Międzynarodowe zobowiązania Najwyższej Izby Kontroli

Audyt Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego w Szczecinie

MAŁGORZATA ROMANOWICZ

We wrześniu 2019 r. przypada 20. rocznica utworzenia na terenie Rzeczypospolitej Polskiej Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego w Szczecinie (WNK PW)[1], która zbiega się z okresem prowadzenia przez NIK badania jego sprawozdań finansowych. W 2018 r. Izba przedstawiła wyniki audytów dotyczących sprawozdań finansowych za 2016 r., w ramach kontrybucji państw ramowych i funduszy wielonarodowych państw uczestniczących oraz prawidłowości zrealizowanych wydatków, które są przedmiotem niniejszego opracowania i rozpoczęła badania sprawozdań za rok 2017 i 2018. Artykuł przybliża również specyfikę tego związku operacyjnego o kluczowym znaczeniu dla bezpieczeństwa naszego państwa i całego regionu Europy Północno-Wschodniej.

Wprowadzenie

Na mocy porozumienia o współpracy najwyższych organów kontroli (NOK) Danii, Niemiec i Polski[2], zawartego 2 lutego 2001 r. w Szczecinie[3], dotyczącej prowadzenia audytów sprawozdań finansowych w Korpusie oraz zgodnie z wymogiem art. 10 Konwencji[4] między rządem Rzeczypospolitej Polskiej,

[1] Korpus został utworzony przez trzy państwa ramowe – Danię, Niemcy i Polskę w 1999 r. Działa na podstawie Konwencji między rządem RP, rządem Królestwa Danii i rządem RFN z 5.9.1998; Korpus rozpoczął działalność w czerwcu 1999 r. Było to konsekwencją zaproszenia Polski do Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego oraz w głównej mierze efektem umowy między państwami – stronami Traktatu dotyczącej statusu ich sił zbrojnych, zawartej w Londynie 19.6.1951 (NATO SOFA), a także Protokołu dotyczącego statusu międzynarodowych dowództw wojskowych, ustanowionych na podstawie Traktatu Północnoatlantyckiego, sporządzonego w Paryżu 28.8.1952 (tzw. protokół paryski). Korpus zrzesza obecnie, poza państwami ramowymi, 25 krajów członków lub partnerów NATO (Belgia, Chorwacja, Czechy, Dania, Estonia, Finlandia – partner, Francja, Grecja, Hiszpania, Holandia, Islandia, Kanada, Litwa, Łotwa, Niemcy, Norwegia, Polska, Rumunia, Słowacja, Słowenia, Stany Zjednoczone, Szwecja – partner, Turcja, Węgry, Wielka Brytania).

[2] Urzędu Kontroli Państwowej Danii, Federalnej Izby Obrachunkowej Niemiec i Najwyższej Izby Kontroli.

[3] Report from the meeting of auditors of The Supreme Audit Institutions (SAIs) of Denmark, Germany and Poland in auditing the Multinational Corps Northeast, established by the Convention between the Government of the Kingdom of Denmark, the Government of the Federal Republic of Germany, and the Government of the Republic of Poland, signed in Szczecin on 5 September 1998.

[4] Dz. U. z 2000 r. nr 21 poz. 259, ze zm.

Ustalenia kontroli NIK

rządem Królestwa Danii i rządem Republiki Federalnej Niemiec w sprawie Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego, w zakresie badania sprawozdań finansowych budżetu państw ramowych – (*Framework Nations Budgets*, FNB)[5], strony porozumienia prowadzą audyty w Korpusie. Za zgodą Prezesa NIK, w 2015 r. poszerzono je o badanie wielonarodowego budżetu wspólnego państw uczestniczących – (*Shared Multinational Funded Budget*, SMFB)[6]. Oba budżety są kontrolowane rotacyjnie przez NOK Polski, Danii i Niemiec.

Zadaniem NIK, jako audytora zewnętrznego, było wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych za rok zakończony 31 grudnia 2016 r. Audyty sprawozdań finansowych FNB i SMFB[7] obejmowały aspekty finansowe i wykonawcze. Były oparte na przyjętych przez najwyższe organy kontroli Polski, Danii i Niemiec procedurach zgodnych z normami zawartymi w ustawie o NIK i w standardach[8] Międzynarodowej Organizacji Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI) oraz Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)[9]. Zastosowane przez audytorów NIK procedury zakładały przestrzeganie wymogów etycznych oraz zaplanowanie i przeprowadzenie audytu w celu uzyskania racjonalnej pewności, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnych nieprawidłowości. Badanie polegało m.in. na sprawdzeniu (na podstawie wybranej próby dowodów księgowych) danych potwierdzających kwoty i informacje wykazane w sprawozdaniu finansowym oraz czy transakcje były dokonywane zgodnie z odpowiednimi upoważnieniami i regulacjami.

