numer specjalny
2017
1

KONTROLA PAŃSTWOWA

Jawność i przejrzystość finansów publicznych

ISSN 0452-5027

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

KONTROLA PAŃSTWOWA

*...ktokolwiek grosz publiczny do swego rozporządzenia odbiera, wydatek onegoż usprawiedliwić winien.**

WARSZAWA

NUMER 1 SPECJALNY – WRZESIEŃ 2017 R.

REDAKCJA

Marzena Repetowska-Nyc, redaktor naczelna, tel. 22 444 53 11
Barbara Odolińska, redaktor, tel. 22 444 57 81
Jacek Matwiejczyk, redaktor, tel. 22 444 54 01

Adres redakcji

Najwyższa Izba Kontroli, 02-056 Warszawa, ul. Filtrowa 57

Nasz adres w Internecie

e-mail: kpred@nik.gov.pl
http://www.nik.gov.pl

* *Cytat na stronie tytułowej pochodzi z pisma ministra skarbu Księstwa Warszawskiego, Tadeusza Dembowskiego, wystosowanego w związku z pracami przygotowawczymi do dekretu z 14 grudnia 1808 roku o Głównej Izbie Obrachunkowej.*

Spis treści

Słowo wstępne dr. Wojciecha Misiąga 5

Artykuły 7

JANINA BIELAK: Wiarygodność sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych 7

ELŻBIETA MALINOWSKA-MISIĄG: Polski budżet w ocenie International Budget Partnership 22

WOJCIECH MISIĄG: Czy klasyfikacja budżetowa służy przejrzystości finansów publicznych 38

WOJCIECH MISIĄG: Relacje między budżetem państwa a budżetem środków europejskich 78

MARCIN TOMALAK: System sprawozdawczości finansowej 91

Dokumenty 123

Międzynarodowe standardy przejrzystości finansów publicznych 123

Słowo wstępne

Od wielu lat jawność i przejrzystość finansów publicznych znajdują się w kręgu stałego zainteresowania Najwyższej Izby Kontroli. Wynika to zarówno z założenia, iż zapewnienie funkcjonowania władz publicznych zgodnego z tymi zasadami jest niezbędne, aby obywatele mogli skutecznie korzystać z przysługującego im z mocy Konstytucji prawa do pełnej informacji o działaniu organów przedstawicielskich oraz podległych im instytucji, jak i z tego, że jawność i przejrzystość finansów publicznych jest – co potwierdziły liczne badania – jednym z najważniejszych czynników służących zwiększeniu efektywności wykorzystania środków publicznych.

Przejawem zainteresowania NIK tą problematyką są liczne kontrole, a także wiele publikacji w „Kontroli Państwowej". Odnotować tu należy w szczególności wydany w 2005 roku numer specjalny „KP" zawierający referaty wygłoszone na seminaryjnym posiedzeniu Kolegium NIK, zatytułowanym „Jawność i przejrzystość finansów publicznych".

Podstawami, na których musi się opierać faktyczna jawność i przejrzystość finansów publicznych są, z jednej strony, przyjazne obywatelom procedury udostępniania informacji będących w posiadaniu organów władzy publicznej, z drugiej zaś – właściwie zbudowane systemy klasyfikacji, ewidencji i sprawozdawczości, dzięki którym informacje sporządzane oraz udostępniane przez różne instytucje mogą być dla obywateli zrozumiałe i dawać pełny, rzetelny obraz finansów publicznych. Tym właśnie systemom poświęcone są artykuły dotyczące zgodności obowiązującej klasyfikacji budżetowej z zasadami przejrzystości finansów publicznych, a także relacji pomiędzy pojęciami „budżet państwa" i „budżet środków europejskich".

Dwa artykuły, przygotowane przez Janinę Bielak i Marcina Tomalaka – pracowników Departamentu Budżetu i Finansów Najwyższej Izby Kontroli, prezentują wyniki bardzo ważnej kontroli przeprowadzonej przez Izbę w latach 2015–2016, dotyczącej wpływu metod opracowywania sprawozdań finansowych sporządzanych w jednostkach sektora finansów publicznych na jawność i przejrzystość finansów publicznych.

Stan jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce ocenić należy jako daleki od ideału, chociaż nie można nie zauważać postępu, jaki się w tej dziedzinie dokonał w ostatnich latach. Z tego powodu za celowe uznaliśmy, aby krytyczne na ogół oceny NIK skonfrontować z ocenami i standardami formułowanymi przez inne instytucje. Tę problematykę prezentują dwa materiały. Pierwszy artykuł – autorstwa Elżbiety Malinowskiej-Misiąg omawia oceny stanu przejrzystości finansów publicznych w Polsce, dokonywane w latach 2010–2015 w ramach projektu International Budget Partnership, zainicjowanego przez waszyngtoński think-tank – Center for Budget Priorities and Policies, od lat promujący przejrzystość finansów publicznych w USA i na świecie. Drugi zawiera zestawienie najważniejszych standardów międzynarodowych dotyczących kontroli budżetowej.

Autorzy wyrażają nadzieję, że zamieszczone w tym numerze specjalnym opinie i rekomendacje staną się punktem wyjścia do szerszej dyskusji na poruszane tematy.

Wojciech Misiąg

Artykuły

Wymogi prawne i ustalenia kontroli NIK

Wiarygodność sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych

Sprawozdania finansowe jednostek sektora powinny pełnić różne funkcje, w tym informacyjną, dokumentacyjną i analityczną, zapewniając jawność i przejrzystość finansów publicznych. Tych wymogów nie spełniały dokumenty jednostek badanych przez Najwyższą Izbę Kontroli. Nie były więc również skutecznym narzędziem zarządzania podmiotami. Podczas kontroli ujawniono przyczyny tego stanu rzeczy i wskazano kierunek zmian w systemie sprawozdawczości finansowej, który umożliwiłby poprawę sytuacji.

