa Edukacji Narodowej o wydanie indywidualnej opinii. W związku z oczekiwaniem na opinię MEN, 10 z 20 badanych decyzji Ministra Finansów, zostało wydanych po ponad roku od dnia otrzymania przez Ministerstwo Finansów ustaleń kontroli wskazujących na zawyżenie subwencji, przy czym trzy decyzje wydano po upływie dwóch lat.

Dostrzegając skalę działań podejmowanych przez Ministerstwo Finansów w celu skrócenia procesu prowadzenia postępowań administracyjnych, Najwyższa Izba Kontroli zwróciła uwagę na konieczność kontynuacji tych działań w celu zrealizowania przez Ministra Finansów obowiązku wynikającego z art. 37 ust. 1 pkt 2 ustawy o dochodach j.s.t.

1.2. Należności pozostałe do zapłaty

Na koniec 2018 r. w części 82 wystąpiły należności budżetowe w kwocie 124 135,5 tys. zł, z czego zaległości stanowiły kwotę 14 565,1 tys. zł. W porównaniu do 2017 r. należności były niższe o 44 383,4 tys. zł (tj. o 26,3%), a zaległości o 3149,1 tys. zł (tj. o 17,8%). Zmniejszenie stanu należności i zaległości wynikało przede wszystkim z wyegzekwowania części przypisanych należności z tytułu nienależnie pobranej części oświatowej subwencji ogólnej za lata ubiegłe.

Zaległości we wpłatach do budżetu państwa z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej

W związku z zaległymi wpłatami na część równoważącą subwencji ogólnej, Minister w 2018 r. wystawił dwóm jednostkom samorządu terytorialnego łącznie 10 wezwań do zapłaty (z tego: dziewięć gminie Bogatynia i jedno gminie Siechnice), gminie Bogatynia wydał dwie decyzje określające wysokość zobowiązania, wystawił upomnienie i tytuł wykonawczy. Ponadto, na podstawie art. 55 § 2 i art. 62 § 1 i 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹² (dalej: Ordynacja podatkowa), wydał gminie Bogatynia, dokonującej wpłat w niepełnej wysokości, 12 *Postanowień w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości*. Do 31 grudnia 2018 r. zaległości jednostek samorządu terytorialnego z tytułu wpłat z przeznaczeniem na część równoważącą subwencji ogólnej (z wyjątkiem zaległości gminy Bogatynia) zostały zapłacone. Na dzień 31 grudnia 2018 r. zaległość gminy Bogatynia wynosiła 4383,7 tys. zł, w tym odsetki 71,5 tys. zł.

Zaległości w zwrotach do budżetu państwa nienależnie otrzymanych kwot części oświatowej subwencji ogólnej

W 2018 r. Minister wystawił 80 wezwań do zapłaty z tytułu zwrotu nienależnie otrzymanej kwoty części oświatowej subwencji ogólnej, sporządził 32 upomnienia oraz wystawił cztery tytuły wykonawcze, co skutkowało zmniejszeniem zaległości z tego tytułu na koniec 2018 r. w porównaniu do 2017 r. o 6610,6 tys. zł (tj. o 39,4%).

Rozłożenie należności na raty

Minister, na podstawie art. 67a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, wydał 15 jednostkom samorządu terytorialnego 18 decyzji o rozłożeniu na raty lub o odroczeniu terminu spłaty należności budżetu państwa z tytułu zwrotu nienależnie uzyskanych kwot części oświatowej subwencji ogólnej na łączną

¹² Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.

kwotę 18 563,7 tys. zł. W przypadku 22 jednostek samorządu terytorialnego Minister odmówił rozłożenia na raty lub odroczenia terminu spłaty ich zobowiązań, jednemu powiatowi oraz jednej gminie odmówił zastosowania kolejnych ulg w spłacie zobowiązań, a wobec siedmiu jednostek samorządu terytorialnego umorzył postępowanie. Szczegółowe badanie sześciu decyzji o rozłożeniu na raty lub o odroczeniu terminu spłaty należności budżetu państwa na łączną kwotę 10 692,0 tys. zł oraz jednej decyzji odmawiającej gminie zastosowania ulgi w spłacie należności w wysokości 3771,2 tys. zł wykazało, że ich wydanie było celowe i poprzedzone rzetelną analizą sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego wnioskujących o zastosowanie ulgi.