Wybór procedur badania zależał od kontrolerów, w tym oceny ryzyka wystąpienia istotnej nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym na skutek celowych działań lub błędów. Dokonując oceny ryzyka kontrolerzy mieli na uwadze procesy kontroli wewnętrznej niezbędne do przygotowania rzetelnego sprawozdania finansowego Korpusu. Badanie obejmowało ponadto ocenę adekwatności stosowanych zasad rachunkowości, jak również ocenę ogólnej prezentacji sprawozdania finansowego.

Podstawy udziału NIK w badaniu

Audyty sprawozdań finansowych Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego dotyczącego budżetu państw ramowych oraz wspólnego wielonarodowego budżetu państw uczestniczących zostały podjęte

---

[5] Budżet państw założycielskich utworzony przez: Polskę, Danię i Niemcy.

[6] Amendment – Request from the Senior Resources Committee concerning audit of the Shared Multinational Funded Budget to the cooperation agreement between the SAIs of Denmark, Germany and Poland in auditing Multinational Corps Northeast, established by the Convention between the Government of the Kingdom of Denmark, the Government of the Federal Republic of Germany and the Government of the Republic of Poland, signed in Szczecin on 5 September 1998.

[7] Budżet finansowany z funduszy wielonarodowych krajów uczestniczących. W 2016 r. SMFB finansowany był przez: Polskę, Danię, Niemcy, Estonię, Łotwę, Litwę, Słowację, Czechy, Rumunię, Słowenię, USA, Chorwację, Węgry, Kanadę, Hiszpanię, Finlandię, Francję, Wielką Brytanię, Grecję, Holandię, Szwecję, Turcję.

[8] International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) .

[9] <https://www.ifac.org>.

zgodnie z międzynarodowym zobowiązaniem Najwyższej Izby Kontroli i przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli[10], w związku z art. 12a ust. 1 i 2 ustawy oraz art. 10 ust. 4 Konwencji[11].

Najwyższa Izba Kontroli może przeprowadzać kontrole wspólnie z naczelnymi organami kontroli Wspólnot Europejskich oraz innych państw. Zasady i zakres określa porozumienie zawarte pomiędzy Izbą i jego stronami.

Audyt sprawozdań finansowych Korpusu pozostaje we właściwościach Departamentu Obrony Narodowej NIK od 2001 roku[12]. Należy przy tym podkreślić, że Departament wykonując postanowienia zawarte w porozumieniu o współpracy NOK Polski, Danii i Niemiec dotyczącym budżetu państwa ramowych, przeprowadził audyty w Wielonarodowym Korpusie Północno-Wschodnim w latach 2001–2003 oraz 2010–2012. Skutkiem zaleceń poaudytowych NIK było między innymi jednoznaczne określenie w przepisach wewnętrznych Korpusu rodzaju sprawozdań, jakie powinna sporządzać jednostka oraz stosowanych standardów w tym zakresie, sporządzanie sprawozdań z należytą starannością na podstawie ksiąg rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdania finansowego w wymaganym terminie zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS). Ponadto, na podstawie raportów otrzymanych od NOK Danii i Niemiec, które zgodnie z porozumieniem kolejno przejmowały rolę audytora zewnętrznego Korpusu, Departament monitorował i analizował wykonywanie wielonarodowego budżetu i wielonarodowych rozliczeń WNK PW. Wielonarodowy budżet wspólny państw uczestniczących za rok 2016, zgodnie z aneksem do porozumienia, Izba zbadała po raz pierwszy w 2018 r.

Przedmiotowe audyty prowadzone są na zasadzie rotacji pomiędzy NOK Danii, Niemiec i Polski. Zmiana następuje co trzy lata. Strony porozumienia zobowiązały się do corocznego przeprowadzenia audytu wykonania budżetu i rozliczeń państw założycielskich w zakresie finansowym i wykonawczym, na podstawie wzajemnie przyjętych procedur oraz przeprowadzenia co najmniej raz w trakcie posiadania mandatu do prowadzenia audytu w Korpusie badania SFMB w zakresie finansowym, zgodności i wykonania zadań.

Obszar objęty audytem

Kwatera Główna Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego (HQ MNC NE) jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, bez szczególnej formy prawnej z przewagą własności sektora prywatnego, w tym własności zagranicznej. Kwatera Główna, zgodnie

[10] Dz.U. z 2019 r. poz. 489.

[11] „Wykonanie Budżetu i Rozliczeń Państw Założycielskich będzie corocznie kontrolowane przez właściwe krajowe instytucje kontrolne na zasadzie rotacji. Czynności te będą obejmować aspekty finansowe i wykonawcze i oparte będą na wzajemnie przyjętych procedurach".

