



WICEPREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
Michał Jędrzejczyk

KBF.411.1.1.2024

Pan
Andrzej Domański
Minister Finansów
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I/24/001/KBF Sporządzanie bilansu budżetu państwa za rok 2023 oraz
prawidłowość prowadzenia ewidencji, stanowiącej podstawę sporządzenia
bilansów budżetu państwa za lata 2021-2023

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Ministerstwo Finansów, ul. Świętokrzyska 12, 00-916 Warszawa
Kierownik jednostki kontrolowanej	Andrzej Domański, Minister Finansów, od 13 grudnia 2023 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: Andrzej Kosztowniak, Minister Finansów od 27 listopada 2023 r. do 12 grudnia 2023 r.; Magdalena Rzeczkowska, Minister Finansów od 26 kwietnia 2022 r. do 26 listopada 2023 r.; Mateusz Morawiecki, Prezes Rady Ministrów, wykonujący obowiązki ministra finansów od 9 lutego 2022 r. do 25 kwietnia 2022 r.; Tadeusz Kościński, Minister Finansów od 26 października 2021 r. do 8 lutego 2022 r. oraz od 15 listopada 2019 do 5 października 2020 r. i Minister Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej od 6 października 2020 r. do 25 października 2021 r.
Zakres przedmiotowy kontroli	1. Ustalenie zakresu informacyjnego bilansu budżetu państwa przez Ministra Finansów 2. Zasady prowadzenia ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa 3. Sporządzenie bilansu budżetu państwa za rok 2023 z odniesieniem do danych wykazanych w bilansach budżetu państwa za lata 2021-2022
Okres objęty kontrolą	Lata 2020-2023 oraz zdarzenia wcześniejsze i późniejsze, mające wpływ na bilans budżetu państwa za rok 2023
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
Kontrolerzy	1. Małgorzata Pawelec, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr KBF/68/2024 z 4 lipca 2024 r. 2. Anna Szczerbiak, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr KBF/69/2024 z 4 lipca 2024 r.

(akta kontroli Tom I str.1-2)

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: ustawa o NIK

II. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie niepodjęcie przez Ministra Finansów skutecznych działań w celu zapewnienia koniecznych rozwiązań prawnych, organizacyjnych i funkcjonalnych, aby bilans budżetu państwa przedstawiał w sposób kompletny i spójny aktywa i pasywa Skarbu Państwa związane z wykonaniem budżetu państwa. W wyniku czego bilans budżetu państwa za rok 2023 nie przedstawiał rzetelnie i prawidłowo informacji o aktywach i pasywach Skarbu Państwa związanych z realizacją i rozliczaniem ustaw budżetowych. Tym samym Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie bilans budżetu państwa za rok 2023.

Uzasadnienie oceny ogólnej

Uzasadnieniem powyższej oceny jest przede wszystkim fakt, iż bilans budżetu państwa za rok 2023 nie przedstawia w sposób rzetelny stanu aktywów, zobowiązań i aktywów netto Skarbu Państwa. Bilans budżetu państwa od 2021 r. sporządzany jest na podstawie pięciu „zestawień w układzie bilansu budżetu państwa”, których podstawą jest pięć różnych ewidencji, przy czym tylko trzy z nich można uznać za księgi rachunkowe w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³. Jedno z dwóch pozostałych zestawień sporządzane jest na podstawie danych wynikających z ksiąg rachunkowych Banku Gospodarstwa Krajowego, w tym zakresie nie istnieją księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów. A kolejne na podstawie informacji wynikającej z Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa TREZOR (dalej: *TREZOR*), przy czym założeniem i celem tej ewidencji było rozliczanie wykonania budżetów państwa, a nie ustalanie stanów aktywów i pasywów. Oprócz tego do bilansu budżetu państwa włączane są dane wynikające z zestawienia sald rachunków bankowych przeznaczonych do obsługi finansowania zadłużenia krajowego, które nie zostały objęte żadną ewidencją księgową Ministerstwa Finansów i nie zostały włączone do żadnego „zestawienia w układzie bilansu budżetu państwa”. Do ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa nie wprowadzono istotnych sald i operacji gospodarczych, w wyniku czego w księgach rachunkowych i w bilansie aktywa i pasywa przedstawiono w nieprawidłowych kwotach. Pomimo, że o konieczności sporządzania bilansu było już wiadomo w 2018 r. a pierwszy bilans budżetu państwa został sporządzony w 2022 r., Minister Finansów nie podjął żadnych działań, które pozwoliłyby stworzyć prawidłowo funkcjonujący system rachunkowości, w tym obiegu dokumentów i przekazywania informacji, zapewnienia kompletności ksiąg rachunkowych, ustalenia zakresów odpowiedzialności za księgi rachunkowe czy ustalenia spójnych zasad ujmowania i prezentacji danych, ani przed sporządzeniem pierwszego bilansu, ani kolejnych bilansów budżetu państwa. W bilansie budżetu państwa za rok 2023 wykazano sumę aktywów i pasywów w wysokości 1 611 177 100 891,22 zł. Ustalenia kontroli wskazują, że suma bilansowa została zawyżona o 90,6%, gdyż według ustaleń NIK suma ta według stanu na dzień 31 grudnia 2023 r. powinna wynosić 151 073 694 195,49 zł, z zastrzeżeniem, że kompletne i prawidłowe wprowadzenie do ksiąg stanów aktywów i pasywów mogłoby prowadzić do ustalenia innej sumy bilansowej.

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

³ Dz.U. z 2023 r. poz. 120.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny częściowej kontrolowanej działalności

OBSZAR	1. Ustalenie zakresu informacyjnego bilansu budżetu państwa przez Ministra Finansów
Opis stanu faktycznego	Obowiązek sporządzania bilansu budżetu państwa istniał w latach 2001-2010, jednak żaden bilans budżetu państwa nie został w tym czasie sporządzony. W rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości⁵, obowiązującym w latach 2010-2017, nie przewidziano wzoru bilansu budżetu państwa ani konieczności jego sporządzenia. Rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: <i>rozporządzenie w sprawie rachunkowości</i>)⁶ przywrócono obowiązek sporządzania bilansu budżetu państwa. Uzasadnieniem dla przywrócenia obowiązku sporządzania budżetu bilansu budżetu państwa były trwające na poziomie Komisji Europejskiej prace nad harmonizacją rachunkowości w jednostkach sektora publicznego w całej Unii Europejskiej. Harmonizacja ta ma polegać na opracowaniu Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS). Celem wprowadzenia wspólnych, europejskich standardów rachunkowości (EPSAS) ma być zwiększenie przejrzystości finansów publicznych i porównywalności sprawozdań finansowych krajów członkowskich. Jednym z elementów tej reformy ma być opracowanie przez państwa członkowskie tzw. „bilansu otwarcia”, tj. sprawozdania obejmującego wszystkie aktywa i zobowiązania sektora general government (na zasadach możliwie zbliżonych do IPSAS - International Public Sector Accounting Standards). Zastępca Dyrektora Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości podkreśliła, że istotną kwestią było, aby wszystkie aktywa i pasywa zostały wykazane w bilansie budżetu państwa analogicznie do bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Termin sporządzenia pierwszego bilansu budżetu państwa został przesunięty z 2019 r. na 2022 r. w celu skorelowania prac nad reformą systemu finansów publicznych ze sporządzeniem bilansu budżetu państwa po raz pierwszy. Podstawą do przesunięcia terminu sporządzenia bilansu budżetu państwa było założenie, że sporządzone zostanie sprawozdanie finansowe administracji rządowej, które obejmować będzie bilans budżetu państwa.

(akta kontroli: Tom I str. 3-85, Tom III str. 17-25)

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.

⁵ Rozporządzenie z dnia 5 lipca 2010 r. Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

⁶ Dz. U. z 2020 r. poz. 342.

Sporządzanie sprawozdań finansowych, zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości, jest jednym z elementów rachunkowości jednostki, obok przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, prowadzenia ksiąg rachunkowych, inwentaryzacji czy wyceny aktywów i pasywów. Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy o rachunkowości, za wykonywanie obowiązków w zakresie rachunkowości odpowiedzialność ponosi kierownik jednostki. Zgodnie z *Regulaminem organizacyjnym Ministerstwa Finansów*⁷ Minister Finansów kieruje ministerstwem oraz wykonuje politykę Rady Ministrów w zakresie działań administracji rządowej: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe, a także koordynuje i nadzoruje jej wykonywanie przez organy, urzędy i jednostki organizacyjne podległe Ministrowi Finansów lub przez niego nadzorowane. Zatem obowiązkiem Ministra Finansów była taka organizacja rachunkowości Ministerstwa Finansów w zakresie operacji związanych z realizacją i rozliczaniem ustawy budżetowej, by bilans budżetu państwa, jako istotny element składowy rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiał aktywa i pasywa Skarbu Państwa związane z wykonywaniem i rozliczaniem ustawy budżetowej, był sporządzony terminowo i zgodnie z obowiązującymi przepisami. Minister Finansów, zgodnie z § 33 ust. 2 rozporządzenia w sprawie rachunkowości, podpisuje bilans budżetu państwa, tym samym potwierdzając prawidłowość tego sprawozdania.

Z ustaleń kontroli wynika, że Minister Finansów nie zorganizował spójnego systemu rachunkowości Ministerstwa Finansów w zakresie operacji związanych z realizacją dochodów i wydatków budżetu państwa oraz ich rozliczaniem (dalej jako: rozliczanie ustawy budżetowej). Nie przedstawiono w toku niniejszej kontroli dokumentów czy materiałów potwierdzających przeprowadzenie, przed przywróceniem obowiązku sporządzania bilansu budżetu państwa (czy w okresie późniejszym), analizy zakresu aktywów i pasywów, jakie powinny zostać ujęte w bilansie budżetu państwa, nie przeprowadzono też analiz, czy istnieją aktywa lub pasywa, które nie są ujęte w żadnym sprawozdaniu finansowym jednostek budżetowych i które nie są ujęte w księgach rachunkowych obejmujących operacje gospodarcze związane z wykonaniem i rozliczeniem budżetu państwa, zatem nie dokonano analizy, czy aktywa i pasywa Skarbu Państwa ewidencjonowane są kompletnie. Zastępca Dyrektora Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości wyjaśniła, że zakres informacyjny bilansu budżetu państwa został określony w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości i że takie rozwiązanie uznano za spójne w ramach rozporządzenia, w którym to zakres informacji wykazywanych w poszczególnych częściach składowych sprawozdania finansowego, w tym w bilansach, określają poszczególne załączniki. Podobne rozwiązanie zastosowano w ustawie o rachunkowości, gdzie zakres informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych określają również załączniki do tej ustawy. Z tych samych powodów w żadnych przepisach nie doprecyzowano, co wchodzi w zakres bilansów jednostek budżetowych (i/lub innych jednostek sektora finansów publicznych) a co wchodzi w zakres bilansu budżetu państwa, ponieważ uznano, że zakres informacji wykazywanych w bilansach poszczególnych jednostek został określony w odpowiednich załącznikach do rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

Pomimo, że system TREZOR został stworzony w celu analizy i rozliczenia wykonania ustaw budżetowych za kolejne lata, a nie w celu sporządzania sprawozdań finansowych, to ani przed wprowadzeniem obowiązku

⁷ Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 31 stycznia 2022 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MF z 2022 r. poz. 8, ze zm.), wcześniej Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2019 r. w sprawie ustalenia regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów (Dz. Urz. MFFiPR z 2021 r. poz. 103, ze zm.).

sporządzenia bilansu budżetu państwa, ani przed sporządzeniem pierwszego sprawozdania, nie przeprowadzono analiz, czy dane zawarte w tym systemie są wystarczające do sporządzenia bilansu. Nie zweryfikowano również, czy z systemu tego można uzyskać informacje niezbędne do sporządzenia bilansu w takim układzie, który minimalizuje ryzyko błędnego wykazania danych, a w szczególności czy system ten posiada w ogóle funkcjonalności i możliwość generowania zestawienia obrotów i sald, o którym mowa w rozporządzeniu w sprawie rachunkowości, spełniającego wymagania określone w ustawie o rachunkowości.

Minister Finansów, w różnych rozporządzeniach, z jednej strony ustalił obowiązek sporządzenia bilansu budżetu państwa w terminie do 3 miesięcy od dnia bilansowego⁸ oraz obowiązek ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych w terminie do dnia 30 kwietnia roku następnego⁹ z drugiej strony wyznaczył, dla niektórych operacji rozliczenia budżetu państwa, okresy przejściowe dłuższe niż trzy miesiące¹⁰ oraz nie wykluczył możliwości dokonywania korekt dochodów i wydatków roku poprzedniego po upływie trzech miesięcy kolejnego roku¹¹. Tym samym nie zapewnił w sposób faktyczny lub prawny możliwości dotrzymania terminu sporządzenia bilansu budżetu państwa. W Ministerstwie Finansów nie dokonano także analiz czy przepisy ww. rozporządzeń były wzajemnie spójne i odpowiadające stosowanej praktyce ujmowania w księgach operacji gospodarczych związanych z realizacją i rozliczeniem ustawy budżetowej. W efekcie tego żaden bilans budżetu państwa nie został sporządzony w terminie trzech miesięcy od dnia bilansowego ale dopiero po zaksięgowaniu ostatnich operacji bankowych dotyczących roku poprzedniego, czyli po przyjęciu przez Radę Ministrów uchwały o zamknięciu rachunków budżetu państwa za dany rok (co następuje zazwyczaj w drugiej połowie maja), co z kolei powodowało, że dochowanie terminu ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych również nie było możliwe.

Operacje gospodarcze dotyczące wykonania i rozliczenia ustawy budżetowej ujmowane są w czterech różnych ewidencjach księgowych i, na potrzeby sporządzenia bilansu, uzupełniane danymi z ksiąg rachunkowych Banku Gospodarstwa Krajowego (dalej: BGK) oraz danymi, które nie są ujmowane w żadnych księgach, co szerzej opisano w obszarze 2. *Zasady prowadzenia ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa oraz sporządzenie bilansu budżetu państwa za rok 2023*. Mimo to, przed sporządzeniem bilansu budżetu państwa nie opracowano szczegółowych procedur określających terminy i wskazujących osoby odpowiedzialne za poszczególne działania. Nie opracowano również procedury identyfikacji i potwierdzania obrotów i sald wynikających z operacji gospodarczych ujmowanych w więcej niż jednej z powyższych ewidencji, ani procedury łączenia danych pochodzących z powyższych ewidencji księgowych, w tym dokonywania wyłączeń obrotów i sald wzajemnych. Nie ustalono jakie operacje będą wykazywane w bilansie jako obroty odpowiednich kont.

Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu poinformował, że przed przystąpieniem po raz pierwszy do sporządzania bilansu budżetu państwa za

⁸ § 32 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

⁹ § 26 ust. 3 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

¹⁰ § 13 ust. 10 oraz § 21 ust. 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. z 2021 r. poz. 259), dalej: *rozporządzenie w sprawie wykonania*.

¹¹ § 27 ust. 1 Załącznika nr 35, § 7 ust. 2 oraz § 12 Załącznika nr 36 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 stycznia 2022 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 454, ze zm.).

rok 2021 pracownicy Departamentu Budżetu Państwa (dalej: *Departament BP*) uczestniczyli w spotkaniach roboczych z przedstawicielami Departamentu Instytucji Płatniczej Ministerstwa Finansów (dalej: *Departament IP*), Departamentu Długu Publicznego Ministerstwa Finansów (dalej: *Departament DP*) oraz przedstawicielami BGK i Narodowego Banku Polskiego (dalej: NBP), gdyż banki te obsługują budżet państwa oraz prowadzą ewidencję księgową wybranych operacji budżetu państwa. Wskazał, że na spotkaniach określono formę i termin przekazywania danych niezbędnych do sporządzenia bilansu budżetu państwa, a także ustalono że Departamenty IP i DP prześlą dane, w układzie bilansu, zawierające informacje wynikające z załącznika nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości w zakresie swoich właściwości. Wyjaśnił także, że spotkania te miały jednak charakter operacyjny, zatem ani przebieg spotkania, ani dokonane w ich trakcie uzgodnienia nie zostały udokumentowane. W ocenie NIK, pomijając kwestię rzetelności działania, która wymaga dokumentowania przebiegu uzgodnień choćby w celu zapewnienia kontynuacji działania jednostki, biorąc pod uwagę nieprawidłowości szczegółowo opisane w obszarze 2. *Zasady prowadzenia ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa oraz sporządzenie bilansu budżetu państwa za rok 2023*, ustalenia te nie były wystarczające. Ponadto nie opracowano jednolitych zasad rachunkowości (ani dokumentu równoważnego) dla wszystkich powyższych ewidencji.

(akta kontroli: Tom I str. 3-210, Tom III str. 162-215, Tom IV str. 8-17)

Projekt rozporządzenia w sprawie rachunkowości podlegał uzgodnieniom międzyresortowym oraz wewnętrznym w Ministerstwie Finansów. Wynikiem tych uzgodnień było m.in. uzupełnienie planu kont dla budżetu państwa o konta księgowe: 930 – *Niewykonane wydatki*, 940 – *Niewygasające wydatki*, 960 – *Skumulowany wynik budżetu państwa* oraz 968 – *Rozliczenia z tytułu prywatyzacji*. Wprowadzenie wymienionych kont wynikało z konieczności wykazania w bilansie budżetu państwa odpowiednich danych.

NIK zwraca uwagę, że w projekcie rozporządzenia, a także w jego ostatecznym kształcie nie został uwzględniony wniosek *de lege ferenda* Najwyższej Izby Kontroli sformułowany w wyniku kontroli P/15/015 *Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości*¹², w brzmieniu: „(...) [opracowanie] projektu zmiany ustawy o finansach publicznych, który doprecyzuje zapisy (także rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości) tak, aby z ich treści wynikało jednoznacznie, że ewidencja budżetu państwa jest prowadzona według zasad określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości lub zobliguje Ministra Rozwoju i Finansów do opracowania szczególnych zasad rachunkowości dla budżetu państwa z taką szczegółowością i wymogami w zakresie organizacji i prowadzenia ksiąg rachunkowych, które zapewniłyby jakość prowadzonej ewidencji budżetu państwa co najmniej na poziomie jakościowym, takim jak zapewnia to spełnienie wymogów określonych w ustawie o rachunkowości.” Nie zrealizowano żadnego z powyższych działań ani też nie podjęto innych działań, które można byłoby uznać za realizację wniosku *de lege ferenda* NIK. Przy czym NIK podtrzymuje swoje stanowisko, że kwestie te, tak ważne dla zarządzania i kontroli finansów publicznych docelowo powinny zostać jednoznacznie uregulowane w przepisach rangi ustawowej, również w celu wypełnienia zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych.

¹² Informacja o wynikach kontroli *Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości*, nr. ewid. 89/2016/P/15/015/KBF, Warszawa czerwiec 2016 r.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych od wielu lat, podczas kolejnych kontroli NIK, kwestionuje obowiązek stosowania ustawy o rachunkowości do ewidencji księgowej operacji budżetu państwa. Ponadto uznaje, że jest to wystarczający argument usprawiedliwiający brak opracowania dokumentacji opisującej przyjęte zasad (polityki) rachunkowości dla operacji budżetu państwa.

Minister Finansów prezentuje pogląd, że ustawa o rachunkowości nie definiuje budżetu państwa jako jednostki oraz nie wskazuje jako zobowiązanego do stosowania jej postanowień.

(akta kontroli: Tom I str. 3-85, Tom II str. 155-203, Tom III str. 162-215)

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że zgodnie z art. 109 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych¹³ (dalej: ustawa o finansach publicznych) budżet państwa stanowi, obok załączników i postanowień, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynika z postanowień ustawowych, składnik ustawy budżetowej uchwalanej corocznie przez Sejm. Natomiast zgodnie z art. 110 ustawy o finansach publicznych, budżet państwa zawiera informacje m.in. o prognozowanych kwotach dochodów oraz planowanych kwotach wydatków i deficytów. Budżet państwa to plan finansowy, który obejmuje m.in. dochody i wydatki państwa na określony rok budżetowy nie ma zatem cech podmiotu (nie jest np. jednostką budżetową), a tym samym nie może prowadzić ewidencji księgowej. Najwyższa Izba Kontroli stoi na stanowisku, że budżet państwa jest wykonywany przez różne jednostki, a ostatecznie za wykonanie i rozliczenie budżetu państwa i całej ustawy budżetowej odpowiada urząd obsługujący ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który jest jednostką budżetową. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy o rachunkowości, jednostki budżetowe zobowiązane są stosować ustawę o rachunkowości. System rachunkowości Ministerstwa Finansów powinien więc obejmować wszystkie zdarzenia i operacje gospodarcze wykonywane przez tę jednostkę budżetową, w tym również operacje związane z wykonywaniem i rozliczeniem ustawy budżetowej. W szczególności zatem, operacje związane z wykonaniem budżetu państwa powinny być ujmowane w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz podlegać inwentaryzacji zgodnie z tą ustawą.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że księgi rachunkowe Ministerstwa obejmujące operacje wykonania i rozliczenia budżetu państwa są prowadzone na podstawie ustawy o rachunkowości w części dotyczącej budżetu środków europejskich. Minister Finansów nie miał wątpliwości, co do obowiązku stosowania ustawy o rachunkowości w zakresie ewidencji operacji budżetu środków europejskich, podpisując i zatwierdzając do stosowania zasady (politykę) rachunkowości w tym zakresie.

Ponadto NIK zauważa, że wszystkie jednostki sektora finansów publicznych realizują ustawę budżetową i plan finansowy (ich rachunki bankowe dochodów i wydatków, to *de facto* rachunki budżetu państwa prowadzone w NBP, podpisują umowy w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa) i nie czują się zwolnione z tego powodu z obowiązku stosowania ustawy o rachunkowości. Ministerstwo Finansów również realizuje ustawę budżetową, jako jednostka budżetowa finansowana z budżetu państwa i jako jednostka zapewniająca finansowanie z budżetu państwa i rozliczająca wykonanie całej ustawy budżetowej, co jednak nie zwalnia Ministerstwa Finansów ze stosowania zapisów ustawowych. W

¹³ Dz. U. z 2024 r. poz. 1530, ze zm.

szczegółności żaden przepis nie zwalnia z prowadzenia ksiąg rachunkowych w zakresie operacji związanych z realizacją ustawy budżetowej czy jakiegokolwiek innego planu finansowego.

Przepisy ustawy o rachunkowości zapewniają określone standardy dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych, w tym bilansu, a przestrzeganie tych standardów warunkuje przejrzystość i wiarygodność informacji finansowych, co jest istotne dla odbiorców tych danych. Najwyższa Izba Kontroli ponownie wskazuje, że nie ma żadnych przeciwwskazań, nawet jeżeli w ocenie Ministerstwa Finansów brak jest takiego obowiązku, aby w celu zapewnienia wymaganej jakości ewidencji księgowej oraz danych prezentowanych w bilansie budżetu państwa, księgi te prowadzić w oparciu o ustawę o rachunkowości, w szczególności wobec braku uregulowania tych kwestii w innych przepisach prawa czy regulacjach wewnętrznych. Dotyczy to przede wszystkim uniwersalnych zasad dotyczących prowadzenia ksiąg rachunkowych określonych w rozdziale 2 *Prowadzenie ksiąg rachunkowych* czy w rozdziale 3 *Inwentaryzacja* ustawy o rachunkowości. NIK nie podziela również stanowiska MF, że ze względu na specyfikę nie jest możliwe bezpośrednio stosowanie regulacji ustawy o rachunkowości do operacji budżetu państwa. Specyfika operacji realizacji i rozliczania budżetu państwa nie odbiega od specyfiki operacji innych jednostek sektora finansów publicznych. Występują w nich i są ewidencjonowane w księgach rachunkowych zarówno operacje o charakterze kasowym jak i memoriałowym. Ponadto Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że *Plan kont dla budżetu państwa* stanowiący załącznik nr 1 do obecnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie rachunkowości (podobnie jak plan kont we wcześniejszych rozporządzeniach) obejmuje konta księgowe umożliwiające prowadzenie pełnej ewidencji, zarówno w układzie memoriałowym jak i kasowym. Zaznaczyć przy tym należy, że opis funkcjonowania kont księgowych do *Planu kont dla budżetu państwa* zamieszczony w rozporządzeniu w sprawie rachunkowości jest bardzo ogólnikowy i w wielu przypadkach ogranicza się tylko do powtórzenia nazwy konta księgowego co powoduje, że zasady ewidencji budżetu państwa pozostają wciąż nieokreślone.

Odrębnym obowiązkiem¹⁴, poza sporządzeniem bilansu budżetu państwa, jest jego publikacja w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów. W tym przypadku na wywiązanie się tego obowiązku Minister Finansów ma czas do 30 czerwca roku następującego po roku, za który bilans został sporządzony (§ 34 ust. 9 rozporządzenia w sprawie rachunkowości). Jeszcze odrębnym (w terminie do 31 maja¹⁵) jest obowiązek, o którym mowa w art. 226 Konstytucji RP przedłożenia Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej. W uzasadnieniu dla ustanowienia powyższego terminu publikacji bilansu budżetu państwa, Dyrektor Departamentu Budżetu Państwa wskazała, że *niezbędne jest powiązanie publikacji, w Biuletynie Informacji Publicznej, bilansu budżetu państwa z terminem przedstawienia Sejmowi oraz NIK rocznego sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej w taki sposób, aby przekazanie rocznego sprawozdania i debata nad tym sprawozdaniem w Sejmie poprzedzały publikację bilansu budżetu państwa w BIP. Szereg przeprowadzonych analiz wskazuje na potrzebę wzajemnych uzgodnień informacji ujętych w przekazywanym do Sejmu w terminie do dnia 31 maja roku następnego rocznym sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej. Informacje te mogą mieć wpływ na odpowiednie przygotowanie bilansu budżetu państwa. Zatem mając na uwadze ewentualną*

¹⁴ § 34 ust. 9 zdanie drugie rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

¹⁵ Art. 182 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

konieczność uwzględnienia takich informacji oraz czas niezbędny do ujęcia zmian w bilansie, celowym jest umożliwienie publikacji bilansu budżetu państwa w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego.

Uznając, że dane bilansu budżetu państwa mogą ulec zmianie po jego sporządzeniu i że prawdopodobieństwo takich zmian jest wysokie, w celu zapewnienia publikowania rzetelnych danych, w ocenie NIK, należało wprowadzić w przepisach rozporządzenia obowiązek korekty bilansu budżetu państwa po sporządzeniu sprawozdania Rady Ministrów, w przypadku gdy wystąpi taka potrzeba. Ponadto należy zaznaczyć, że jak wyjaśnił Zastępca Dyrektora Departamentu Budżetu, zgodność danych wykazywanych w bilansie budżetu państwa i w sprawozdaniu Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa była weryfikowana w ramach prac departamentu ale uzgodnienia dotyczyły tylko dwóch pozycji bilansu: *Wynik budżetu państwa* (poz. II.1. Pasywa) oraz *Wynik budżetu środków europejskich* za dany rok (poz. II 3.1. Pasywa). NIK zauważa, że uzgodnieniu powinny podlegać również inne dane, w szczególności kwoty przychodów i rozchodów oraz ich salda.