2. Wydatki budżetu państwa

Minister, z zachowaniem terminów określonych w art. 33 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o dochodach j.s.t., poinformował poszczególne jednostki samorządu terytorialnego o planowanych jak i wynikających z ustawy budżetowej na 2018 r. rocznych kwotach poszczególnych części subwencji ogólnej. Na podstawie art. 2 ust. 4 ustawy z dnia 14 września 2016 r. o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹³, Minister poinformował województwa o kwocie stanowiącej 90% części regionalnej subwencji ogólnej. W związku z tym, że w 2018 r. kwota wpłat województw do budżetu państwa nie została zmniejszona w sposób określony w art. 70a ust. 4 ustawy o dochodach j.s.t., Minister stosownie do art. 2 ust. 5 ww. ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, pismem z dnia 27 września 2018 r. poinformował województwa o zwiększeniu do 100% kwoty części regionalnej subwencji ogólnej na 2018 r.

Wydatki budżetowe w części 82 zostały zaplanowane w ustawie budżetowej w kwocie 56 444 715,0 tys. zł i nie były w trakcie roku zwiększane. Podsekretarz stanu Pan Tomasz Robaczyński decyzją z 22 listopada 2018 r. zablokował wydatki w wysokości 14 985,6 tys. zł, tj. 88,2% kwoty zaplanowanej w części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin (17 000,0 tys. zł). Decyzja została podjęta po analizie wniosków gmin o przyznanie w 2018 r. części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów, wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie specjalnych stref ekonomicznych. Analiza wniosków wykazała, że wydatki z tytułu części rekompensującej subwencji ogólnej będą niższe od zaplanowanych. 27 grudnia 2018 r., na podstawie art. 38d ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o szczególnych rozwiązaniach służących realizacji ustawy budżetowej na rok 2018¹⁴, Minister Finansów zmniejszył wydatki części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin o zablokowaną wcześniej kwotę.

Zdaniem NIK, wydatki na część rekompensującą subwencji ogólnej dla gmin na 2018 r., podobnie jak na 2017 r.¹⁵, zostały zaplanowane nierzetelnie. Ustalono, że gminy, zgodnie z § 5 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 kwietnia 2004 r. w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytków dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych¹⁶, przekazały w 2017 r. Ministrowi Rozwoju i Finansów informację o przewidywanej wysokości ubytku dochodów w 2017 r., wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Przewidywana wysokość ubytku dochodów wynosiła łącznie 2432,1 tys. zł. W związku z tym, że kwotę części rekompensującej subwencji dla gmin ustala się w wysokości równowartości ubytku dochodów, zdaniem NIK, nie było uzasadnienia dla planowania kwoty siedmiokrotnie wyższej.

Wydatki w części 82 zostały zrealizowane w kwocie 56 429 727,0 tys. zł, co stanowiło prawie 100,0% planu oraz 104,0% wydatków zrealizowanych w 2017 r. Wszystkie wydatki zostały zrealizowane w dziale 758 – Różne rozliczenia, w ramach dwóch grup ekonomicznych (dotacje i subwencje 99,5%

¹³ Dz. U. poz. 1609.

¹⁴ Dz. U. poz. 2371, ze zm.

¹⁵ Wystąpienie pokontrolne KAP.410.001.12.2018 z dnia 17 kwietnia 2018 r.

¹⁶ Dz. U. Nr 65, poz. 599, ze zm.

oraz wydatki majątkowe 0,5%, które zostały przeznaczone na inwestycje na drogach publicznych powiatowych i wojewódzkich oraz na drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych w granicach miast na prawach powiatu).

Zestawienie wydatków budżetowych w 2018 r., według klasyfikacji budżetowej, zostało przedstawione w załączniku nr 3 do informacji.

Część oświatowa subwencji ogólnej została przekazana wszystkim jednostkom samorządu terytorialnego w łącznej kwocie 43 075 129,0 tys. zł (w tym 184 117,8 tys. zł z tytułu rozdysponowania środków z rezerwy części oświatowej subwencji ogólnej), z tego:

- 28 062 379,0 tys. zł (w tym 163 598,1 tys. zł środki z rezerwy) – 2478 gminom,
- 14 425 860,6 tys. zł (w tym 20 345,1 tys. zł środki z rezerwy) – 314 powiatom i 66 miastom na prawach powiatu (wszystkie miasta na prawach powiatu otrzymały część gminną i powiatową części oświatowej subwencji ogólnej),
- 586 889,5 tys. zł (w tym 174,6 tys. zł środki z rezerwy) – 16 województwom.