[12] § 15 Zarządzenia nr 12/2011 Prezesa Najwyższej Izby Kontroli z 29.8.2011 w sprawie szczegółowej organizacji wewnętrznej oraz właściwości jednostek organizacyjnych Najwyższej Izby Kontroli.

z prawem polskim, według przeważającego rodzaju działalności zaliczana jest do organizacji i zespołów eksterytorialnych i stanowi podmiot niepodlegający wpisom do rejestru lub ewidencji; traktowana jest jako wojskowa organizacja non-profit[13]. Na mocy Konwencji, Kwatera Główna posiada zdolność do: zawierania umów, nabywania i sprzedawania rzeczy ruchomych oraz wnoszenia, rozważania i rozpatrywania lub rozstrzygania roszczeń (art. 11). Wszelkie koszty wynikające z zakupu towarów i usług dla celów operacji, szkoleń i ćwiczeń NATO, oblicza się zgodnie z procedurami określonymi w odrębnych porozumieniach. Konta bankowe Kwatery Głównej mogą być zwolnione z wewnętrznych przepisów dewizowych oraz wszelkich krajowych środków bezpieczeństwa dotyczących kont bankowych, zgodnie z porozumieniem między bankiem a Kwaterą Główną (art. 9).

Strukturę organizacyjną Korpusu określa art. 4 Konwencji Korpusu[14]. W czerwcu 2017 r. Korpus osiągnął zdolności wymagane dla wielonarodowego korpusu NATO sił wysokiej gotowości[15]. Oznacza to, że Dowództwo Korpusu pozostaje w stałej gotowości, w systemie 24/7.

Zgodnie z zawartymi porozumieniami, Najwyższa Izba Kontroli jest zobowiązana do przeprowadzenia przedmiotowych audytów za lata 2016–2018, tj. za okres, w którym Korpusem dowodził niemiecki generał broni Manfred Hoffman. 12 września 2018 r. polski generał broni Sławomir Wojciechowski przejął dowodzenie blisko czterystuosobowym sztabem Korpusu (stanowisko najważniejszego oficera w Korpusie obsadzają rotacyjnie co trzy lata polscy i niemieccy generałowie). Stanowiska w Grupie Dowodzenia są rotowane pomiędzy trzema krajami: Danią, Niemcami i Polską. Dania nie uczestniczy w procesie zmian na stanowisku dowódcy.

Sprawozdania finansowe Korpusu

Podstawowym celem sprawozdań finansowych sporządzanych przez Wielonarodowy Korpus Północno-Wschodni jest zapewnienie informacji dla interesariuszy,

[13] Non-for-profit military organisation.

[14] W skład Korpusu wchodzą: Wielonarodowa Kwatera Główna – Sztab Korpusu, w tym Wielonarodowy Pluton Centrum Systemów Łączności i Informacji (CISC) oraz kompania przy Kwaterze Głównej; Wielonarodowa Brygada Wspomagania Dowodzenia oraz wkłady narodowe wyznaczone do Korpusu zgodnie z Porozumieniem. Korpus jest wspomagany przez wspólnie z nim stacjonujące Centrum Koordynacji Działań Powietrznych (AOCC) i Morską Komórkę Łącznikową (MLC). Wkłady narodowe do Kwatery Głównej są wspierane przez narodowe komponenty wspomagające (NSE). Kwatera Główna Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego jest zorganizowana zgodnie ze standardami NATO.

[15] Efektem szczytu NATO w Walii, w Newport było podpisanie deklaracji 5.9.2014. W dokumencie zostały zawarte rozwiązania polityczno-wojskowe, których wdrożenie miało przyczynić się do wzmocnienia wschodniej flanki NATO. Z perspektywy Polski za najważniejszy wynik szczytu należało uznać przyjęcie Planu gotowości sojuszniczej (Readiness Action Plan, RAP). Zakładał on m.in. ciągłą, rotacyjną obecność sił sojuszniczych na wschodniej flance; wzmocnienie Sił Odpowiedzi NATO (NATO Response Force, NRF), w tym utworzenie sił wysokiej gotowości (Very High Readiness Joint Task Force, VJTF); zwiększenie intensywności ćwiczeń wojskowych na wschodniej flance; rozmieszczenie składów ze sprzętem wojskowym (*pre-positioning*); ustanowienie dodatkowych ośrodków dowodzenia (NATO Force Integration Unit, NFIU) oraz wzmocnienie Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego w Szczecinie.

tj. państw założycielskich[16], które tworzą budżet Korpusu FNB oraz państw uczestniczących, które partycypują w tworzeniu budżetu SMFB. Sprawozdania Korpusu składały się z następujących części: sprawozdanie z otrzymanych i wypłaconych środków pieniężnych (*Statement of Cash Receipts and Payments*); sprawozdanie z porównania budżetu i jego rzeczywistej realizacji (*Statement of Comparison of Budget and Actual Amounts*); informacja dodatkowa do sprawozdania (*Notes to the Financial Statement*)[17]. Dowódca Korpusu ponosił odpowiedzialność za wszelkie aspekty budżetowe i finansowe przed Komitetem Korpusu[18]. Do jego obowiązków należało między innymi: sporządzenie i przedłożenie do zatwierdzenia prognozy budżetowej, wykonywanie budżetu, przeprowadzanie kontroli wewnętrznych oraz przedkładanie rocznego sprawozdania finansowego. Sprawozdania Korpusu są sporządzane zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS)[19], dotyczącymi „Sprawozdawczości finansowej z zastosowaniem zasady kasowej"[20]. Ogólne zasady ustanowione przez te standardy określają między innymi, że: sprawozdania finansowe dostarczają odbiorcy informacji o źródłach środków pieniężnych uzyskanych w okresie sprawozdawczym, celach na jakie zostały użyte i stanach tych środków na dzień sporządzenia sprawozdania[21]. W sprawozdaniach finansowych ocenia się głównie stan środków pieniężnych (na początku i końcu okresu sprawozdawczego) i zachodzące w nich zmiany. Informacja dodatkowa do sprawozdań finansowych może obejmować dane na temat zobowiązań, na przykład płatności oraz pożyczek i niektórych aktywów niepieniężnych, takich jak: należności, inwestycje oraz środki trwałe (1.2.2 IPSAS). Sprawozdania finansowe są rezultatem przetworzenia dużej liczby transakcji łączonych w grupy, zgodnie z ich charakterem lub funkcją.