JANINA BIELAK

Zasady rachunkowości i sprawozdawczości finansowej

Rachunkowość

Niezbędnym warunkiem działalności jednostek sektora finansów publicznych jest posiadanie informacji dotyczących gospodarki środkami publicznymi. Dostarcza ich rachunkowość jako system gromadzenia danych, ich przetwarzania i prezentacji informacji w mierniku pieniężnym służącym do odzwierciedlenia całokształtu

zjawisk związanych z wykonaniem budżetu[1].

Do wszystkich jednostek tworzących sektor finansów publicznych ma zastosowanie ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości[2] (dalej: ustawa o rachunkowości lub uor). Jednak dla części jednostek ustanowiono szczególne zasady. Określono je w ustawie o finansach publicznych i wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych, tj.:

1) rozporządzeniu Ministra Finansów z 5 lipca 2010 r. 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[3] (dalej: rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości lub rszr);

2) rozporządzeniu Ministra Finansów z 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego[4];

3) zarządzeniu Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe[5].

Rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości reguluje zasady rachunkowości dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego (JST), jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Nie ma natomiast zastosowania do pozostałych jednostek, których formy organizacyjno-prawne określono w ustawie o finansach publicznych, tj. do agencji wykonawczych i instytucji gospodarki budżetowej. Nie ma również zastosowania do pozostałych typów jednostek tworzących sektor finansów publicznych wymienionych w art. 9 ustawy o finansach publicznych. Oznacza to, że zasady rachunkowości jednostek sektora finansów publicznych *de facto* są niejednolite.

Istotną kwestią, mającą kluczowe znaczenie dla prowadzenia rachunkowości jednostek budżetowych, jak i sporządzania przez te jednostki sprawozdań o charakterze finansowym, jest właściwe rozumienie pojęć takich jak: dochody, przychody, wydatki, rozchody i koszty.

---

[1] T. Kiziukiewicz (red.), *Rachunkowość jednostek sektora finansów publicznych i instytucji finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2014, s.45.
[2] Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ze zm.
[3] Dz.U. z 2013 r. poz. 289, ze zm.
[4] Dz.U. z 2010 r. nr 208 poz. 1375.
[5] Dz.Urz. MF z 2015 r. poz. 94.

Pojęcia przychodów i kosztów zdefiniowane zostały w art. 3 ust. 1 pkt. 30 i 31 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tymi przepisami przez przychody rozumie się uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli. Przez koszty rozumie się natomiast uprawdopodobnione zmniejszenia w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, w formie zmniejszenia wartości aktywów, albo zwiększenia wartości zobowiązań i rezerw, które doprowadzą do zmniejszenia kapitału własnego lub zwiększenia jego niedoboru w inny sposób niż wycofanie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Pojęcie przychodów stosowane jest również w ustawie o finansach publicznych. Jednak jego znaczenie jest różne od znaczenia wynikającego z definicji zawartej w ustawie o rachunkowości.

Ustawa o finansach publicznych odnosi się do przychodów budżetu. I choć nie definiuje tego pojęcia, to w art. 5 ust. 1 pkt 4 wskazuje, że do przychodów budżetu zalicza się przychody pochodzące ze sprzedaży papierów wartościowych, z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego, ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych, z otrzymanych pożyczek i kredytów oraz z innych operacji finansowych.

Ustawa o finansach publicznych posługuje się również pojęciami takimi jak: dochody, wydatki i rozchody. One również nie zostały zdefiniowane w ustawie. W art. 6 ust. 2 podano, iż rozchodami publicznymi są spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów, wykup papierów wartościowych, udzielone pożyczki i kredyty, płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością oraz płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych. Katalog pozycji zaliczonych do dochodów publicznych wymieniono w art. 5 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, natomiast w art. 111 katalog dochodów budżetu państwa. Dochody budżetów samorządowych określone zostały w ustawie z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego[6]. Pojęcie wydatków publicznych także nie doczekało się legalnej definicji.

Zgodnie z postanowieniami art. 6 ust. 1 ustawy o finansach publicznych środki publiczne przeznacza się na wydatki publiczne. Katalog wydatków budżetu państwa określono w art. 124 ust. 1 ustawy. Zaliczono do nich: dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, wydatki bieżące jednostek budżetowych, wydatki majątkowe, wydatki na obsługę

[6] Dz.U. z 2016 r. poz.198.

długu Skarbu Państwa, wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych, w tym wydatki budżetu środków europejskich oraz środki własne Unii Europejskiej.

Analiza przywołanych przepisów wskazuje, iż pojęcia dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów, określone w ustawie o finansach publicznych związane są z kategoriami prawa finansowego i mają bezpośredni związek z budżetem państwa lub budżetem JST. Natomiast przychody i koszty, zdefiniowane w ustawie o rachunkowości, odnoszą się do kategorii wpływających na wynik finansowy jednostek sektora finansów publicznych. Przychody (w rozumieniu ustawy o rachunkowości) i dochody (w rozumieniu ustawy o finansach publicznych) nie są tożsame. Jednostki budżetowe rozpoznają w swoich księgach rachunkowych zarówno przychody, jak i dochody. Dochody rozpoznawane są na rachunkach bankowych jako wpływy z tytułu realizacji należnych przychodów odnoszonych do wyniku finansowego.

Podobnie jest z kosztami i wydatkami. Jednostka budżetowa rozpoznaje wydatek w momencie wypływu środków pieniężnych w związku z zapłatą zobowiązania wynikającego z poniesionego kosztu. Istnieją jednak takie wydatki jednostek budżetowych, które nie mają związku z poniesionymi przez nie kosztami, np. udzielone dotacje, subwencje czy też wydatki na zakup środków trwałych.

Podobne różnice wystąpią w relacji dochody – przychody. Jak wskazano wyżej, również samo pojęcie „przychody" ma różne znaczenie, w zależności od tego czy rozpatrywać będziemy je w kategoriach prawa bilansowego, czy też na podstawie ustawy o finansach publicznych.