Wydzielona z części oświatowej subwencji ogólnej rezerwa na 2018 r. (0,4% części oświatowej) w wysokości 172 300,8 tys. zł, w trakcie roku budżetowego została zwiększona o kwotę 11 817,0 tys. zł (pochodzącą ze zmniejszeń części oświatowej subwencji ogólnej na 2018 r.) do 184 117,8 tys. zł. Środki z rezerwy zostały rozdysponowane na podstawie 12 wniosków Ministra Edukacji Narodowej, w oparciu o kryteria podziału rezerwy zaakceptowane przez Stronę Samorządową Zespołu ds. Edukacji, Kultury i Sportu Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, w terminie do 30 listopada 2018 r., tj. zgodnie z art. 28 ust. 3 i 4 ustawy o dochodach j.s.t. Środkami z rezerwy dofinansowano w szczególności: wzrost zadań szkolnych i pozaszkolnych (37,0% rezerwy), wyposażenie szkół podstawowych w pomoce dydaktyczne do realizacji podstawy programowej z przedmiotów przyrodniczych (36,1% rezerwy), doposażenie nowych pomieszczeń szkół i placówek w sprzęt szkolny i pomoce dydaktyczne (12,9% rezerwy).

Część wyrównawcza subwencji ogólnej została przekazana terminowo jednostkom samorządu terytorialnego w łącznej kwocie 10 707 102,1 tys. zł, z tego:

- 7 448 413,7 tys. zł – 2126 gminom,
- 2 080 887,0 tys. zł – 287 powiatom i 25 miastom na prawach powiatu,
- 1 177 801,4 tys. zł – 14 województwom.

Część równoważąca i część regionalną subwencji ogólnej przekazano terminowo jednostkom samorządu terytorialnego w łącznej kwocie 2 097 314,9 tys. zł, z tego:

- 448 814,3 tys. zł z części równoważącej – 1515 gminom,
- 1 272 147,6 tys. zł z części równoważącej – 312 powiatom i 66 miastom na prawach powiatu,
- 376 353,0 tys. zł z części regionalnej – 14 województwom.

Część rekompensująca subwencji ogólnej, w łącznej wysokości 2014,4 tys. zł, została terminowo przekazana na rachunki 13 gmin wymienionych w rozporządzeniu Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 16 listopada 2018 r. w sprawie wykazu gmin, którym przysługuje część rekompensująca subwencji ogólnej za rok 2017¹⁷. Podstawą do określenia kwoty części rekompensującej subwencji ogólnej były dane za 2017 r. zawarte w 13 wnioskach gmin o przyznanie części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów wynikającego ze zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów, budowli i budynków położonych na terenie

¹⁷ Dz. U. poz. 2166.

specjalnych stref ekonomicznych. Wszystkie wnioski zostały sporządzone zgodnie ze wzorem określonym w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 kwietnia 2004 r. w sprawie sposobu ustalania i trybu przekazywania gminom części rekompensującej subwencji ogólnej na wyrównanie ubytku dochodów w specjalnych strefach ekonomicznych i zawierały informacje, o których mowa w § 3 ust. 2 pkt 1-3 powyższego rozporządzenia.

W ramach **uzupełnienia subwencji ogólnej** jednostkom samorządu terytorialnego przekazano środki z rezerw na łączną kwotę 548 166,6 tys. zł (100% planu po zmianach), z tego:

- 335 999,0 tys. zł z rezerwy, o której mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t.,
- 212 167,6 tys. zł z rezerwy, o której mowa w art. 36 ust. 4 pkt 1 ustawy o dochodach j.s.t.

Całość kwoty z rezerwy, o której mowa w art. 26 ust. 1 ustawy o dochodach j.s.t., została rozdysponowana przez Ministra Finansów w porozumieniu z Ministrem Infrastruktury, po zasięgnięciu opinii reprezentacji jednostek samorządu terytorialnego (stosownie do postanowień art. 26 ust. 3 ustawy o dochodach j.s.t.). Kryteria podziału rezerwy dla poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego zostały pozytywnie zaopiniowane przez Zespół ds. Infrastruktury, Rozwoju Lokalnego, Polityki Regionalnej i Środowiska Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego na posiedzeniu w dniu 23 października 2017 r. Środki z rezerwy zostały przekazane w pięciu transzach 150 jednostkom samorządu terytorialnego na dofinansowanie:

- inwestycji na drogach publicznych powiatowych i wojewódzkich oraz na drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych w granicach miast na prawach powiatu (86,7% rezerwy),
- remontu, utrzymania, ochrony i zarządzania drogami krajowymi i wojewódzkimi w granicach miast na prawach powiatu (6,5% rezerwy),
- utrzymania w Świnoujściu rzecznych przepraw promowych o średnim natężeniu ruchu w skali roku powyżej 2 000 pojazdów na dobę (6,8% rezerwy).