(akta kontroli: Tom I str. 3-85, Tom III str. 1-25, 162-215, Tom IV str. 8-17)

Z uzasadnienia do projektu rozporządzenia w sprawie rachunkowości wynika, że odbiorcami sprawozdań finansowych, o których mowa w tym rozporządzeniu, jest między innymi ogół obywateli, prezentowane są tam bowiem informacje dotyczące środków publicznych i ich wykorzystania. W projekcie tym wskazano również, że *system sprawozdań dotyczących finansów publicznych powinien być systemem przejrzystym – dostarczać spójnych danych, które przedstawiałyby rzeczywisty obraz procesów zachodzących w państwie. System ten powinien również sprostać zasadzie jawności, którą należy rozumieć zarówno jako swobodny dostęp wszystkich zainteresowanych obywateli i instytucji do danych sektora publicznego, jak również możliwość poznania i zrozumienia procesów zachodzących w obszarze finansów publicznych.*

NIK zwraca uwagę, że ani w rozporządzeniu w sprawie rachunkowości nakazującym publikację bilansu budżetu państwa, ani w żadnym innym akcie prawnym nie przewidziano obowiązku sporządzenia części opisowej do tego sprawozdania, co zdaniem NIK ograniczyło grono odbiorców, dla których jest ono zrozumiałe. Wspomniany wcześniej ogólnikowy komentarz do planu kont dla bilansu budżetu państwa, brak innych regulacji opisujących zasady prowadzenia rachunkowości oraz sposób prezentacji danych w bilansie, łącznie powodują, że odbiorcy nie są w stanie zinterpretować treści ekonomicznej kwot wykazanych w części pozycji bilansu budżetu państwa. Dla przykładu dla pozycji:

- *Skumulowany wynik budżetu państwa* nie opisano, od którego momentu (od którego roku) należy ustalić skumulowany wynik, a w praktyce jest to pozycja bilansująca dla skutków operacji gospodarczych zaistniałych przed 2015 r. oraz suma deficytów budżetu państwa od 2015 r.;
- *Wynik na operacjach niekasowych* nie opisano, czy jest to wyłącznie wynik roku bieżącego czy skumulowany wynik roku bieżącego i z lat poprzednich, nie przewidziano przy tym pozycji *Skumulowany wynik na operacjach niekasowych*, w efekcie w bilansie budżetu państwa zaprezentowano kwoty skumulowanego wyniku na operacjach niekasowych dla operacji budżetu państwa i wynik za dany rok dla operacji finansowania zagranicznego w zakresie części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa*;
- *Inne rozliczenia w ramach budżetu* zarówno w aktywach jak i pasywach nie opisano jakie główne tytuły składają się na kwoty w nich wykazane i czy obejmują one tylko rozliczenia między budżetami, czy również rozliczenia

międzyokresowe przychodów i kosztów, w efekcie w pozycji tej nie zaprezentowano rozliczeń międzyokresowych, natomiast obejmowała ona kwoty narastająco niektórych przychodów i rozchodów budżetu państwa.

Zastępca Dyrektora Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w wyjaśnieniach wskazała, że w zakresie sporządzenia bilansu budżetu państwa zastosowano rozwiązanie analogiczne do rozwiązania stosowanego przy sporządzaniu bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego (dla którego również nie przewidziano obowiązku sporządzania części opisowej).

Mając na uwadze powyższe, ale także rangę dokumentu, w ocenie NIK, bilans budżetu państwa wymaga uzupełnienia o część opisową (informację dodatkową), przedstawiającą rzetelnie i jasno istotne dane oraz objaśnienia, tak aby umożliwić jego odbiorcom poznanie i zrozumienie procesów zachodzących w obszarze finansów publicznych, a tym samym wypełnić zasadę jawności wskazaną w uzasadnieniu do rozporządzenia, co opisano w punkcie 5 sekcji Uwagi w rozdziale IV. Uwagi i wnioski niniejszego wystąpienia.

(akta kontroli Tom I str. 3-85, Tom III str. 17-25)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Przed sporządzeniem bilansu budżetu państwa po raz pierwszy, ani później, nie zapewniono koniecznych rozwiązań prawnych, organizacyjnych i funkcjonalnych aby bilans budżetu państwa przedstawiał w sposób kompletny i spójny aktywa i pasywa Skarbu Państwa związane z wykonaniem budżetu państwa, został sporządzony przy dostosowanych uwarunkowaniach prawnych i w oparciu o dane pochodzące z wiarygodnych ewidencji, z zastosowaniem rozwiązań organizacyjnych i funkcjonalnych gwarantujących powtarzalność i stabilność procesu, jego ramy czasowe, określających ośrodki decyzyjne na wysokim poziomie kompetencji, a także zapewniających mechanizmy weryfikacji wyników.

Sporządzenie bilansu budżetu państwa po raz pierwszy, ani później, nie zostało bowiem poprzedzone:

- a) analizą jakie wartości ekonomiczne bilans budżetu państwa powinien przedstawiać i w jaki sposób zapewnić ich ewidencję, analizą kompletności ujęcia aktywów i pasywów Skarbu Państwa w księgach rachunkowych, na podstawie których sporządza się bilans budżetu państwa, w szczególności zidentyfikowanie operacji gospodarczych czy aktywów lub pasywów Skarbu Państwa, które nie są ujęte ani w żadnej ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa ani w żadnych księgach rachunkowych statio fisci Skarbu Państwa lub które ujmowane są w ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa i jednocześnie ujmowane są w księgach rachunkowych jednej lub więcej statio fisci Skarbu Państwa,
- b) analizą funkcjonalności systemu TREZOR w celu sprawdzenia, czy system ten generuje dane w układzie zapewniającym prawidłowe sporządzenie bilansu budżetu państwa, w szczególności możliwość wygenerowania zestawień sald kont bilansowych na dzień bilansowy,
- c) analizą uwarunkowań prawnych i ich wpływu na dane prezentowane w bilansie budżetu państwa, w szczególności w zakresie tzw. okresu przejściowego,
- d) przyjęciem założeń i kryteriów do oceny uzyskania kompletności danych dotyczących aktywów i pasywów bilansu budżetu państwa,

- e) opracowaniem procedur (mechanizmów) sporządzania bilansu, w szczególności poprzez wskazanie terminów, osób odpowiedzialnych, procedury dokonywania identyfikacji i wyłączeń obrotów i sald wzajemnych, ustalenia, jakie operacje będą wykazywane w bilansie jako salda, a jakie jako obroty odpowiednich kont księgowych,
- f) przyjęciem jednolitych zasad ewidencji i prezentacji operacji gospodarczych wpływających na bilans budżetu państwa.

Po sporządzeniu bilansu budżetu państwa za lata 2021, 2022 i 2023 nie dokonano oceny, w jakim stopniu bilans budżetu państwa spełnia potrzeby wyrażone w uzasadnieniu do rozporządzenia, wprowadzającego obowiązek jego sporządzenia w drodze do sporządzenia tzw. bilansu otwarcia.

Tym samym sporządzający wskazane wyżej bilanse budżetu nie posiadali wiedzy: jakie aktywa i pasywa powinny być w nim wykazane i w jakich pozycjach, czy te aktywa i pasywa są kompletnie ujęte w księgach rachunkowych, na podstawie których sporządza się bilans budżetu państwa a ponadto nie określono kto, kiedy i w jaki sposób powinien dostarczyć informacje niezbędne do sporządzenia bilansu.

Dyrektor Generalny MF nie przedstawił kompletnej listy rachunków bankowych Ministra Finansów i Ministerstwa Finansów. W toku kontroli NIK zidentyfikowała pięć rachunków bankowych, których nie zamieszczono w pierwszej przedłożonej do kontroli informacji, w tym jednego z tych rachunków nie ujęto w poprawionym, na wniosek NIK, wykazie rachunków bankowych. Salda każdego z tych rachunków bankowych zostały potwierdzone z bankiem przez właściwe departamenty merytoryczne, jednak prawidłowa organizacja systemu rachunkowości jednostki budżetowej powinna zapewnić możliwość sporządzenia pełnego wykazu rachunków bankowych, podobnie jak wszystkich innych aktywów jednostki.

Nie sporządzono dokumentu, który zawierałby całościowy opis organizacji rachunkowości Ministerstwa Finansów, w tym wykaz wszystkich ksiąg rachunkowych prowadzonych przez Ministerstwo Finansów oraz powierzonych do prowadzenia podmiotom zewnętrznym wraz z określeniem, które z tych ksiąg lub ich części są włączane do bilansu budżetu państwa, a które do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej. Przy czym NIK zauważa, że dokument ten powinien zostać sporządzony i bieżąco aktualizowany niezależnie od regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów. Winien stanowić swoisty regulamin organizacyjny dla pracowników komórek organizacyjnych prowadzących księgi rachunkowe Ministerstwa oraz sporządzających jego sprawozdania finansowe, w tym bilans budżetu państwa.

Nie opracowano również jednolitego dokumentu w zakresie zasad (polityki) rachunkowości odnoszącego się do wszystkich ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów, na podstawie których powinien zostać sporządzany bilans budżetu państwa, w tym spójnych zasad prezentacji danych w bilansie budżetu państwa oraz zasad dokonywania wyłączeń wzajemnych, pomimo że do ewidencji księgowej tych operacji został przewidziany w rozporządzeniu w sprawie rachunkowości jeden *Plan kont dla budżetu państwa*.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że prezentacja danych w bilansie budżetu państwa w sposób niespójny (co szerzej opisano w obszarze 2. *Zasady prowadzenia ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa oraz sporządzenie bilansu budżetu państwa za rok 2023*) powoduje, że nie spełnia on swojej roli informacyjnej (jego wartość informacyjna jest niska), nie przedstawia rzetelnych danych i w związku z tym nie może stanowić syntetycznego źródła informacji o stanie budżetu państwa, co nie sprzyja

przejrzystości finansów publicznych. Brak właściwego rozpoznania wyłączeń wzajemnych, w efekcie czego dokonywane są korekty i zmiany prezentacyjne w istotnych kwotach, w bilansach za poszczególne lata powoduje, że bilans budżetu państwa traci również walor porównywalności.

W odpowiedzi na pismo, w sprawie udzielenia wyjaśnień co do opisanych wyżej nieprawidłowości Minister Finansów wskazał, że pytania dotyczą spraw, mających miejsce w okresie, w którym urząd Ministra Finansów był sprawowany w głównej mierze przez inne osoby. Minister Finansów wskazał także, że odpowiedź w sprawie udzielenia wyjaśnień co do stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości została przygotowana przez właściwe komórki organizacyjne Ministerstwa Finansów wówczas uczestniczące bądź odpowiedzialne za procesy objęte kontrolą. W ocenie Ministra Finansów procesy te w większości dotyczyły obszaru działania głównego księgowego budżetu państwa i z tego względu za najwłaściwszą osobę do podpisania tak przygotowanych wyjaśnień Minister uznał Naczelnik Wydziału w Departamencie Budżetu Państwa, której Minister Finansów powierzał obowiązki i odpowiedzialność głównego księgowego budżetu państwa w przypadku nieobecności głównego księgowego budżetu państwa - Zastępcy Dyrektora Departamentu Budżetu Państwa w Ministerstwie Finansów.

W ocenie NIK organ, jakim jest Minister Finansów, działa w sposób ciągły, niezależnie od tego, kto pełni funkcję Ministra Finansów. Ponadto zadaniem każdego kolejnego Ministra Finansów była taka organizacja systemu rachunkowości Ministerstwa Finansów, by system ten prawidłowo spełniał swoje funkcje oraz takie dostosowanie przepisów powszechnie obowiązujących, by nie były wzajemnie sprzeczne. Zadania te obejmują także nadzór nad działaniami głównego księgowego. Odpowiedzialność Ministra Finansów w powyższym zakresie podkreślona jest wymogiem, by to Minister Finansów, oprócz głównego księgowego budżetu państwa, podpisał bilans budżetu państwa. Bilans budżetu państwa za 2023 rok został sporządzony w okresie pełnienia tej funkcji przez obecnego Ministra i przez niego podpisany.

Naczelnik Wydziału Rachunkowości Budżetu Państwa oraz Realizacji Dyspozycji Pieniężnych, w zastępstwie głównego księgowego budżetu państwa¹⁶ (dalej: p.o. głównego księgowego budżetu państwa) oświadczyła, że *przed przystąpieniem do sporządzenia pierwszego bilansu budżetu państwa oraz za kolejne lata przeprowadzono analizy rozwiązań prawnych, organizacyjnych oraz funkcjonalnych*. Jako przykłady tych analiz wskazała identyfikację rachunków bankowych, które nie są objęte żadną ewidencją księgową Ministerstwa Finansów oraz spotkania robocze w 2015 r., mające na celu ustalenie które dane powinny być wykazane w sprawozdaniu jednostki budżetowej i spotkania przed sporządzeniem pierwszego bilansu budżetu państwa, w trakcie których ustalono tryb przekazywania danych niezbędnych do sporządzenia bilansu. Przy czym potwierdziła wyjaśnienia Zastępcy Dyrektora Departamentu BP, że spotkania te były prowadzone w formule spotkań roboczych. Ponadto wskazała, że funkcjonalność bilansu budżetu państwa wynika ze wzoru bilansu, który określa jakie kategorie mają zostać zaprezentowane w bilansie po stronie aktywów, a jakie po stronie pasywów natomiast podstawę rozwiązań organizacyjnych stanowią regulamin organizacyjny Ministerstwa Finansów oraz regulaminy organizacyjne poszczególnych komórek organizacyjnych.

Zdaniem NIK liczne nieprawidłowości wymienione w obszarze 2. *Zasady prowadzenia ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu*

¹⁶ Powierzenie obowiązków i odpowiedzialności głównego księgowego budżetu państwa z dnia 24 stycznia 2024 r. (znak: BP3.0100.4.2023).

państwa oraz sporządzenie bilansu budżetu państwa za rok 2023 wskazują, że brak przeprowadzenia stosownych analiz i ustanowienia jednolitych dokumentów w zakresie opisu organizacji rachunkowości oraz zasad (polityki) rachunkowości odnoszących się do wszystkich ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów był działaniem nierzetelnym i mógł wpłynąć na sporządzenie bilansu budżetu państwa z naruszeniem zasady wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażonej w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasady prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie budżetu państwa) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną, wyrażonej w art. 4 ust. 2 tej ustawy. W ocenie NIK działania o charakterze roboczym nie stanowiły analiz i jako takie były niewystarczające. Zauważyć należy, że analiza to proces składający się z m.in. z etapów ustalenia stanu rzeczywistego, wnioskowania, rekomendowania rozwiązań dla badanych zagadnień oraz podejmowania decyzji na ich podstawie. Z kolei działający w wystarczającym stopniu system kontroli zarządczej powinien zapewnić obowiązek udokumentowania istotnych ustaleń.

NIK nie podziela zaprezentowanego w oświadczeniu p.o. głównego księgowego budżetu państwa stanowiska, że regulaminy organizacyjne Ministerstwa Finansów przedstawiają rozwiązania organizacyjne systemu rachunkowości Ministerstwa Finansów. W ocenie NIK zawierają one uregulowania dotyczące organizacji, struktur/zadań i stosunku podległości poszczególnych jednostek organizacyjnych i pracowników w stosunku do zadań i kompetencji dla których jednostka została powołana i prowadzi działalność, a nie w stosunku do organizacji prowadzenia ksiąg rachunkowych. W regulaminach organizacyjnych zawarta jest jedynie informacja o przypisaniu komórkom organizacyjnym zadania prowadzenia określonej ewidencji księgowej, co w ocenie NIK nie stanowi całościowego opisu organizacji rachunkowości Ministerstwa Finansów, a z pewnością nie zapewnia kompletności ujęcia operacji gospodarczych Ministerstwa Finansów. Regulaminy organizacyjne nie regulują kwestii dotyczących struktury podległości i decyzyjności w ramach systemu rachunkowości Ministerstwa Finansów, co w sytuacji prowadzenia kilku odrębnych ksiąg rachunkowych, na podstawie których sporządzano bilans budżetu państwa, zdaniem NIK, jest niezbędne w celu zapewnienia spójności i kompletności sprawozdawczości finansowej, w tym bilansu budżetu państwa. Ustanowienie struktury organizacyjnej systemu rachunkowości Ministerstwa Finansów ma również znaczenie dla umocowania i określenia podziału zadań, podległości oraz decyzyjności w celu opracowania/ustanowienia jednolitych i spójnych zasad (polityki) rachunkowości odnoszących się do wszystkich ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów, w szczególności do tych, na podstawie których sporządzany jest bilans budżetu państwa.

(akta kontroli: str. 3-210, Tom II str. 106-111, 132-203, Tom III str. 162-214, Tom IV str. 8-17)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie niezapewnienie koniecznych rozwiązań prawnych, organizacyjnych i funkcjonalnych, aby bilans budżetu państwa przedstawiał w sposób kompletny i spójny aktywa i pasywa Skarbu Państwa związane z wykonaniem budżetu państwa. Wprowadzenie obowiązku sporządzenia bilansu budżetu państwa oraz sporządzenie bilansu budżetu państwa nie zostało poprzedzone analizą kompletności ujęcia aktywów i pasywów Skarbu Państwa w księgach rachunkowych, nie określono również jednoznacznie, które aktywa i pasywa Skarbu Państwa są związane z realizacją i rozliczaniem dochodów i wydatków ujętych w ustawach budżetowych, a które stanowią aktywa i pasywa jednostek budżetowych. Obowiązujące przepisy

uniemożliwiają terminowe sporządzenie bilansu budżetu państwa w sposób kompletny, a mimo to nie podjęto działań w celu zmiany tych przepisów.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa ponadto, że wprowadzenie obowiązku sporządzenia bilansu budżetu państwa miało stanowić istotny krok w celu przygotowania do sporządzenia sprawozdania obejmującego wszystkie aktywa i zobowiązania sektora general government. Niemniej jednak, z powodu niepodjęcia równocześnie działań zapewniających kompletność i wiarygodność prezentowanych w nim danych, trudno uznać to działanie jako znaczący krok w przygotowaniu Polski do sporządzenia wspomnianego wcześniej „bilansu otwarcia”.

2. Zasady prowadzenia ewidencji stanowiącej podstawę sporządzenia bilansu budżetu państwa oraz sporządzenie bilansu budżetu państwa za rok 2023

Opis stanu faktycznego

Bilans budżetu państwa sporządzony na dzień 31 grudnia 2023 r. wykazywał sumę aktywów i pasywów w kwocie 1 611 177 100 891,22 zł. Zawierał informacje w układzie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Bilans budżetu państwa za rok 2023 został sporządzony 25 czerwca 2024 r., czyli niemal trzy miesiące po terminie wyznaczonym w § 32 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości, co opisano w pkt.1 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Został podpisany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych i p.o. głównego księgowego budżetu państwa i opublikowany w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów w dniu 28 czerwca 2024 r.¹⁷, tj. z zachowaniem terminu określonego w § 34 ust. 9 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

(akta kontroli Tom I str. 86-210)

Bilans budżetu państwa za rok 2023 sporządzony został na podstawie sześciu zestawień (wkładów):

- zestawienia w układzie bilansu w zakresie operacji dotyczących wykonywania budżetu państwa (dalej: BP), tj. finansowania krajowego realizowanego w ramach obsługi centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa (dalej: CRBBP); ewidencja księgowa prowadzona była w Departamencie BP z wykorzystaniem systemu TREZOR (dalej: wkład BP);
- informacji przygotowywanej w układzie bilansu w zakresie operacji dotyczących budżetu środków europejskich (dalej: BSE), w tym części 87 – *Dochody budżetu środków europejskich*, finansowania budżetu środków europejskich w zakresie funduszy strukturalnych oraz finansowania budżetu środków europejskich w zakresie Wspólnej Polityki Rolnej (dalej: WPR)¹⁸; ewidencja księgowa prowadzona była w Departamencie Instytucji Płatniczej z wykorzystaniem informatycznego systemu finansowo-księgowego QUORUM FK (dalej: wkład IP7);
- zestawienia w układzie bilansu w zakresie danych dotyczących udzielanych przez BGK ze środków budżetu państwa pożyczek na wyprzedzające finansowanie w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata

¹⁷ <https://www.gov.pl/web/finanse/bilanse-budzetu-panstwa>

¹⁸ Z wyłączeniem ewidencji operacji dotyczących udzielanych przez BGK ze środków budżetu państwa pożyczek na wyprzedzające finansowanie w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020 oraz Plan Strategiczny dla Wspólnej Polityki Rolnej na lata 2023-2027.

2014-2020 (dalej: PROW) oraz Planu Strategicznego dla Wspólnej Polityki Rolnej na lata 2023-2027 (dalej: PS WPR 2023-2027)¹⁹; obsługę bankową pożyczek oraz prowadzenie ewidencji księgowej w tym zakresie Minister Finansów powierzył BGK²⁰, przy czym ewidencja ta prowadzona jest w księgach rachunkowych BGK; nadzór nad realizacją umowy prowadzony był w Departamencie IP (dalej: wkład IP5);

- informacji przygotowywanej w układzie bilansu w zakresie danych dotyczących finansowania zadłużenia zagranicznego obsługiwanego przez NBP; ewidencja księgowa w tym zakresie prowadzona była przez NBP; nadzór nad realizacją umowy pozostawał we właściwości Departamentu Długu Publicznego oraz Departamentu Współpracy Międzynarodowej (WM); (dalej: wkład NBP);
- informacji przygotowywanej w układzie bilansu w zakresie danych dotyczących finansowania zadłużenia zagranicznego obsługiwanego przez BGK; ewidencja księgowa w tym zakresie prowadzona była przez BGK; nadzór nad realizacją umowy pozostawał we właściwości Departamentu DP; (dalej: wkład BGK);
- zestawienia w zakresie danych dotyczących sald rachunków bankowych prowadzonych w NBP dla operacji obsługi finansowania zadłużenia krajowego; operacje te nie zostały objęte żadną ewidencją księgową Ministerstwa Finansów ani żadnej innej jednostki, wykaz sald rachunków bankowych został sporządzony w arkuszu kalkulacyjnym (excel); (dalej: wkład DP_EX).

Wprawdzie pięć z sześciu wkładów do bilansu zostało sporządzonych w układzie bilansu budżetu państwa, jednak tylko trzy z sześciu wyżej wymienionych zestawień (wkład IP7, wkład BGK, wkład NBP) stanowiły *informację przygotowywaną w układzie bilansu*, sporządzoną na podstawie zestawienia obrotów i sald kont księgowych stosowanych do ewidencji budżetu państwa, o której mowa w § 23 ust. 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Pozostałe trzy wkłady do bilansu budżetu państwa (wkład BP; wkład IP5, wkład DP_EX), nie zostały sporządzone na podstawie zestawienia obrotów i sald kont księgowych stosowanych do ewidencji budżetu państwa, tym samym nie spełniały definicji *informacji przygotowywanej w układzie bilansu*, co szerzej opisano w pkt. 2 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, przy czym wkład DP_EX w ogóle nie został sporządzony na podstawie ksiąg rachunkowych.

(akta kontroli Tom I str. 86-321, Tom II str. 1-105, 132-410, Tom III str. 1-16, 162-284, Tom IV str. 67-78, 118-126)

¹⁹ Na podstawie art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 27 maja 2015 r. o finansowaniu wspólnej polityki rolnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2068) oraz na podstawie art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o finansowaniu wspólnej polityki rolnej na lata 2023-2027 (Dz. U. z 2023 r. poz. 332). W roku 2023 nie wystąpiły operacje dotyczące PS WPR.

²⁰ Umowa zawarta 19 lipca 2015 roku pomiędzy Ministrem Finansów a Bankiem Gospodarstwa Krajowego w sprawie prowadzenia ewidencji księgowej i obsługi bankowej pożyczek udzielanych przez Bank ze środków budżetu państwa na podstawie art. 10d ust. 3 ustawy z dnia 22 września 2006 r. o uruchamianiu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej przeznaczonych na finansowanie wspólnej polityki rolnej (Dz. U. z 2012 r. poz. 2065) oraz na podstawie art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 27 maja 2015 r. o finansowaniu wspólnej polityki rolnej (Dz. U. poz. 1130) oraz umowa nr C/575/23/IP/B;

Umowa zawarta 1 sierpnia 2023 roku pomiędzy Ministrem Finansów a Bankiem w sprawie prowadzenia ewidencji księgowej i obsługi bankowej pożyczek udzielanych przez Bank ze środków budżetu państwa na podstawie art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 27 maja 2015 r. o finansowaniu wspólnej polityki rolnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2068) oraz na podstawie art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o finansowaniu wspólnej polityki rolnej na lata 2023-2027 (Dz. U. z 2023 r. poz. 332), dalej – Umowa PROW.

W bilansie budżetu państwa nie wykazano operacji ujętych w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów prowadzonych dla wpływów środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej (UE) oraz państw członkowskich EFTA i operacji przekazania otrzymanych środków (w ramach konsolidacji) na rachunki bankowe w zarządzaniu Departamentu Długu Publicznego, operacji tych nie uwzględniono również w sprawozdaniu finansowym MF, co szerzej opisano w pkt. 4 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom II str. 212-410, Tom III str. 107-113, 162-214)

Wkład BP (w zakresie budżetu państwa, ewidencja księgowa prowadzona w systemie TREZOR)

Informacja (wkład BP) przygotowywana w układzie bilansu w zakresie operacji dotyczących środków budżetu państwa sporządzona na dzień 31 grudnia 2023 r. wykazywała sumę aktywów i pasywów w kwocie 703 901 055 441,75 zł. Przed włączeniem danych z wkładu BP do bilansu budżetu państwa wprowadzono dwie korekty w zakresie ich prezentacji. Odmienne, w stosunku do roku 2022 zostały zaprezentowane zobowiązania z tytułu przyjęcia przez Ministra Finansów środków w zarządzanie overnight²¹ (dalej: ON). W bilansie roku 2022 wykazano obroty z tego tytułu w pozycji IV.1. Aktywa *Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa* kwotę 68 290 000 000,06 zł stanowiącą sumę rozchodów z lat 2015-2022 oraz w pozycji III.1. Pasywa *Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa* zaprezentowano kwotę 46 490 000 000,06 zł stanowiącą z kolei sumę przychodów w tym samym okresie. We wkładzie BP za rok 2023 zmieniono sposób prezentacji obu tych pozycji, a te same dane zaprezentowano jako saldo przychodów i rozchodów z tytułu ON w pozycji I.1. Pasywa *Zobowiązania finansowe* w kwocie 21 800 000 000,00 zł. W stosunku do roku 2022 zmieniono również sposób prezentacji kwoty 440 274 681 876,44 zł, interpretowanej jako skumulowany wynik budżetu państwa przed rokiem 2015, co szerzej opisano w pkt.5 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, która w bilansach za lata 2021 i 2022 prezentowana była w pozycji IV.1 Aktywa *Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa*, a w 2023 r. zaprezentowano ją w pozycji II.2 Pasywa *Skumulowany wynik budżetu państwa (+/-)*. Dokument księgowy polecenia księgowania dotyczący przeksięgowania kwoty 440 274 681 876,44 zł z konta księgowego technicznego (kod konta 999) na wynik wykonania budżetu został zaewidencjonowany w księgach rachunkowych roku 2023 w dniu 25 lipca 2024 r., czyli w trakcie trwania niniejszej kontroli, niemal miesiąc po dniu podpisania bilansu budżetu państwa i 25 dni po jego opublikowaniu, co szerzej opisano w pkt. 6 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Suma aktywów i pasywów wkładu BP, po dokonaniu powyższych korekt, wynosiła 263 626 373 565,31 zł. Wkład BP zawierał informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Wkład BP nie został sporządzony na podstawie prawidłowego zestawienia obrotów i sald, co opisano w pkt. 2a) sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Wkład BP nie został oznaczony datą sporządzenia, ani nie został podpisany, co szerzej opisano w pkt. 7 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, że dane z wkładu BP za lata 2021, 2022 i 2023 są nieporównywalne, ze względu na różny zakres danych, jakie były w nim prezentowane. W 2022 r. informacje prezentowane we wkładzie BP rozszerzono, w stosunku do danych wykazanych w bilansie za rok 2021, o:

- depozyty przekazane bankom – agentom emisji obligacji detalicznych. Pierwszy taki depozyt w kwocie 20 000 000,00 zł został przekazany w 2020 r.

²¹ Depozyt zakładany na okres jednej nocy.

W 2022 r. uzupełniono kwoty depozytów o 160 000 000 zł. Zatem w bilansie za rok 2021 powinna być wykazana kwota depozytu w wysokości 20 000 000 zł;

- obligacje skarbowe przekazane nieodpłatnie uprawnionym podmiotom w latach 2015–2022 w łącznej wartości 80 958 239 384,60 zł, przy czym kwota ta nie obejmowała wartości obligacji przekazanych nieodpłatnie w latach 2013 i 2014 w łącznej wartości 3 000 000 000,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret czwarte sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*; w bilansie za rok 2021 nie wykazano zobowiązań oraz wyniku na operacjach niekasowych z tytułu obligacji przekazanych nieodpłatnie w wysokości 54 490 000 000,00 zł

oraz zmieniono prezentację operacji związanych z przyjmowaniem przez Ministra Finansów środków od jednostek sektora finansów publicznych w zarządzanie terminowe. We wkladzie BP za rok 2021 zaprezentowano je w pozycji aktywów *Inne rozliczenia* jako obroty, a w 2022 w pozycji *Zobowiązania finansowe* jako saldo zobowiązań.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 132-203, Tom III str. 1-16)

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że każda z opisanych powyżej zmian była zasadna i przyczyniła się do zwiększenia wartości informacyjnej bilansu budżetu państwa, tym niemniej identyfikacji tych zdarzeń gospodarczych należało dokonać przed przystąpieniem do sporządzania wkładu do bilansu budżetu państwa, a nie w trakcie prac nad kolejnymi bilansami. Tymczasem przed sporządzeniem bilansu budżetu państwa za rok 2021 nie przeprowadzono analiz, jaki zakres aktywów i pasywów powinien być wykazany w tym bilansie ani nie dokonano inwentaryzacji i wyceny tych aktywów i pasywów, co szerzej opisano w Obszarze 1. *Ustalenie zakresu informacyjnego bilansu budżetu państwa przez Ministra Finansów w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości*.