Kolejną kwestią istotną w związku z prowadzeniem rachunkowości jednostek budżetowych jest właściwe rozumienie zasady kasowej i memoriałowej. Z założenia, wykonanie budżetu przebiega według zasady kasowej. Zasada ta wyznacza moment uznania wykonania dochodów i wydatków. Do dochodów i wydatków budżetu danego roku zalicza się tylko te, które wystąpiły w postaci wpływów i wypływów środków pieniężnych na rachunkach bankowych obsługujących wykonanie budżetu państwa. Ujęcie kasowe w księgach rachunkowych odnosi się do ewidencji wykonania budżetu oraz ewidencji w jednostkach budżetowych w zakresie rozpoznania dochodów i wydatków. Wynika to zarówno z ustawy o finansach publicznych, jak i rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Rozporządzenie to w § 3 i 5 stanowi, iż ustalenie deficytu lub nadwyżki budżetu następuje na odrębnych kontach księgowych w zakresie faktycznie (kasowo) zrealizowanych dochodów i wydatków budżetu. Ponadto, zgodnie z art. 40 ust.1 pkt 1 ustawy o finansach publicznych plany kont powinny uwzględniać, że dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Ponadto ustęp drugi tego przepisu stanowi, że należy również ujmować wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające płatność dochodów i wydatków, a w odniesieniu do wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków. Przepis ten wskazuje, że nie można mówić o „czystej" zasadzie kasowej w stosunku do budżetu.

Przeciwieństwem zasady kasowej jest zasada memoriałowa wynikająca z art. 6 ustawy o rachunkowości. Odnosi się ona do przychodów i kosztów w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Zgodnie z tą zasadą, w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Zatem, zgodnie z zasadą memoriału, operacje gospodarcze księgowane są w momencie naliczenia obciążenia, a nie wówczas gdy są przyjmowane lub wydatkowane środki pieniężne. Stan majątku, wszelkie koszty i przychody (w rozumieniu ustawy o rachunkowości) oraz fundusze i wynik finansowy rejestrowane są w księgach rachunkowych według zasady memoriałowej. Zasada ta dotyczy wszystkich jednostek sektora finansów publicznych.

Specyfika rachunkowości jednostek zobowiązanych do stosowania rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości polega również na uwzględnieniu w ewidencji zasad klasyfikacji budżetowej. Wynika ona z rozporządzenia Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych[7].

Do układu będącego konsekwencją tej klasyfikacji jednostki są zobowiązane dostosować swoje plany kont, tak aby zapewniały one możliwość sporządzania sprawozdań budżetowych.

System sprawozdawczości finansowej

Jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe, na mocy art. 80 ustawy o rachunkowości, wyłączone zostały z obowiązku sporządzania sprawozdań finansowych określonych przepisami tej ustawy. Jednostki te sporządzają sprawozdania finansowe w zakresie i według wzorów określonych w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Ich sprawozdania obejmują:

- bilans,
- rachunek zysków i strat oraz
- zestawienie zmian w funduszu jednostki,

przy czym zdarzenia dotyczące państwowego funduszu celowego ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym jednostki obsługującej dysponenta tego funduszu. Państwowe jednostki budżetowe obsługujące dysponenta części budżetowej i dysponentów środków budżetu państwa drugiego stopnia sporządzają także łączne sprawozdania finansowe.

Niekorzystny wpływ na jawność i przejrzystość finansów publicznych miało zniesienie w 2010 r. obowiązku[8] sporządzania bilansu z wykonania budżetu państwa, wynikającego z rozporządzenia Ministra Finansów z 28 lipca 2006 r. w sprawie szczególnych zasad rachunkowości

[7] Dz.U. z 2014 r. poz.1053, ze zm.

[8] Obowiązek sporządzenia bilansu wykonania budżetu państwa został zniesiony wraz z wejściem w życie obecnie obowiązującego rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych[9]. Zgodnie z § 14 ust. 1a tego rozporządzenia jednostki kontynuujące działalność, o których mowa w § 1 pkt 1 i 2[10], sporządzały sprawozdanie finansowe – „Bilans z wykonania budżetu państwa, budżetu jednostki samorządu terytorialnego", według wzoru stanowiącego załącznik nr 4 do rozporządzenia. W sprawozdaniu tym, w aktywach, należało wykazywać: środki pieniężne, należności i rozliczenia oraz inne aktywa, a w pasywach zobowiązania, aktywa netto budżetu i inne pasywa.

Obecnie, w związku ze zniesieniem powyższego obowiązku, w żadnym sprawozdaniu finansowym nie są prezentowane aktywa i pasywa budżetu, w tym dotyczące części budżetowej 98 „Przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa".

Obecnie obowiązujące rozporządzenie w sprawie szczególnych zasad rachunkowości utrzymało natomiast obowiązek sporządzania „Bilansu z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego". Nakłada ono na jednostki samorządu terytorialnego obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego, na które składa się:

- bilans z wykonania budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
- łączny bilans, rachunek zysków i strat oraz zestawienie zmian w funduszu obejmujące dane wynikające ze sprawozdań samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Na zarząd jednostki samorządu terytorialnego nałożony został również obowiązek sporządzenia skonsolidowanego bilansu według wzoru stanowiącego załącznik nr 10 do rszr. Sporządza się go stosując odpowiednio przepisy rozdziału 6 ustawy o rachunkowości przy założeniu, że jednostką dominującą jest jednostka samorządu terytorialnego. Obejmuje on dane wynikające z bilansu wykonania budżetu JST, łącznego bilansu samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych oraz bilansów jednostek takich, jak: instytucje kultury, zakłady opieki zdrowotnej i innych, dla których JST jest jednostką dominującą.

Jak wskazano wyżej, obowiązujące przepisy nie przewidują sporządzania „Bilansu z wykonania budżetu państwa". Podobnie, nie przewidują sporządzania skonsolidowanego bilansu na szczeblu krajowym, tak jak jest to przewidziane dla jednostek samorządu terytorialnego.