Środki z rezerwy, o której mowa w art. 36 ust. 4 pkt 1 ustawy o dochodach j.s.t., zostały rozdysponowane, stosownie do wymogu określonego w art. 36a ust. 3 i 5 ustawy o dochodach j.s.t., pomiędzy 600 gmin (171 976,2 tys. zł) i 260 powiatów (40 191,4 tys. zł), w oparciu o zasady podziału rezerwy subwencji ogólnej w 2018 r. przyjęte przez Zespół ds. Systemu Finansów Publicznych Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego 20 listopada 2018 r.

Wszystkie raty poszczególnych części subwencji ogólnej za 2018 r. zostały przekazane jednostkom samorządu terytorialnego z zachowaniem terminów określonych w art. 34 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o dochodach j.s.t.

W wyniku kontroli wydatków budżetu państwa w 2018 r. w kwocie 9 790 802,1 tys. zł (tj. 17,3 % wykonanych wydatków w części 82) stwierdzono, że zostały one rzetelnie zaplanowane (z wyjątkiem części rekompensującej subwencji ogólnej) oraz zrealizowane z zachowaniem zasad gospodarowania środkami publicznymi określonych w ustawie o finansach publicznych i aktach wykonawczych.

W ramach części 82 budżetu państwa na koniec 2018 r. nie wystąpiły zobowiązania wymagalne oraz zobowiązania z tytułu papierów wartościowych, zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz przyjętych depozytów.

Wydatki w układzie zadaniowym zostały ujęte w dwóch funkcjach państwa: 3 – *Edukacja, wychowanie i opieka* oraz 4 – *Zarządzanie finansami państwa i mieniem państwowym*, w dwóch zadaniach: 3.1 – *Oświata i wychowanie* oraz 4.2 – *Budżet państwa i realizacja wybranych wydatków*, w dwóch podzadaniach: 3.1.8 – *Część oświatowa subwencji ogólnej i jej podział* oraz 4.2.3 – *Subwencje ogólne dla j.s.t. z wyłączeniem części oświatowej* i w dwóch działaniach: 3.1.8.1 – *Część oświatowa subwencji ogólnej* oraz 4.2.3.1 – *Subwencje ogólne dla j.s.t. z wyłączeniem części oświatowej*. Ze względu na kategorię wydatków, dysponent części 82 odstąpił od pomiaru stopnia realizacji planów w układzie zadaniowym.

3. Sprawozdawczość

Kontrolą objęto prawidłowość i rzetelność sporządzania przez dysponenta części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego rocznych sprawozdań za 2018 r.:

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

oraz sprawozdań w zakresie operacji finansowych za IV kwartał 2018 r. o stanie należności oraz wybranych aktywów finansowych (Rb-N) i o stanie zobowiązań według tytułów dłużnych oraz poręczeń i gwarancji (Rb-Z).

Kwoty wykazane w wyżej wymienionych sprawozdaniach były zgodne z danymi wynikającymi z ewidencji księgowej (z zastrzeżeniem, że do konta 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych* nie była prowadzona ewidencja analityczna dotycząca pierwotnego terminu płatności należności). Sprawozdania zostały sporządzone przez dysponenta części 82 terminowo i (z wyjątkiem sprawozdania Rb-27) prawidłowo pod względem merytorycznym i formalno-rachunkowym, stosownie do przepisów rozporządzeń w sprawie: sprawozdawczości budżetowej, sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych¹⁸, a także sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym¹⁹.

W zakresie sprawozdawczości stwierdzono nieprawidłowość polegającą na wykazaniu w rocznym sprawozdaniu Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych, w kolumnie „Należności” i „Należności pozostałe do zapłaty ogółem”, należności w łącznej kwocie 12 594,5 tys. zł, których pierwotny termin płatności przypadał w 2019 r. Ujęcie w sprawozdaniu Rb-27 powyższych należności było niezgodne z § 7 ust. 2 pkt 2 i 5 instrukcji sporządzania sprawozdania Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych, zawartej w załączniku Nr 34 do rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej stanowiącym, że w sprawozdaniu Rb-27 w kolumnie „Należności” wykazuje się: salda początkowe (należności pozostałych do zapłaty zmniejszone o nadpłaty), powiększone o kwoty przypisów z tytułu dochodów budżetowych, których pierwotny termin płatności przypada na dany rok budżetowy (...); w odpowiednich kolumnach salda końcowego (kolumny 11-13) wykazuje się należności pozostałe do zapłaty (część należności, o których mowa w pkt 2). Nieprawidłowość została usunięta w trakcie kontroli poprzez korektę sprawozdania Rb-27.