Ostatnim etapem łączenia jest przedstawienie skondensowanych i sklasyfikowanych danych, które tworzą liniowe pozycje w części głównej sprawozdań finansowych albo w informacji dodatkowej. Jeżeli

[16] Rzeczpospolita Polska, Królestwo Danii, Republika Federalna Niemiec.

[17] Część 1. Cash Basis IPSAS.

[18] Organ nadrzędny w stosunku do Dowództwa Korpusu ze strony państw założycielskich, ustanowiony w celu działania w imieniu ministerstw obrony Polski, Danii i Niemiec. Komitet Korpusu nadzoruje proces dowodzenia i funkcjonowania, wskazówki przekazuje bezpośrednio Dowódcy Korpusu. Stanowisko przewodniczącego Komitetu Korpusu zajmowane jest rotacyjnie przez przedstawicieli państw założycielskich.

[19] Definicje i zasady określone zostały w Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (Volume II) – Cash Basis IPSAS – Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting, International Public Sector Accounting Standards Board.

[20] Rachunkowość w ujęciu kasowym uznaje transakcje i zdarzenia tylko wtedy, gdy otrzymuje się środki pieniężne lub są one wypłacane.

[21] Analiza sprawozdań finansowych ma na celu potwierdzenie istnienia oczekiwanego związku pomiędzy poszczególnymi ich elementami, ma też umożliwić ujawnienie wszelkich niepokojących powiązań i tendencji. Zadaniem audytora jest: sprawdzenie czy: (a) sprawozdania finansowe są przygotowane zgodnie z odpowiednimi standardami rachunkowości; (b) sprawozdania finansowe uwzględniają sytuację jednostki audytowanej; (c) w prezentacji poszczególnych elementów sprawozdań finansowych występuje jawność; (d) poszczególne elementy sprawozdań finansowych zostały prawidłowo ocenione, wyliczone i przedstawione (ISSAI 300.6.2).

Ustalenia kontroli NIK

pojedyncza pozycja liniowa nie jest istotna, łączy się ją z innymi pozycjami w części głównej sprawozdań finansowych albo w informacji dodatkowej. Pozycja, która nie jest wystarczająco istotna, aby uzasadniało to jej osobne przedstawienie w części głównej sprawozdań finansowych, może być wystarczająco istotna, aby przedstawić ją osobno w informacji dodatkowej (1.3.2 IPSAS). Do głównych cech jakościowych sprawozdań finansowych według IPSAS zalicza się: zrozumiałość, przydatność, wiarygodność i porównywalność[22].

Jednostka powinna przygotować i przedstawić sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia, które zawierają następujące elementy (1.3.4 IPSAS):

1. Sprawozdanie z otrzymanych i wypłaconych środków pieniężnych (CRP[23]) – ujmuje wszystkie wpłaty i wypłaty oraz początkowe i końcowe stany środków pieniężnych kontrolowanych przez jednostkę, w tym całkowite wpłaty (wypłaty) środków pieniężnych na jej rzecz są ujęte w sposób pokazujący osobne klasy wpłat (wypłat) według klasyfikacji zgodnej z rodzajami działalności jednostki (1.3.12 IPSAS). Osobno ujmuje płatności wykonane przez strony trzecie w imieniu jednostki (nie spełniają one definicji środków pieniężnych) (1.3.24 IPSAS).
2. Politykę rachunkowości i informację dodatkową, w tym: informację na temat podstawy przygotowania sprawozdań finansowych oraz szczególne praktyki rachunkowości, wybrane i stosowane dla znaczących transakcji i innych zdarzeń. Każda ze wspomnianych praktyk powinna być opisana w stopniu pozwalającym na właściwe zrozumienie sprawozdań finansowych (1.3.30 IPSAS). Dodatkowe informacje, które nie zostały przedstawione w części głównej, lecz są konieczne do rzetelnego przedstawienia otrzymanych wpłat, dokonanych wypłat oraz stanów środków pieniężnych powinny być przedstawione w sposób systematyczny. Każda pozycja w części głównej sprawozdań z otrzymanych i wypłaconych środków pieniężnych powinna zawierać odnośnik do związanej z nią informacji w informacji dodatkowej (1.3.31 IPSAS).
3. Porównanie budżetu i wielkości rzeczywistych (jeżeli jednostka udostępnia publicznie swój zatwierdzony budżet) albo jako osobne dodatkowe sprawozdanie albo jako kolumnę budżetową w sprawozdaniu z otrzymanych i wypłaconych środków pieniężnych[24] (1.9.8 IPSAS).