13 września 2017 r. podpisane zostało i skierowane do publikacji nowe (zastępujące dotychczasowe z 2010 r.) rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Ma ono obowiązywać od 1 stycznia 2018 r. i mieć zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za 2018 r. Rozporządzenie to nałożyło – analogicznie jak w wypadku jednostek samorządu terytorialnego – obowiązek sporządzania bilansu budżetu państwa.

[9] Dz.U. z 2006 r. nr 142 poz. 1020, ze zm.
[10] Punkty te stanowią o: budżecie państwa i budżetach jednostek samorządu terytorialnego.

Należy wskazać, że efektem prac przygotowawczych prowadzonych przez Komisję Europejską ma być harmonizacja rachunkowości w jednostkach sektora publicznego w całej UE, polegająca na opracowaniu Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (EPSAS). Pierwszym etapem wdrożenia tych prac ma być – zakładane przez EUROSTAT – przygotowanie przez kraje członkowskie tzw. bilansu otwarcia obejmującego wszystkie aktywa i zobowiązania sektora *general government*. Aby osiągnąć docelowe wymagania wynikające z przyjęcia EPSAS (w tym sporządzenia bilansu otwarcia państwa), zasadne jest już na obecnym etapie podjęcie działań służących realizacji tego celu, a jednym z nich jest właśnie sporządzenie bilansu budżetu państwa, co przewidziano w nowym rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Na jednostki sektora finansów publicznych nałożony został również obowiązek sporządzania sprawozdań budżetowych[11] i w zakresie operacji finansowych[12], które są głównym źródłem informacji o przebiegu wykonania budżetu, jak również zarządzania długiem publicznym. W sprawozdaniach tych – jednostkowych – dane wykazuje się na podstawie ksiąg rachunkowych jednostek je sporządzających. Katalog jednostek zobowiązanych do sporządzania tych sprawozdań jest szerszy niż jednostek zobowiązanych do stosowania zasad rachunkowości określonych w rozporządzeniu w sprawie szczególnych zasad rachunkowości.

Wymogi jakościowe wobec sprawozdań

Sprawozdawczość o charakterze finansowym stanowi końcowy etap generowania zbioru informacji w systemie rachunkowości, dając podstawę pozwalającą na dokonywanie analiz i ocen gospodarki finansowej jednostek oraz całego sektora finansów publicznych. Jest również niezbędnym elementem w procesach planowania, kontroli i podejmowania decyzji dotyczących zarówno okresu bieżącego, jak i przyszłych. Dlatego też szczególnie ważna jest jakość sprawozdań. Ważną rolę odgrywa tu rachunkowość, bowiem ewidencja księgowa stanowi podstawę ich sporządzenia.

Informacje prezentowane w sprawozdaniach powinny być:

- zrozumiałe,
- przydatne,
- wiarygodne,
- istotne,
- porównywalne.

Zakłada się, że użytkownicy sprawozdań powinni prawidłowo odczytać i zrozumieć zawarte w nich treści. Przydatność informacji prezentowanych w sprawozdaniach oznacza ich użyteczność przy podejmowaniu decyzji, zwłaszcza jeśli umożliwiają

[11] Obowiązek sporządzania sprawozdań budżetowych nałożony został rozporządzeniem Ministra Finansów z 16.1.2016 w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1015, ze zm.) oraz rozporządzeniem Ministra Finansów z 28.12. 2011 w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (Dz.U. z 2011 r. nr 298 poz.1766).

[12] Obowiązek sporządzania sprawozdań w zakresie operacji finansowych nałożony został rozporządzeniem Ministra Finansów z 4.3.2010 w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz.U. z 2014 r. poz. 1773).

rozważenie alternatywnych wariantów działania.

Kolejną cechą jakościową sprawozdań jest wiarygodność zawartych w nich informacji, czyli ich zgodność z rzeczywistością oraz brak istotnych błędów. Na wiarygodność informacji składają się: wierność odzwierciedlenia transakcji i innych zdarzeń; neutralność; ostrożność i kompletność. Wierność odzwierciedlenia transakcji i innych zdarzeń związana jest z koniecznością dokonywania ich prawidłowej identyfikacji, wyceny oraz prezentacji. Cecha ta wymaga, aby czyniono to zgodnie z zasadą przewagi treści nad formą. Oznacza to, że wszystkie transakcje należy ewidencjonować i prezentować zgodnie z ich treścią ekonomiczną i rzeczywistością. Kolejnym atrybutem wiarygodności sprawozdania jest neutralność. Jest to cecha oznaczająca zachowanie bezstronności w stosunku do jednostki przez osoby sporządzające ten dokument. Poziom wiarygodności zależy także od stopnia niepewności, którą uwzględnia się przy sporządzaniu sprawozdania przez stosowanie metody ostrożnej wyceny. Ostrożność nie może jednak prowadzić do działań będących w sprzeczności z wymogiem neutralności.

Kolejnym atrybutem wiarygodności sprawozdania finansowego jest jego kompletność. Informacje w nim zawarte są kompletne, jeżeli odzwierciedlają skutki wszystkich transakcji i zdarzeń mających miejsce w okresie sprawozdawczym.

Zgodnie z art. 4 ust. 4a uor, informacje są istotne, gdy ich pominięcie lub zniekształcenie może wpływać na decyzje podejmowane na ich podstawie przez użytkowników sprawozdań. Nie można uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne. O istotności informacji można również mówić, jeżeli koncentrują się one na kluczowych zagadnieniach, umożliwiających trafną ocenę przyszłych zdarzeń i wyrobienie poglądu o przyszłości.

Dzięki zastosowaniu w ramach danej jednostki w kolejnych okresach takich samych zasad wyceny i prezentacji skutków finansowych transakcji o podobnym charakterze, możliwa jest porównywalność w czasie danych prezentowanych w sprawozdaniach.