Minister Finansów nie opracował zasad (polityki) rachunkowości dla operacji ewidencjonowanych w systemie TREZOR, co szerzej opisano w pkt 8 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Ponadto Minister Finansów nie opracował zasad obiegu dokumentów i trybu przekazywania dokumentów i informacji niezbędnych do sporządzenia wkładu BP, co szerzej opisano w pkt 9 w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*, zatem nie jest możliwe potwierdzenie kompletności aktywów i pasywów, jakie powinny być wykazane we wkladzie BP za rok 2023.

Do ewidencji prowadzonej w systemie TREZOR 3.0 nie wprowadzono kompletnie sald wynikających z operacji i zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce przed 2015 r. (przed rozpoczęciem użytkowania systemu TREZOR 3.0). W konsekwencji ewidencja prowadzona w tym systemie nie zapewniała prawidłowych danych niezbędnych do sporządzenia kompletnego bilansu budżetu państwa, co szerzej opisano w pkt. 10 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Na dzień 31 grudnia 2023 r. we wkladzie BP wykazano:

- **środki pieniężne budżetu państwa** (poz. I.1.1. Aktywa) w kwocie: 14 812 512 292,45 zł. Kwota obejmowała stany lokat terminowych dokonanych ze środków pieniężnych na rachunkach bankowych Ministra Finansów (w PLN), o których mowa w § 3 ust.1 pkt 1-3 oraz pkt 5 lit. a, b i e rozporządzenia *Ministra Finansów w sprawie rodzajów i trybu dokonywania operacji na rachunkach bankowych prowadzonych dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych oraz zakresu i terminów udostępniania informacji o stanach środków na tych rachunkach*,²² z tego:

²² Dz.U. z 2024 r. poz. 436, (dalej: rozporządzenie dot. rachunków bankowych).

Centralny Rachunek Bieżący Budżetu Państwa ²³ rachunki bankowe otwarte w NBP dla roku 2023	0,00 zł,
rachunek lokat prowadzony w NBP	652 512 292,45 zł,
rachunek lokat prowadzony w BGK	14 160 000 000,00 zł.

Stan środków pieniężnych wykazanych we wkładzie BP nie odpowiadał wysokości sald na rachunkach bankowych w NBP dla obsługi budżetu państwa w zakresie krajowych środków finansowych na dzień 31 grudnia 2023 r. Saldo CRBBP na dzień bilansowy wynosiło (-)2 372 967 816,91 zł. Środki pieniężne na dzień 31 grudnia 2023 r. w systemie TREZOR 3.0 i tym samym we wkładzie BP zostały wyznaczone w wysokości stanu środków pieniężnych z uwzględnieniem części operacji dotyczących rozliczeń w okresie przejściowym po zakończeniu roku budżetowego, o którym mowa w rozdziale 7 rozporządzenia w sprawie wykonania, co szerzej opisano w pkt 11 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 33-60)

- **pozostałe środki pieniężne** (poz. I.1.3. Aktywa) w kwocie: 180 000 000,00 zł. W pozycji tej wykazano kwoty depozytów złożonych w bankach – agentach emisji obligacji detalicznych. Depozyty te są przeznaczone na przedterminowy wykup obligacji. Z ustaleń kontroli wynika, że:
 - a) według stanu na 31 grudnia 2023 r. łączna kwota środków na rachunkach w bankach - agentach wynosiła 388 257 381,71 zł, w tym 1 487 351,53 zł odsetki,
 - b) rachunki bankowe depozytów nie są rachunkami Ministerstwa Finansów tylko banków - agentów, zatem kwota środków na tych rachunkach nie powinna być prezentowana jako środki pieniężne, tylko jako należności, co szerzej opisano w pkt 12 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom IV str. 67-82, 107-117, 127-132)

- **należności finansowe** (poz. II.2. Aktywa) w kwocie: 32 707 177 333,32 zł. W pozycji tej ujęto stan należności z tytułu pożyczek udzielonych ze środków budżetu państwa dla jednostek samorządu terytorialnego w kwocie 489 930 616,33 zł, pożyczki dla Korporacji Ubezpieczeń Kredytów Eksportowych (KUKE) w kwocie 141 248 819,20 zł, pożyczek na wyprzedzające finansowanie PROW w kwocie 108 263 563,54 zł oraz z tytułu zabezpieczeń transakcji na instrumentach pochodnych (CSA) w kwocie 122 900 000,00 zł. Prezentacja tych danych we wkładzie BP była zgodna z ich treścią ekonomiczną. Ponadto w tej pozycji nieprawidłowo wykazano należności z tytułu konsolidacji środków w BGK²⁴ w kwocie 31 844 834 334,25 zł, co szerzej opisano w pkt 13 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 155-203, Tom III str. 97-106, Tom IV str. 8- 17, 67-82)

- **rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. IV.1. Aktywa) w kwocie: 215 926 683 939,54 zł. W pozycji tej wykazano kwoty rozchodów, ustalone jako sumy wpływów z rachunków bankowych (przelewów) skumulowane z lat 2015-2023. Przelewy te dotyczyły różnych tytułów, w szczególności były to operacje podlegające rozliczeniu, a zatem powinny być na bieżąco rozliczane w księgach rachunkowych a w bilansie prezentowane tylko w kwotach, które faktycznie będą podlegały rozliczeniu w kolejnych latach.

²³ § 3 ust.1 pkt 1 rozporządzenie dot. rachunków bankowych.

²⁴ Konsolidacja płynności finansów publicznych polega na obowiązku lokowania przez jednostki sektora finansów publicznych wolnych środków w formie depozytu prowadzonego przez Ministra Finansów.

Pozycje te, w łącznej kwocie 203 124 694 384,72 zł obejmowały: tzw. „zerowania salda” rachunku bankowego finansowania zagranicznego (łącznie za lata 2015-2023 kwota 67 848 244 262,28 zł), przelewy środków przekazanych na wydatki jednostek w kolejnym roku obrotowym w łącznej kwocie 44 024 468 072,40 zł, przelewy dotyczące tzw. „środków przechodzących” w łącznej wysokości 53 749 323 087,93 zł, przelewy z tytułu finansowania BSE ze środków BP - łącznie za lata 2015-2023 kwota 35 402 658 962,11 zł, rozchody z tytułu finansowania krótkoterminowego z lat 2015-2016 w kwocie 2 100 000 000,00 zł. W ocenie NIK jako rozliczenia budżetu państwa powinna być zaprezentowana kwota 6 744 232 310,00 zł, przekazana w 2023 r. z CRBBP na wydatki jednostek w roku 2024. Ze względu na przyjętą technikę prowadzenia ewidencji księgowej i ujmowania operacji związanych z rozliczeniem okresu przejściowego, jako rozliczenia budżetu państwa muszą być prezentowane kwoty, które wpłynęły na CRBBP roku 2023²⁵ w okresie przejściowym i zostały przekazane na CRBBP otwarty dla rozliczenia ustawy budżetowej roku 2024, w kwocie 2 667 848 883,98 zł, powiększonej o wartość środków przekazanych na tzw. zerowanie salda zagranicznego 57 447 981,87 zł. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że opracowanie prawidłowych zasad ewidencji środków pieniężnych wpływających na CRBBP w okresie przejściowym oraz analiza treści ekonomicznej sald kont księgowych służących do ewidencji tych operacji może wykazać, że kwoty te powinny być prezentowane w innej pozycji aktywów.

Ponadto we wkładzie BP jako składnik aktywów powinno zostać zaprezentowane saldo rozliczeń z BSE w wysokości potwierdzonej przez Departamenty BP i IP.

Pozostałe pozycje w łącznej wartości 158 252 506 246,76 zł powinny zostać rozliczone.

Ponadto jako rozliczenia w ramach budżetu państwa wykazano rozchody o charakterze jednorazowym z tytułu refundacji składki do Otwartych Funduszy Emerytalnych (dalej: OFE) za lata 2015-2018 w kwocie 12 800 127 546,52 zł, oraz rozchody środków z tytułu prywatyzacji w kwocie 1 862 008,30 zł, które nigdy nie będą podlegały rozliczeniu a zatem nie spełniają definicji aktywów, co szerzej opisano w pkt. 14 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 1-16, 61-96)

W ocenie NIK kwoty zaprezentowane w tych pozycjach nie odzwierciedlały stanu zasobów majątkowych na dzień bilansowy, co szerzej opisano w pkt. 15 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Kwestia niejednorodnych zasad wykazywania kwot przychodów i rozchodów budżetu państwa w pozycjach *Inne rozliczenia budżetu państwa* w aktywach i pasywach bilansu budżetu państwa została opisana w pkt 3 sekcji *Uwagi i wnioski*.

- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 1 006 146 053 484,46 zł. Pozycja obejmowała zobowiązania z tytułu emisji obligacji krajowych w kwocie 940 874 945 479,58 zł, zobowiązania wobec jednostek sektora finansów publicznych z tytułu depozytów terminowych złożonych na rachunkach MF w ramach konsolidacji środków w kwocie 30 471 108 004,88 zł oraz zobowiązania z tytułu środków pozyskanych w ramach konsolidacji i przekazanych na rachunek budżetu państwa dla zachowania płynności finansów publicznych w kwocie 34 800 000 000,00 zł.

²⁵ Dla każdego kolejnego roku budżetowego otwierane są odrębne rachunki bankowe, składające się na CRBBP. Istnieją zatem odrębne CRBBP dla roku 2023 i CRBBP dla roku 2024.

Wartość zobowiązań z tytułu obligacji krajowych została zaniżona o 519 262 557,00 zł, to jest o wartość obligacji detalicznych sprzedanych w 2023 r., z tytułu sprzedaży których środki pieniężne nie wpłynęły na CRBBP do końca 2023 r., co szerzej opisano w pkt 3 tiret trzeciej sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Kwota zobowiązań z tytułu depozytów terminowych została zawyżona o 7 763 326 529,25 zł, ze względu na nieujęcie w księgach rachunkowych zobowiązań z tego tytułu w momencie rozpoczęcia prowadzenia ewidencji w TREZOR 3.0 (tj., według stanu na 31 grudnia 2014 r.) w kwocie 24 081 507 805,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret pierwszej sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* i jednocześnie wykazanie zobowiązań z tytułu środków przyjętych w zarządzanie terminowe przez Ministra Finansów częściowo w pozycji należności (kwota 31 844 834 334,25 zł), co opisano w punkcie 13 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Kwota zobowiązań z tytułu środków przekazanych na bieżące zarządzanie płynnością została zaniżona o 1 700 000 000,00 zł, ze względu na nieujęcie w księgach rachunkowych zobowiązań z tego tytułu w momencie rozpoczęcia prowadzenia ewidencji w TREZOR 3.0 (tj., według stanu na 31 grudnia 2014 r.), co szerzej opisano w pkt 10 tiret pierwszej sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. Tom I str. 86-210, Tom IV str. 67-82, 107-117)

- **wynik (+/-) budżetu państwa** (poz. II.1. Pasywa) w kwocie: (-)85 628 559 197,68 zł. W pozycji tej zaprezentowano zrealizowany deficyt wykonania budżetu państwa za rok budżetowy 2023, w kwocie zgodnej z wartością deficytu budżetu państwa ujętą w *sprawozdaniu Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za rok 2023*. W 2023 r. na wynik budżetu państwa składał się tylko deficyt budżetu państwa (poz. II.1.2 Pasywa). Najwyższa Izba Kontroli zauważa jednak, że w bilansach za lata 2021 i 2022 ujęto kwoty wyniku finansowego zgodne z kwotami deficytu budżetu państwa zaprezentowanymi w sprawozdaniach Rady Ministrów za odpowiednie lata, jednak w pozycji II.1.2. Pasywa *Deficyt budżetu państwa* wykazany w tych bilansach nie odpowiadał kwotom deficytu zaprezentowanym w odpowiednich sprawozdaniach. Różnice wynikały z wykazania w poz. II.1.3. Pasywa *Niewykonane wydatki* (-) wydatków, które nie wygasły z upływem roku budżetowego 2021 i w poz. II.1.4. Pasywa *Niewygasające wydatki* kwot wydatków niewygasających w latach 2020 i 2021, które nie zostały zrealizowane a zatem zostały przekazane na dochody w latach odpowiednio 2021 i 2022. W ocenie NIK brak spójności terminologii stosowanej w różnych dokumentach mających pokazywać te same kategorie ekonomiczne nie sprzyja jasności i przejrzystości finansów publicznych.

(akta kontroli Tom I str. 86-210)

- **skumulowany wynik budżetu państwa (+/-)** (poz. II.2. Pasywa) w kwocie: (-)702 470 605 195,24 zł. Pozycja ta obejmowała sumę deficytów z lat 2015-2022 w kwocie (-)262 195 923 318,80 zł oraz kwotę (-) 440 274 681 876,44 zł, która miała stanowić sumę deficytów z lat 2000-2014, co szerzej opisano w pkt 5 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 1-16, 97-106, 162-214)

- **wynik na operacjach niekasowych (+/-)** (poz. II.4. Pasywa) w kwocie: (-)151 479 207 232,07 zł. Pozycja ta została ustalona narastająco począwszy od 2015 r. i obejmowała wartość obligacji Skarbu Państwa przekazanych nieodpłatnie w kwocie 101 825 597 000,00 zł, wartość zwiększenia kapitału obligacji indeksowanych w kwocie 2 897 496 845,33 zł oraz wartość umorzonych pożyczek udzielanych ze środków budżetu państwa w ramach

PROW oraz dla Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie, zakładów opieki zdrowotnej i dla Zakładu Ubezpieczeń Społecznych w łącznej kwocie 46 756 113 386,74 zł. W kwocie wyniku na operacjach niekasowych nie ujęto wartości obligacji przekazanych nieodpłatnie w 2013 i 2014 r. w łącznej wartości 3 000 000 000,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret czwarte sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom IV str. 67-82)

- **inne aktywa netto budżetu** (poz. II.5. Pasywa) w kwocie: 0,00 zł. W ocenie NIK, w pozycji tej powinny zostać zaprezentowane kwoty wynikające z przychodów i rozchodów nie związanych z należnościami lub zobowiązaniami, to jest przychodów i rozchodów nie podlegających spłacie ani rozliczeniu. Według stanu na 31 grudnia 2023 r. i na podstawie zdarzeń gospodarczych zidentyfikowanych w trakcie kontroli, w pozycji tej powinna być ujęta kwota (-)10 697 008 010,17 zł, stanowiąca saldo niepodlegających rozliczeniu przychodów i rozchodów z lat 2015-2023, co szerzej opisano w pkt 14 i 16 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że gdyby do ewidencji księgowej został kompletnie wprowadzony bilans otwarcia ksiąg według stanu na 1 stycznia 2015 r., to saldo przychodów i rozchodów niepodlegających rozliczeniu mogłoby być inne.

(akta kontroli Tom III str. 1-16, 61-96, 162-214, Tom IV str. 266)

- **rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. III.1. Pasywa) w kwocie: 197 058 691 705,84 zł. W pozycji tej wykazano kwoty przychodów, ustalone jako sumy wpływów na rachunki bankowe (przelewów), skumulowane z lat 2015-2023. Wpływy te dotyczyły różnych tytułów, w szczególności były to operacje tzw. „zerowania salda” rachunku bankowego finansowania zagranicznego (łącznie za lata 2015-2023 kwota 67 438 370 254,42 zł), przelewy środków przekazanych na wydatki jednostek w kolejnym roku obrotowym w łącznej kwocie 42 153 630 272,40 zł, przelewy dotyczące tzw. „środków przechodzących” (łącznie za lata 2015-2023 kwota 55 249 094 523,15 zł), wpływy z tytułu zwrotu finansowania BSE ze środków BP (łącznie za lata 2015-2023 kwota 27 667 469 950,93 zł), przychody o charakterze jednorazowym w łącznej kwocie 4 550 126 704,94 zł, w tym z tytułu finansowania krótkoterminowego z lat 2015-2016 w kwocie 2 100 000 000,00 zł oraz środki z rachunku rezerw poręczeniowych i gwarancyjnych Skarbu Państwa z lat 2015-2023 w kwocie 345 145 160,29 zł. Ponadto w kwocie tej wykazano przychody z lat 2015-2017 z tytułu wpłat środków pozostałych po zlikwidowanych jednostkach w wysokości 99 862 164,08 zł oraz wpływy z prywatyzacji z lat 2017-2023 w kwocie 2 005 118 400,57 zł, co szerzej opisano w pkt.16 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. Tom I str. 86-210, Tom III str. 1-16, 61-96)

W ocenie NIK kwoty zaprezentowane w tych pozycjach nie odzwierciedlały stanu źródeł finansowania zasobów majątkowych na dzień bilansowy. Kwestia zasad wykazywania kwot przychodów i rozchodów budżetu państwa w pozycjach *Inne rozliczenia budżetu państwa* w aktywach i pasywach bilansu budżetu państwa została opisana w pkt. 15 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* oraz w pkt 3 sekcji *Uwagi w obszarze Uwagi i wnioski*.

(akta kontroli Tom IV str. 93-98)

Wkład IP7 (w zakresie budżetu środków europejskich)

Informacja (wkład IP7) przygotowywana w układzie bilansu w zakresie operacji dotyczących budżetu środków europejskich sporządzona na dzień 31 grudnia

2023 r. wykazywała sumę aktywów i pasywów w kwocie 361 486 528,90 zł. Zawierała informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Dane w niej wykazane były zgodne z saldami kont księgowych zestawienia obrotów i sald na dzień 31 grudnia 2023 r. Wkład IP7 sporządzono i przekazano do Departamentu Budżetu Państwa 16 kwietnia 2024 r., czyli 16 dni po terminie, w jakim Minister Finansów był zobowiązany sporządzić bilans budżetu państwa, co szerzej opisano w pkt. 17 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Wkład IP7 przekazano wraz z załącznikiem prezentującym krótką charakterystykę poszczególnych pozycji.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, Tom III str. 26-32)

Na dzień 31 grudnia 2023 r. w Informacji w układzie bilansu wykazano:

- **środki pieniężne budżetu środków europejskich** (poz. I.1.2. Aktywa) w kwocie: 361 486 528,90 zł. Kwota obejmowała stany środków pieniężnych na rachunkach bankowych Ministra Finansów (w PLN) prowadzonych w BGK, przeznaczonych do obsługi środków finansowych w ramach budżetu środków europejskich, z tego:

rachunek płatności dla PF 2007-2023	85 046 812,38 zł,
rachunek płatności dla PF 2014-2020	275 193 841,14 zł,
rachunek płatności dla PF 2021-2027	1 142 512,27 zł,
rachunek płatności dla WPR stan	103 363,11 zł.

Stan środków pieniężnych został potwierdzony przez BGK jako zgodny²⁶. Prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną.

(akta kontroli Tom II str. 1-105)

- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 956 733,34 zł. Kwota obejmowała wartość odsetek narosłych od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych BŚE, podlegających przekazaniu na dochody budżetu państwa w części budżetowej 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*. NIK zauważa, że dla danych tych nie ustalono spójnych, z pozostałymi wkładami, zasad prezentacji, co szerzej opisano w pkt. 3 sekcji *Uwagi w obszarze Uwagi i wnioski*.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, Tom III str. 162-214)

- **pozostałe zobowiązania** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 33 701 850,20 zł. Pozycja ta obejmuje błędne zwroty środków od beneficjentów, podlegające wyjaśnieniu w celu właściwego zakwalifikowania lub zwrotu, stanowiące kwoty do wyjaśnienia. Prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, 212-410)

- **skumulowany wynik budżetu środków europejskich (+/-)**, (poz. II.3. Pasywa) w kwocie: (-)26 140 819 085,36 zł. W pozycji tej wykazano sumę wyników wykonania budżetu środków europejskich dla poszczególnych lat budżetowych w okresie od roku 2010²⁷ do roku 2023 włącznie, wynikającą z ksiąg rachunkowych prowadzonych dla tych operacji od 1 stycznia 2010 r. oraz korekty wynikające ze zwrotów płatności z lat ubiegłych, realizowane nadpłaty środków i korekty, które zostały ujęte w sprawozdaniach wydatkowych dysponentów, a dotyczące poprzednich lat budżetowych.

²⁶ Potwierdzenie sald na dzień 31 grudnia 2023 r. BGK.

²⁷ Wyodrębnienie w budżecie państwa BSE nastąpiło z dniem 1 stycznia 2010 r., tj. z dniem wejścia w życie obecnie obowiązującej ustawy o finansach publicznych. Wiązało się to ze zmianą charakteru prawnego środków europejskich przeznaczonych na realizację programów europejskich, które wcześniej co do zasady były włączane do budżetu państwa.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, 212-410)

Zgodnie ze stanowiskiem NIK, prezentowanym już w latach ubiegłych, korekty wynikające ze zwrotów z lat ubiegłych powinny wpływać na wynik danego roku budżetowego i dopiero jako jego składowa być odnoszone na skumulowany wynik budżetu środków europejskich. Stanowisko to nie zostało dotychczas uwzględnione przez Ministerstwo Finansów. Mając na uwadze powyższe, Najwyższa Izba Kontroli ponownie wskazuje, że odnoszenie zwrotów wpływających w danym roku budżetowym dotyczących płatności z lat ubiegłych bezpośrednio na skumulowany wynik budżetu środków europejskich (zamiast na wynik roku bieżącego), prowadzi do sytuacji, iż ewidencja ta nie odzwierciedla rzeczywistego przebiegu zdarzeń.

- **wynik budżetu środków europejskich za dany rok (+/-)**, (poz. II.3.1. Pasywa) w kwocie 963 326 981,80 zł. W pozycji tej zaprezentowano zrealizowaną nadwyżkę wykonania budżetu środków europejskich za rok budżetowy 2023 (dochody za dany rok minus wydatki w danym roku). Do wyznaczenia wyniku budżetu środków europejskich nie przyjęto korekt wynikających ze zwrotów z lat ubiegłych otrzymanych w roku 2023 (zwrot środków przekazanych na płatności w latach poprzednich), zmian wynikających z korekt sprawozdań dysponentów dotyczących wydatków oraz z realizacji nadpłat, a dotyczących poprzednich lat budżetowych.

Zdaniem NIK korekty te powinny być ewidencjonowane na konto wyniku danego roku budżetowego i dopiero jako jego składowa odnoszone na skumulowany wynik budżetu środków europejskich. Łączna kwota dokonanych w roku 2023 korekt dotyczących lat ubiegłych wyniosła 1 287 269 386,00 zł. W konsekwencji wynik budżetu środków europejskich został zaniżony o kwotę 1 287 269 386,00 zł, co szerzej opisano w pkt. 18 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, 212-410, Tom III str. 26-32, 162-214)

- **rozliczenia w ramach budżetu środków europejskich** (poz. III.2. Pasywa) w kwocie 26 467 647 030,72 zł. Kwota rozliczeń w ramach budżetu środków europejskich została zawyżona o 257 096 562,52 zł, co szerzej opisano w pkt. 20 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Z zastrzeżeniem tej nieprawidłowości, prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną. Wartość ta wyraża stan wzajemnych rozliczeń pomiędzy budżetem państwa i budżetem środków europejskich. Jest to saldo środków pieniężnych otrzymanych z budżetu państwa w ciężar deficytu na finansowanie płatności z budżetu środków europejskich i spłat deficytu. Oznacza wysokość środków BSE jakie zostały wydatkowane a nie miały pokrycia w dochodach środków europejskich.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, 212-410)

Wkład IP5 (w zakresie PROW)

Zestawienie (wkład IP5) w układzie bilansu w zakresie operacji dotyczących budżetu środków europejskich, sporządzone na dzień 31 grudnia 2023 r. wykazywało sumę aktywów i pasywów w kwocie 108 265 362,62 zł. Zawierało informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie zasad rachunkowości, z zastrzeżeniem stwierdzonej nieprawidłowości opisanej w pkt. 2b) sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Wkład IP5 sporządzono i przekazano do Departamentu BP, wraz z opisem prezentującym krótką charakterystykę poszczególnych pozycji zestawienia w układzie bilansu, w dniu 12 kwietnia 2024 r., czyli 12 dni po terminie, w jakim Minister Finansów był zobowiązany sporządzić bilans budżetu państwa, co szerzej opisano w pkt. 17 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Na dzień 31 grudnia 2023 r. we wkładzie IP5 wykazano:

- **pozostałe środki pieniężne** (poz. I.1.3. Aktywa) w kwocie: 1799,08 zł. Kwota obejmowała stany środków pieniężnych na rachunkach bankowych Ministra Finansów (w PLN) prowadzonych w BGK przeznaczonych do obsługi pożyczek w ramach mechanizmu wyprzedzającego finansowania działań PROW 2014-2020 oraz PS WPR 2023-2027. Stan środków pieniężnych został potwierdzony przez BGK jako zgodny²⁸. Prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną, z zastrzeżeniem że w ocenie NIK kwota ta powinna zostać zaprezentowana w pozycji środki pieniężne budżetu środków europejskich.
- **należności finansowe** (poz. II.1. Aktywa) w kwocie 108 263 563,54 zł. Kwota obejmowała należności budżetu państwa z tytułu udzielonych i niespłaconych pożyczek w ramach mechanizmu wyprzedzającego finansowania działań PROW 2014-2020. Prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną.
- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 156 300 152,97 zł. Kwota ta obejmowała wartość odsetek narosłych od środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych BSE podlegających przekazaniu na dochody budżetu państwa w części budżetowej 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe* w wysokości 1799,08 zł. Prezentacja tych danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną. Ponadto w pozycji tej wykazano stan rozliczeń z BP w kwocie 108 263 563,54 zł oraz kwotę 48 034 790,35 zł, które nie miały charakteru zobowiązań finansowych, co szerzej opisano w pkt 21 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.
- **wynik na operacjach niekasowych** (poz. II.4. Pasywa) w kwocie: (-)48 034 790,35 zł. Dane wykazane w tej pozycji nie miały charakteru wyniku na operacjach niekasowych, co szerzej opisano w pkt. 22 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom II str. 1-105, 204-211, Tom III str. 26-32)

Wkład NBP (w zakresie udziałów w międzynarodowych instytucjach finansowych)

Informacja (wkład NBP) przygotowywana w układzie bilansu obejmowała operacje części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa*, związane z udziałem Rzeczypospolitej Polskiej w międzynarodowych instytucjach finansowych. Księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów w zakresie tych operacji są prowadzone przez NBP na podstawie umowy z dnia 18 listopada 2016 r. Zasady rachunkowości dla części 98 w zakresie finansowania zagranicznego zostały ustalone przez Ministra Rozwoju i Finansów w dniu 14 października 2016 r., z mocą obowiązywania od 1 stycznia 2016 r. Narodowy Bank Polski nie przyjął innych zasad rachunkowości dla prowadzenia ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów.

Informacja (wkład NBP) sporządzona na dzień 31 grudnia 2023 r. wykazywała sumę aktywów i pasywów w kwocie 153 514 381 993,99 zł. Zawierała informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Dane w niej wykazane były zgodne z saldami kont księgowych zestawienia obrotów i sald na dzień 31 grudnia 2023 r. Wkład NBP sporządzono 20 lutego 2024 r.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-266, Tom IV str. 26-59, 99-106)

²⁸ Potwierdzenie sald na dzień 31 grudnia 2023 r. sporządzone przez BGK 11 stycznia 2024 r.

Na dzień 31 grudnia 2023 r. we wkładzie NBP wykazano:

- **środki pieniężne budżetu państwa** (poz. I.1.1. Aktywa) w kwocie: 30 684 321,06 zł. Kwota obejmowała stan środków pieniężnych w wysokości 7 057 111,56 EUR, prawidłowo wyceniony po średnim kursie NBP z dnia bilansowego.

Stan środków pieniężnych został potwierdzony przez NBP jako zgodny. Prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną.