W Korpusie rok finansowy rozpoczyna się 1 stycznia i kończy 31 grudnia. Za pośrednictwem Grupy Budżetowo-Finansowej (BFG)[25] Dowódca Korpusu powinien przedstawić corocznie, do 31 marca, roczne sprawozdanie finansowe za poprzedni rok finansowy. Odchylenia wynoszące więcej

[22] Appendix 4 to Cash Basis IPSAS, Qualitative Characteristics of Financial Reporting.
[23] CRP – Cash Receipts and Payments.
[24] Comparison of Budget and Actual Amounts.
[25] BFG działa w imieniu Komitetu Korpusu (Corps Commitee) w odniesieniu do wszelkich spraw finansowych i budżetowych, zatwierdza i kontroluje roczny budżet FNB, śródroczne przeglądy budżetu (Mid-Year Reviews), średniookresowe plany finansowe (Mediom Term Financial Plans), jak również roczne sprawozdania finansowe, udziela wsparcia dowódcy i Komitetowi Korpusu.

niż 10% w ramach poszczególnych kategorii wydatków w porównaniu z zatwierdzonym budżetem wymagają pisemnych wyjaśnień. Jeśli sztaby narodowych sił zbrojnych nie przedstawią do 30 czerwca uwag na piśmie dotyczących rocznego sprawozdania finansowego, uważa się je za zatwierdzone.

Kwatera Główna Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego realizuje swoje zadania na podstawie dokumentów założycielskich (*founding documents*). Regulacje finansowe określone są w dokumentach strategicznych Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego[26], do których należą:

1. Konwencja Korpusu (*Corps Convention*) między rządami Rzeczypospolitej Polskiej, Królestwa Danii i Republiki Federalnej Niemiec, dotycząca Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego, w art. 4 definiuje jego strukturę organizacyjną, zasady tworzenia budżetu państw założycielskich. Procedury kontrolne jego wykonania definiuje art. 10 Konwencji.
2. Porozumienie Korpusu (*Corps Agreement*) zawarte zostało na podstawie art. 1 ust. 2 Konwencji Korpusu. Ministrowie Obrony Polski, Danii i Niemiec podpisali je 18 września 1999 r. Z punktu widzenia audytu NIK, najważniejszym dokumentem jest aneks D, który określa zasady finansowe i zasady tworzenia ramowego budżetu. Strony zobowiązały się do stosowania następujących zasad przy podziale kosztów funkcjonowania kompanii Kwatery Głównej Korpusu:

• koszty eksploatacyjne kompanii przy Kwaterze Głównej podczas wykonywania zadań w czasie pokoju, bez uwzględnienia komponentów na administrację, ochronę i zarządzanie koszarami, będą dzielone po równo pomiędzy umawiające się strony;
• wydatki poniesione na infrastrukturę (odbudowa i rozbudowa) oraz na dostawy mebli i wyposażenia, będą dzielone po równo pomiędzy umawiające się strony;
• koszty osobowe i związane z nimi wydatki poszczególnych przedstawicieli oddelegowanych do Kwatery Głównej oraz członków ich rodzin będą ponoszone przez poszczególne kraje;
• koszty podróży lub koszty transportu związane z zaspokajaniem potrzeb Korpusu będą finansowane z ramowego budżetu, a poświadczone diety na podróże personelu wyłącznie z budżetów krajowych;
• szkolenia krajowe (kursy zawodowe/szkolenia stałe) będą finansowane w całości z budżetów krajowych.

Postanowienia porozumienia są uzupełnione aneksami stanowiącymi jego integralną część. Aneks D określa między innymi kompetencje Grupy Budżetowo-Finansowej, która podejmuje decyzje dotyczące budżetu oraz finansów w imieniu Komitetu Korpusu (CC), który nadzoruje Dowódcę Korpusu. W skład Komitetu Korpusu wchodzą przedstawiciele stron. Grupa Budżetowo-Finansowa zatwierdza budżet, średniookresowy plan finansowy (MTFP), aprobuje sprawozdanie finansowe Korpusu oraz śródroczny przegląd budżetu (MYR).

[26] <http://www.mncne.pl/about-mnc-ne/founding-documents>.

Ustalenia kontroli NIK

3. Memorandum o porozumieniu (*Memorandum of Understanding* – MOU) zawarte pomiędzy Ministrem Obrony Narodowej Rzeczypospolitej Polskiej, Ministerstwem Obrony Królestwa Danii, Federalnym Ministerstwem Obrony Republiki Federalnej Niemiec, Naczelnym Dowództwem Połączonych Sił Zbrojnych NATO w Europie dotyczące obsady, finansowania i wspierania Kwatery Głównej Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego, jako Korpusu Północno-Wschodniego NATO zdolnego do przerzutu. W zakresie regulacji finansowych zastosowanie ma: Sekcja VII – Procedury finansowe; Sekcja VIII – Procedury budżetowe, księgowe i audytowe; Aneks A – definiuje obowiązki państw ramowych; Aneks C – Formuła podziału kosztów; Aneks E – Zakres kompetencji Wysokiego Komitetu ds. Zasobów (SRC), który odpowiada za akceptację wspólnego wielonarodowego budżetu państw uczestniczących – (SMFB).