Wyniki kontroli NIK

W 2015 i 2016 roku Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła trzy kontrole, których celem (głównym lub szczegółowym) była ocena ksiąg rachunkowych prowadzonych przez państwowe jednostki budżetowe oraz sporządzanych na ich podstawie sprawozdań finansowych i budżetowych. Były to:

- „Prawidłowość sprawozdań finansowych w wybranych jednostkach budżetowych oraz ksiąg rachunkowych stanowiących podstawę ich sporządzenia[13];
- „Stosowanie rachunkowości memoriałowej oraz wykorzystanie informacji sprawozdawczych w administracji publicznej”[14];

[13] Nr ewid. P/14/014.
[14] Nr ewid. P/14/077.

• „Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej”[15].

Łącznie kontrolą objęto 21 jednostek budżetowych, w tym 11 ministerstw, osiem urzędów wojewódzkich oraz dwa regionalne zarządy gospodarki wodnej.

W wyniku kontroli stwierdzono, że sprawozdania finansowe za 2013 i 2014 rok nie przedstawiały rzetelnego i jasnego obrazu sytuacji majątkowo-finansowej kontrolowanych jednostek. Tym samym nie spełniały funkcji informacyjnej, dokumentacyjnej, analitycznej ani kontrolnej. Nie spełniały również podstawowych wymogów określonych w Kodeksie przejrzystości budżetowej[16], zgodnie z którymi sprawozdania powinny być wiarygodne i spójne. Nie przyczyniały się więc do zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości. Powyższej oceny nie zmieniał fakt, że sprawozdania budżetowe jednostek objętych kontrolą wykazywały prawidłowe kwoty dochodów i wydatków w sprawozdaniach budżetowych.

Nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych wynikały z:

• błędnego prowadzenia ksiąg rachunkowych,

• nieobjęcia ewidencją księgową wszystkich składników majątku i operacji z nimi związanych,

• błędnej prezentacji danych w sprawozdaniach oraz

• niewykazania w sprawozdaniach wszystkich, nawet tych objętych ewidencją, składników majątkowych jednostki budżetowej i źródeł ich finansowania.

Nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych mające wpływ na wiarygodność sprawozdań stwierdzono we wszystkich kontrolowanych jednostkach. W 11 nieprawidłowości były na tyle istotne, że łącznie z innymi nieprawidłowościami w sporządzaniu sprawozdań spowodowały, że nie można było uznać tych dokumentów za wiarygodne. Kwoty nieprawidłowości przekroczyły przyjęte dla potrzeb kontroli progi istotności[17]. W 10 jednostkach łączna suma stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła od 1,8 do 92,5% sumy bilansowej, od 0,2% do 86% średniej arytmetycznej z sumy kosztów i przychodów oraz od 2,4% do 91,4% wartości funduszy własnych, a w jednej jednostce 6180,7% sumy bilansowej i 7070,7% wartości funduszy własnych, co wynikało głównie z faktu nieujęcia w bilansie 98,4% aktywów jednostki.

Ponadto 11 kontrolowanych jednostek nie sporządziło całościowego sprawozdania finansowego jednostki budżetowej, pomimo obowiązku wynikającego z § 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości. Jednostki

[15] Nr ewid. P/15/015.

[16] The Fiscal Transparency Code, MFW, <blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>.

[17] Próg istotności – maksymalny poziom stwierdzonych nieprawidłowości w badanej populacji, który został przyjęty jako możliwy do zaakceptowania. W założeniach kontroli przyjęto progi istotności ustalone odpowiednio: na poziomie 2% sumy bilansowej, 1% średniej z sumy przychodów i kosztów oraz 2% wartości funduszy własnych.

te sporządziły natomiast sprawozdania „cząstkowe", obejmujące osobno majątek i operacje dotyczące na przykład: dysponenta części budżetowych, dysponenta III stopnia, operacji i majątku związanego z realizacją dochodów czy też wydatków budżetowych.

Skala stwierdzonych nieprawidłowości, jak również badanie wybranych obszarów systemu kontroli zarządczej jednoznacznie wskazuje, że ustanowione mechanizmy kontrolne nie stanowiły wystarczającej odpowiedzi na ryzyko wystąpienia nieprawidłowości w obszarach odnoszących się do prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań.

Przyjęte mechanizmy nie były w pełni skuteczne, tj. nie chroniły od błędów lub nie pozwalały na ich ujawnienie i korektę.

Niska jakość sprawozdań finansowych powodowała, że nie mogły one stanowić podstawy analiz i ocen sytuacji majątkowej oraz gospodarki finansowej kontrolowanych jednostek. Sprawozdania nie dostarczały wiarygodnych informacji finansowych. Tym samym nie spełniały standardu 1.4. Kodeksu przejrzystości fiskalnej, zgodnie z którym sprawozdania powinny być wiarygodne.

Do zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych nie przyczyniał się również brak prezentacji, w jakimkolwiek sprawozdaniu, aktywów i pasywów budżetu państwa. Zniesienie w 2010 r. obowiązku sporządzania „Bilansu z wykonania budżetu państwa", w którym należało wykazywać w sposób syntetyczny i zbilansowany wszystkie aktywa i pasywa tego bilansu, tj.: środki pieniężne, należności i rozliczenia, inne aktywa, zobowiązania, aktywa netto budżetu oraz inne pasywa, spowodowało brak dostępu do tych informacji.

Ponadto podkreślić należy, że ewidencja wykonania budżetu państwa nie spełnia odpowiednich wymogów jakościowych. Minister Finansów wyraża pogląd, że dla potrzeb ewidencji budżetu państwa nie mają zastosowania przepisy ustawy o rachunkowości. Wobec tego w resorcie finansów nie opracowano zasad (polityki) rachunkowości dla budżetu państwa, w tym nie określono szczegółowo organizacji ksiąg rachunkowych budżetu, sposobu i technik ewidencji, wymogów jakościowych co do zapisów księgowych i ich dokumentacji. NIK zwróciła uwagę, że ewidencja operacji wykonania budżetu państwa jest rozproszona, prowadzona przez różne departamenty Ministerstwa Finansów, Bank Gospodarstwa Krajowego i Narodowy Bank Polski. W związku z tym różne są techniki prowadzenia tych ewidencji, ich jakość i zasady ujmowania operacji wykonania budżetu. Tak prowadzona ewidencja, w połączeniu z brakiem obowiązku sporządzania, na podstawie ewidencji budżetu, sprawozdania „Bilans z wykonania budżetu państwa", stwarza wysokie ryzyko braku pełnej i prostej w przekazie informacji o stanie aktywów i pasywów budżetu państwa, jak również należności i zobowiązań Skarbu Państwa. Ten stan rzeczy nie przyczynia się do zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości. Zdaniem NIK, ewidencja budżetu państwa powinna być prowadzona zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o rachunkowości lub w sposób gwarantujący jej jakość, co najmniej na poziomie zapewnianym przez tę ustawę.