Ponadto stwierdzono, że nie była prowadzona ewidencja analityczna do konta 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych* w zakresie pierwotnego terminu płatności, która dawałaby możliwość pozyskania danych niezbędnych do prawidłowego sporządzenia sprawozdania budżetowego Rb-27, co NIK oceniła jako nierzetelność. Stosowana ewidencja analityczna nie pozwalała na ustalenie, dla których należności pierwotny termin płatności przypadał na dany rok budżetowy (i powinny być wykazane w sprawozdaniu Rb-27), a dla których pierwotny termin płatności przypadał w okresie 12 miesięcy od dnia bilansowego (i nie powinny być wykazane w sprawozdaniu Rb-27). W trakcie kontroli nieprawidłowość została usunięta poprzez wprowadzenie dodatkowej analityki do konta 221.

Stwierdzone nieprawidłowości świadczą o tym, że przyjęty system kontroli zarządczej nie zapewniał w sposób racjonalny prawidłowości i rzetelności sporządzania sprawozdań.

¹⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1773).

¹⁹ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 1793, ze zm.).

4. Księgi rachunkowe

Badanie wiarygodności ksiąg rachunkowych dysponenta części 82 przeprowadzono na próbie 117 zapisów księgowych na łączną kwotę 1 096 678,8 tys. zł, wylosowanych metodą monetarną (prawdopodobieństwo wylosowania dowodu księgowego jest proporcjonalne do wartości operacji udokumentowanej tym dowodem), która została uzupełniona 26 zapisami na łączną kwotę 8 115 007,8 tys. zł, dobranymi w sposób celowy. Zbadano poprawność formalną dowodów i zapisów księgowych oraz wiarygodność zapisów księgowych pod kątem kwoty zapisu, okresu księgowania, ujęcia na kontach syntetycznych i analitycznych, a w konsekwencji ujęcia w sprawozdaniach budżetowych. W wyniku przeprowadzonego badania stwierdzono, że dowody księgowe zostały sporządzone poprawnie pod względem formalnym. Zapisy księgowe zostały wprowadzone prawidłowo do ksiąg rachunkowych, zawierały elementy wymagane przepisami ustawy o rachunkowości, były sprawdzalne i zostały ujęte w księgach rachunkowych systematycznie według kryteriów klasyfikacyjnych oraz z uwzględnieniem zasady chronologii zdarzeń, jakie nastąpiły w danym okresie sprawozdawczym.

W trakcie badań kontrolnych zauważono, że na koncie 226 – *Długoterminowe należności budżetowe* była stosowana niejednolita technika księgowania. Przy przeksięgowaniu należności długoterminowych na krótkoterminowe, poza czterema przypadkami, była stosowana zasada czystości obrotów. Powyższe ustalenie nie wpłynęło na rzetelność sporządzonych sprawozdań, jednak stwarzało ryzyko błędnej prezentacji danych w sprawozdaniach budżetowych i finansowych. W trakcie kontroli wprowadzono odpowiednie zapisy na koncie 226.

W zakresie ksiąg rachunkowych stwierdzono niżej opisane nieprawidłowości.