4. Dyrektywa Sztabowa Korpusu numer 60-70 (*Corps Directive*) z 15 marca 2016 r. zawiera szczegółowe uregulowania dotyczące wewnętrznych procedur finansowo-księgowych Kwatery Głównej Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego. Jej celem jest wskazanie obowiązków i procedur administracyjnych Korpusu w sprawach finansowych w czasie pokoju lub podczas wykonywania misji.

Regulacje finansowe zawarte we wspomnianych dokumentach założycielskich mają zastosowanie przy tworzeniu budżetu Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego. Jego konstrukcja oparta jest na czterech filarach finansowania działalności. Dla komponentów Korpusu, zgodnie z art. 10 Konwencji, przewiduje się utworzenie budżetu (*Framework Nations Budget*) o równych udziałach w finansowaniu wielonarodowej Kwatery Głównej, to znaczy Dowództwa i Sztabu Korpusu oraz kompanii przy Kwaterze Głównej (z wyłączeniem części kompanii przy Kwaterze Głównej odpowiedzialnej za administrację, ochronę i zarządzanie koszarami). Zakres i finansowanie budżetu mają być uzgadniane corocznie przez ministerstwa obrony zgodnie z przepisami wewnętrznymi. Zgodnie z art. 10 ust. 3 Konwencji, do administracji i gospodarki finansowej Korpusu mają zastosowanie przepisy i procedury obowiązujące w NATO, chyba że umawiające się strony postanowią inaczej. I tak:

- *Framework Nations Budget* obejmuje wydatki na ćwiczenia wojskowe oraz funkcjonowanie i utrzymanie Kwatery Głównej, zgodnie z załącznikiem A do Memorandum o porozumieniu dotyczącym obsady, finansowania i wsparcia z 16 marca 2005 r. (MOU MFS[27]); finansowany jest w częściach równych przez Polskę, Danię i Niemcy;
- *Shared Multinational Founded Budget* obejmuje wydatki, o których mowa w Sekcji VII. ust. 4 MOU MFS i finansowany jest przez wszystkich uczestników Korpusu (*Participating States*) na odrębnych zasadach. Tworzony jest przede

[27] Memorandum of Understanding, 16 March 2005 concerning the manning, funding and support of the Headquarters Multinational Corps Northeast.

wszystkim dla pokrycia kosztów ćwiczeń i szkoleń wojskowych niefinansowanych z FNB oraz podróży służbowych. Państwa uczestniczące partycypują w kosztach Kwatery Głównej Korpusu proporcjonalnie do liczby stanowisk oficerskich danego państwa wykazanych w Aneksie B do Memorandum o porozumieniu. Państwa założycielskie, czyli Polska, Dania i Niemcy pokrywają razem 5% budżetu państw uczestniczących, pozostałe 95% jest dzielone według uzgodnionej formuły;

• *NATO Common Funding* stosuje się do dyslokacji, redyslokacji i utrzymywania w działaniach Kwatery Głównej, zgodnie z Sekcją VII ust. 2 MOU MFS;

• budżet narodowy – środki na działalność Korpusu ujmowane są corocznie w ustawie budżetowej w ramach składek dla organizacji międzynarodowych[28].

Sposób formułowania opinii

Audyt został przeprowadzony z uwzględnieniem standardów międzynarodowych INTOSAI, przy założonym poziomie progu istotności na poziomie 5% dla całości sprawozdań finansowych (istotność ogólna), przy czym punktem odniesienia (*benchmark*) była kwota wydatków za badany rok. Biorąc pod uwagę standardy rewizji finansowej opracowane przez IFAC, w przedmiotowym audycie nie stosowano ocen cząstkowych, ocena ogólna była uzależniona od przyjętego progu istotności i poziomu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Działania Korpusu w poszczególnych obszarach były analizowane pod względem kryteriów kontroli NIK, czyli rzetelności i legalności. Stwierdzenie niedochowania założonych kryteriów służyło jako podstawa do sformułowania opinii na podstawie obserwacji i rekomendacji (*Observations and Recommendations*). Zgodnie ze standardami międzynarodowymi, założono również możliwość odstąpienia od wydania opinii w przypadku braku niezbędnych danych.