Jak wcześniej wskazano, brak wiarygodnych danych w sprawozdaniach finansowych sporządzanych przez kontrolowane jednostki, był między innymi skutkiem błędów w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Naruszono nadrzędne zasady rachunkowości, tj.: memoriału, współmierności, ostrożności wyceny, treści ekonomicznej, kompletności oraz wiernego i rzetelnego obrazu. Stwierdzone nieprawidłowości były liczne i istotne. Dotyczyły głównie ewidencji majątku trwałego, należności, zapasów i rezerw na zobowiązania.

Jeśli chodzi o ewidencję i wycenę środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nieprawidłowości polegały w szczególności na:

- niewłaściwej kwalifikacji poniesionych nakładów do wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych lub środków trwałych w budowie, pomimo niespełniania przez nie definicji takich składników zawartych w art. 3 ust. 1 w punktach od 14 do 16 ustawy o rachunkowości;
- błędnym zaliczaniu poniesionych nakładów inwestycyjnych do kosztów bieżącej działalności zamiast do wartości środków trwałych w budowie; było to wynikiem między innymi braku rzetelnych działań kontrolowanych jednostek w zakresie rozpoznania charakteru zadania na etapie jego planowania, pozwalających na określenie czy i w jakim zakresie obejmuje ono prace remontowe, a w jakim modernizacyjne i dostosowanie do tego struktury finansowania;
- podwójnym zaliczeniu kosztów przeprowadzonych robót budowlanych, zarówno do kosztów bieżących remontów, jak i nakładów inwestycyjnych; w trakcie kontroli ustalono, że w planie finansowym kontrolowanej jednostki środki niezbędne dla prowadzenia prac budowlanych ujmowane były w wydatkach bieżących, a w wyniku zdublowania zapisów księgowych przyrost majątku wykazany w sprawozdaniach finansowych znacznie przekraczał limity środków na wydatki majątkowe ustalone w jej planie finansowym;
- niewyksięgowaniu ze stanu zapasów składników majątku trwałego (licencji), pomimo przyjęcia ich do eksploatacji, co stanowiło naruszenie zasady kompletności zapisów księgowych;
- nieprawidłowym naliczeniu amortyzacji i umorzenia w wyniku błędnego zakwalifikowania środków trwałych do grup klasyfikacji środków trwałych, zastosowania niewłaściwej stawki amortyzacyjnej lub odstąpienia od naliczania amortyzacji;
- nieprawidłowym ujęciu w księgach rachunkowych naliczonej amortyzacji, tj. na błędnych kontach księgowych lub z pominięciem ewidencji na kontach księgi głównej, w wyniku czego wystąpiła niezgodność pomiędzy ewidencją analityczną i syntetyczną oraz zaniżono koszty funkcjonowania jednostki;
- nieprawidłowym i nieterminowym rozliczeniu zakończonych inwestycji.

Stwierdzono również, że akcje i udziały kilkudziesięciu spółek z udziałem Skarbu Państwa nie były ujmowane w księgach rachunkowych jednostek, które sprawowały nad tymi składnikami majątkowymi kontrolę w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Stanowiło to naruszenie zasady kompletności. Wyniki kontroli NIK wskazały, że problematyka ujmowania w księgach rachunkowych wartości udziałów i akcji spółek Skarbu Państwa jest niejednokrotnie złożona i skomplikowana, gdyż

umowy będące podstawą ich nabycia lub objęcia zawierały zapisy dzielące wykonywanie praw majątkowych i korporacyjnych między różne organy, przyznając tym samym każdemu z nich częściowy nadzór nad spółkami. W jednym przypadku ustalono również, że nie dokonano wyceny posiadanych udziałów z uwzględnieniem zasady ostrożności, pomimo że nadzorowana spółka w latach poprzedzających sporządzenie przez kontrolowaną jednostkę sprawozdania finansowego ponosiła duże straty, a opracowany biznesplan wykazał zagrożenie utraty płynności i konieczność wniesienia dopłat. Choć wystąpiły wskazane okoliczności, kontrolowana jednostka nie dokonała oceny prawdopodobieństwa wpływu w przyszłości korzyści ekonomicznych z tytułu posiadanych udziałów i nie wyszacowała odpisu aktualizującego ich wartość.

Ustalono również przypadki niedokonania odpisów aktualizujących wartość zapasów. W kontrolowanych podmiotach występowały zapasy, między innymi: nienadające się do wykorzystania na potrzeby jednostek, w nadmiernych ilościach, nierotujące, przeterminowane, zniszczone i inne, które utraciły swoją wartość użytkową, co uzasadniało utworzenie odpisów. Nieprawidłowości w ewidencji zapasów dotyczyły także braku zgodności pomiędzy ewidencją analityczną i syntetyczną oraz ujmowania i wykazywania w aktywach zapasów nieistniejących.