(akta kontroli Tom III str. 215-267, 277-293, Tom IV str. 114-117, 147-155)

- **pozostałe należności** (poz. II.2.Aktywa) w kwocie: 126 746 805,19 zł. Kwota obejmowała wyłącznie należność, powstałą po wycofaniu się z międzynarodowej instytucji finansowej. Zgodnie z wyjaśnieniami Departamentu WM, ze względu na sytuację finansową tej instytucji i uwarunkowania polityczne, kwota należności jest praktycznie niemożliwa do odzyskania. Mimo to nie został utworzony odpis aktualizujący wartość tej należności, co szerzej opisano w pkt. 23 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 83-92)

- **udziały w międzynarodowych instytucjach finansowych** (poz. III. Aktywa) w kwocie: 13 065 870 547,80 zł. Udział Rzeczypospolitej Polskiej w międzynarodowych instytucjach finansowych wynika z umów międzynarodowych, które regulują między innymi kwestie wnoszenia dodatkowych wpłat przez kraje członkowskie i kwestie zwrotu tych wpłat po wystąpieniu z tych instytucji. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Departamentu WM wynika, że ewentualne zyski instytucje te przeznaczają na działalność statutową albo pomoc dla krajów najbiedniejszych lub ogarniętych konfliktami, co do zasady nie są wypłacane dywidendy lub udział w zyskach jest przekazywany w formie nowych udziałów. Jednocześnie z tytułu uczestnictwa tylko w niektórych z tych instytucji Polska uzyskuje pośrednie korzyści ekonomiczne, na przykład w formie kredytów oprocentowanych niżej niż na warunkach rynkowych. Kredyty takie mogą być udzielone państwu, jednostkom samorządu terytorialnego albo przedsiębiorstwom. Uczestnictwo w innych instytucjach nie przynosi żadnych korzyści ekonomicznych, nawet pośrednio, jednak buduje pozytywny wizerunek Polski. Aktywa te służą realizacji funkcji państwa, jednak Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że nie spełniają one definicji aktywów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 o rachunkowości. Kwestia ta została również opisana w pkt 1 sekcji *Uwagi* w obszarze IV. *Uwagi i wnioski* wystąpienia. Jednocześnie udziały objęte z tytułu udziałów w zysku nie zostały zaprezentowane w wartości wynikającej z ceny nabycia pomniejszonej o odpis aktualizujący, a zamiast tego na dzień bilansowy wyceniono je w wartości wynikającej z wartości nominalnych w walutach obcych i aktualnego kursu walutowego, co szerzej opisano w pkt. 24 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 83-92, 99-106, 147-155)

- **Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. IV.1. Aktywa) w kwocie: 140 291 080 319,94 zł. Na kwotę tą składa się wartość funduszu jednostki w wysokości 119 724 389 696,46 zł oraz przychody budżetowe części 98 w kwocie 20 566 690 623,48 zł. Na fundusz jednostki odnoszony jest wynik finansowy, równy wynikowi na operacjach niekasowych, za kolejne lata obrotowe. Kwestia wykazywania kwot przychodów i rozchodów budżetu państwa w pozycjach *Inne rozliczenia budżetu państwa* w aktywach i pasywach bilansu budżetu państwa została opisana w pkt. 27 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Kwestia prezentacji skumulowanego wyniku

na operacjach niekasowych została opisana w pkt. 2 w sekcji *Uwagi* w obszarze IV. *Uwagi i wnioski* wystąpienia.

(akta kontroli Tom III str. 215-266, 277-293, Tom IV str. 67-78, 93-106)

- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 124 021 119 501,76 zł. Kwota obejmowała zobowiązania, zarówno krótko-, jak i długoterminowe z tytułu kredytów otrzymanych od międzynarodowych instytucji finansowych w łącznej wartości 121 729 833 427,07 zł oraz zobowiązania z tytułu wpłat do międzynarodowych instytucji finansowych w łącznej wartości 2 291 286 074,69 zł.

(akta kontroli Tom III str. 215-267, 277-293, Tom IV str. 60-66, 79-82, 99-106)

- **pozostałe zobowiązania** (poz. I.2. Pasywa) w kwocie: 978 215 323,64 zł. Pozycja ta obejmuje zobowiązanie z tytułu objęcia udziałów w międzynarodowych instytucjach finansowych sfinansowanych z zysku tych instytucji, co szerzej opisano w pkt. 25 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 60-66, 79-82, 99-106, 147-155)

- **Wynik na operacjach niekasowych (+/-)**, (poz. II.4. Pasywa) w kwocie: 7 948 356 545,11 zł. W pozycji tej wykazano wynik finansowy w kwocie 8 037 216 245,11 zł, stanowiący różnicę między przychodami i kosztami finansowymi. Jako pozycję wpływającą na wynik na operacjach niekasowych wykazano także salda rozliczeń międzyokresowych kosztów: długoterminowych w kwocie 66 866 624,00 zł i krótkoterminowe w kwocie 21 993 076,00 zł, co szerzej opisano w pkt. 26 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Wynik na operacjach niekasowych prezentowany jest niejednolicie we wkładach BP oraz wkładach NBP i BGK. Kwestia prezentacji skumulowanego wyniku na operacjach niekasowych została opisana w pkt. 2 w sekcji *Uwagi* w obszarze IV. *Uwagi i wnioski* wystąpienia.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 67-82, 99-106)

- **Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. III.1. Pasywa) w kwocie 20 566 690 623,48 zł, na które składają się rozchody budżetu państwa. Kwestia wykazywania kwot przychodów i rozchodów budżetu państwa w pozycjach „Inne rozliczenia budżetu państwa” w aktywach i pasywach bilansu budżetu państwa została opisana w pkt. 27 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 215-266, 277-293, Tom IV str. 67-82, 93-106)

Wkład BGK (w zakresie finansowania zagranicznego w ramach części 98 budżetu państwa)

Informacja (wkład BGK) przygotowywana w układzie bilansu obejmowała operacje części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* w zakresie finansowania zagranicznego, inne niż związane z udziałem Rzeczypospolitej Polskiej w międzynarodowych instytucjach finansowych. Księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów w zakresie tych operacji są prowadzone przez BGK na podstawie umowy z dnia 21 grudnia 2015 r. Zasady rachunkowości dla części 98 w zakresie finansowania zagranicznego zostały ustalone przez Ministra Rozwoju i Finansów w dniu 14 października 2016 r., z mocą obowiązywania od 1 stycznia 2016 r. Bank Gospodarstwa Krajowego przyjął odrębny plan kont, w tym odmienne zasady tworzenia kont analitycznych niż wynikające z zasad ustalonych przez Ministra Finansów. W pozostałym zakresie przyjęte i stosowane zasady rachunkowości są takie same jak wynikające z zasad ustalonych przez Ministra Finansów. Tym niemniej,

faktycznie stosowany plan kont i zasady tworzenia kont analitycznych nie zostały formalnie zaakceptowane przez Ministra Finansów. Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że zgodnie z art. 10 ust. 2 ustawy o rachunkowości to kierownik jednostki jest odpowiedzialny za ustalenie zasad (polityki) rachunkowości, w tym planu kont, a nie jednostka, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych.

Informacja (wkład BGK) sporządzona na dzień 31 grudnia 2023 r. wykazywała sumę aktywów i pasywów w kwocie 482 488 857 779,54 zł. Zawierała informacje w zakresie ustalonym w załączniku nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Dane w niej wykazane były zgodne z saldami kont księgowych zestawienia obrotów i sald na dzień 31 grudnia 2023 r. Informację sporządzono 1 marca 2024 r.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-266, 268-276, 294-410, Tom IV str. 26-59)

Na dzień 31 grudnia 2023 r. we wkładzie BGK wykazano:

- **środki pieniężne budżetu państwa** (poz. I.1.1. Aktywa) w kwocie: 43 229 177 881,53 zł. Kwota obejmowała stany środków pieniężnych w walutach obcych, prawidłowo wycenione po średnim kursie NBP z dnia bilansowego. W kwocie środków pieniężnych wykazano lokaty terminowe w łącznej wartości 1 950 000 000,00 USD.

Stan środków pieniężnych został potwierdzony przez NBP i BGK jako zgodny. Prezentacja danych była zgodna z ich treścią ekonomiczną.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410, Tom IV str. 114-117)

- **należności finansowe** (poz. II.1. Aktywa) w kwocie 2 483 797 352,94 zł obejmują należności z tytułu kredytów udzielonych innym państwom oraz należności zagraniczne przejęte przez Skarb Państwa od pomiotów krajowych. W Informacji wykazano wyłącznie kwoty kapitału tych należności, gdyż odsetki od kredytów ewidencjonowane są w części 79 *Obsługa długu Skarbu Państwa* i tym samym ujmowane w sprawozdaniu finansowym Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej, a nie w bilansie budżetu państwa.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 162-266, 268-276, 294-410)

- **pozostałe należności** (poz. II.2. Aktywa) w kwocie: 32 318 942 692,29 zł obejmują głównie należności powstałe w związku z wyceną instrumentów pochodnych, których stroną jest Skarb Państwa.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410)

- **Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. IV.1. Aktywa) w kwocie: 404 456 939 852,78 zł. Na kwotę tą składa się wartość funduszu jednostki w wysokości 165 821 341 439,29 zł oraz przychody budżetowe części 98 w kwocie 238 635 598 413,49 zł. Na fundusz jednostki odnoszony jest wynik finansowy, równy wynikowi na operacjach niekasowych, za kolejne lata obrotowe. Kwestia wykazywania kwot przychodów i rozchodów budżetu państwa w pozycjach „Inne rozliczenia budżetu państwa” w aktywach i pasywach bilansu budżetu państwa została opisana w pkt. 27 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Kwestia prezentacji skumulowanego wyniku na operacjach niekasowych została opisana w pkt. 2 w sekcji Uwagi w obszarze IV. Uwagi i wnioski wystąpienia.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410, Tom IV str. 18-25, 93-98)

- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 178 674 888 608,50 zł obejmują zobowiązania z tytułu obligacji wyemitowanych za granicą. We wkładzie BGK wykazano wyłącznie kwoty kapitału tych zobowiązań, gdyż odsetki ewidencjonowane są w części 79 *Obsługa długu Skarbu Państwa* i tym samym ujmowane w sprawozdaniu finansowym Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej, a nie w bilansie budżetu państwa.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410)

- **pozostałe zobowiązania** (poz. I.2. Pasywa) w kwocie: 45 736 698 856,30 zł. Pozycja ta obejmuje zobowiązania powstałe w związku z wyceną instrumentów pochodnych, których stroną jest Skarb Państwa oraz zobowiązania związane z przyjęciem w zarządzanie środków wpłaconych przez Komisję Europejską, które nie zostały jeszcze przekazane na dochody budżetu środków europejskich. Ponadto ujęto również zobowiązania z tytułu kapitalizacji odsetek od rachunków sum depozytowych w walutach obcych w kwocie 2 953 805,06 zł (679 347,99 EUR).

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410, Tom IV str. 18-25, 107-113)

- **Wynik na operacjach niekasowych (+/-)**, (poz. II.4. Pasywa) w kwocie: 19 441 671 901,25 zł, stanowiący różnicę między przychodami i kosztami finansowymi. Wynik na operacjach niekasowych prezentowany jest niejednolicie we wkładach BP oraz wkładach NBP i BGK. Kwestia prezentacji skumulowanego wyniku na operacjach niekasowych została opisana w pkt. 2 w sekcji Uwagi w obszarze IV. Uwagi i wnioski wystąpienia.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410)

- **Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. III.1. Pasywa) w kwocie 238 635 598 413,49 zł, na które składają się rozchody budżetu państwa. Kwestia wykazywania kwot przychodów i rozchodów budżetu państwa w pozycjach „Inne rozliczenia budżetu państwa” w aktywach i pasywach bilansu budżetu państwa została opisana w pkt. 27 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-276, 294-410, Tom IV str. 18-25, 67-78, 93-98)

Wkład DP_EX (informacja o stanie środków pieniężnych na rachunkach bankowych części 98 w zakresie finansowania krajowego)

Wkład DP_EX, jak wskazano już wcześniej, stanowi zestawienie w pliku edytowalnym i nie został sporządzony na podstawie ksiąg rachunkowych, gdyż księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów nie obejmują wszystkich operacji gospodarczych, w szczególności brak jest ewidencji księgowej dla operacji krajowych w ramach części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa*, co szerzej opisano w pkt. 3 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Wkład DP_EX zawiera informacje o stanie rachunków bankowych przeznaczonych do wykonywania operacji finansowych części 98, w tym w zakresie finansowania krajowego. Zestawienie to zostało przekazane przez Departament DP do Departamentu BP w trybie roboczym, nie zawiera daty sporządzenia ani nie zostało podpisane. Zestawienie według stanu na 31 grudnia 2023 r. zawierało nieprawidłowe dane o stanie środków pieniężnych na jednym rachunku bankowym, w wyniku czego w bilansie budżetu państwa za rok 2023 wykazano stan środków pieniężnych zawyżony o 23 990 307,86 zł, co szerzej opisano w pkt 28 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 155-203, Tom III str. 162-266, Tom IV str. 8-17)

Dane pochodzące z wkładu DP_EX ujęto w następujących pozycjach bilansu budżetu państwa:

- **pozostałe środki pieniężne** (poz. I.1.3. Aktywa) w kwocie: 33 868 945 532,82 zł. Kwota obejmowała stany środków pieniężnych na rachunkach bankowych służących do wykonywania operacji bankowych części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* w zakresie finansowania krajowego.

W ocenie NIK, kwota 33 844 955 224,96 zł z tytułu środków przyjętych przez Ministra Finansów w zarządzanie overnight, powinna być prezentowana jako środki pieniężne budżetu państwa (poz. I.1.1. Aktywa), natomiast kwota 23 990 307,86 zł nie powinna być ujęta w bilansie, z przyczyn opisanych w pkt 28 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 33 868 945 532,82 zł. Kwota 33 844 955 224,96 zł z tytułu środków przyjętych przez Ministra Finansów w zarządzanie overnight została wykazana zgodnie z treścią ekonomiczną, natomiast kwota 23 990 307,86 zł nie powinna być ujęta w bilansie, z przyczyn opisanych w pkt 28 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 215-266)

Bilans budżetu państwa

Bilans budżetu państwa sporządzony został na podstawie trzech wyżej opisanych *Informacji w układzie bilansu budżetu państwa* (wkład IP7, wkład NBP i wkład BGK), dwóch wkładów nie spełniających wymogów dla *Informacji*, to jest wkładu BP i wkładu IP5 oraz zestawienia wkład DP_EX o stanie rachunków bankowych w pliku excel. Po zsumowaniu odpowiednich danych dokonano wyłączenia rozrachunków między budżetem państwa a PROW z tytułu środków przekazanych na finansowanie tego instrumentu oraz rozrachunków z między budżetem państwa a częścią 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* z tytułu zerowania stanu rachunku bankowego finansowania zagranicznego. Ponadto dokonano korekty kwoty innych rozliczeń w ramach budżetu państwa po stronie aktywów i pasywów, zwiększając te pozycje o wartości rozliczeń wykazanych we wkładach NBP i BGK za rok 2021 (w tym dane porównawcze) i za rok 2022. W bilansach budżetu państwa za lata 2021 i 2022 dane w zakresie innych rozliczeń wynikające z wkładów NBP i BGK były wyłączone poprzez odjęcie od aktywów i pasywów kwoty wykazanej jako rozliczenia w pasywach (kwoty niższej).

Bilans budżetu państwa według stanu na 31 grudnia 2023 r. wykazywał sumę aktywów i pasywów w wysokości 1 611 177 100 891,22 zł i obejmował:

- **środki pieniężne budżetu państwa** (poz. I.1.1. Aktywa) w kwocie: 58 072 374 495,04 zł. Kwota obejmowała stany środków pieniężnych wykazane we wkładach BP, NBP i BGK. W pozycji tej nie ujęto odsetek od lokat terminowych założonych ze środków na CRBBP w wysokości 6 747 090,41 zł, tym samym nie zapewniono jednolitości zasad rachunkowości, co opisano w pkt 3 sekcji *Uwagi* w rozdziale IV. *Uwagi i wnioski* niniejszego wystąpienia W ocenie NIK w pozycji środki pieniężne budżetu państwa powinny zostać także wykazane środki przyjęte przez Ministra Finansów w zarządzanie overnight i nie przekazane na CRBBP w kwocie 33 844 955 224,96 zł, co opisano w punkcie 4 sekcji *Uwagi* w rozdziale IV. *Uwagi i wnioski* niniejszego wystąpienia Tym samym w pozycji środki pieniężne budżetu państwa powinna być wykazana kwota 91 924 076 810,41 zł.

- **środki pieniężne budżetu środków europejskich** (poz. I.1.2. Aktywa) w kwocie 361 486 528,90 zł. Kwota obejmowała stan środków pieniężnych wykazany we wkładzie IP7. W ocenie NIK w pozycji środki pieniężne budżetu środków europejskich powinna zostać także wykazana kwota 1799,08 zł, która została wykazana we wkładzie IP5, co opisano w punkcie 4 sekcji *Uwagi* w rozdziale IV. *Uwagi i wnioski* niniejszego wystąpienia. Tym samym w pozycji środki pieniężne budżetu środków europejskich powinna być wykazana kwota 361 488 327,98 zł.
- **pozostałe środki pieniężne** (poz. I.1.3. Aktywa) w kwocie: 34 048 947 331,90 zł. Kwota obejmowała stany środków pieniężnych wykazane we wkładach BP i IP5 oraz we wkładzie DP_EX. W ocenie NIK kwota 33 844 955 224,96 zł (wkład DP_EX) powinna zostać zaprezentowana w pozycji środki pieniężne budżetu państwa, a kwota 1799,08 zł (wkład IP5) w pozycji środki pieniężne budżetu środków europejskich, co opisano w punkcie 3 sekcji *Uwagi* w rozdziale IV. *Uwagi i wnioski* niniejszego wystąpienia, natomiast kwota 23 990 307,86 zł nie powinna być prezentowana w bilansie, co szerzej opisano w pkt 28 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Ponadto kwota 180 000 000,00 zł powinna być prezentowana jako należności, z przyczyn opisanych w pkt 12 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Tym samym w pozycji pozostałe środki pieniężne powinna być wykazana kwota 0,00 zł.
- **należności finansowe** (poz. II.1. Aktywa) w kwocie: 35 190 974 686,26 zł. Kwota obejmowała należności wykazane we wkładach BP, IP5 i BGK, przy czym cała kwota wykazana we wkładzie IP5 podlegała wyłączeniu jako rozrachunki między budżetami. Wartość pozycji została zawyżona o kwotę 31 844 834 334,25 zł, co szerzej opisano w pkt 13 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Jednocześnie w pozycji należności powinna zostać zaprezentowana wartość środków pozostających na rachunkach depozytów w bankach - agentach emisji obligacji detalicznych w kwocie 180 000 000,00 zł, co szerzej opisano w pkt 12 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Tym samym w pozycji należności finansowe powinna być wykazana kwota 3 526 140 352,01 zł.
- **pozostałe należności** (poz. II.2. Aktywa) w kwocie: 32 445 689 497,48 zł. Kwota obejmowała należności wykazane we wkładach BGK i NBP. Wartość pozycji została zawyżona o kwotę 126 746 805,19 zł z przyczyn opisanych w pkt. 23 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości* oraz zaniżona o kwotę 519 262 557,00 zł z przyczyn opisanych w pkt. 3 tiret trzecie sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Tym samym w pozycji pozostałe należności powinna być wykazana kwota 32 838 205 249,29 zł.
- **udziały w międzynarodowych instytucjach finansowych** (poz. III. Aktywa) w kwocie: 13 065 870 547,80 zł, wykazane we wkładzie NBP. Wartość pozycji została zawyżona o kwotę 200 475 967,85 zł, z przyczyn opisanych w pkt. 24 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Tym samym w pozycji udziały w międzynarodowych instytucjach finansowych powinna być wykazana kwota 12 865 394 579,95 zł.
- **inne rozliczenia w ramach budżetu państwa** (poz. IV. Aktywa) w kwocie: 1 437 991 757 803,84 zł. Kwota obejmowała wartości wykazane we wkładach BP, BGK i NBP i dodatkowo została skorygowana o kwoty wyłączone w bilansach za lata 2021 i 2022. W ocenie NIK w pozycji aktywów *Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa* powinna zostać zaprezentowana kwota 9 558 388 875,85 zł, na którą składają się:

- a) środki przekazane w 2023 r. na wydatki jednostek budżetowych roku 2024 w kwocie 6 744 232 310,00 zł,
- b) środki, które wpłynęły na CRBBP roku 2023 w okresie przejściowym i zostały przekazane na CRBBP roku 2024 oraz środki przekazane na tzw. zerowanie salda zagranicznego w łącznej kwocie 2 725 296 865,85 zł,
- c) rozliczenia międzyokresowe kosztów ujęte w księgach rachunkowych prowadzonych przez NBP w kwocie 88 859 700,00 zł.

W ocenie NIK rozliczenia wzajemne budżetu państwa i budżetu środków europejskich powinny być w bilansie budżetu państwa wyłączane, zatem w ostatecznej kwocie *Rozliczeń w ramach budżetu* nie powinny być wykazane, co szerzej opisano w pkt 29 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. W toku kontroli ustalono, że rozliczenia BP z BSE powinny być ujęte w księgach prowadzonych w Departamencie BP w kwocie 26 210 550 468,20 zł, w tym niewprowadzone do ksiąg saldo na 31 grudnia 2014 r. w wysokości 18 475 361 457,02 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret trzeciej sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. NIK zwraca jednak uwagę, że w ewidencji prowadzonej przez Departament IP w zakresie BSE wartość wzajemnych rozliczeń wykazano w innej kwocie i do dnia zakończenia kontroli nie wyjaśniono różnicy między saldami rozliczeń wzajemnych, co szerzej opisano w pkt 20 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Jednocześnie NIK zwraca uwagę, że rozliczenia zaprezentowane we wkładach NBP i BGK obejmują skumulowany wynik z lat ubiegłych, który odpowiada treści merytorycznej pozycji pasywów *Aktywa netto budżetu państwa*. Kwestia ta została szerzej opisana w punkcie 2 sekcji *Uwagi w rozdziale IV. Uwagi i wnioski*. Dla zapewnienia jednolitości prezentacji operacji o podobnym charakterze ekonomicznym w niniejszym wystąpieniu kwoty te zaliczono do składników aktywów netto budżetu państwa, co nie zmienia faktu, że prezentacja powyższych sald we wkładach NBP i BGK była zgodna ze wzorem bilansu budżetu stanowiącym załącznik nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

Jak wskazano już wcześniej, opracowanie prawidłowych zasad ewidencji środków pieniężnych wpływających na CRBBP w okresie przejściowym oraz analiza treści ekonomicznej sald kont księgowych służących do ewidencji tych operacji może wykazać, że kwoty przelewów między rachunkami bankowymi służącymi do wykonania i rozliczenia ustawy budżetowej powinny być prezentowane w innej pozycji aktywów. Kwestia ta została szerzej opisana w pkt 11 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

- **zobowiązania finansowe** (poz. I.1. Pasywa) w kwocie: 1 342 760 000 450,31 zł. Kwota obejmowała wartości wykazane we wszystkich wkładach i została skorygowana poprzez wyłączenie rozliczeń między BP a PROW. Wartość została zaniżona o:
 - a) 519 262 557,00 zł z przyczyn opisanych w pkt 3 tiret trzeciej sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - b) 1 700 000 000,00 zł, z przyczyn opisanych w pkt 10 tiret pierwszej sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - c) 6 747 090,41 zł z tytułu odsetek od lokat terminowych założonych ze środków CRBBP, naliczonych od dnia założenia lokat do 31 grudnia 2023 r., które podlegają przekazaniu na dochody części 19 *Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*, co opisano w punkcie 3c sekcji *Uwagi w rozdziale IV. Uwagi i wnioski*,

d) 2 953 805,06 zł z tytułu odsetek od lokat terminowych zaprezentowanych przez BGK jako inne zobowiązania, co opisano w punkcie 3c sekcji *Uwagi* w rozdziale IV. *Uwagi i wnioski*; w ocenie NIK odsetki od lokat terminowych powinny być prezentowane w sposób jednolity w różnych wkładach do bilansu budżetu państwa i jednocześnie zawyżona o:

- e) 7 763 326 529,25 zł, z przyczyn opisanych w pkt 10 tiret pierwsze i 13 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
- f) 48 034 790,35 zł z przyczyn opisanych w pkt 21 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Tym samym w pozycji zobowiązania finansowe powinna być ujęta kwota 1 337 153 612 275,32 zł.

- **pozostałe zobowiązania** (poz. I.2. Pasywa) w kwocie 46 748 616 030,14 zł. Kwota obejmowała wartości zobowiązań wykazane we wkładach IP7, NBP i BGK. Wartość pozycji została zawyżona o kwotę 978 215 323,64 zł, z przyczyn opisanych w pkt 25 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Ponadto, ze względu na niejednolitą prezentację zobowiązań z tytułu odsetek, co opisano w punkcie 3c sekcji *Uwagi* w rozdziale IV. *Uwagi i wnioski*, kwota zobowiązań powinna zostać zmniejszona o 2 953 805,06 zł. Tym samym w pozycji pozostałe zobowiązania powinna zostać wykazana kwota 45 767 446 901,44 zł.
- **wynik (+/-) budżetu państwa** (poz. II.1. Pasywa) w kwocie: (-)85 628 559 197,68 zł, zgodnej z kwotą wykazaną we wkładzie BP.
- **skumulowany wynik budżetu państwa (+/-)** (poz. II.2. Pasywa) w kwocie: (-)702 470 605 195,24 zł, zgodnej z kwotą wykazaną we wkładzie BP. W ocenie NIK wartość skumulowanego deficytu z lat ubiegłych powinna zostać skorygowana o salda stanów aktywów i pasywów według stanu na 31 grudnia 2014 r., w tym co najmniej:
 - a) stan zobowiązań z tytułu środków przyjętych przez Ministra Finansów w zarządzanie terminowe i overnight w kwocie 25 781 507 805,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret pierwsze sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - b) stan rozliczeń budżetu państwa z budżetem środków europejskich w kwocie 18 475 361 457,02 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret trzecie sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - c) stan środków przekazanych z rachunku poręczeń i gwarancji w kwocie 1 020 277 793,85 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret drugie sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - d) wartość obligacji przekazanych nieodpłatnie w latach 2013 i 2014 w łącznej kwocie 3 000 000 000,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret czwarte sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - e) stan środków przekazanych w 2014 r. na wydatki roku 2015 w kwocie 4 873 394 510,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret piąte sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - f) stan rozliczeń z tytułu środków pieniężnych przekazanych między CRBBP na kolejne lata budżetowe w kwocie, jaką ustalono na podstawie wyników kontroli w wysokości 4 167 620 319,20 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret szóste sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*; pełna analiza sald i operacji jakie powinny być ujęte w bilansie otwarcia na rok 2015 może jednak wykazać inną kwotę rozliczeń z tego tytułu,

- g) stan rozliczeń z tytułu zerowania rachunku przychodów i rozchodów zagranicznych w kwocie 352 426 025,99 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret siódme sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*; pełna analiza sald i operacji jakie powinny być ujęte w bilansie otwarcia na rok 2015 może jednak wykazać inną kwotę rozliczeń z tego tytułu.

W związku z tym kwota skumulowanego wyniku budżetu państwa powinna wynosić (-)699 108 440 533,86 zł.

Niezależnie od tego NIK zauważa, że Minister Finansów nie podjął decyzji, od którego momentu lub za jaki okres należy wykazać wartość skumulowanego deficytu budżetu państwa i w konsekwencji tego nie podał tej informacji do publicznej wiadomości, a tym samym kwota wykazana w bilansie jako skumulowany wynik nie posiada w praktyce interpretacji ekonomicznej.