1. Na koncie 226 – *Długoterminowe należności budżetowe*, zostały zaewidencjonowane raty przypadające do spłaty w 2019 r., w łącznej wysokości 3016,6 tys. zł, wynikające z czterech (z sześciu badanych) decyzji Ministra Finansów, mimo tego, że były należnościami krótkoterminowymi i powinny być zaewidencjonowane na koncie 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych*. Ujęcie na koncie 226 – *Długoterminowe należności budżetowe* rat, które stawały się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego, było niezgodne z zasadami funkcjonowania kont 221 i 226 wynikającymi z załącznika nr 3 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. W powyższym rozporządzeniu nie zostały zdefiniowane pojęcia należności długo i krótkoterminowych, co oznacza, że kwalifikując należności do długo lub krótkoterminowych, należy kierować się ogólnymi zasadami wynikającymi z ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 18 lit. c uor powyższe raty były należnościami krótkoterminowymi, ponieważ stawały się wymagalne w ciągu 12 miesięcy od dnia bilansowego. W trakcie kontroli NIK nieprawidłowość została usunięta.
2. Zasady funkcjonowania kont księgi głównej 221 – *Należności z tytułu dochodów budżetowych* i 226 – *Długoterminowe należności budżetowe*, opisane w obowiązującej w 2018 r. w części budżetowej 82 polityce rachunkowości²⁰, nie zostały dostosowane do obowiązującego od 2018 r. rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont. W polityce rachunkowości wskazano, że na koncie 221 ujmuje się ustalone na dany rok budżetowy należności (przypisy) z tytułu pozostałych dochodów budżetowych, natomiast konto 226 służyło do ewidencji długoterminowych należności, których termin wpłaty ustalony w decyzji o ich powstaniu, przypadał na lata następne po roku, w którym dokonywane są księgowania. Taki sposób funkcjonowania kont 221 i 226 był sprzeczny z rozporządzeniem w sprawie rachunkowości oraz planów kont, z którego wynika, że kwalifikując

²⁰ Stanowiącej załącznik nr 1 do zarządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2018 r. zmieniającego zarządzenie w sprawie „Zasad (polityki) rachunkowości dotyczących części budżetu państwa: 19 – Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe, 79 – Obsługa długu Skarbu Państwa, 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego i 84 – Środki własne Unii Europejskiej” oraz szczegółowych zasad inwentaryzacji (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 40).

należności do długo i krótkoterminowych, należy stosować kryteria określone w ustawie orachunkowości. Mimo powyższego, Główny księgowy obsługi subwencji ogólnej i wpłat jednostek samorządu terytorialnego, któremu Minister powierzył obowiązki i odpowiedzialność głównego księgowego części 82, nie podejmował działań w celu doprowadzenia polityki rachunkowości do zgodności z powyższym rozporządzeniem.

3. Księgi rachunkowe części 82 za 2018 r. zostały zamknięte pomimo tego, że nie upłynął ostateczny termin zamknięcia ksiąg określony w § 26 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz planów kont, a istniało ryzyko zidentyfikowania istotnych błędów skutkujących koniecznością korekty zapisów księgowych. Biorąc pod uwagę, że zgodnie z art. 12 ust. 5 uor zamknięcie ksiąg powinno nieodwracalnie wykluczyć możliwości dokonywania w nich zapisów księgowych, w powyższej sytuacji należało zachować szczególną ostrożność. W związku z nieprawidłowościami stwierdzonymi w trakcie kontroli NIK, korekta zapisów księgowych okazała się konieczna i w tym celu uprzednio zamknięte księgi rachunkowe za 2018 r. zostały, w nadzwyczajnym trybie przy udziale wykonawcy systemu księgowego, otworzone i dokonano w nich zapisów księgowych. W systemie księgowym używanym do prowadzenia ksiąg rachunkowych części budżetowej 82, przewidziano tylko jeden sposób zamykania okresów sprawozdawczych, bez wyboru, czy zamknięcie ksiąg będzie „zamknięciem miesiąca” w rozumieniu art. 25 uor oraz pkt. 34 stanowiska Komitetu Standardów Rachunkowości²¹, czy też zamknięciem ostatecznym, o którym mowa w art. 12 ust. 4 i 5 uor. Zdaniem NIK, Główny księgowy obsługi subwencji ogólnej i wpłat jednostek samorządu terytorialnego podejmując decyzję o wcześniejszym zamknięciu ksiąg nie zachował należytej staranności przy ocenie ryzyka wystąpienia konieczności dokonania korekt.

²¹ Załącznik do uchwały nr 5/10 Komitetu Standardów Rachunkowości z dnia 13 kwietnia 2010 r., stanowiącej załącznik do komunikatu Nr 10 Ministra Finansów z dnia 18 maja 2010 r. w sprawie ogłoszenia uchwały Komitetu Standardów Rachunkowości w sprawie przyjęcia stanowiska Komitetu w sprawie niektórych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 6, poz. 26).

IV. Informacje dodatkowe

Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła wyniki niniejszej kontroli Ministrowi Finansów w wystąpieniu pokontrolnym podpisanym w dniu 23 kwietnia 2019 r.

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne Minister Finansów, pismem z dnia 6 maja 2019 r., poinformował, że zostaną podjęte działania zmierzające do realizacji wniosków pokontrolnych.