Opinia dotycząca sprawozdania finansowego winna być sformułowana zgodnie z następującymi założeniami[29]:

• bez zastrzeżeń – sprawozdanie finansowe zawiera prawdziwy i rzetelny obraz wszystkich wpłat i wypłat oraz stanów środków pieniężnych na początku i na końcu roku budżetowego, a stwierdzone zniekształcenia nie przekraczają progu istotności;

• z zastrzeżeniem – stwierdzone nieprawidłowości powodują istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych; istotne ograniczenie zakresu otrzymanej informacji finansowej (*limitation of scope*); błędy poniżej progu istotności, których skumulowanie miało istotny wpływ na sprawozdania finansowe;

• negatywna – stwierdzone nieprawidłowości powodują istotne zniekształcenie

[28] Środki na 2016 r. ujęto w ramach ustawy budżetowej na rok 2016 (Dz.U. poz. 278, ze zm.) oraz w decyzji budżetowej na rok 2016, nr 8/MON z 21.1.2016 (Dz.Urz. MON poz. 11, ze zm.).

[29] Opinia sformułowana zgodnie z międzynarodowymi standardami audytu NOK (ISSAI obejmującymi ISA) oraz zgodnie z nomenklaturą krajowych standardów badania KSB zatwierdzonych uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 21.3.2019, KIBR.

Ustalenia kontroli NIK

sprawozdań finansowych; zagregowane i rozlegle braki oraz błędy w prezentacji danych ekonomicznych w sprawozdaniach finansowych, błędy w jednym miejscu mają znaczący wpływ na inne pozycje sprawozdania; brak polityki rachunkowości bądź informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, a także nieuwzględnienie w nich informacji koniecznych do właściwego zrozumienia okoliczności odnośnie do otrzymanych i wypłaconych środków pieniężnych (CRP); odmowa wydania opinii[30] – brak możliwości uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów do badania, na których można byłoby oprzeć opinię oraz ryzyko, że potencjalny wpływ na sprawozdania finansowe miały niewykryte zniekształcenia, o ile one wystąpią, a to mogłoby mieć zarówno istotny, jak i rozległy wpływ; stwierdzenie, że mimo uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących każdej z niepewności osobno, nie jest możliwe sformułowanie opinii o sprawozdaniach finansowych z uwagi na potencjalny związek pomiędzy niepewnościami a ich potencjalnym łącznym wpływem na sprawozdania finansowe. Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że sprawozdanie finansowe budżetu państw ramowych Wielonarodowego Korpusu Północno Wschodniego za 2016 r., zgodnie z zasadami określonymi w załączniku D do Porozumienia Korpusu oraz zgodnie z wewnętrznymi procedurami administracyjno-finansowymi, zostało zatwierdzone przez Dowódcę Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego 31 marca 2017 r. i przekazane do przedstawicieli państw ramowych, członków Grupy Budżetowo-Finansowej Komitetu Korpusu. Przedstawiciele państw ramowych nie wnieśli uwag i komentarzy do powyższego sprawozdania.

Ustalenia audytu dotyczące budżetu państw ramowych

Sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego IPSAS z zastosowaniem metody kasowej i prezentowało prawdziwy i rzetelny obraz sytuacji finansowej Korpusu oraz stanów środków pieniężnych na początek i na koniec roku budżetowego, a stwierdzone zniekształcenia nie przekroczyły ustalonego progu istotności.

Izba oceniła, że Korpus prawidłowo wykorzystywał środki finansowe na pokrycie zaplanowanych i zatwierdzonych płatności wynikających między innymi z zamówień publicznych, przeprowadzonych zgodnie z procedurami administracyjno-finansowymi ustalonymi w Dyrektywie Sztabowej Korpusu nr 60-70. Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, zasady finansowania Korpusu ustalone w Dyrektywie Sztabowej Korpusu nr 60-70 (w Procedurach administracyjno-finansowych) oraz w regulacjach NATO polegające na przenoszeniu na kolejne lata środków na poczet zaciągniętych celowych zobowiązań (*carry forward*) oraz pomniejszaniu kwot kontrybucji państw ramowych o kwoty środków niewykorzystanych

[30] ISSAI 1705 Modifications to the opinion in the independent auditor's report.

w latach poprzednich (*lapsed funds*), pozwalało na pełne i racjonalne wykorzystanie środków budżetowych oraz zapewniało zachowanie ciągłości realizacji zadań Korpusu.

NIK ustaliła, że trzy grupy kosztów ujęto w sprawozdaniu Korpusu zgodnie z procedurami administracyjno-finansowymi NATO oraz z Dyrektywą Sztabową Korpusu nr 60-70, było to jednak niezgodne z kategoriami kosztów i strukturą budżetu określoną w załączniku D do Porozumienia Korpusu[31]. NOK Danii w ustaleniach z audytów sprawozdań finansowych Korpusu obejmujących lata 2013–2015, zarekomendował również uregulowanie tej niezgodności pomiędzy stosowaną przez Korpus praktyką (zgodną z uregulowaniami finansowymi NATO) a postanowieniami zawartymi w Porozumieniu, przez uaktualnienie przepisów załącznika D do Porozumienia przez państwa ramowe. Kwestia ta była podnoszona we wszystkich poprzednich sprawozdaniach z audytów. Pomimo starań Korpusu[32] kraje ramowe nie dokonały aktualizacji. NIK zwróciła się do Komitetu Korpusu o podjęcie działań mających na celu dostosowanie Aneksu D Porozumienia, zawartego pomiędzy Ministerstwem Obrony Królestwa Danii, Ministerstwem Obrony Republiki Federalnej Niemiec i Ministerstwem Obrony Narodowej Rzeczypospolitej Polskiej dotyczącego działalności Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego.