- **skumulowany wynik budżetu środków europejskich** (poz. II.3. Pasywa) w kwocie (-)26 140 819 085,36 zł, zgodny z kwotą wykazaną we wkładzie IP7. NIK nie wnosi zastrzeżeń do kwoty zaprezentowanej w tej pozycji. Jednak wynik budżetu środków europejskich za dany rok (poz. II.3.1. Pasywa) został zaniżony o kwotę 1 287 269 386,00 zł, z przyczyn opisanych w pkt 18 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.
- **wynik na operacjach niekasowych(+/-)** (poz. II.4. Pasywa) w kwocie: (-)124 137 213 576,06 zł. Kwota obejmowała wartości wyniku wykazane we wkładach BP, IP5, NBP i BGK. Wartość pozycji została zaniżona, ze względu na brak ujęcia wartości obligacji przekazanych nieodpłatnie w 2013 i 2014 r. w łącznej wartości 3 000 000 000,00 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret czwarte sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Jednocześnie wartość pozycji została zaniżona o:
 - 48 034 790,35 zł, co szerzej opisano w pkt 22 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - 84 849 433,47 zł w wyniku wyceny udziałów otrzymanych nieodpłatnie według kursu średniego NBP na dzień bilansowy, co szerzej opisano w pkt 24 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - 978 215 323,64 zł z tytułu wyceny zobowiązania ujętego w związku z nieodpłatnym otrzymaniem udziałów, wykazanego we wkładzie NBP, co szerzej opisano w pkt 25 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - 88 859 700,00 zł z tytułu nieprawidłowej prezentacji rozliczeń międzyokresowych czynnych we wkładzie NBP, szerzej opisano w pkt 26 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

i jednocześnie zawyżona o kwotę 126 746 805,19 zł, ze względu na brak utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności wykazanych we wkładzie NBP, co szerzej opisano w pkt 23 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W pozycji wynik na operacjach niekasowych zaprezentowano skumulowany wynik na operacjach niekasowych wynikający z ewidencji prowadzonej w Departamencie BP oraz wyniki na operacjach niekasowych wyłącznie za rok 2023 w zakresie NBP i BGK, co szerzej opisano w pkt. 2 sekcji *Uwagi w obszarze IV. Uwagi i wnioski*. Dla zapewnienia jednolitości prezentacji w niniejszym wystąpieniu operacji o podobnym charakterze ekonomicznym kwoty te zaliczono do składników aktywów netto budżetu państwa. Według przyjętych zasad i po skorygowaniu wyżej opisanych nieprawidłowości wynik na operacjach niekasowych powinien wynosić (-) 411 895 057 670,86 zł.

- **inne aktywa netto budżetu** (poz. II.5.Pasywa) w kwocie: 0,00 zł. W ocenie NIK, w pozycji tej powinny zostać zaprezentowane kwoty wynikające z przychodów i rozchodów nie związanych z należnościami lub zobowiązaniami, to jest przychodów i rozchodów nie podlegających spłacie ani rozliczeniu, które zostały wykazane we wkładzie BP. Według stanu na 31 grudnia 2023 r. i na podstawie zdarzeń gospodarczych zidentyfikowanych w trakcie kontroli, w pozycji tej powinna być ujęta kwota (-)10 697 008 010,17 zł, stanowiąca saldo niepodlegających rozliczeniu przychodów i rozchodów z lat 2015-2023, co szerzej opisano w pkt 14 i 16 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że gdyby do ewidencji księgowej został kompletnie wprowadzony bilans otwarcia ksiąg według stanu na 1 stycznia 2015 r., to saldo przychodów i rozchodów niepodlegających rozliczeniu mogłoby być inne.
- **inne rozliczenia w ramach budżetu** (poz. III. Pasywa) w kwocie: 1 160 045 681 465,11 zł. Kwota obejmowała wartości wykazane we wkładach BP, IP7, NBP i BGK i dodatkowo została skorygowana o kwoty wyłączone w bilansach za lata 2021 i 2022 oraz o rozliczenia z tytułu zerowania salda konta przychodów i rozchodów zagranicznych. W ocenie NIK pozycja ta powinna zostać zaprezentowana w kwocie 1 622 519 516,66 zł, na którą składają się:
 - a) rozliczenia z tytułu środków przekazanych z rachunku gwarancji i poręczeń w kwocie 1 365 422 954,14 zł, po korekcie o stan tych środków na dzień 31 grudnia 2014 r. w kwocie 1 020 277 793,85 zł, co szerzej opisano w pkt 10 tiret drugie sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*,
 - b) rozliczenia między budżetem państwa a budżetem środków europejskich w kwocie 257 096 562,52 zł, przy czym kwota ta musi być prezentowana w bilansie wyłącznie ze względu na niewyjaśnione różnice między saldem rozrachunków między budżetami wynikającymi z ksiąg prowadzonych przez Departamenty BP i IP, co szerzej opisano w pkt 20 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. W ocenie NIK kwota rozrachunków między budżetami w bilansie budżetu państwa nie powinna być w ogóle wykazywana.

Po uwzględnieniu opisanych korekt oraz z zastrzeżeniem, że prawidłowe ustalenie kwot bilansu otwarcia ksiąg rachunkowych roku 2015 mogłoby skutkować wykazaniem innych, niż podane powyżej kwot, suma aktywów i pasywów bilansu budżetu państwa za rok 2023 powinna wynosić 151 073 694 195,49 zł, to jest o 1 460 103 406 695,73 zł mniej niż faktycznie wykazano.

Stwierdzone
nieprawidłowości

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

1. Bilans budżetu państwa za rok 2023 został sporządzony w dniu 25 czerwca 2024 r., to jest 86 dni po terminie wskazanym w § 32 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości. W podobnych datach sporządzono bilanse budżetu państwa za lata 2021 i 2022.²⁹
Przepis § 32 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości nakazuje sporządzić bilans budżetu państwa w terminie trzech miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt. 1 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe zamyka się na dzień kończący rok

²⁹ Bilans budżetu państwa za rok 2021 sporządzono 29 czerwca 2022 r. Bilans budżetu państwa za rok 2022 sporządzono 28 czerwca 2023.

obrotowy. Dla roku 2023 dniem kończącym rok obrotowy był 31 grudnia, czyli bilans budżetu państwa powinien zostać sporządzony nie później niż 31 marca 2024 r.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Dyrektora Departamentu BP, p. o. głównego księgowego budżetu państwa oświadczyła, że bilans budżetu państwa został sporządzony w terminie zgodnym z § 34 ust. 9 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz że graniczną datą dla sporządzenia bilansu budżetu państwa jest konieczność jego publikacji w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów w terminie do 30 czerwca roku następnego. Dodała, że bilans budżetu państwa za rok 2023 został sporządzony po zaksięgowaniu ostatnich operacji bankowych dotyczących roku 2023, czyli po przyjęciu przez Radę Ministrów uchwały o zamknięciu rachunków budżetu państwa za rok 2023 (co nastąpiło 28 maja 2024) oraz dokonaniu niezbędnych przeksięgowania w związku z końcem roku. Dyrektor Departamentu BP wyjaśniła, że Minister Finansów upoważnił główną księgową budżetu państwa i Naczelnik Wydziału Rachunkowości Budżetu Państwa oraz Realizacji Dyspozycji Pieniężnych Departamentu Budżetu Państwa do podejmowania działań w zakresie wskazanym w upoważnieniu. W ocenie Dyrektora Departamentu BP oznacza to, że czynności tych nie powierzono dyrektorowi Departamentu Budżetu Państwa, gdyż nie został objęty tym upoważnieniem. Najwyższa Izba Kontroli nie podziela tego poglądu, gdyż zadania głównego księgowego budżetu państwa zostały przypisane pracownikom Departamentu BP. Zgodnie z § 37 ust. 1 pkt 6 i 9 Regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów do zadań Departamentu BP należy w szczególności prowadzenie rachunkowości budżetu państwa i obsługa centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa. W Departamencie są realizowane zadania głównego księgowego budżetu państwa (§ 37 ust. 4). Jednocześnie zgodnie z § 20 ust. 2 pkt 1 i 2 Regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów, dyrektor komórki organizacyjnej kieruje pracą oraz zapewnia wykonywanie zadań tej komórki i jest odpowiedzialny za prawidłową, efektywną i terminową realizację celów i zadań komórki organizacyjnej oraz zgodność działania komórki organizacyjnej z obowiązującymi przepisami prawa. Zatem Dyrektor Departamentu BP jest odpowiedzialny za realizację zadań głównego księgowego budżetu państwa, nawet jeśli upoważnienie do wykonywania zadań głównego księgowego zostały imiennie powierzone pracownikom tego departamentu.

Najwyższa Izba Kontroli wskazuje, że termin określony § 34 ust. 9 zdanie drugie rozporządzenia w sprawie rachunkowości dotyczy granicznej daty dopełnienia obowiązku opublikowania bilansu budżetu państwa w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów. Termin ten dotyczy odrębnego obowiązku w stosunku do obowiązku sporządzenia bilansu budżetu państwa.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień p.o. głównego księgowego budżetu państwa powtórzyła argumentację prezentowaną w toku kontroli, uzupełniając ją o informację, że do departamentu właściwego w sprawie zmian rozporządzenia w sprawie rachunkowości został przekazany wniosek³⁰ o wydłużenie terminu na publikację bilansu do 31 lipca.

³⁰ Pismo BP z dnia 19 czerwca 2024 r. (znak: BP3.413.9.2024).

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że wnioskowana przez Departament BP zmiana rozporządzenia w sprawie rachunkowości dotyczy terminu publikacji bilansu budżetu państwa, a nie terminu jego sporządzenia.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 1-16, 162-214)

2. Bilans budżetu państwa za rok 2023 w zakresie wkładu BP, wkładu IP5 oraz wkładu DP_EX został sporządzony niezgodnie z wymogami przepisu § 23 ust. 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

a) Zestawienie w układzie bilansu (wkład BP) w zakresie operacji dotyczących wykonywania budżetu państwa realizowanych z wykorzystaniem systemu TREZOR 3.0 zostało sporządzone na podstawie danych z ewidencji księgowej prowadzonej w tym systemie. Nie jest jednak możliwe wygenerowanie z systemu TREZOR 3.0 zestawienia obrotów i sald kont księgowych, o którym mowa w § 23 ust. 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości i na podstawie którego powinien być sporządzany wkład do bilansu budżetu państwa. Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o rachunkowości, zestawienie obrotów i sald zawiera jednocześnie: a) symbole lub nazwy kont, b) salda kont na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obroty za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz salda na koniec okresu sprawozdawczego; c) sumę sald na dzień otwarcia ksiąg rachunkowych, obrotów za okres sprawozdawczy i narastająco od początku roku obrotowego oraz sald na koniec okresu sprawozdawczego. Z systemu TREZOR nie było możliwe uzyskanie zestawienia obrotów i sald w układzie, który pozwala ustalić salda wszystkich kont bilansowych na koniec roku obrotowego. Zestawienia w układzie bilansu za lata 2021-2023 zostały sporządzone w ten sposób, że dla każdej pozycji bilansowej ustalono zmiany stanu aktywów i pasywów wyłącznie w zakresie operacji realizowanych w danym roku budżetowym (poprzez zsumowanie obrotów odpowiednich kont lub operacji) i następnie tak ustalone zmiany dodane zostały w sposób ręczny z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego (excel) do kwot wykazanych w bilansie (zestawieniu w układzie bilansu w zakresie wkładu BP) za rok poprzedni. Ponadto organizacja ksiąg rachunkowych w systemie TREZOR dostosowana była do potrzeb rozliczania dochodów i wydatków przyjętych w ustawie budżetowej, prowadzona była w układzie rocznym i z tego względu w systemie TREZOR nie przewidziano możliwości wygenerowania zestawienia obrotów i sald wszystkich kont księgowych według stanu na dany dzień (w szczególności na dzień bilansowy). Generowane zestawienia pokazują albo salda wynikające z operacji przypisanych do danego roku budżetowego albo salda operacji nie przypisanych do roku budżetowego ale bez możliwości wyboru daty, na jaką prezentowane są salda. W konsekwencji zarówno brak dostosowania funkcjonalności systemu TREZOR, jak i przyjęta organizacja ksiąg rachunkowych spowodowały, że nie było możliwe uzyskanie zestawienia obrotów i sald, które zawierałoby jednocześnie prawidłowe salda bilansu otwarcia danego roku, prawidłowe obroty oraz prawidłowe salda zamknięcia. Naczelnik Wydziału w Departamencie BP p. o. głównej księgowej budżetu państwa w złożonych wyjaśnieniach potwierdziła, że *nie jest możliwe wygenerowanie zestawienia obrotów i sald w układzie narastającym, tylko rocznym, które należy sumować*.

Zastępca dyrektora Departamentu BP (główna księgowa budżetu państwa) wyjaśniła, że wymagania biznesowe określone w latach 2013-2014 w ramach analizy przedwdrozeniowej dla funkcjonalności systemu

TREZOR 3.0 w zakresie ewidencji księgowej zostały tak określone, aby na bieżąco monitorować wykonanie budżetu państwa m.in. czy kasowe wykonanie budżetu państwa wynikające z rachunków dochodów i wydatków jest zgodne z tym, co dysponenci części budżetowych prezentują w sprawozdaniach budżetowych, czy operacje przychodów i rozchodów są możliwe do zidentyfikowania, zweryfikowania oraz rozliczenia. Dodała również, że dostosowanie funkcjonalności systemu TREZOR 3.0 w zakresie możliwości uzyskania zestawienia obrotów i sald w układzie, który pozwala ustalić salda kont bilansowych na koniec roku obrotowego planowane jest w związku ze zmianą obowiązujących rozwiązań systemowych w ramach reformy rachunkowości publicznej oraz reformy systemu budżetowego. Do tego czasu, aby nie ponosić dodatkowych kosztów, pomimo wejścia w życie obowiązku sporządzania bilansu budżetu państwa, nie zmieniono pierwotnie wprowadzonych rozwiązań w zakresie ewidencji.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 132-203, Tom III str. 1-16, Tom IV str. 8-17)

W odpowiedzi na pytanie skierowane do Ministra Finansów o przyczyny braku właściwej organizacji ksiąg rachunkowych prowadzonych w systemie TREZOR oraz niedostosowania funkcjonalności tego systemu do sporządzania bilansu budżetu państwa, p. o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu powtórzyła wcześniejsze wyjaśnienia. W ocenie NIK żadne wyjaśnienia ani oświadczenie złożone w toku kontroli nie wskazują przyczyn, dla których Minister Finansów wprowadzając obowiązek sporządzenia bilansu budżetu państwa ani w ciągu kolejnych sześciu lat (w okresie 2018-2023), nie podjął skutecznych działań w celu zapewnienia narzędzia oraz takiej organizacji ksiąg rachunkowych do prowadzenia ewidencji księgowej operacji budżetu państwa, które umożliwiłyby uzyskanie prawidłowego zestawienia obrotów i sald kont księgowych. Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, że obowiązek sporządzenia bilansu budżetu państwa istniał również w latach 2001-2010. Po przywróceniu tego obowiązku, sporządzenie bilansu budżetu państwa po raz pierwszy za rok 2018 odłożono do 2021 r. na wniosek Departamentu BP po uzyskaniu akceptacji Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów. Powyższe, w ocenie NIK, umożliwiałoby MF podjęcie stosownych działań, w szczególności w zakresie dostosowania funkcjonalności systemu TREZOR.

(akta kontroli Tom III str. 162-214)

- b) Wkłady IP5 za lata 2021-2023 były sporządzone na podstawie danych wynikających z ksiąg rachunkowych Banku Gospodarstwa Krajowego. W zakresie rozliczeń budżetu państwa z tytułu dotyczących udzielanych przez BGK ze środków budżetu państwa pożyczek na wyprzedzające finansowanie w ramach PROW nie istnieją księgi rachunkowe Ministerstwa Finansów.

Obsługę bankową pożyczek oraz prowadzenie ewidencji księgowej w tym zakresie Minister Finansów powierzył Umową PROW podmiotowi zewnętrznemu, tj. Bankowi Gospodarstwa Krajowego (§ 7 Umowy PROW). Przy czym w § 1 pkt. 2 przywołanej umowy wskazano, iż ewidencja ta będzie prowadzona zgodnie z planem kont BGK i wewnętrznymi przepisami obowiązującymi w BGK. W ramach obsługi bankowej Minister Finansów zlecił BGK m.in. prowadzenie na rzecz

Ministra Finansów rachunków bankowych do obsługi pożyczek, w tym rachunków bankowych pożyczki Ministra Finansów, odsetek Ministra Finansów oraz spłat Ministra Finansów (§ 2 Umowy PROW). Pomimo, że posiadaczem wymienionych rachunków bankowych był Minister Finansów, w Umowach PROW nie zlecono prowadzenia ewidencji księgowej operacji dotyczących środków budżetu państwa realizowanych na wyżej wymienionych rachunkach Ministra Finansów z wykorzystaniem kont księgowych stosowanych do ewidencji budżetu państwa, o których mowa w § 19 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

BGK w Umowie PROW (§ 5) został zobowiązany do sprawozdawczości w zakresie m.in. stanu rozliczeń pożyczek. Dodatkowo przekazywał zestawienie w układzie bilansu, wypełniając dane w pozycji II.1. Aktywa *Należności finansowe* oraz I.1. Pasywa *Zobowiązania finansowe*, przy czym kwoty wykazywane w aktywach i pasywach nie bilansowały się.³¹

Wkład IP5 do bilansu budżetu państwa sporządzany był na podstawie danych (nie bilansujących się) wykazanych przez BGK. Przy czym z kwot należności finansowych wyodrębniano kwotę stanu środków pieniężnych i wykazywano w pozycji I.3. Aktywa *Pozostałe środki pieniężne*. W celu doprowadzania do równowagi bilansowej, uzupełniano pozycje pasywów o dodatkowe kwoty pochodzące ze sprawozdawczości BGK dotyczącej stanu rozliczeń pożyczek. Zestawienie w układzie bilansu było sporządzane ręcznie z wykorzystaniem arkusza kalkulacyjnego (excel).

(akta kontroli Tom I str. 86-321, Tom II str. 204-410)

Dyrektor Departamentu IP wyjaśniła, że *w celu prowadzenia ewidencji księgowej w przedmiotowym zakresie nie zawarto odrębnej umowy z BGK, gdyż proces obsługi pożyczek jest zadaniem, za które w całości odpowiada Bank. Dodatkowo, zawarcie odrębnej umowy mogłoby generować dodatkowe koszty obciążające budżet państwa. Ze względu na fakt, że to nie MF udziela pożyczek, ani nie zajmuje się ich obsługą, MF uzyskuje szczegółowe dane do bilansu budżetu państwa od BGK. Bank generuje je w oparciu o prowadzoną przez siebie ewidencję księgową pozwalającą jednocześnie wywijać się Ministerstwu Finansów z obowiązku sporządzenia wkładu do bilansu budżetu państwa w zakresie części 97 budżetu*. Ponadto Dyrektor Departamentu IP potwierdziła, że Ministerstwo Finansów jako posiadacz tych rachunków bankowych ma prawo do dysponowania pozostającymi na nich środkami finansowymi.

(akta kontroli Tom II str. 204-211)

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu powtórzyła argumentację prezentowaną w toku kontroli.

NIK wskazuje, że środki pieniężne na rachunkach bankowych do obsługi pożyczek stanowią aktywa kontrolowane przez Ministra Finansów (Minister ma prawo do dysponowania tymi środkami pieniężnymi), spełniają więc definicję aktywów Ministerstwa wynikającą z art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Tym samym powinny być ujęte

³¹ Rok 2021 Należności finansowe kwota: 61 603 621,02 zł; Zobowiązania finansowe kwota: 38 319 822,53 zł; Rok 2022 Należności finansowe kwota: 57 174 215,86 zł; Zobowiązania finansowe kwota: 25 434 942,23 zł; Rok 2023 Należności finansowe kwota: 108 265 362,62 zł; Zobowiązania finansowe kwota: 48 034 790,35 zł.

w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów. Niezależnie od powyższego, w ocenie NIK, skoro powierzono BGK prowadzenie ksiąg rachunkowych w tym zakresie, to należało zapewnić, w umowach zlecających to zadanie, prowadzenie ewidencji księgowej operacji dotyczących środków budżetu państwa realizowanych na rachunkach bankowych Ministra Finansów na kontach księgowych stosowanych do ewidencji budżetu państwa, o których mowa w § 19 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości. Przy czym Najwyższa Izba Kontroli nie wskazuje na obowiązek zawarcia odrębnej umowy z BGK ale na brak zlecenia takiego obowiązku w umowach obowiązujących w badanym okresie, tj. dopuszczenie w tych umowach postanowień, że BGK prowadzi ewidencję księgową *na kontach ewidencyjnych, zgodnie z planem kont i wewnętrznymi aktami normatywnymi obowiązującymi w BGK*.

(akta kontroli str. Tom II str. 212-410, Tom III str. 162-214)

- c) wkład DP_EX został sporządzony w arkuszu kalkulacyjnym (excel) jako zestawienie rachunków bankowych i ich stanów na 31 grudnia 2023 r. Na podstawie tego zestawienia do bilansu budżetu państwa wprowadzono kwoty stanów środków pieniężnych i zobowiązań.

Wynika to z faktu, że dla operacji gospodarczych w ramach części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* w zakresie finansowania krajowego nie są prowadzone księgi rachunkowe, co szerzej opisano w pkt 3 niniejszej sekcji.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 155-203, Tom III str. 162-266)

3. Księgi rachunkowe prowadzone przez Ministerstwo Finansów są niepełne, gdyż nie obejmują ewidencji wszystkich zdarzeń gospodarczych części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* w zakresie finansowania krajowego. Ewidencją prowadzoną w Departamencie BP objęte są środki pozyskane w ramach finansowania krajowego dopiero od momentu wpływu tych środków na CRBBP, a tym samym ewidencja ta nie tyle stanowi księgi rachunkowe części 98 w zakresie finansowania krajowego, co ewidencję rozliczeń budżetu państwa z częścią 98. W efekcie w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów nie są ujęte m.in.:
- wpływy na rachunek rezerw poręczeniowych i gwarancyjnych Skarbu Państwa, o którym mowa w art. 30 ustawy z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne³²; ewidencją objęta jest dopiero operacja przekazania środków z tego rachunku na CRBBP;
 - wpływy na rachunki bankowe Ministra Finansów z tytułu środków przekazywanych w zarządzanie terminowe i overnight przez pozabudżetowe jednostki sektora finansów publicznych; ewidencją objęte są dopiero operacje przekazania środków pieniężnych z tych rachunków na CRBBP, w efekcie według stanu na 31 grudnia 2023 r. żadną ewidencją księgową nie zostały objęte środki na rachunkach bankowych Ministerstwa Finansów w kwocie 33 844 955 224,96 zł, gdyż środki te (część depozytów overnight) nie została przekazana na CRBBP;
 - operacje sprzedaży obligacji detalicznych Skarbu Państwa; zobowiązania z tego tytułu ujmowane są dopiero w momencie wpływu środków pieniężnych na CRBBP, w efekcie zobowiązania finansowe wykazane we

³² Dz. U. z 2024 r. poz. 291.

wkładzie BP i tym samym w bilansie budżetu państwa zostały zaniżone o 519 262 557,00 zł, to jest o zobowiązania wynikające ze sprzedanych obligacji detalicznych, które zostały sprzedane w 2023 r. a płatność została przekazana na CRBBP w 2024 r.

Najwyższa Izba Kontroli nie podziela stanowiska wyrażonego w oświadczeniu p.o. głównej księgowej budżetu państwa, zgodnie z którym w zakresie części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* wszystkie operacje związane z obsługą tej części podlegają ewidencji. Najwyższa Izba Kontroli podtrzymuje stanowisko, że księgi rachunkowe prowadzone przez Ministerstwo Finansów są niepełne, gdyż nie obejmują wszystkich zdarzeń gospodarczych części 98 w zakresie finansowania krajowego.

(akta kontroli Tom III str. 162-214, Tom IV str. 8-17, 67-82, 118-126)

4. Bilans budżetu państwa nie obejmował danych wynikających z ksiąg rachunkowych prowadzonych przez Ministra Finansów dotyczących, w szczególności, operacji wpływów środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej (UE) oraz państw członkowskich EFTA, przekazania w ramach konsolidacji otrzymanych środków na rachunki bankowe pozostające w zarządzaniu Departamentu DP oraz zwrotu środków do budżetu UE.

Ewidencja ta jest prowadzona w Departamencie IP, jako odrębne księgi, w stosunku do prowadzonych przez departament ksiąg budżetu środków europejskich. W Departamencie IP nie sporządzono sprawozdań finansowych (bilansu, rachunku wyników i zestawienia zmian w funduszu) na podstawie powyższych ksiąg rachunkowych, jak również danych z tych ksiąg rachunkowych nie przekazano jako wkład (informacja przygotowywana w układzie bilansu) do bilansu budżetu państwa za rok 2023³³. Dane z tych ksiąg nie są uwzględniane w żadnym ze sprawozdań finansowych Ministerstwa Finansów, ani w bilansie budżetu państwa, ani nie zostały włączone do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej. W związku z niesporządzeniem żadnego sprawozdania finansowego (w tym informacji w układzie bilansu) z tych ksiąg nie jest możliwe określenie wpływu braku powyższej informacji na bilans budżetu państwa.

Dyrektor Departamentu IP wyjaśniła, że rachunki walutowe do obsługi środków są to rachunki pozabudżetowe odrębnego przeznaczenia nie przypisane do budżetu MF, o których mowa w art. 202 ustawy o finansach publicznych (środków tych nie można uznać za krajowe środki finansowe, gdyż w momencie ich wpływu nie zasilają one budżetu państwa, ani nie stają się dochodem jednostki budżetowej). Środki te zgodnie z ustawą o finansach publicznych stają się środkami budżetowymi dopiero w momencie przewalutowania i przekazania ich na rachunek dochodów. Z uwagi na powyższe – według składającej wyjaśnienia - dane z tych ksiąg nie podlegają obowiązkowi sporządzenia Informacji w układzie bilansu, w konsekwencji czego nie są włączane do bilansu budżetu państwa. Natomiast w odniesieniu do braku włączenia danych z tych ksiąg do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej, Dyrektor Departamentu IP wyjaśniła, że opracowywany bilans budżetu państwa obejmuje środki budżetowe, a rachunki bankowe, określone w art. 202 ustawy o finansach publicznych, są rachunkami specjalnego przeznaczenia (ich przeznaczenie

³³ Informacji takiej nie sporządzono również za lata 2021 i 2022.

zostało określone w umowach międzynarodowych) nie zaś rachunkami Ministerstwa jako jednostki budżetowej (MF jako jednostka budżetowa nie jest dysponentem tych środków), MF nie jest również ich beneficjentem. W związku z tym - zdaniem składającej wyjaśnienia - do operacji na tych rachunkach nie można zastosować obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych, o którym mowa w § 23 rozporządzenia w sprawie rachunkowości i z uwagi na powyższe dane z tych ksiąg rachunkowych nie podlegają włączeniu również do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień p.o. głównego księgowego budżetu państwa powtórzyła argumentację prezentowaną w toku kontroli.

Najwyższa Izba Kontroli nie podziela powyższego stanowiska zauważając, że obowiązek sporządzenia tych sprawozdań, a w szczególności obowiązek kompletnego wykazania aktywów i pasywów Ministerstwa nie jest związany z „byciem środkami budżetowymi” czy „byciem środkami pozabudżetowymi”, jest natomiast ściśle związany ze spełnieniem (albo nie) definicji aktywów i zobowiązań ujętych w ustawie o rachunkowości. W ocenie NIK środki finansowe pochodzące z budżetu Unii Europejskiej (UE) oraz państw członkowskich EFTA spełniają definicję aktywów i powinny być ujęte w sprawozdaniach sporządzanych przez Ministerstwo Finansów. Ani Dyrektor Departamentu IP, ani p.o. głównego księgowego budżetu państwa nie przedstawiły żadnych argumentów, dla których środki te nie miałyby spełniać definicji aktywów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. NIK zauważa również, że zgodnie z Opisami (przyjętymi przez Departament IP dla poszczególnych perspektyw finansowych/programów odrębnie) zasad rachunkowości³⁴, rachunkowość środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej otrzymywanych w ramach poszczególnych perspektyw finansowych/programów prowadzona jest na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych. NIK zwraca uwagę, że w ustawie o rachunkowości zawarty jest wymóg sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych, skoro więc w Ministerstwie Finansów są prowadzone księgi rachunkowe na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości to podlegają one również obowiązkowi sporządzania sprawozdań finansowych.

Zdaniem NIK, odrębną kwestią pozostaje czy dane pochodzące z tego sprawozdania powinny zostać włączone do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej, czy do bilansu budżetu państwa, czy może stanowić odrębne sprawozdanie finansowe.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie NIK, Minister Finansów nie zapewnił dostosowania przepisów rozporządzenia w sprawie rachunkowości, ani nie

³⁴ Opis przyjętych zasad rachunkowości i kontroli środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej otrzymywanych w ramach Perspektywy Finansowej 2021 – 2027 stosowany w Departamencie Instytucji Płatniczej, Opis przyjętych zasad rachunkowości i kontroli środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej otrzymywanych w ramach Perspektywy Finansowej 2014 – 2020 stosowany w Departamencie Instytucji Płatniczej, Instrukcja zasad rachunkowości i kontroli środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej otrzymywanych w ramach środków przedakcesyjnych (Phare, ISPA, SAPARD), funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Środków Przejściowych przyjętych w Departamencie Instytucji Płatniczej, Opis przyjętych zasad rachunkowości i kontroli środków finansowych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej otrzymywanych w ramach Instrumentu na rzecz Odbudowy i Zwiększania Odporności – wsparcie bezzwrotne, stosowany w Departamencie Instytucji Płatniczej.

zapewnił mechanizmów organizacyjnych i funkcjonalnych w sposób, który pozwoliłyby zaprezentować stan aktywów i pasywów ze wszystkich ksiąg rachunkowych prowadzonych w Ministerstwie Finansów.