Załączniki

Załącznik 1. Kalkulacja oceny ogólnej w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego

Oceny wykonania budżetu w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego dokonano stosując kryteria²⁶ oparte na wskaźnikach wartościowych opracowanych przez NIK i opublikowanych w Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2018 roku²⁷.

Dochody (D):	2 355 211,1 tys. zł
Wydatki (W):	56 429 727,0 tys. zł
Łączna kwota (G = D + W):	58 784 938,1 tys. zł
Waga dochodów w łącznej kwocie:	(Wd = D : G) = 0,0401
Waga wydatków w łącznej kwocie:	(Ww = W : G) = 0,9599

Nieprawidłowości w dochodach: nie stwierdzono

Ocena cząstkowa dochodów (Od): (5) pozytywna

Nieprawidłowości w wydatkach: stwierdzona nieprawidłowość, polegająca na nierzetelnym zaplanowaniu wydatków części rekompensującej subwencji ogólnej dla gmin, miała charakter formalny i nie spowodowała rozdysponowania środków części budżetowej 82 z naruszeniem przepisów prawa, niecelowo lub niegospodarnie.

Ocena cząstkowa wydatków (Ow): (5) pozytywna

Łączna ocena dochodów i wydatków ŁO: $5 \times 0,0401 + 5 \times 0,9599 = 5$

Nieprawidłowości w sprawozdaniach: kwota stwierdzonej nieprawidłowości w sprawozdaniu Rb-27 stanowi 1,02% średniej arytmetycznej kwoty zrealizowanych dochodów i należności pozostałych do zapłaty, zatem zgodnie z przyjętymi przez NIK kryteriami ocen zastosowano ocenę w formie opisowej.

Na podstawie przeprowadzonej kontroli ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę sporządzenia sprawozdań dysponenta części 82, zidentyfikowano nieprawidłowości, które wskazywały, że księgi te prowadzone były nieprawidłowo.

Opinia o sprawozdaniach: w formie opisowej

Ocena ogólna: w formie opisowej

(zgodnie z przyjętymi przez NIK kryteriami ocen, ocena została obniżona z uwagi na opinię o sprawozdaniach).

²⁶ <http://www.nik.gov.pl/kontrole/standardy-kontroli-nik/>

²⁷ Porównaj: <http://www.nik.gov.pl/kontrole/analiza-budzetu-panstwa/>.

Załącznik 2. Dochody budżetowe w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego

Lp.	Wyszczególnienie	2017	2018		5:3	5:4
		Wykonanie	Ustawa ¹⁾	Wykonanie		
		tys. zł				
1	2	3	4	5	6	7
	Ogółem część 82 - Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, z tego:	2 232 914,8	2 262 359,0	2 355 211,1	105,5	104,1
1.	Dział 758 - Różne rozliczenia, z tego:	2 232 914,8	2 262 359,0	2 355 211,1	105,5	104,1
1.1.	Rozdział 75801 - Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego	109 862,1	-	94 959,8	86,4	-
1.1.1.	§ 2940 - Zwrot do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie	109 862,1	-	94 959,8	86,4	-
1.2.	Rozdział 75807 - Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin	597,6	-	692,9	115,9	-
1.2.1.	§ 0910 - Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat	92,6	-	99,3	107,2	-
1.2.2.	§ 2940 - Zwrot do budżetu państwa nienależnie pobranej subwencji ogólnej za lata poprzednie	505,0	-	593,6	117,5	-
1.3.	Rozdział 75831 - Część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin	545 525,6	613 858,0	611 056,6	112,0	99,5
1.3.1.	§ 0910 - Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat	5,3	-	92,1	1737,7	-
1.3.2.	§ 2930 - Wpływy z wpłat jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa	545 520,3	613 858,0	610 964,5	112,0	99,5
1.4.	Rozdział 75832 - Część równoważąca subwencji ogólnej dla powiatów	1 197 927,9	1 272 148,0	1 272 148,8	106,2	100,0
1.4.1.	§ 0910 - Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat	2,3	-	1,2	52,2	-
1.4.2.	§ 2930 - Wpływy z wpłat jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa	1 197 925,6	1 272 148,0	1 272 147,6	106,2	100,0
1.5.	Rozdział 75833 - Część regionalna subwencji ogólnej dla województw	379 001,6	376 353,0	376 353,0	99,3	100,0
1.5.1.	§ 0910 - Odsetki od nieterminowych wpłat z tytułu podatków i opłat	0,0	-	0,0	-	-
1.5.2.	§ 2930 - Wpływy z wpłat jednostek samorządu terytorialnego do budżetu państwa	379 001,6	376 353,0	376 353,0	99,3	100,0

Opracowanie własne na podstawie danych z rocznego sprawozdania Rb-27 z wykonania planu dochodów budżetowych zweryfikowanych przez NIK.