Kolejny obszar ewidencji, gdzie stwierdzono istotne błędy dotyczył należności. Stwierdzone nieprawidłowości, w szczególności, polegały na:

- niespisaniu należności przedawnionych i nieściągalnych, w tym od dłużników wykreślonych z Krajowego Rejestru Sądowego, co stanowiło naruszenie art. 35b ust. 3 i 4 uor, w wyniku czego w aktywach wykazywano nierealny stan należności;
- niedokonaniu odpisów aktualizujących wartość należności, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa ich zapłaty, pomimo że zachodziły przesłanki ich utworzenia, tj. należności były kwestionowane przez dłużników, znacznie przeterminowane, bezskutecznie dochodzone na drodze postępowania egzekucyjnego i dotyczyły dłużników nieposiadających majątku; stanowiło to naruszenie art. 35b ust.1 pkt 3 ustawy o rachunkowości i § 8 ust. 1 rozporządzenia w sprawie szczególnych zasad rachunkowości, jak również naruszenie zasady ostrożnej wyceny;
- niezaksięgowaniu należności dochodzonych na drodze sądowej, w wyniku czego księgi rachunkowe były niekompletne;
- księgowaniu należności i przychodów, z naruszeniem zasady memoriału określonej w art. 6 ustawy o rachunkowości, w niewłaściwym okresie sprawozdawczym, co stanowiło naruszenie zasady wiernego i rzetelnego obrazu wyrażonej w art. 4 ust. 2 tej ustawy;
- niezaksięgowaniu rozliczenia dotacji, pomimo tego, że jednostka dotowana przedłożyła sprawozdanie z jej wykorzystania;
- nierozliczaniu na bieżąco płatności środków europejskich zrealizowanych przez Bank Gospodarstwa Krajowego, co stanowiło naruszenie zasady kompletności zapisów księgowych;
- nienaliczeniu lub nieprawidłowym ustaleniu kwoty odsetek z tytułu nieterminowych płatności.

W większości kontrolowanych jednostek nie opracowano ani nie przeprowadzono procedury oszacowania, z uwzględnieniem stopnia prawdopodobieństwa zapłaty, rezerw na przyszłe zobowiązania będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych. Wobec jednostek toczyły się postępowania sądowe o zapłatę z różnych tytułów, w niektórych wypadkach wydane zostały nieprawomocne wyroki sądowe nakazujące zapłatę w imieniu Skarbu Państwa.

W ocenie NIK, wydane wyroki choć nieprawomocne, wskazują na wysokie prawdopodobieństwo konieczności zapłaty w przyszłości zasądzonych kwot. Nieutworzenie rezerw na zobowiązania spowodowało niekompletne wykazanie ich stanu oraz zaniżenie wysokości kosztów w sprawozdaniach finansowych. Stanowiło to naruszenie art. 35d ust.1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym rezerwy tworzy się na pewne lub o dużym stopniu prawdopodobieństwa zapłaty przyszłe zobowiązania, których kwotę można wiarygodnie oszacować, będące między innymi skutkiem toczących się postępowań sądowych, a także naruszenie zasad: ostrożnej wyceny wyrażonej w art. 7 ustawy o rachunkowości, kompletności oraz wiernego i rzetelnego obrazu, wskazanych w art. 4 ust. 1 i art. 20 tej ustawy.

Stwierdzono również przypadki zaniżenia zobowiązań dotyczących płatności z tytułu tradycyjnych środków własnych UE, co wynikało z błędnie prowadzonej ewidencji w sposób naruszający zasadę memoriału określoną w art. 6 ust. 1 uor.

Negatywny wpływ na jakość sprawozdań finansowych kontrolowanych jednostek budżetowych miało również:

- nieobjęcie ewidencją księgową, a zatem i niewykazanie w sprawozdaniach finansowych operacji i stanów środków pieniężnych na następujących rachunkach bankowych: do obsługi płatności w ramach tzw. „Programu stypendialnego", do obsługi „Programu badań naukowych", do obsługi programu udzielania przez BGK gwarancji *de minimis* w ramach programu rządowego „Wspieranie przedsiębiorczości z wykorzystaniem poręczeń i gwarancji Banku Gospodarstwa Krajowego" i do obsługi „Programu dopłat do oprocentowania kredytów eksportowych";
- niewykazanie w sprawozdaniach, pomimo prowadzenia w tym zakresie ksiąg rachunkowych, operacji i stanu środków pieniężnych na rachunkach bankowych, o których mowa w art. 202 ustawy o finansach publicznych, tj. dotyczących środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu;
- błędne prezentowanie należności krótkoterminowych i długoterminowych oraz przychodów i kosztów w pozycjach sprawozdania o treści ekonomicznej innej niż prezentowane dane.

Przejrzystości finansów publicznych nie sprzyjało również to, iż wszystkie kontrolowane jednostki w bilansie (w pozycji B.III.2 aktywów), sporządzonym na 31 grudnia danego roku wykazały zerowy stan środków pieniężnych zgromadzonych na rachunkach bankowych do obsługi dochodów i wydatków, tj. po uwzględnieniu operacji dokonanych w następnym roku w okresie

przejściowym[18]. Praktyka stosowana przez jednostki budżetowe co prawda zapewniała spójność informacji i danych ujętych w sprawozdaniach finansowych i sprawozdaniach budżetowych, niemniej jednak spowodowała, że w sporządzanych przez te jednostki bilansach zaniżana była wartość pozycji „Środki pieniężne" oraz „Zobowiązania" o kwoty faktycznie pozostające na rachunkach bankowych 31 grudnia. Powodem takiego stanu rzeczy, zdaniem NIK, było podporządkowanie prowadzonej ewidencji księgowej rygorom sprawozdawczości budżetowej.

Ważną kwestią jest również to, iż wycena majątku prezentowanego w sprawozdaniach finansowych w istotny sposób odbiegała od aktualnej wartości rynkowej, przez co pomimo jego wyceny zgodnie z przepisami, sprawozdania finansowe nie odzwierciedlały rzeczywistej wartości majątku, jakim dysponowała kontrolowana jednostka. Najwyższa Izba Kontroli podkreśliła, że ze względu na brak od 1995 r. odrębnych przepisów dotyczących aktualizacji wyceny środków trwałych, o której mowa w art. 31 ust. 3 ustawy o rachunkowości, wartość bilansowa budynków i budowli kontrolowanej jednostki była zaniżona w stosunku do aktualnej wartości rynkowej.