(akta kontroli Tom I str. 85, Tom II str. 155-203, Tom III str. 107-113, 162-214)

5. Wartość skumulowanego deficytu za lata 2000-2014 została zaniżona, co najmniej, o 14 201 940 tys. zł

We wkładach BP za lata 2021 i 2022, a tym samym w bilansach budżetu państwa za ww. lata, w pozycji II.2. *Skumulowany wynik budżetu państwa* były prezentowane kwoty sumy deficytów wyłącznie od roku 2015 do roku odpowiednio 2020³⁵ i 2021³⁶. We wkładzie BP za rok 2023 w pozycji *Skumulowany wynik budżetu państwa* zaprezentowano prawidłowo ustalone deficyty budżetu państwa za lata 2015-2022 oraz kwotę 440 274 681 876,44 zł, ustaloną jako różnicę między należnościami z tytułu pożyczek udzielonych z budżetu państwa i zobowiązań z tytułu obligacji, według stanu na 31 grudnia 2014 r. Z wyjaśnień uzyskanych w trakcie kontroli wynika, że kwota ta powinna być interpretowana jako skumulowany deficyt budżetu państwa za lata 2000-2014, pomimo że jest niższa od faktycznego wyniku za wskazany okres o 14 201 940 tys. zł. Jednocześnie, w ocenie NIK, kwota 440 274 681 876,44 zł została ustalona nieprawidłowo, gdyż nie obejmuje stanów innych aktywów i pasywów na 31 grudnia 2014 r., które powinny być ujęte w ewidencji prowadzonej w TREZOR i wpływać na wartości wykazane w bilansie za rok 2023, co opisano w pkt.10 sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*. Prawidłowo ustalona kwota może odpowiadać skumulowanemu deficytowi za inny okres niż lata 2000-2014. Jednocześnie żaden przepis nie precyzuje, za jaki okres należy zaprezentować w bilansie budżetu państwa skumulowany wynik budżetu państwa. Informacji takiej nie zawarto również w uzasadnieniu do projektu rozporządzenia w sprawie rachunkowości przywracającego obowiązek sporządzania bilansu budżetu państwa, w tym ustanawiającego wzór bilansu budżetu państwa oraz wprowadzającego do stosowania nowe konto księgowe 960 *Skumulowany wynik budżetu państwa*. Tym samym odbiorcy sprawozdania nie są w stanie zinterpretować kwoty wykazanej w pozycji bilansu *Skumulowany wynik budżetu państwa*.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu powtórzyła argumentację prezentowaną w toku kontroli. Przy czym dodała, że *należy mieć na uwadze, iż ewidencja należności oraz zobowiązań budżetu państwa, na podstawie których ustalono skumulowany wynik budżetu państwa prowadzona jest narastająco, jednak w latach wcześniejszych (przed 2015) mogły nie być ewidencjonowane operacje niekasowe, które miały wpływ na stan należności i zobowiązań*.

W ocenie NIK, powyższa argumentacja nie odnosi się do ustalonego stanu faktycznego. Może jedynie oznaczać, że brak kompletności ksiąg rachunkowych nie dotyczy wyłącznie okresu badanego oraz wskazywać na niedochowanie należytej staranności i rzetelności w ramach procesu inwentaryzacji (weryfikacji stanów m.in. przez właściwe departamenty MF) aktywów i pasywów przyjętych do bilansu otwarcia roku 2021.

³⁵ Kwota (-)223 244 463 796,68 zł.

³⁶ Kwota (-)249 617 817 810,86 zł.

Pełniąca obowiązki głównego księgowego budżetu państwa poinformowała ponadto, że *zasady dotyczące sporządzania bilansu budżetu państwa, ujęte w „Informacji dotyczącej ewidencji operacji dokonywanych w Departamencie BP na rachunkach centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa”, zostaną uzupełnione o informację na temat sposobu ustalenia i kwoty stanowiącej skumulowany wynik budżetu państwa*. Odnosząc się natomiast do kwestii podania do publicznej wiadomości informacji od jakiej daty ustalono skumulowany wynik budżetu państwa wskazała, że taki obowiązek nie wynika z obowiązujących przepisów i że zostałoby to poddane pod rozważę, w przypadku gdy wpłynęłyby do Ministerstwa Finansów zapytania lub wnioski o udostępnienie informacji publicznej w tym zakresie.

NIK zwraca uwagę, że nałożenie obowiązku publikacji bilansu budżetu państwa jest jednoznaczne z obowiązkiem publikacji dodatkowych informacji niezbędnych odbiorcom do zinterpretowania danych ujętych w tym sprawozdaniu. W przeciwnym razie opublikowane sprawozdanie nie spełnia swojej roli informacyjnej oraz nie może sprostać zasadzie jawności, którą przywołano w uzasadnieniu do nałożenia tego obowiązku i zdefiniowano jako swobodny dostęp wszystkich zainteresowanych obywateli i instytucji do danych sektora publicznego, jak również możliwość poznania i zrozumienia procesów zachodzących w obszarze finansów publicznych. W ocenie NIK informacja, od którego roku ustalono wartość skumulowanego wyniku budżetu państwa jest daną niezbędną dla osiągnięcia opisanego celu.

NIK nie podziela stanowiska, że zawarcie tej informacji w roboczych dokumentach wewnętrznych Departamentu BP i ujawnianie jej publicznie w trybie odpowiedzi na zapytania lub wnioski o udostępnienie informacji publicznej jest właściwe i wystarczające dla wypełnienia obowiązku publikacji bilansu budżetu państwa oraz zapewnienia przejrzystości finansów publicznych.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 411, Tom III str. 1-16, 97-106, 162-214)

6. Brak trwałego zamknięcia ksiąg rachunkowych za rok 2023, prowadzonych z wykorzystaniem Informatycznego Systemu Obsługi Budżetu Państwa TREZOR 3.0, co było niezgodne z art. 12 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

Po dniu sporządzenia oraz opublikowania bilansu budżetu państwa wprowadzono do ksiąg rachunkowych roku 2023 zapis księgowy na kwotę (-) 440 274 681 876,44 zł. Dokument księgowy polecenie księgowania nr PK 39/2023 (data obowiązywania 31 grudzień 2023 r.) dotyczący zmiany kwoty skumulowanego deficytu wykonania budżetu państwa o kwotę (-)440 274 681 876,44 zł został zaewidencjonowany w księgach rachunkowych roku 2023 w dniu 25 lipca 2024 r., czyli niemal miesiąc po dniu podpisania bilansu budżetu państwa przez Ministra Finansów i 25 dni po opublikowaniu bilansu w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów. System TREZOR, w którym prowadzona była ewidencja księgowa operacji dotyczących wykonania budżetu państwa nie posiadał funkcjonalności zamykania roku obrotowego, skutkiem czego księgi nie zostały zamknięte w sposób trwały. Główna księgowa budżetu państwa wyjaśniła, że znaczna część rozwiązań funkcjonalnych systemu została zmodyfikowana tak, aby możliwa była realizacja procesów budżetowych. Przy czym poinformowała również, że Departament Budżetu Państwa zweryfikuje (przekaze zgłoszenie do Wykonawcy) czy trwałe zamknięcie ksiąg (z uwagi na dokonane kastomizacje) nie będzie miało negatywnego wpływu

na pozostałe rozwiązania wprowadzone w systemie dotyczące realizacji procesów budżetowych.

Główna księgowa budżetu państwa wyjaśniła również, że *dokonując zmiany sposobu prezentacji w bilansie budżetu państwa kwoty 440 274 681 876,44 zł nie uwzględniono konieczności dokonania przeksięgowania na kontach księgowych. Założono, że zmiana ta ma wyłącznie charakter prezentacyjny. Po ponownej analizie uznano, że należy dokonać przeksięgowania ww. kwoty, gdyż dzięki temu sporządzając bilans w kolejnych latach dane będą wynikały bezpośrednio z konta księgowego, na którym ujęto skumulowany wynik budżetu państwa, a nie z konta technicznego.*

NIK zwraca uwagę, że obowiązek oraz zasady zamykania ksiąg rachunkowych określają przepisy art. 12 ustawy o rachunkowości i że w zakresie tego obowiązku przepisy ustawy nie pozostawiają swobody jego stosowania. NIK zauważa również, że zgodnie z art. 24 ust. 5 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe powinny być prowadzone bieżąco, tj. pochodzące z nich informacje powinny umożliwiać sporządzenie w terminie obowiązujących sprawozdań. Dokonywanie zapisów w księgach rachunkowych po sporządzeniu bilansu budżetu państwa wskazuje, że niektóre operacje księgowe nie są ujmowane na bieżąco. Ponadto brak możliwości trwałego zamknięcia okresów sprawozdawczych zwiększa ryzyko księgowania operacji gospodarczych w niewłaściwych okresach, również na kontach księgowych otworzonych dla potrzeb rozliczenia poprzednich ustaw budżetowych.

(akta kontroli Tom II str. 132-203)

7. Brak autoryzacji *Zestawienia w układzie bilansu* stanowiącego wkład BP do bilansu budżetu państwa za rok 2023 oraz brak oznaczenia co do daty sporządzenia.

Zgodnie z § 23 ust. 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości informacja przygotowana w układzie bilansu powinna zostać potwierdzona przez osoby odpowiedzialne za sporządzenie tego zestawień. Wkład BP do bilansu budżetu państwa za rok 2023 nie został podpisany przez osoby wskazane w § 23 ust. 5 rozporządzenia w sprawie rachunkowości oraz nie został oznaczony co do daty sporządzenia.

Główna księgowa budżetu państwa wyjaśniła, że skoro bilans budżetu państwa został podpisany przez pracownika Departamentu Budżetu Państwa, któremu powierzono obowiązki głównego księgowego budżetu państwa i uwzględnia on również dane dotyczące operacji realizowanych w Departamencie BP, to wkładu BP nie potwierdzano dodatkowo, gdyż potwierdzenia dokonałaby ta sama osoba. Dodała również, że intencją przywołanego przepisu było zagwarantowanie, aby dokumenty, w układzie bilansu, które wpłyną do Departamentu BP z Departamentu IP i Departamentu DP będą potwierdzone przez osoby odpowiedzialne za sporządzenie tych zestawień.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że skoro sporządzono odrębną Informację przygotowaną w układzie bilansu w zakresie operacji dotyczących wykonywania budżetu państwa i skoro również na jej podstawie został opracowany bilans budżetu państwa, to brak jest uzasadnienia aby stosować do niej inne zasady, niż te które zostały określone w ww. przepisie rozporządzenia w sprawie rachunkowości. W ocenie NIK wymóg podpisywania sporządzanych dokumentów wynika nie tylko z przywołanego wyżej przepisu, ale i z zasad rzetelności działania, gdyż dokumenty i zestawienia tworzone przez administrację publiczną powinny być możliwe

do weryfikacji, w tym w zakresie osoby sporządzającej i daty utworzenia, dla zapewnienia przejrzystości działania.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom II str. 155-203)

8. Minister Finansów nie opracował zasad (polityki) rachunkowości dla ksiąg rachunkowych budżetu państwa prowadzonych z wykorzystaniem systemu TREZOR.

W systemie TREZOR prowadzone były księgi rachunkowe budżetu państwa, w zakresie operacji dotyczących wykonywania budżetu państwa, tj., finansowania krajowego realizowanego w ramach obsługi centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa. Dla tych ksiąg rachunkowych nie ustalono i nie wprowadzono zasad (polityki) rachunkowości ich prowadzenia. Przy czym jako uzasadnienie takiego stanu rzeczy wskazano, że obowiązek posiadania polityki rachunkowości wynika z ustawy o rachunkowości a budżet państwa nie jest zobowiązany do jej stosowania, tym samym nie jest zobowiązany do posiadania spisanych i zatwierdzonych przez Ministra Finansów zasad rachunkowości. Zastępca Dyrektora Departamentu BP (główny księgowy budżetu państwa) podniosła, że w świetle przyjętej przez MF interpretacji przepisów ustawy o rachunkowości oraz ustawy o finansach publicznych (wraz z przepisami wykonawczymi) operacje budżetu państwa nie mieszczą się w definicji jednostki³⁷ czy jednostki sektora finansów publicznych³⁸ zobowiązanej do stosowania ustawy o rachunkowości. Jednocześnie dla ewidencji operacji dotyczących wykonania budżetu środków europejskich Minister Finansów w 2010 roku wprowadził do stosowania dokumentację opisującą przyjęte zasady rachunkowości środków finansowych w ramach BSE³⁹ wskazując w § 1 ust. 2, że rachunkowość w tym zakresie jest prowadzona zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości. Departament BP przedłożył do kontroli *Informacje dotyczące ewidencji operacji dokonywanych w Departamencie Budżetu Państwa Ministerstwa Finansów na rachunkach centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa w 2023 roku*, przy czym wskazano w piśmie je przekazującym, że mają one charakter roboczy. Ponadto nie zostały opatrzone datą, nie określono osoby sporządzającej, nie zawierały również żadnych podpisów.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu powtórzyła argumentację prezentowaną w toku kontroli.

Stanowisko NIK w tej kwestii szerzej opisano w obszarze 1. *Ustalenie zakresu informacyjnego bilansu budżetu państwa przez Ministra Finansów*. Należy przy tym wskazać, że p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu (w odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień) nie wyjaśniła, dlaczego Minister Finansów nie zapewnił sporządzenia zasad (polityki) rachunkowości dla ksiąg rachunkowych budżetu państwa prowadzonych z wykorzystaniem systemu TREZOR w ramach działania z należytą starannością jak i działania w ramach zasad kontroli zarządczej, nawet jeśli zdaniem pracowników Ministerstwa Finansów ewidencja ta nie musiała być prowadzona w oparciu o przepisy ustawy o rachunkowości. Najwyższa Izba Kontroli podkreśla brak spójności

³⁷ Art. 3 ust.1 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

³⁸ Art. 9 ustawy o finansach publicznych.

³⁹ Opis przyjętych zasad rachunkowości w zakresie budżetu środków europejskich zatwierdzony w dniu 31 grudnia 2010 r. przez Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów.

stanowiska Ministra Finansów w zakresie obowiązku stosowania ustawy o rachunkowości dla ksiąg budżetu państwa i budżetu środków europejskich, gdyż księgi rachunkowe w Departamencie IP prowadzone są w oparciu o ustawę o rachunkowości, co szczegółowo opisano w obszarze 1. *Ustalenie zakresu informacyjnego bilansu budżetu państwa przez Ministra Finansów*. Należy wskazać również, że niezależnie od istnienia, bądź nie, nakazu w formie przepisu prawa, sytuacją nie do przyjęcia jest aby ewidencja księgowa środków publicznych odbywała się bez ustalonych i formalnie wprowadzonych zasad (polityki) rachunkowości, w tym zasad sporządzania bilansu budżetu państwa. Takie rozwiązanie oczekiwane byłoby zarówno w ramach działania z należytą starannością jak i działania w ramach zasad kontroli zarządczej. Polityka rachunkowości jest najważniejszym dokumentem systemu rachunkowości jednostki i przesądza o istocie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdania finansowego. Nie bez znaczenia jest również cel sporządzania zasad (polityki) rachunkowości wynikający z art. 3 ust. 1 pkt 11 ustawy o rachunkowości, tj. wybranie i stosowanie przez jednostkę rozwiązań dopuszczonych ustawą zapewniających wymaganą jakość sprawozdań finansowych. Ministerstwo Finansów było zobowiązane do sporządzania sprawozdania finansowego obejmującego bilans budżetu państwa⁴⁰, tym samym niesporządzając zasad (polityki) rachunkowości Minister Finansów nie zagwarantował warunków niezbędnych do realizacji tego celu.

(akta kontroli Tom I str. 211-321, Tom II str. 155-203, Tom III str. 162-214)

9. Minister Finansów nie opracował zasad obiegu dokumentów i trybu przekazywania dokumentów i informacji niezbędnych do sporządzenia wkładu BP. Tym samym na jednostki organizacyjne Ministerstwa Finansów nie nałożono obowiązku przekazywania do komórki organizacyjnej, odpowiedzialnej za prowadzenie ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów w zakresie budżetu państwa, wszystkich dokumentów i informacji niezbędnych do prawidłowego prowadzenia tych ksiąg rachunkowych, ani nie wskazano terminów i formy, w jakich te dokumenty mają być przekazywane. Rodzi to ryzyko, że niektóre informacje i dokumenty nie zostały przekazane do Departamentu BP i tym samym nie zostały zaewidencjonowane w TREZOR, lub w innych, właściwych księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów, a zatem nie jest możliwa weryfikacja kompletności informacji ujętej w ewidencji księgowej MF i w bilansie budżetu państwa. Ustalenia kontroli wskazują, że ryzyko to zmaterializowało się i niektóre operacje gospodarcze dotyczące przychodów i powstania zobowiązań nie zostały ujęte w księgach rachunkowych, co opisano w pkt 3 niniejszej sekcji oraz że niektóre aktywa i pasywa Ministerstwa Finansów nie zostały ujęte w sprawozdaniu finansowym MF ani w bilansie budżetu państwa, co opisano w pkt 4 niniejszej sekcji. Dyrektor Generalna, w kwestii braku uregulowania zasad obiegu dokumentów i informacji mających wpływ na kwoty wykazywane w bilansie budżetu państwa wyjaśniła, że przed przystąpieniem po raz pierwszy do sporządzania bilansu budżetu państwa za rok 2021 odbywały się robocze spotkania przedstawicieli departamentów zaangażowanych w proces sporządzenia bilansu budżetu państwa oraz że w ramach tych spotkań określono formę i termin przekazywania danych niezbędnych do sporządzenia bilansu budżetu państwa.

NIK zauważa, że podstawowym mechanizmem systemu kontroli zarządczej, o której mowa w *Standardach kontroli zarządczej dla sektora finansów*

⁴⁰ § 23 ust.1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości.

*publicznych*⁴¹ jest wymóg dokumentowania tego systemu. Nie kwestionując odbywanych spotkań i czynionych tam ustaleń, w ocenie NIK, nie zapewniono skutecznych i efektywnych mechanizmów przekazywania ważnych informacji w obrębie struktury organizacyjnej jednostki, mających wpływ na prawidłowe sporządzenie bilansu budżetu państwa.

Zaznaczyć należy ponadto, że rzetelne dokumentowanie czynności pozwala na rozliczenie wykonanych działań, co z kolei umożliwia ocenę czy działania były wykonane prawidłowo i zgodnie z oczekiwaniami. Dokumentacja działań zapewnia przejrzystość procesów, co jest istotne zarówno dla wewnętrznych potrzeb organizacji, jak i dla zewnętrznych interesariuszy, w tym instytucji kontrolnych. Dokumentacja działań ułatwia także komunikację wewnątrz organizacji, ponieważ wszyscy pracownicy mają dostęp do tych samych informacji i mogą na ich podstawie podejmować dalsze kroki. Stanowi również podstawę zapewnienia ciągłości działalności.

(akta kontroli Tom II str. 106-111, Tom III str. 162-214)

10. Do ewidencji prowadzonej w systemie TREZOR 3.0 nie wprowadzono wszystkich sald wynikających z operacji i zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce przez 2015 r. (przed rozpoczęciem użytkowania systemu TREZOR 3.0). W konsekwencji z ewidencji prowadzonej w systemie TREZOR 3.0 nie wynikały prawidłowe dane o:

- wartości środków zgromadzonych przez Ministra Finansów tytułu zarządzania terminowego i zarządzania overnight, które zostały przekazany na CRBBP, zobowiązania wykazane we wkładzie BP z tego tytułu zostały zaniżone odpowiednio o 24 081 507 805,00 zł i 1 700 000 000,00 zł; niezależnie od tego, zobowiązania z tytułu zarządzania terminowego zostały wykazane jednocześnie w pozycji należności i zobowiązań, co szerzej opisano w pkt 13 niniejszej sekcji,
- wartości środków przekazanych z rachunku rezerw poręczeniowych i gwarancyjnych Skarbu Państwa na CRBBP, rozliczenia z tego tytułu zostały zaniżone o 1 020 277 793,85 zł,
- wartości środków przekazanych z budżetu państwa do budżetu środków europejskich, rozrachunki z tego tytułu zostały zaniżone, co najmniej o 18 475 361 457,02 zł,
- wartości obligacji Skarbu Państwa przekazanych nieodpłatnie uprawnionym podmiotom, wynik na operacjach niekasowych został z tego tytułu zaniżony o 3 000 000 000,00 zł,
- wartości środków przekazanych w 2014 r. na wydatki jednostek budżetowych roku 2015 w kwocie 4 873 394 510,00 zł,
- stan rozliczeń z tytułu środków pieniężnych przekazanych między CRBBP na kolejne lata budżetowe w kwocie, jaką ustalono na podstawie wyników kontroli w wysokości 4 167 620 319,20 zł⁴²,
- wartość rozliczeń z tytułu zerowania stanu rachunku bankowego finansowania zagranicznego w kwocie 352 426 025,99 zł⁴³.

⁴¹ Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MF Nr 15, poz. 84).

⁴² Pełna analiza sald i operacji jakie powinny być ujęte w bilansie otwarcia na rok 2015 może wykazać inną kwotę rozliczeń z tego tytułu.

⁴³ Pełna analiza sald i operacji jakie powinny być ujęte w bilansie otwarcia na rok 2015 może wykazać inną kwotę rozliczeń z tego tytułu.

Pełniąca obowiązki głównego księgowego budżetu państwa wyjaśniła, że po uruchomieniu w roku 2015 systemu TREZOR 3.0 do ewidencji finansowo-księgowej ww. systemu nie wprowadzono stanów operacji dotyczących lokat na dzień 31 grudnia 2014 r., wartości środków przekazanych z rachunku rezerw poręczeniowych i gwarancyjnych Skarbu Państwa na CRBBP oraz sald przychodów i rozchodów dotyczących operacji finansowych realizowanych pomiędzy Departamentem Budżetu Państwa a Departamentem Instytucji Płatniczej. Przy czym nie wyjaśniła przyczyn takiego stanu.

Powyższe naruszyło zasadę rzetelności ksiąg rachunkowych wyrażoną w art. 24 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

NIK ponownie zauważa, że brak kompletności ksiąg rachunkowych nie dotyczy wyłącznie okresu badanego oraz wskazuje na niedochowanie należytej staranności i rzetelności w ramach procesu inwentaryzacji (weryfikacji stanów m.in. przez właściwe departamenty MF) aktywów i pasywów przyjętych do bilansu otwarcia roku 2021. Zdaniem NIK, powyższe ustalenia świadczą o nierzetelności działania nie tylko pracowników komórek organizacyjnych odpowiedzialnych za sporządzenie bilansu budżetu państwa ale także pracowników pozostałych komórek merytorycznych oraz o braku funkcjonowania skutecznej kontroli zarządczej.

(akta kontroli Tom III str. 61-106)

11. Brak ustalenia zasad ewidencji i prezentacji we wkładzie BP, a tym samym w bilansie budżetu państwa środków pieniężnych wpływających na CRBBP w okresie przejściowym.

W dniu 31 grudnia 2023 r. stan centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa wykazywał łączne saldo (-)2 372 967 816,91 zł⁴⁴, w tym saldo lokat w Narodowym Banku Polskim łącznie 652 512 292,45 zł i saldo pozostałych kont (-)3 025 480 109,36 zł. Ponadto według stanu na 31 grudnia 2023 r. w BGK utworzono lokaty ze środków bilansu budżetu państwa w łącznej kwocie 14 160 000 000,00 zł. Jednocześnie z danych dostępnych w systemie TREZOR w dniu 31 grudnia 2023 r. wynikało, że łączne saldo środków na rachunkach bankowych dochodów jednostek podległych wynosi 3 025 480 109,36 zł (tzw. stan dyspozycyjny)⁴⁵ i takiej kwoty wpływów z tytułu dochodów w okresie przejściowym oczekiwał Departament BP w dniu 31 grudnia 2023 r. Faktyczne wpływy na CRBBP roku 2023 (per saldo) w okresie przejściowym wyniosły 5 652 401 738,36 zł, to jest o 2 626 921 629,00 zł więcej niż spodziewano się według stanu wiedzy na 31 grudnia 2023 r. Nadwyżka ta była na bieżąco przekazywana na CRBBP roku 2024. Ponadto na CRBBP roku 2024 zostały przekazane środki z tytułu rozliczenia BSE. We wkładzie BP za rok 2023 wykazano kwotę środków pieniężnych w wartości utworzonych lokat, to jest w wysokości 14 812 512 292,45 zł i nie wykazano zobowiązań z tytułu debetu na CRBBP, co oznacza, że jako wpływy środków w okresie przejściowym zmieniające stan środków pieniężnych uznano kwotę 3 025 480 109,36 zł, a jednocześnie wpływy w łącznej wysokości 2 667 848 883,98 zł uznano za niezmienną stan środków pieniężnych. Kwota 2 667 848 883,98 zł została wykazana w pozycji IV.1. Aktywa *Inne rozliczenia w ramach budżetu państwa* jako przelew środków przechodzących z roku 2023 na 2024 tytułem rozliczenia okresu przejściowego. W efekcie stan środków pieniężnych w zakresie

⁴⁴ Potwierdzenie sald NBP z dnia 30 stycznia 2024 r. oraz pismo z dnia 2 lutego 2024 r. znak: BP3.4161.1.2024.

⁴⁵ § 4 rozporządzenia dotyczącego rachunków bankowych.

CRBBP został wykazany w bilansie budżetu państwa z uwzględnieniem tylko części operacji okresu przejściowego.

NIK zauważa, że sposób zarządzania środkami budżetu państwa wpływającymi na CRBBP w okresie przejściowym niewątpliwie wpływa pozytywnie na zarządzanie środkami budżetu państwa, jednak przyjęte zasady ewidencji umożliwiają wykazanie środków pieniężnych w bilansie budżetu państwa praktycznie w arbitralnie ustalonej wysokości, tj. w zależności od kwoty utworzonych lokat. Jednocześnie okres przejściowy trwający ponad cztery miesiące powoduje, że niemożliwe jest zastosowanie zasad rachunkowości memoriałowej wypracowanej w praktyce, w oparciu o teorię rachunkowości – żadna inna jednostka nie musi przecież decydować, który wpływ środków na rachunek bankowy w okresie pięciu miesięcy po dniu bilansowym zaliczyć do stanu środków pieniężnych na koniec roku, a który do wpływów bieżących. Mimo to nie ustalono żadnych zasad ewidencji i prezentacji środków pieniężnych wpływających na CRBBP w okresie przejściowym.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu nie odniosła się do braku ustanowienia zasad ewidencji i prezentacji środków pieniężnych CRBBP w okresie przejściowym. Jednocześnie podtrzymała stanowisko prezentowane w toku kontroli, że *stany środków pieniężnych w zestawieniu w układzie bilansu w zakresie operacji realizowanych w Departamencie BP wykazane zostały z uwzględnieniem operacji okresu przejściowego.*

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 33-60, 162-214)

12. We wkładzie BP, a tym samym w bilansie budżetu państwa, nieprawidłowo zaprezentowano wartość środków przekazanych jako depozyty bankom – agentom emisji obligacji detalicznych. Środki pozostające na rachunku depozytów wykazano jako *Pozostałe środki pieniężne* zamiast jako należności, mimo że rachunki depozytów nie stanowią rachunków bankowych Ministerstwa Finansów. Naczelnik Wydziału w Departamencie BP, p.o. głównego księgowego budżetu państwa wyjaśniła, że departament merytoryczny, to jest Departament DP, przekazał informację, że rachunki depozytowe w bankach-agentach emisji są rachunkami bankowymi Ministerstwa Finansów i na tej podstawie ujęto je jako środki pieniężne.

(akta kontroli str. Tom I str. 86-210, Tom IV str. 67-78, 107-117, 127-132)

13. Zobowiązania⁴⁶ z tytułu środków przekazanych przez pozabudżetowe jednostki sektora finansów publicznych w zarządzanie terminowe Ministrowi Finansów zostały wykazane jednocześnie jako należności i zobowiązania, a zatem niezgodnie z treścią ekonomiczną. Niezależnie od tego, wykazana kwota zobowiązań nie obejmuje salda wynikającego z operacji dokonanych przed 2015 r., co szerzej opisano w pkt 10 niniejszej sekcji.