¹⁾ Ustawa budżetowa na rok 2018 (Dz. U. poz. 291).

Załącznik 3. Wydatki budżetu państwa w części 82 – Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego

Lp.	Wyszczególnienie	2017		2018		6:3	6:4	6:5
		Wykonanie	Ustawa ¹⁾	Budżet po zmianach	Wykonanie			
		tys. zł						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
	Ogółem część 82 - Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego, z tego:	54 280 749,5	56 444 715,0	56 429 729,4	56 429 727,0	104,0	100,0	100,0
1.	Dział 758 - Różne rozliczenia, z tego:	54 280 749,5	56 444 715,0	56 429 729,4	56 429 727,0	104,0	100,0	100,0
1.1.	Rozdział 75801 - Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego	41 909 520,4	43 075 129,0	43 075 129,0	43 075 129,0	102,8	100,0	100,0
1.1.1.	§ 2920 - Subwencje ogólne z budżetu państwa	41 909 520,4	43 075 129,0	43 075 129,0	43 075 129,0	102,8	100,0	100,0
1.2.	Rozdział 75802 - Uzupelnienie subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego	473 360,6	335 999,0	548 166,6	548 166,6	115,8	163,1	100,0
1.2.1.	§ 2190 - Rezerwy subwencji ogólnej	0,0	335 999,0	0,0	0,0	-	0,0	-
1.2.2.	§ 2750 - Środki na uzupełnienie dochodów gmin	107 361,6	-	162 167,6	162 167,6	151,0	-	100,0
1.2.3.	§ 2760 - Środki na uzupełnienie dochodów powiatów	30 000,0	-	50 000,0	50 000,0	166,7	-	100,0
1.2.4.	§ 2790 - Środki na utrzymanie rzecznych przepraw promowych oraz na remonty, utrzymanie, ochronę i zarządzanie drogami krajowymi i wojewódzkimi w granicach miast na prawach powiatu	54 749,5	-	44 848,1	44 848,1	81,9	-	100,0
1.2.5.	§ 6180 - Środki na inwestycje na drogach publicznych powiatowych i wojewódzkich oraz na drogach powiatowych, wojewódzkich i krajowych w granicach miast na prawach powiatu	281 249,5	-	291 150,9	291 150,9	103,5	-	100,0
1.3.	Rozdział 75803 - Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla powiatów (§ 2920)	1 894 360,7	2 080 888,0	2 080 888,0	2 080 887,0	109,8	100,0	100,0
1.4.	Rozdział 75804 - Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla województw (§ 2920)	1 112 965,7	1 177 802,0	1 177 802,0	1 177 801,4	105,8	100,0	100,0
1.5.	Rozdział 75805 - Część rekompensująca subwencji ogólnej dla gmin (§ 2920)	8 380,4	17 000,0	2 014,4	2 014,4	24,0	11,8	100,0
1.6.	Rozdział 75807 - Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin (§ 2920)	6 850 091,5	7 495 538,0	7 448 413,8	7 448 413,7	108,7	99,4	100,0
1.7.	Rozdział 75831 - Część równoważąca subwencji ogólnej dla gmin (§ 2920)	455 142,9	613 858,0	448 814,6	448 814,3	98,6	73,1	100,0
1.8.	Rozdział 75832 - Część równoważąca subwencji ogólnej dla powiatów (§ 2920)	1 197 925,6	1 272 148,0	1 272 148,0	1 272 147,6	106,2	100,0	100,0
1.9.	Rozdział 75833 - Część regionalna subwencji ogólnej dla województw (§ 2920)	379 001,6	376 353,0	376 353,0	376 353,0	99,3	100,0	100,0

Opracowanie własne na podstawie danych z rocznego sprawozdania Rb-28 z wykonania planu wydatków budżetu państwa zweryfikowanych przez NIK.

¹⁾ Ustawa budżetowa na rok 2018 (Dz. U. poz. 291).

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

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
5. Minister Finansów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Sejmowa Komisja Finansów Publicznych
9. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
10. Sejmowa Komisja Samorządu Terytorialnego i Polityki Regionalnej
11. Sejmowa Komisja Edukacji, Nauki i Młodzieży