Ustalenia audytu dotyczące budżetu wielonarodowego

Sprawozdanie finansowe Korpusu dotyczące Wielonarodowego Wspólnego Budżetu Państw Uczestniczących (SMFB) za 2016 r. zgodnie z zasadami określonymi w Sekcji VIII Memorandum oraz zgodnie z wewnętrznymi procedurami administracyjno-finansowymi[33] zostało zatwierdzone przez Dowódcę Wielonarodowego Korpusu Północno-Wschodniego 31 marca 2017 r. Przekazano je następnie do przedstawicieli Wysokiego Komitetu ds. Zasobów – (*Senior Resource Committee*, SRC)[34] oraz do Narodowych Przedstawicieli Wojskowych Państw Uczestniczących Korpusu w SHAPE[35]. Do przedmiotowego sprawozdania uwag i komentarzy nie wniesiono.

Sprawozdanie finansowe Korpusu dotyczące SMFB za rok zakończony

[31] W Porozumieniu w pkt. II ujęto pięć kategorii kosztów: osobowe; rzeczowe i administracyjne; koszty ćwiczeń; koszty inwestycyjne oraz wpływy, które w opinii NIK nie stanowią kosztów.

[32] Korpus informował państwa ramowe o konieczności dokonania zmian w załączniku D do Porozumienia podczas spotkań Grupy Budżetowo-Finansowej w maju 2013 r. i 2014 r. Na spotkaniu Komitetu Korpusu w maju 2013 r. przedstawiono propozycje zmian do załącznika D mające na celu uregulowanie kwestii prezentacji grup kosztów w sprawozdaniach, zgodnie z regulacjami NATO. Ponadto przedstawiono przedmiotową kwestię Grupie Roboczej ds. Prawnych (*Sub-Working Group Legal*) podczas spotkania 21-24.9.2015, a następnie w 2016 r. Komitetowi Korpusu.

[33] Staff Directive No 60-70 Financial Administrative Procedures, 15 March 2016.

[34] Komitet odpowiedzialny za rozpatrywanie spraw dotyczących zasobów budżetu SMFB oraz za rozstrzygnięcia w sprawach wynikających z administrowania w ramach tego budżetu.

[35] National Military Representatives – NMR, NATO's Supreme Headquarters Allied Powers Europe (Naczelne Dowództwo Sojuszniczych Sił Europy NATO).

Ustalenia kontroli NIK

31 grudnia 2016 r. zostało sporządzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego IPSAS z zastosowaniem metody kasowej i prezentuje prawdziwy oraz rzetelny obraz sytuacji finansowej Korpusu w zakresie wykonania budżetu oraz stanów środków pieniężnych na początek i na koniec roku budżetowego, a stwierdzone zniekształcenia w tym zakresie nie przekroczyły ustalonego progu istotności.

Najwyższa Izba Kontroli oceniła, że Korpus właściwie wykorzystywał środki finansowe na pokrycie zaplanowanych i zatwierdzonych płatności wynikających z realizacji zadań finansowanych w ramach SMFB. Ustalono, że stosowanie procedur administracyjno-finansowych określonych w Dyrektywie Sztabowej Korpusu nr 60-70 zapewniło prawidłowe finasowanie realizacji zadań Korpusu i ich odpowiednie odzwierciedlenie w sprawozdaniu dotyczącym SMFB.

Zdaniem Najwyższej Izby Kontroli, zasady finansowania zadań Korpusu w ramach SMFB ustalone w Dyrektywie Sztabowej Korpusu nr 60-70 (w Procedurach administracyjno-finansowych) oraz w regulacjach NATO, polegające na przenoszeniu na kolejne lata środków na poczet zaciągniętych celowych zobowiązań (*carry forward*) oraz pomniejszaniu kwot kontrybucji państw uczestniczących w tworzeniu SMFB o kwoty środków niewykorzystanych w latach poprzednich (*lapsed funds*), pozwala na pełne i racjonalne wykorzystanie zasobów budżetowych oraz zapewnia zachowanie ciągłości realizacji zadań Korpusu finansowanych w ramach SMFB.

Najwyższa Izba Kontroli wydała opinię bez zastrzeżeń, w odniesieniu do obu audytowanych sprawozdań finansowych.

Biorąc pod uwagę Międzynarodowe Standardy Audytu INTOSAI oraz charakter badań nie przewiduje się sporządzenia informacji o wynikach kontroli. Wystąpienia pokontrolne przyjmą formę jednolitych raportów z audytów zawierających opinie na temat sprawozdań finansowych oraz zgodności.

MAŁGORZATA ROMANOWICZ
Departament Obrony Narodowej NIK

Słowa kluczowe: audyt sprawozdania finansowego, NIK, Wielonarodowy Korpus Północno-Wschodni, standardy międzynarodowe

Key words: audit of financial statements, NIK, Multinational Corps Northeast, international standards