We wkładzie BP do bilansu budżetu państwa za rok 2023 wykazano należności z tytułu środków przekazanych Ministrowi Finansów w zarządzanie terminowe w kwocie 31 844 834 334,25 zł i jednocześnie zobowiązanie w kwocie 30 471 108 004,88 zł. Wykazanie jednocześnie należności i zobowiązań z tytułu środków przyjętych w zarządzanie

⁴⁶ Wszystkie środki przekazane Ministrowi Finansów w zarządzanie terminowe, według stanu na 31 grudnia 2023 r. zostały przekazane na CRBBP w celu zapewnienia bieżącej płynności na tym rachunku, zatem kwota zobowiązań z tego tytułu ujęta w ewidencji prowadzonej w systemie TREZOR powinna odpowiadać faktycznej kwocie zobowiązań Ministra Finansów z tego tytułu.

terminowe wynika z techniki sporządzania wkładu BP, opisanej szerzej w pkt 2a niniejszej sekcji, to jest sporządzania zestawienia obrotów wyłącznie za dany rok obrotowy w układzie bilansu budżetu państwa i sumowania tak otrzymanych kwot z kwotami wykazanymi w bilansie za rok poprzedni. Zmiana stanu zobowiązań z tytułu środków przekazanych w zarządzanie terminowe w 2023 r. wyniosła (-)31 844 834 334,25 zł (zobowiązania zmniejszyły się) i kwota ta została zaprezentowana w pozycji należności w zestawieniu w układzie bilansu „wyłącznie za rok 2023”. Zobowiązania z tytułu środków przyjętych w zarządzanie terminowe przez Ministra Finansów zostały po raz pierwszy uwzględnione w bilansie budżetu państwa za rok 2022, w kwocie wynikającej ze zmiany stanu zobowiązań od dnia 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2022 r., to jest w kwocie 30 471 108 004,88 zł. Ponieważ w „zestawieniu wyłącznie za rok 2023” nie wykazano żadnych zmian stanu zobowiązań z tytułu przyjęcia środków w zarządzanie terminowe, to kwota wykazana w sprawozdaniu za rok 2022 została bez zmian uwzględniona również w bilansie za rok 2023. Powyższe kwoty per saldo oznaczają „zmianę stanu zobowiązań z tytułu środków przyjętych w zarządzanie terminowe przez Ministra Finansów i przekazane na CRBBP” w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 31 grudnia 2023 r. W tym okresie zobowiązania zmniejszyły się łącznie o 1 373 726 329,37 zł. Po uwzględnieniu stanu zobowiązań na 31 grudnia 2014 r., które nie zostały wprowadzone do ewidencji prowadzonej w TREZOR (co opisano w pkt 10 niniejszej sekcji) łączny stan zobowiązań na 31 grudnia 2023 r. wynosił 22 707 781 475,63 zł i był zgodny z danymi przekazanymi do kontroli przez departament merytoryczny (DP).

Naczelnik Wydziału Rachunkowości Budżetu Państwa oraz Realizacji Dyspozycji Pieniężnych wyjaśniła, że powyższe kwoty zaprezentowano nieprawidłowo w wyniku omyłki.

(akta kontroli Tom I str. 86-210, Tom III str. 97-106)

14. W ewidencji księgowej prowadzonej w systemie TREZOR i we wkładzie BP do bilansu budżetu państwa jako aktywa z tytułu rozliczeń wykazano wypłaty, które nie były i nie będą w przyszłości związane z należnościami budżetu państwa i w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów i tym samym w bilansie budżetu państwa, nigdy nie zostaną rozliczone (ich wartość pozostanie stała). W bilansie budżetu państwa wykazano je w pozycji IV.1. *Aktywa Inne rozliczenia w ramach budżetu.*

W bilansie budżetu państwa za rok 2023 wykazano sumę rozchodów (niezwiązanych z należnością) z tytułu refundacji środków do OFE (dokonanych w latach 2015-2018) w łącznej kwocie 12 800 127 546,52 zł. Wynikało to z faktu, że do roku 2018 (włącznie) środki przeznaczone na refundację środków do OFE zaliczane były do rozchodów budżetu państwa. Natomiast od 2019 r. środki przeznaczone na refundację środków do OFE ujmowane były w wydatkach budżetu państwa (w ramach dotacji z budżetu państwa). Przy czym, pomimo zmiany kwalifikacji środków przeznaczonych na refundację środków do OFE z rozchodów na wydatki nie dokonano takiego przekwalifikowania dla rozchodów z lat wcześniejszych. W księgach budżetu państwa nie rozliczono w żaden sposób salda kwot przekazanych jako refundacja środków do OFE w latach 2015-2018. W konsekwencji rozliczenia z tego tytułu pozostają w ewidencji w niezmienniej kwocie, mimo że nie spowodują w przyszłości wpływu korzyści ekonomicznych, zatem nie spełniają definicji aktywów, określonej w art. 3 ust.1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. W rozporządzeniu w sprawie rachunkowości ani w żadnym

innym akcie prawnym nie przewidziano żadnych mechanizmów czy zasad ewidencji tego typu operacji.

W ocenie NIK, w sytuacji występowania rozwiązań prawnych ustanawiających kategorię przychodów czy rozchodów niezwiązanych ze zobowiązaniem czy należnością, Minister Finansów jako organ właściwy w sprawie ustalania zasad rachunkowości, powinien ustalić zasady rozpoznawania tych operacji w kontekście kategorii ekonomicznej, jaką reprezentują oraz ich ewidencji, w celu wyeliminowania wątpliwości odnośnie do ich prezentacji w bilansie budżetu państwa. W ocenie NIK brak ustalenia takich zasad może prowadzić do naruszenia zasady wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażonej w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasady prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażonej w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu nie wyjaśniła przyczyn, dla których Minister Finansów nie ustalił takich zasad. Podniosła natomiast, że *w ocenie Ministerstwa Finansów prezentacja taka jest spójna z koncepcją wynikającą z rozporządzenia w sprawie rachunkowości (...), gdyż zgodnie z przepisami bilans budżetu państwa powinien odzwierciedlać stan środków pieniężnych, stan należności, kwotę deficytu za dany rok budżetowy, kwotę wyniku skumulowanego, stan zobowiązań zaciągniętych na pokrycie deficytu danego roku oraz lat ubiegłych oraz saldo pozostałych przychodów i rozchodów mających wpływ na finansowanie budżetu państwa, a zwłaszcza na stan zaciąganych zobowiązań.*

NIK podziela stanowisko, że bilans budżetu państwa powinien odzwierciedlać m.in. saldo pozostałych przychodów i rozchodów mających wpływ na finansowanie budżetu państwa. Zauważa jednak, że gdyby pracownicy Departamentu BP postąpili zgodnie z własnym stanowiskiem, to w bilansie budżetu państwa należało wykazać saldo pozostałych przychodów i rozchodów, tymczasem wykazano odrębnie obroty pozostałych rozchodów (w aktywach) i obroty pozostałych przychodów (w pasywach). Ponadto NIK nie podziela stanowiska, że *projektodawca (rozporządzenia) przewidział możliwość występowania różnego rodzaju wpływów nie mających odzwierciedlenia w wysokości deficytu, a mających wpływ na finansowanie deficytu umieszczając we wzorze bilansu budżetu państwa, stanowiącym załącznik nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości (...), zarówno po stronie aktywów, jak i pasywów, ogólną pozycję „Inne rozliczenia w ramach budżetu”.* W ocenie NIK saldo pozostałych przychodów i rozchodów (które nie były i nie będą w przyszłości związane z należnościami czy zobowiązaniami budżetu państwa) odpowiada treści merytorycznej pozycji II.5. Pasywa *Inne aktywa netto budżetu* a nie pozycji *Inne rozliczenia w ramach budżetu* (ani po stronie aktywów, ani pasywów), ze względu na fakt, że kwoty te nie podlegają rozliczeniu ani nie stanowią rozrachunków, natomiast stanowiły źródło finansowania budżetu państwa albo kwoty już sfinansowane z budżetu, a nie kwoty, które w przyszłości zostaną rozliczone.

(akta kontroli Tom III str. 1-16, 61-96, 162-214)

15. We wkładzie BP a tym samym w bilansie budżetu państwa w pozycji aktywów i pasywów *Inne rozliczenia budżetu państwa* zaprezentowano kwoty przychodów i rozchodów związanych z realizacją budżetu państwa, w wartościach narastająco od 2015 r. W pozycjach tych zaprezentowano nie

tylko przychody i rozchody, które nie wiążą się z powstaniem należności i zobowiązań, opisane w pkt 14 niniejszej sekcji. W pozycjach tych ujęto odrębnie skumulowane kwoty przychodów (łącznie 166 941 095 049,97 zł) i rozchodów (łącznie 158 252 506 246,76 zł), które wiążą się z powstaniem rozrachunków, a zatem powinny, po wprowadzeniu prawidłowych kwot bilansu otwarcia roku 2015 (łącznie 8 688 588 803,21 zł), zostać w pełni rozliczone w księgach rachunkowych (np. kwoty przekazywane co roku na wynagrodzenia płatne z góry w roku następnym i które rozliczane są poprzez zaliczenie na wydatki w kolejnym roku).

Tym samym kwoty zaprezentowane w tych pozycjach nie odzwierciedlały stanu zasobów majątkowych i źródeł ich finansowania na dzień bilansowy, czym naruszono zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażoną w art. 4 ust.1 ustawy o rachunkowości oraz zasadę prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Naczelnik Wydziału w Departamencie BP, zastępująca główną księgową budżetu państwa wyjaśniła, że taki sposób prezentacji miał odzwierciedlać oprócz kwoty stanu na rachunkach bankowych, należności oraz zobowiązań, również sald pozostałych przychodów i rozchodów mających wpływ na stan finansów państwa, a zwłaszcza na finansowanie wyniku i wyniku skumulowanego.

W ocenie NIK w pozycjach *Inne rozliczenia budżetu państwa* powinny być prezentowane wyłącznie kwoty, co do których oczekuje się że zostaną rozliczone w latach następnych, a także rozliczenia międzyokresowe kosztów i ewentualnie przychodów.

(akta kontroli Tom III str. 1-16, 61-96, 162-214)

16. Do kategorii przychodów wykazywanych w bilansie budżetu państwa w pozycji III.1. Pasywa *Inne rozliczenia w ramach budżetu* zaliczane były wpływy, które nie były i nie będą w przyszłości związane ze zobowiązaniami budżetu państwa i w księgach rachunkowych Ministerstwa Finansów i tym samym w bilansie budżetu państwa nigdy nie zostaną rozliczone (ich wartość pozostanie stała).

We wkładzie BP za rok 2023 wykazano przychody niezwiązane ze zobowiązaniem w łącznej kwocie 99 863 144,08 zł. Kwota ta obejmowała środki zgromadzone na dzień likwidacji na rachunkach Funduszu Skarbu Państwa oraz Funduszu Nauki i Technologii Polskiej, które w 2017 r. stanowiły przychód budżetu państwa, i o których mowa w art. 117 ust. 8 przepisów wprowadzających ustawę o zasadach zarządzania mieniem państwowym⁴⁷, w łącznej kwocie 68 227 873,42 zł oraz nadwyżki środków finansowych Funduszu Skarbu Państwa, o których mowa była w ówczesnie obowiązującym art. 56 ust. 4 ustawy o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników⁴⁸, przekazane w 2015 r. w łącznej kwocie 31 634 290,66 zł. Zdaniem NIK, ze względu na fakt, że przychody te stanowiły „pozostałości” po zlikwidowanych jednostkach a jednostki te w związku z faktem ich zlikwidowania nie będą generowały innych przychodów lub konieczności dokonania rozchodów, to uzyskane w ten sposób środki nie miały charakteru zwrotnego, tylko definitywny i jako takie nie powinny pozostawać w ewidencji księgowej „do rozliczenia” i być prezentowane w bilansie budżetu państwa jako inne rozliczenia w ramach budżetu. W tym

⁴⁷ Dz.U. poz. 2260, ze zm.

⁴⁸ Dz.U. z 2024 r. poz. 1198.

zakresie prezentacja danych w bilansie budżetu państwa nie była zgodna z treścią ekonomiczną operacji, których dotyczyły, co również nie sprzyja przejrzystości finansów publicznych. Ponadto do kategorii przychodów niezwiązanych z należnością zaliczone zostały również przychody z tytułu prywatyzacji, które wykazano w bilansie budżetu państwa w pozycji *Inne rozliczenia w ramach budżetu* w kwocie 1 862 008,30 zł po stronie aktywów (rozchody) oraz 2 005 118 400,57 zł po stronie pasywów (przychody). Wykazane rozchody dotyczyły zwrotu nadpłaconych środków z tytułu prywatyzacji, a więc do zasady, nie stanowiły rozdysponowania przychodów z tytułu prywatyzacji i tym samym nie spełniały ustawowej definicji rozchodów⁴⁹. Pozycja obejmowała także wpłaty, dokonane w latach 2015-2016 przez osoby fizyczne w łącznej kwocie 980,00 zł. W ocenie NIK wyżej opisane salda odpowiadają treści merytorycznej pozycji II.5. Pasywa *Inne aktywa netto budżetu*.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu wskazała, że *w ocenie Ministerstwa Finansów prezentacja taka jest spójna z koncepcją wynikającą z rozporządzenia w sprawie rachunkowości (...), gdyż zgodnie z przepisami bilans budżetu państwa powinien odzwierciedlać stan środków pieniężnych, stan należności, kwotę deficytu za dany rok budżetowy, kwotę wyniku skumulowanego, stan zobowiązań zaciągniętych na pokrycie deficytu danego roku oraz lat ubiegłych oraz saldo pozostałych przychodów i rozchodów mających wpływ na finansowanie budżetu państwa, a zwłaszcza na stan zaciąganych zobowiązań*.

Najwyższa Izba Kontroli nie kwestionuje konieczności wykazania wskazanych w powyższych wyjaśnieniach pozycji aktywów i pasywów, zauważa jednak, że powinny być one prezentowane zgodnie z treścią ekonomiczną i we właściwych pozycjach bilansu budżetu państwa.

(akta kontroli Tom III str. 1-16, 61-96, 162-214)

17. Wkład IP7 i IP5 za rok 2023 zostały sporządzone po terminie, w jakim Minister Finansów był zobowiązany sporządzić bilans budżetu państwa, do którego informacje te stanowiły wkład. Opóźnienie wyniosło odpowiednio 16 i 12 dni.

Przepis § 32 ust. 1 rozporządzenia w sprawie rachunkowości nakłada obowiązek sporządzenia bilansu budżetu państwa w terminie trzech miesięcy od dnia, na który zamyka się księgi rachunkowe. Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości księgi rachunkowe zamyka się na dzień kończący rok obrotowy. Dla roku 2023 dniem kończącym rok obrotowy był 31 grudnia, czyli bilans budżetu państwa powinien zostać sporządzony nie później niż 31 marca 2024 r. Wkłady IP5 i IP7 zostały sporządzone i przekazane po terminie, jaki obowiązywał do sporządzenia bilansu budżetu państwa. Pomimo, że przepisy rozporządzenia nie regulują kwestii terminu sporządzenia informacji, na podstawie których sporządza się bilans budżetu państwa, to bezspornym jest, że powinny być one sporządzone nie później niż 31 marca roku następnego.

Dyrektor Departamentu IP wyjaśniła, że wkłady IP5 i IP7 zostały przekazane w terminie umożliwiającym planową publikację bilansu budżetu państwa, tj. 30 czerwca roku następnego.

Najwyższa Izba Kontroli ponownie zwraca uwagę, że termin określony § 34 ust. 9 zdanie drugie rozporządzenia w sprawie rachunkowości dotyczy

⁴⁹ Art. 6 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

granicznej daty dopełnienia obowiązku opublikowania bilansu budżetu państwa w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów, a zatem termin ten dotyczy odrębnego obowiązku w stosunku do obowiązku sporządzenia bilansu budżetu państwa.

(akta kontroli Tom I str. 211-321, Tom III str. 26-32)

18. *Wynik budżetu środków europejskich za dany rok* (poz. II.3.1. Pasywa) wykazany we wkładzie IP7 został zaniżony o kwotę 1 287 269 386,00 zł stanowiącą łączną wartość dokonanych w roku 2023 zwrotów oraz korekt z lat ubiegłych.

Na konto księgowe skumulowanego wyniku budżetu środków europejskich odnoszone były w roku 2023 (podobnie jak w latach poprzednich) korekty, wynikające ze zwrotów z lat ubiegłych (zwrot środków otrzymanych na płatności w latach poprzednich), zmiany wynikające z korekt sprawozdań dotyczących wydatków oraz z realizacji nadpłat. Zdaniem NIK korekty te powinny być ewidencjonowane na konto wyniku danego roku budżetowego i dopiero jako jego składowa odnoszone na skumulowany wynik budżetu środków europejskich. Łączna kwota dokonanych w roku 2023 zwrotów z lat ubiegłych wyniosła 1 287 269 386,00 zł.

W trakcie kontroli *P/22/001 Wykonanie budżetu państwa w 2021 r.* Najwyższa Izba Kontroli przedstawiła kompleksową i pogłębioną argumentację uzasadniającą konieczność uwzględniania zwrotów dotyczących płatności z lat ubiegłych w wyniku roku bieżącego. W szczególności podniesiono, iż obecny sposób ich ewidencjonowania:

- a) jest niezgodny z metodą kasową, stanowiącą fundamentalną zasadę rachunkowości budżetowej;
- b) pozostaje niezgodny z przepisami ustawy o rachunkowości;
- c) skutkuje niezgodnością pomiędzy skumulowanym wynikiem finansowym BŚE a sumą jednostkowych wyników BŚE za poszczególne lata;
- d) prowadzi do sytuacji, w której dane ze sprawozdawczości budżetowej nie odzwierciedlają rzeczywistego przebiegu zdarzeń.

W oświadczeniu złożonym przez p.o. głównego księgowego budżetu państwa w odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień nie wyjaśniono przyczyn, dla których stanowisko NIK, wyrażone w trakcie kontroli *P/22/001 Wykonanie budżetu państwa w 2021 r.* oraz kolejnych nie zostało dotychczas uwzględnione przez Ministerstwo Finansów.

Złożone wyjaśnienia nie zmieniają stanowiska Najwyższej Izby Kontroli. Tym samym aktualna pozostaje przytoczona wyżej argumentacja w zakresie zasad ewidencji zwrotów oraz korekt z lat ubiegłych.

(akta kontroli Tom III str. 26-32, 162-214)

19. Brak spójności danych należących do tej samej kategorii ekonomicznej, wyrażający się różnicą 12 928 135 tys. zł, w zakresie kwoty skumulowanego wyniku budżetu środków europejskich prezentowanego w bilansie budżetu państwa za rok 2023 a sumą jednostkowych wyników BSE prezentowanych w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata budżetowe w okresie 2010-2023.

Skumulowany wynik (deficyt) BSE, będący sumą kwot deficytów i nadwyżek BSE wykazanych w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata budżetowe w okresie od 2010 r. do 2023 r. wynosił 39 068 954 tys. zł. Pomiedzy kwotą skumulowanego wyniku

(deficytu) budżetu środków europejskich wykazaną we wkładzie IP7 za rok 2023 i ostatecznie w bilansie budżetu państwa za rok 2023 a skumulowanym wynikiem BSE obliczonym na podstawie sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata budżetowe w okresie 2010-2023, występuje różnica w kwocie 12 928 135 tys. zł. Tym samym kwota skumulowanego wyniku deficytu obliczona na podstawie sprawozdań (...) jest niemal o połowę wyższa (49,5%) niż wartość ujęta w bilansie budżetu państwa.

W ocenie NIK, biorąc pod uwagę fakt, że oba dokumenty są publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów, system prezentacji danych dotyczących finansów publicznych, który nie dostarcza spójnych danych, przedstawiających rzeczywisty obraz procesów zachodzących w państwie nie sprzyja przejrzystości finansów publicznych.

Dyrektor Departamentu IP wyjaśniła, że w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej prezentowana jest kwota deficytu lub nadwyżki w ujęciu rocznym (dochody za dany rok pomniejszone o wydatki w danym roku). Dodała, że dane w tym zakresie są przygotowywane w okresie późniejszym niż są przygotowywane i przekazywane do Departamentu BP dane do bilansu. Skumulowany wynik BSE uwzględnia również wszystkie operacje mające wpływ na wynik z lat poprzednich, czyli zwroty środków na rachunki płatności ze środków otrzymanych na płatności w latach poprzednich, dokonywane korekty i realizowane nadpłaty środków.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa nie wyjaśniła przyczyn, dla których Minister Finansów nie zapewnił spójności danych należących do tej samej kategorii ekonomicznej, to jest łącznego wyniku budżetu środków europejskich, pomiędzy bilansem budżetu państwa a sprawozdaniami z wykonania ustawy budżetowej. Dodała natomiast, w stosunku do argumentacji przedstawionej w toku kontroli, że *od kilku lat dodatkowo sprawozdanie operatywne z wykonania budżetu państwa zawiera także załącznik z kwotami zwrotów z lat ubiegłych. Tym samym informacja o zwrotach i ich kwotach jest dostępna.*

NIK nie podziela stanowiska, że załączanie informacji o kwotach zwrotów z lat ubiegłych do sprawozdania operatywnego, które nie stanowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej, zapewnia spójność danych należących do tej samej kategorii ekonomicznej pomiędzy bilansem budżetu państwa a sprawozdaniami z wykonania ustawy budżetowej. W ocenie NIK w celu zapewnienia spójności niezbędna jest zmiana zasad ewidencji księgowej, co szerzej opisano w punkcie 18 niniejszej sekcji.

(akta kontroli Tom II str. 212-411, Tom III str. 26-32, 162-214)

20. Zawyżono o 257 096 562,52 zł kwotę dotyczącą stanu wzajemnych rozliczeń BSE z BP zaprezentowaną we wkładzie IP7 w poz. III.2. Pasywa *Rozliczenia w ramach budżetu środków europejskich* i ostatecznie w bilansie budżetu państwa za rok 2023.

W zestawieniu obrotów i sald ksiąg rachunkowych prowadzonych dla BSE sporządzonym na dzień 31 grudnia 2023 r. stan rozliczeń w ramach budżetu środków europejskich wynosił 26 467 647 030,72 zł⁵⁰, z czego:

— 10 713 222 580,48 zł, tytułem finansowania budżetu środków europejskich w zakresie funduszy strukturalnych oraz

⁵⁰ Suma sald prezentowanych po stronie debet kont księgowych 227 – Rozliczenia budżetu środków europejskich oraz 240 – Pozostałe rozrachunki – rozliczenia dotyczące WPR.

— 15 754 424 450,24 zł z tytułu finansowania budżetu środków europejskich w zakresie WPR.

Kwotę wynikającą z ksiąg rachunkowych prowadzonych dla BSE zaprezentowano we wkładzie IP7 i ostatecznie w bilansie budżetu państwa za rok 2023. Jednocześnie w korespondencji w sprawie potwierdzenia salda prefinansowania i finansowania deficytu budżetu środków europejskich pomiędzy Departamentami BP i IP⁵¹ została wzajemnie uzgodniona i potwierdzona kwota rozliczeń z tytułu finansowania BSE w łącznej wysokości 26 210 550 468,20 zł, to jest zgodnej z danymi ujętymi w systemie TREZOR, w tym w zakresie WPR w wysokości 15 497 327 887,72 zł, zgodnej z danymi wykazanymi przez Departament BP a jednocześnie niższej o 257 096 562,52 zł niż wynikająca z ksiąg prowadzonych przez Departament IP. Pomimo, że Departament IP potwierdził saldo w kwocie innej niż wynikająca z ksiąg rachunkowych BSE, nie dokonano wyjaśnienia i rozliczenia różnicy w drodze inwentaryzacji, o której mowa w rozdziale 5 Inwentaryzacja *Opisu przyjętych zasad rachunkowości w zakresie budżetu środków europejskich*.

Dyrektor Departamentu IP nie wyjaśniła przyczyn występowania wyżej wskazanej różnicy. Poinformowała, że rozliczenia z tytułu finansowania BSE w zakresie WPR zostaną ponownie przeanalizowane a różnice będą rozliczone i ujęte w księgach rachunkowych prowadzonych przez Departament IP jeszcze w bieżącym roku budżetowym.

W ocenie NIK, działaniem tym naruszono zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażoną w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasadę prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli Tom I str. 86-321, Tom II str. 212-410, Tom III str. 1-16)

21. We wkładzie IP5 za rok 2023 w poz. I.1. Pasywa *Zobowiązania finansowe* ujęto kwotę 156 298 353,89 zł niezgodnie z treścią ekonomiczną operacji, które odzwierciedla.

Jako *Zobowiązania finansowe* wykazano stan rozliczeń BSE z BP z tytułu środków budżetu państwa przekazanych na pożyczki w łącznej w kwocie 108 263 563,54 zł oraz kwotę 48 034 790,35 zł. Jak wyjaśniono w toku kontroli, kwota 48 034 790,35 zł miała odzwierciedlać stan środków pozostających do uruchomienia z tytułu zawartych umów pożyczek (wartość pozostająca do dyspozycji pożyczkobiorców wynikająca z harmonogramów umów pożyczek), przy czym pożyczkobiorcy nie wystąpili do końca 2023 r. o uruchomienie tych środków.

Dyrektor Departamentu IP wyjaśniła, że w jej ocenie kwota środków z tytułu pożyczek, o które pożyczkobiorcy nie wystąpili do końca 2023 r., stanowi zobowiązanie, nie uzasadniła jednak takiego stanowiska.

Zdaniem NIK kwota stanu rozliczeń z BP powinna zostać zaprezentowana zgodnie z jej treścią ekonomiczną w pozycji *Rozliczenia w ramach budżetu środków europejskich* (poz. III.2. Pasywa). Z kolei kwota 48 034 790,35 zł nie stanowiła żadnej kategorii bilansowej i jako taka nie powinna zostać wykazana w bilansie, gdyż odpowiada treści ekonomicznej zaangażowania w jednostkach budżetowych. Zobowiązanie z tego tytułu powstaje w momencie wypełnienia przez pożyczkobiorców warunków umowy,

⁵¹ Pisma znak odpowiednio: BP3.417.5.2023(6) z dnia 10 stycznia 2024 r. oraz BP3.417.5.2924 z dnia 17 stycznia 2024 r.

w szczególności w momencie wystąpienia o uruchomienie kolejnej transzy pożyczki.

W ocenie NIK, działaniem tym naruszono zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażoną w art. 4 ust.1 ustawy o rachunkowości oraz zasadę prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli Tom I str. 211-321, Tom II str. 204-211, Tom III str. 26-32)

22. Prezentacja danych we wkładzie IP5 za rok 2023 w poz. II.4.Pasywa *Wynik na operacjach niekasowych* niezgodnie z ich z treścią ekonomiczną. Wykazana kwota 48 034 790,35 zł nie stanowiła operacji niekasowych. Kwota wykazana w tej pozycji nie stanowiła żadnej kategorii bilansowej i jako taka nie powinna być wykazana w bilansie, z przyczyn opisanych w pkt 21 powyżej.

Jak wyjaśniła Dyrektor Departamentu IP, kwota wykazana w tej pozycji prezentowała stan środków finansowych pozostających do uruchomienia z tytułu zawartych umów pożyczek (kwoty wynikające z harmonogramów w poszczególnych latach do dyspozycji pożyczkobiorców z tytułu zawartych umów pożyczek). Wskazała, że sposób ujęcia tych danych wynika z faktu, że bilans budżetu państwa sporządza się w ujęciu kasowym oraz dodała, iż w związku z faktem, że zobowiązania wykazane w bilansie po stronie pasywów dotyczyły środków pozostawionych w harmonogramach w poszczególnych latach do dyspozycji pożyczkobiorców z tytułu zawartych umów pożyczek - zostały ujęte jako wynik na operacjach niefinansowych.

W ocenie NIK, działaniem tym naruszono zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażoną w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasadę prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

W pozycji tej nie ujęto z kolei wartości umorzonych pożyczek udzielonych w ramach PROW na lata 2007-2013 dla Stowarzyszenia Kapitał Praca – Rozwój na łączną kwotę 131 617,82 zł, która swoim charakterem odpowiadała treści ekonomicznej operacji niekasowej, tj. kosztu finansowego. Kwota ta nie została wykazana we wkładzie IP5 za rok 2023, wartość tę zaewidencjonowano natomiast w księgach rachunkowych prowadzonych z wykorzystaniem systemu TREZOR 3.0. i wykazano we wkładzie BP. W związku z powyższym, ostatecznie w bilansie budżetu państwa prawidłowo zaprezentowano wartość wyniku na operacjach niekasowych dotyczącą umorzenia należności z tytułu pożyczek PROW. Niemniej jednak, NIK zwraca uwagę, że prezentowanie wybranych operacji dotyczących umów pożyczek udzielanych w ramach PROW w innym wkładzie niż wkład IP5 (dotyczący operacji PROW) nie sprzyja przejrzystości zasad prowadzenia ewidencji księgowej w Ministerstwie Finansów.

(akta kontroli Tom I str. 211-321, Tom II str. 204-211, Tom III str. 26-32, 107-113)

23. We wkładzie NBP, a tym samym w bilansie budżetu państwa zawyżono wartość należności o kwotę 126 746 805,19 zł.

W pozycji *Pozostałe należności* wykazano wartość należności z tytułu świadectwa udziałowego w Międzynarodowym Banku Inwestycyjnym, z którego Polska wystąpiła. Z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Departamentu DP wynika, że należność ta jest nieściągalna. Mimo to Ministerstwo Finansów przyjęło *Informację w układzie bilansu budżetu państwa* sporządzoną przez NBP i nie zakwestionowało wykazania w niej kwoty należności nieściągalnej.

Ponadto z wyjaśnień Zastępcy Dyrektora Departamentu WM wynika, że nie przekazano podmiotowi prowadzącemu księgi rachunkowe informacji o nieściągalności należności.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu wskazała, że obecnie nie można przesądzić, czy Polska uzyska i w jakiej wysokości należności z MBI, dlatego Minister Finansów przyjął wkład NBP i nie nakazał korekty. Natomiast w odniesieniu do przyczyn, dla których do NBP jako podmiotu prowadzącego księgi rachunkowe MF nie przekazano informacji w sprawie niskiego prawdopodobieństwa otrzymania środków z należności, p.o. głównego księgowego podtrzymała wyjaśnienia złożone w trakcie kontroli przez Zastępcę Dyrektora Departamentu WM, wskazujące że NBP nie odpowiada za odzyskiwanie należności z tytułu udziałów po wystąpieniu Polski z danej instytucji. W oświadczeniu powołano się również na zapis polityki rachunkowości wskazujący, że wartość udziałów w międzynarodowych instytucjach finansowych nie podlega odpisom aktualizującym.

W ocenie NIK, przedstawione w toku kontroli informacje dotyczące powyższej należności wskazują na niskie prawdopodobieństwo wpływu korzyści ekonomicznych do jednostki w dającej się przewidzieć przyszłości, a w związku z tym, zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, wyrażoną w art. 7 ust. 1 ustawy o rachunkowości, należało oszacować stopień prawdopodobieństwa zapłaty należności i na tej podstawie ująć odpis aktualizujący wartość tej należności. W przypadku pojawienia się w latach przyszłych możliwości zapłaty należności, nie istnieją przeszkody uniemożliwiające rozwiązanie odpisu aktualizującego wartość należności. Skoro jednak Minister Finansów nie przekazał informacji w tym zakresie do podmiotu prowadzącego księgi rachunkowe, to podmiot ten nie miał możliwości ujęcia odpisu aktualizującego wartość należności. Dla utworzenia odpisu aktualizującego wartość należności nie ma znaczenia, czy należność powstała w wyniku wcześniejszego posiadania udziałów w instytucji finansowej, czy w inny sposób, gdyż należności i udziały to inne kategorie ekonomiczne.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 83-92)

24. We wkładzie NBP, a tym samym w bilansie budżetu państwa wykazano wartość udziałów w międzynarodowych instytucjach finansowych, przekazanych Polsce z tytułu udziału w zyskach instytucji finansowych, w kwotach wynikającej z przeliczenia ich wartości w walutach obcych po kursie walutowym aktualnym na dzień bilansowy, zamiast w wartości ustalonej na dzień ich objęcia w walucie polskiej, to jest zgodnie z zasadami określonymi w art. 28 ust. 1 pkt 3 i ust. 2 ustawy o rachunkowości. Wartość udziałów została zawyżona o kwotę 200 475 967,85 zł. W dokumencie *Zasady rachunkowości obowiązujących dla operacji dotyczących obsługi zobowiązań i należności zagranicznych Skarbu Państwa w ramach części 98 budżetu państwa – finansowanie zagraniczne* Minister Finansów nie ustalił zasad ewidencji i wyceny udziałów obejmowanych nieodpłatnie ani obejmowanych z tytułu udziału w zyskach. Tym samym we wkładzie NBP wykazano udziały wycenione w wartości innej niż cena nabycia, a mimo to *Informacja* ta została przyjęta przez Ministerstwo Finansów a wartość udziałów została włączona do bilansu budżetu państwa.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa

w złożonym oświadczeniu wskazała, że udziały objęte z tytułu podwyższenia kapitału z rezerw z zysku były ewidencjonowane zgodnie z wówczas obowiązującą polityką rachunkowości oraz uzgodnieniami dokonanymi w momencie zaistnienia pierwszego takiego zdarzenia gospodarczego.

Najwyższa Izba Kontroli zauważyła, że ani polityka rachunkowości, ani tym bardziej uzgodnienia, nie mogą stanowić podstawy do ewidencjonowania i prezentowania zdarzeń gospodarczych niezgodnie z ich treścią ekonomiczną i przepisami ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 83-92, 99-106, 147-155)

25. Wartość pozycji I.2. Pasywów *Pozostałe zobowiązania* w bilansie budżetu państwa zawyżono o kwotę 978 215 323,64 zł.

We wkładzie NBP, a tym samym w bilansie budżetu państwa wykazano wartość zobowiązania z tytułu udziałów w międzynarodowych instytucjach finansowych objętych z tytułu udziału w zyskach, mimo że objęcie udziałów sfinansowanych z zysków nie wiąże się z koniecznością zapłaty, a zatem nie powstają z tego tytułu zobowiązania. Mimo to *Informacja* sporządzona przez NBP została przyjęta przez Ministerstwo Finansów, a kwoty w niej wykazane włączono do bilansu budżetu państwa. Tym samym wartość pozostałych zobowiązań wykazywanych w pozycji I.2. Pasywów bilansu budżetu państwa zawyżono o kwotę 978 215 323,64 zł.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu powołała się na uzgodnienia z departamentem właściwym w sprawach rachunkowości. Z przedłożonych dokumentów wynika jednak, że przedmiotem uzgodnień była prezentacja sald kont zespołu 2, czyli sald kont rozrachunków w bilansie. Tymczasem zdarzenie gospodarcze polegające na otrzymaniu nieodpłatnie udziałów w instytucjach międzynarodowych w ogóle nie rodzi zobowiązań, zatem nie powinno być ewidencjonowane na kontach zespołu 2 i tym samym wyjaśnienia ówczesnego Departamentu Rachunkowości MF nie miały i nie mają zastosowania do prezentacji skutków tego typu zdarzeń gospodarczych w bilansie budżetu państwa.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293, Tom IV str. 83-92, 99-106, 147-155)

26. We wkładzie NBP, a tym samym w bilansie budżetu państwa wartość wyniku na operacjach niekasowych zaniżono o saldo rozliczeń międzyokresowych kosztów w łącznej kwocie 88 859 700,00 zł.

Kwoty kosztów rozliczanych w czasie wpłyną na wynik na operacjach niekasowych w momencie ich odniesienia w koszty, zatem przyjęte zasady prezentacji powodują, że kwoty rozliczane w czasie korygują wynik wielokrotnie (w roku ujęcia i do momentu rozliczenia jako saldo rozliczeń międzyokresowych kosztów oraz w roku odniesienia w koszty, jako wynik finansowy). Mimo to *Informacja* sporządzona przez NBP została przyjęta przez Ministerstwo Finansów, a kwoty w niej wykazane włączono do bilansu budżetu państwa.

W odpowiedzi na pismo skierowane do Ministra Finansów w sprawie udzielenia wyjaśnień, p.o. głównego księgowego budżetu państwa w złożonym oświadczeniu wskazała, że w trakcie spotkań roboczych odbywających się przed sporządzeniem pierwszego bilansu budżetu państwa została przyjęta zasada prezentowania w bilansie budżetu państwa rozliczeń międzyokresowych kosztów jako pozycji składających się na wynik

na operacjach niekasowych, z uwagi na brak przepływów finansowych w danym roku. Po zakończeniu kontroli przeprowadzona zostanie ponowna analiza tego zagadnienia, aby zweryfikować słuszność przyjętego podejścia. W ocenie NIK, rozliczenia międzyokresowe kosztów powinny być prezentowane w pozycji IV. Aktywa jako *Inne rozliczenia w ramach budżetu*.

(akta kontroli Tom III str. 162-266, 277-293)

27. We wkładzie NBP oraz we wkładzie BGK, a tym samym w bilansie budżetu państwa w pozycji aktywów i pasywów *Inne rozliczenia budżetu państwa* zaprezentowano odrębnie kwoty przychodów (w aktywach) i rozchodów (w pasywach) części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* w zakresie finansowania zagranicznego, ustalone jako suma wpływów i wypływów z rachunków bankowych. Tym samym kwoty zaprezentowane w tych pozycjach nie odzwierciedlały stanu zasobów majątkowych i źródeł ich finansowania na dzień bilansowy. Naczelnik Wydziału w Departamencie BP, zastępująca główną księgową budżetu państwa wyjaśniła, że taki sposób prezentacji miał odzwierciedlać operacje wpływające na finansowanie deficytu budżetu państwa.

(akta kontroli Tom III str. 215-266, 277-293, Tom IV str. 67-78, 93-98, 99-106)

28. Wkład DP_EX według stanu na 31 grudnia 2023 r. zawierał nieprawidłowe dane o stanie środków pieniężnych na jednym rachunku bankowym, w wyniku czego w bilansie budżetu państwa za rok 2023 wykazano stan środków pieniężnych zawyżony o 23 990 307,86 zł.

Jak wyjaśnił Dyrektor Departamentu DP, w przekazanym zestawieniu rachunków bankowych zamiast stanu zerowego wykazano kwotę będącą stanem środków na tym rachunku bankowym na dzień 31 grudnia 2022 r.

Najwyższa Izba Kontroli zauważa, że gdyby operacje gospodarcze części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* w zakresie finansowania krajowego były objęte ewidencją księgową, podobna pomyłka nie miałaby miejsca.

(akta kontroli Tom III str. 215-266)

29. W bilansie budżetu państwa nie uwzględniono wyłączenia wzajemnych rozliczeń z tytułu kwot przekazywanych z budżetu państwa do budżetu środków europejskich tj. salda prefinansowania i finansowania deficytu budżetu środków europejskich, w wyniku czego w bilansie budżetu państwa kwoty rozliczeń z tego tytułu zaprezentowano jednocześnie jako aktywa i pasywa. Zdaniem NIK, w bilansie budżetu państwa powinny zostać zaprezentowane wyłącznie stany rozrachunków i rozliczeń z jednostkami zewnętrznymi wobec budżetu państwa (nie wykonującymi operacji budżetu państwa), a zatem salda wynikające z wszelkich przelewów między jednostkami odpowiedzialnymi za realizację i rozliczenie ustawy budżetowej powinny podlegać wzajemnym wyłączeniom.

Powyższe wyłączenie powinno zostać dokonane niezależnie od faktu, że we wkładach BP i IP7 rozliczenia wzajemne zaprezentowano w różnych kwotach, co szczegółowo opisano w pkt 20 niniejszej sekcji. W ocenie NIK, wyłączenie powinno zostać dokonane do kwoty potwierdzonej (26 210 550 468,20 zł), a różnica w wysokości 257 096 562,52 zł powinna zostać niezwłocznie wyjaśniona.

Naczelnik Wydziału w Departamencie BP, zastępująca główną księgową budżetu państwa wyjaśniła, że wyłączeń nie dokonano w związku z odmienną

interpretacją dotyczącą prezentacji ww. rozliczeń w bilansie budżetu państwa.

W ocenie NIK, działaniem tym naruszono zasadę wiernego i rzetelnego obrazu, wyrażoną w art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości oraz zasadę prezentowania w sprawozdaniu finansowym (bilansie) operacji gospodarczych zgodnie z ich treścią ekonomiczną wyrażoną w art. 4 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

(akta kontroli Tom III str. 158-161)

OCENA CZĄSTKOWA

Najwyższa Izba Kontroli ocenia negatywnie bilans budżetu państwa za rok 2023. Bilans ten, ze względu na skalę i wagę stwierdzonych błędów, nie odzwierciedla stanu aktywów i pasywów Skarbu Państwa związanych z wykonywaniem i rozliczaniem ustawy budżetowej. Sporządzenie bilansu budżetu państwa w 2023 r. nie zostało poprzedzone rzetelną inwentaryzacją stanu aktywów i pasywów, w wyniku czego procedury inwentaryzacyjne, chociaż były przeprowadzane, nie pozwoliły na identyfikację istotnych błędów. Bilans budżetu państwa zawierał dane nie pochodzące z ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów, gdyż w zakresie wkładu IP5 dane pochodziły z ksiąg podmiotu zewnętrznego, to jest BGK, a w zakresie wkładu DP_EX nie były ujęte w żadnych księgach rachunkowych. Ponadto system rachunkowości Ministerstwa Finansów nie zapewniał prawidłowego i kompletnego ujęcia aktywów i pasywów Skarbu Państwa związanych z realizacją i rozliczaniem ustawy budżetowej.

Najwyższa Izba Kontroli negatywnie ocenia również fakt, że nie przyjęto jednolitych i spójnych zasad prowadzenia ksiąg rachunkowych w zakresie operacji związanych z realizacją i rozliczaniem ustawy budżetowej. Minister Finansów przyjął zasady rachunkowości dla operacji związanych z realizacją i rozliczeniem BSE oraz politykę rachunkowości w zakresie ksiąg rachunkowych prowadzonych przez NBP i BGK, przy czym polityka ta nie regulowała w sposób kompletny zasad ewidencji operacji gospodarczych związanych z udziałami w międzynarodowych instytucjach finansowych. Minister Finansów nie przyjął natomiast w formie pisemnej zasad rachunkowości dla operacji związanych z realizacją i rozliczaniem budżetu państwa, to jest dla ewidencji prowadzonej w systemie TREZOR.

IV. Uwagi i wnioski

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

- | | |
|-------|--|
| Uwagi | <ol style="list-style-type: none">1. W bilansie budżetu państwa zostały ujęte udziały w międzynarodowych instytucjach finansowych, które służą realizacji celów państwa i tym samym ich wykazanie jako aktywów jest zasadne. Aktywa te spełniają definicję zawartą w IPSAS, w których aktywa zdefiniowano jako kontrolowane przez jednostkę zasoby, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń i które w przyszłości przyniosą korzyści ekonomiczne lub umożliwią jednostce wypełnianie jej zadań (ang. service potencial). Najwyższa Izba Kontroli zauważa jednak, że nie spełniają one definicji aktywów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości, gdyż definicja ta odwołuje się jedynie do |
|-------|--|

możliwości wpływu korzyści ekonomicznych, a udziały w międzynarodowych instytucjach finansowych nie spowodują wpływu takich korzyści ekonomicznych do budżetu państwa. Problem ten występuje w większości jednostek sektora finansów publicznych, gdyż jednostki te w większości nabywają aktywa w celu wypełniania zadań i funkcji państwa, a te świadczone są, co do zasady, nieodpłatnie lub za opłatą nie pokrywającą kosztów jej świadczenia. Zasadne jest zatem opracowanie odrębnej definicji aktywów dla jednostek, których celem działania nie jest generowanie zysku, w szczególności jednostek sektora finansów publicznych.

2. We wzorze bilansu budżetu państwa stanowiącym załącznik nr 8 do rozporządzenia w sprawie rachunkowości w pozycji pasywów II. *Aktywa netto budżetu* przewidziano odrębne pozycje na wynik budżetu państwa i skumulowany wynik budżetu państwa oraz wynik budżetu środków europejskich i skumulowany wynik budżetu środków europejskich, ale tylko jedną pozycję „Wynik na operacjach niekasowych”. Nazwa tej pozycji, przez analogię do wyniku budżetu państwa i wyniku budżetu środków europejskich, wskazuje na to, że zamiarem Ministra Finansów było umieszczanie w tej pozycji wyłącznie wyniku na operacjach niekasowych za dany rok. Taką interpretację przyjął NBP i BGK sporządzając swoje Informacje. Analiza merytoryczna pozycji *Aktywa netto budżetu państwa* wskazuje jednak, że powinny one obejmować cały, skumulowany wynik na operacjach niekasowych. W ten sposób przepis zinterpretowali pracownicy Departamentu BP sporządzając wkład BP. We wkładach NBP i BGK skumulowany wynik na operacjach niekasowych za lata ubiegłe wykazano jako *Inne rozliczenia budżetu państwa* w aktywach, natomiast zaewidencjonowano je jako fundusz. W efekcie, w bilansie budżetu państwa za rok 2023 w pozycji pasywów II.4 *Wynik na operacjach niekasowych* zaprezentowany został skumulowany wynik na operacjach niekasowych za lata 2015-2023 w zakresie BP i wyniki na operacjach niekasowych za rok 2023 w zakresie NBP i BGK. Każda z zastosowanych prezentacji wyniku na operacjach niekasowych może być uznana za prawidłową, jednak Minister Finansów powinien przyjąć jeden sposób prezentacji i stosować go konsekwentnie we wszystkich *Informacjach w układzie bilansu budżetu państwa*.
3. Z ustaleń kontroli wynika, że bilans budżetu państwa został sporządzony jako suma danych pochodzących z pięciu wkładów, sporządzonych w układzie bilansu budżetu państwa, z tym tylko, że poszczególne wkłady zostały sporządzone według niejednolitych zasad prezentacji, i tak dla przykładu:
 - a) w pozycjach bilansu *Inne rozliczenia w ramach budżetu* aktywów i pasywów we wkładach BGK i NBP prezentowane były obroty (przychody i rozchody) danego roku, a obroty lat poprzednich wpływały na wynik finansowy. Jednocześnie we wkładzie BP prezentowane były obroty kont narastająco za kolejne lata. Natomiast we wkładzie IP7 w zakresie BSE prezentowane były wyłącznie salda kont, nie pokazano żadnych obrotów na kontach księgowych rozliczeniowych;
 - b) w pozycji bilansu *Wynik na operacjach niekasowych* we wkładach NBP i BGK prezentowany był wynik danego roku (w Informacji NBP korygowany o salda kont księgowych 640 i 641), a wyniki lat ubiegłych przeksięgowywane były na konto 800 i prezentowane jako *Inne rozliczenia w ramach budżetu*, z kolei we wkładzie BP *Wynik na operacjach niekasowych* prezentowany był narastająco za wszystkie lata;

- c) we wkładzie BP nie naliczono i nie wykazano odsetek od lokat terminowych należnych od dnia założenia lokaty do dnia bilansowego, podczas gdy we wkładzie BGK odsetki takie zostały wykazane. Ponadto we wkładach IP wykazano odsetki narosłe od środków zgromadzonych na rachunkach bankowych. Ponieważ odsetki takie są dochodem odpowiednich części budżetowych, z tego tytułu wykazano zobowiązanie, które we wkładach IP wykazano jako zobowiązania finansowe, a we wkładzie BGK jako pozostałe zobowiązania.
 - d) stan środków pieniężnych na rachunkach bankowych przeznaczonych do realizacji budżetu państwa był zaprezentowany niejednolicie, gdyż we wkładach BP i IP7 salda na rachunkach bankowych prezentowano odpowiednio jako *Środki pieniężne budżetu państwa* i *Środki pieniężne budżetu środków europejskich*, a stan środków pieniężnych we wkładzie IP5 i stan środków ustalony na podstawie wkładu DP_EX zaprezentowano jako *Pozostałe środki pieniężne*.
4. W bilansie budżetu państwa prezentowane były wyłącznie kwoty główne (kapitał) należności i zobowiązań, jakie powstały w części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa*. Koszty finansowania oraz zyski osiągnięte z tytułu inwestowania czy lokowania środków nie były prezentowane w bilansie budżetu państwa, zostały włączone do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej. W ocenie NIK taki sposób prezentowania kwot należności i zobowiązań bez przychodów i kosztów związanych z nimi nie sprzyja zapewnieniu jawności i przejrzystości finansów publicznych.
 5. Nie sporządzono i nie opublikowano informacji dodatkowej do bilansu budżetu państwa ani nie podano do publicznej wiadomości zasad, jakimi kierowano się sporządzając bilans budżetu państwa. Ponadto nie opisano i nie wyjaśniono różnic w prezentacji niektórych sald i skutków operacji gospodarczych w kolejnych bilansach. Z tego powodu opublikowane bilanse budżetu państwa miały niewielką wartość informacyjną dla odbiorców, a przy tym dane wynikające z kolejnych bilansów były nieporównywalne.
 6. Nie kwestionując zasadności powierzenia bankom prowadzenia ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów w zakresie operacji finansowania zagranicznego w ramach części 98 *Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa* Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że ustawa o rachunkowości w art. 11 ust. 2 pkt 2, dopuszcza takie rozwiązanie, w przypadku jednostek sektora finansów publicznych, tylko na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

Wnioski

1. Opracowanie i przekazanie do dalszych prac legislacyjnych projektu zmian przepisów ustawy o finansach publicznych doprecyzowujących zapisy tak, aby z ich treści wynikało jednoznacznie, że ewidencja operacji związanych z wykonaniem i rozliczeniem budżetu państwa jest prowadzona według zasad określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.
2. Opracowanie i przekazanie do dalszych prac legislacyjnych przepisów ustawy o finansach publicznych oraz aktów wykonawczych, które doprecyzują lub wprowadzą dodatkową definicję jednostki dla określenia jednostki obsługującej budżet państwa, o którym mowa w art. 110 ustawy o finansach publicznych i jednostki otrzymującej środki, które później zostają przekazane na dochody BSE oraz wykonującej uprawnienia Ministra Finansów w zakresie realizacji przychodów i rozchodów.

3. Opracowanie i przekazanie do dalszych prac legislacyjnych przepisów regulujących zasady powierzania przez Ministra Finansów prowadzenia ksiąg rachunkowych NBP i BGK.
4. Zmiany przepisów rozporządzenia w sprawie rachunkowości, które:
 - a) wprowadzą obowiązek sporządzania oraz publikowania wraz bilansem budżetu państwa informacji dodatkowych,
 - b) wprowadzą obowiązek sporządzenia korekty bilansu budżetu państwa po sporządzeniu sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za dany rok budżetowy, w przypadku gdy wystąpi potrzeba doprowadzenia do spójności danych dotyczących tych samych kategorii ekonomicznych prezentowanych w obu sprawozdaniach lub wprowadzenie takich rozwiązań prawnych, które taką spójność zapewnią,
 - c) określą, w sposób jednoznaczny, zasady rozpoznawania operacji przychodów czy rozchodów nie związanych ze zobowiązaniem czy należnością w kontekście kategorii ekonomicznej jaką reprezentują oraz ich ewidencji, w celu wyeliminowania wątpliwości odnośnie do ich prezentacji w bilansie budżetu państwa.
5. Zmianę przepisów rozporządzenia w sprawie wykonania budżetu państwa, tak aby z ich treści jednoznacznie wynikało jaki skutek dla ewidencji wydatków budżetu środków europejskich bieżącego roku powodują zwroty dotyczące płatności z lat ubiegłych oraz zmiany wynikające z korekt sprawozdań wydatków oraz z realizacji nadpłat dotyczących lat ubiegłych.
6. Opracowanie całościowego opisu organizacji rachunkowości Ministerstwa Finansów, w tym sporządzenie wykazu wszystkich ksiąg rachunkowych prowadzonych przez Ministerstwo Finansów oraz powierzonych do prowadzenia podmiotom zewnętrznym wraz z podziałem, które z tych ksiąg lub ich części są włączane do bilansu budżetu państwa, a które do sprawozdania finansowego Ministerstwa Finansów jako jednostki budżetowej lub stanowią odrębne sprawozdanie, a także zawierające uregulowania dotyczące organizacji struktury podległości i decyzyjności w ramach systemu rachunkowości Ministerstwa Finansów.
7. Wdrożenie systemu obiegu dokumentów, zapewniającego terminowe i kompletne ujęcie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, w których prowadzona jest ewidencja operacji związanych z wykonywaniem i rozliczaniem ustawy budżetowej, w szczególności dla operacji gospodarczych nie związanych z operacjami kasowymi.
8. Opracowanie jednolitego dokumentu określającego wytyczne co do zasad (polityk) rachunkowości odnoszące się do wszystkich ksiąg rachunkowych Ministerstwa Finansów, na podstawie których sporządzany jest bilans budżetu państwa, w tym zasad ewidencji i prezentacji operacji gospodarczych wpływających na poszczególne pozycje bilansu budżetu państwa, z uwzględnieniem przepisów odnoszących się do okresu przejściowego oraz ustanowienie procedur (mechanizmów) sporządzania bilansu, i trybu przekazywania dokumentów i informacji niezbędnych do sporządzenia bilansu budżetu państwa, wskazanie terminów, osób odpowiedzialnych, procedur dokonywania identyfikacji i wyłączeń obrotów i sald wzajemnych.
9. Zapewnienia narzędzia do ewidencji operacji gospodarczych budżetu państwa, prowadzonych obecnie z wykorzystaniem systemu TREZOR, umożliwiającego prowadzenie ksiąg rachunkowych zgodnie z wymogami określonymi w ustawie o rachunkowości, w szczególności umożliwiającego sporządzenie prawidłowego zestawienia obrotów i sald oraz ostatecznego

zamykania ksiąg rachunkowych, tj. umożliwienie nieodwracalnego wyłączenia możliwości dokonywania zapisów księgowych w zbiorach tworzących zamknięte księgi rachunkowe oraz opracowanie dokumentacji, o której mowa w art. 10 ustawy o rachunkowości, opisującej przyjęte zasady (politykę) rachunkowości dla ksiąg rachunkowych, prowadzonych w tym narzędziu.

10. Ujmowanie zwrotów dotyczących płatności z lat ubiegłych oraz zmian wynikających z korekt sprawozdań wydatków oraz z realizacji nadpłat dotyczących lat ubiegłych, w wyniku roku bieżącego i dopiero jako jego składową odnoszenie na skumulowany wynik budżetu środków europejskich, zamiast księgowania powyższych zwrotów na wynik roku bieżącego i bieżącego przeksięgowywania tych zwrotów na skumulowany wynik lat ubiegłych. Objęcie ewidencją księgową wszystkich operacji gospodarczych Ministra Finansów i Ministerstwa Finansów, w szczególności rachunków bankowych prowadzonych dla przychodów i rozchodów związanych z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa w zakresie jakim dotyczą one finansowania krajowego, w tym rachunków bankowych wykorzystywanych do konsolidacji środków publicznych.
11. Zapewnienie prowadzenia ksiąg rachunkowych Ministra Finansów dla operacji dotyczących udzielania przez Bank Gospodarstwa Krajowego ze środków budżetu państwa pożyczek na wyprzedzające finansowanie w ramach Programu Rozwoju Obszarów Wiejskich na lata 2014-2020 oraz Plan Strategiczny dla Wspólnej Polityki Rolnej na lata 2023-2027.
12. Zapewnienie spójności danych należących do tej samej kategorii ekonomicznej (łącznie wynik budżetu środków europejskich) pomiędzy bilansem budżetu państwa a sprawozdaniami Rady Ministrów.
13. Wprowadzenie do ksiąg rachunkowych budżetu państwa, obecnie prowadzonych z wykorzystaniem systemu TREZOR, kompletnych sald wynikających z operacji i zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce przed 2015 r., tj. przed rozpoczęciem użytkowania systemu TREZOR 3.0 i rozliczenie sald przychodów i rozchodów budżetu państwa.
14. Doprowadzenie do zgodności salda stanu wzajemnych rozliczeń BP i BSE z tytułu finansowania w zakresie WPR wykazanego w księgach rachunkowych prowadzonych dla BSE z danymi z tego tytułu ujętymi w systemie TREZOR, w tym wyjaśnienie różnicy w kwocie 257 096 562,52 zł dotyczącej stanu ww. rozliczeń oraz rozliczenie jej w księgach rachunkowych.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

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

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania
uwag i wykonania
wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 14 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań

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

Warszawa, grudzień 2024 r.

Wiceprezes
Najwyższa Izba Kontroli
Michał Jędrzejczyk

.....
/podpisano elektronicznie/