Opisane wyżej nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych dotyczyły obszarów wykraczających poza ewidencję dochodów i wydatków. Dlatego nie miały one wpływu na prawidłowość prezentacji tych wielkości w sprawozdaniach budżetowych. Wszystkie kontrolowane jednostki prawidłowo wykazały kwoty dochodów i wydatków. Występowały jednak wypadki niewłaściwego wykazania danych dotyczących stanu należności lub zobowiązań. Wynikało to przede wszystkim z nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, choć wystąpiły też wypadki wykazania danych niezgodnie z ewidencją księgową. Zakres nieprawidłowości dotyczących sprawozdawczości budżetowej był natomiast znacząco mniejszy niż zakres tych odnoszących się do sprawozdań finansowych. Występujące nieprawidłowości w prowadzeniu ksiąg rachunkowych wskazały, że jednostki budżetowe nie przykładają należytej wagi do prowadzenia rachunkowości w zakresie wykraczającym poza potrzeby sprawozdawczości budżetowej.

Reasumując, biorąc pod uwagę skalę i rodzaj nieprawidłowości stwierdzonych w toku kontroli, należy uznać, że sprawozdania finansowe sporządzone przez kontrolowane jednostki nie spełniały funkcji informacyjnej, dokumentacyjnej, analitycznej ani kontrolnej. Tym samym nie zapewniały jawności i przejrzystości finansów publicznych i nie mogły stanowić skutecznego narzędzia zarządzania finansami. Tym bardziej, że w sprawozdaniach tych nie były prezentowane wszystkie aktywa, nad którymi jednostki sprawowały kontrolę w rozumieniu ustawy o rachunkowości.

Wyniki kontroli wskazały natomiast, że kontrolowane jednostki większą wagę

[18] Okres przejściowy, o którym mowa w rozdziale 7 rozporządzenia Ministra Finansów z 25.3.2015 w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz.U. z 2016 r. poz. 69).

przykładały do sporządzania sprawozdań budżetowych i sprawozdań w zakresie operacji finansowych. NIK zwraca również uwagę, że brak w systemie sprawozdawczości sprawozdania kompleksowo ujmującego wszystkie istotne aktywa i pasywa budżetu państwa, w tym środki pieniężne, należności, zobowiązania i aktywa netto budżetu, również negatywnie wpływa na zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych.

Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej wymaga wielu zmian koncepcyjnych. Powinny one również dotyczyć systemu rachunkowości budżetowej. Zasadne jest pójście w takim kierunku, aby docelowy system:

- zapewnił wysoką skuteczność realizacji zadań publicznych między innymi dzięki możliwości równoległego śledzenia ruchu pieniądza i zadania, na które dane środki zostały przekazane;
- zwiększył efektywność wydatkowania środków publicznych, sprzyjając i zachęcając do realizacji funkcji planowania, ale także funkcji motywacyjnej i kontrolnej;
- przyczynił się do poprawy przejrzystości finansów publicznych, a tym samym umożliwiał uzyskanie dla celów decyzyjnych, i nie tylko, czytelnych informacji o poniesionych wydatkach, kosztach dotyczących konkretnych działań w ramach danego zadania, źródeł dochodów i przychodów[19].

Wskazane jest, aby system ewidencji budżetowej został oparty przede wszystkim na zasadzie memoriałowej. Istnieje również potrzeba zmiany koncepcji klasyfikacji budżetowej.

Ponadto docelowy kształt rachunkowości budżetowej powinien wykraczać poza dotychczasowe jej ramy. Powinno nastąpić połączenie narzędzi rachunkowości budżetowej z wybranymi narzędziami rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Przede wszystkim chodzi o zastosowanie narzędzi analiz kosztów i pomiaru efektywności działania.

System rachunkowości powinien dostarczać informacji służących tym narzędziom. Należałoby dążyć do wdrożenia ewidencji kosztów realizacji zadań na podstawie podejścia procesowego[20].

JANINA BIELAK
Departament Budżetu i Finansów NIK

[19] Por. B. Filipiak (red.), *Metodyka kompleksowej oceny gospodarki finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, Difin, Warszawa 2009, s. 151.
[20] Por. tamże, s. 153.

Badania przejrzystości

Polski budżet w ocenie International Budget Partnership

W międzynarodowym badaniu przejrzystości budżetowej Polska wypada niezadowalająco. Przyczyną są tendencje od lat zauważalne w finansach publicznych. Wbrew deklaracjom projektodawców ustawy uchwalonej w 2009 r., w niewielkim stopniu wzmacnia ona i poprawia przejrzystość finansów. Biorąc pod uwagę kwestie, do których największą wagę przywiązuje International Budget Partnership, czynnikiem istotnie wpływającym na sposób postrzegania planu wydatków i dochodów naszego państwa jest brak budżetu obywatelskiego.

ELŻBIETA MALINOWSKA-MISIĄG

Wprowadzenie

W Polsce nigdy nie opracowano standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych, dlatego oceniając pod tym względem sytuację naszego kraju odnosimy się do opracowań instytucji zagranicznych.

Najbardziej znane standardy zostały opublikowane w 1998 r. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW). „Kodeks dobrych praktyk przejrzystości fiskalnej" (*Code of Good Practices on Fiscal Transparency*) MFW opierał się na czterech filarach:

1. Przejrzystym podziale ról i obowiązków.
2. Jawnym procesie budżetowym.
3. Publicznym dostępie do informacji.
4. Zapewnieniu rzetelności.

Dopełnieniem Kodeksu był opublikowany w 2005 r. „Przewodnik przejrzystości dochodów z zasobów naturalnych" (*Guide on Resource Revenue Transparency*)[1]. W 2007 r. „Kodeks dobrych praktyk przejrzystości fiskalnej" został istotnie zmodyfikowany, choć nie zmieniono jego filarów. Kryzys finansowy ujawnił słabości Kodeksu MFW, co doprowadziło do rozpoczęcia prac nad nowym dokumentem,

[1] Wersja zaktualizowana, z 2007 r., <http://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/101907g.pdf>.

w którym więcej uwagi poświęca się wynikom, a także analizie wystąpienia ryzyka fiskalnego. Nowy kodeks – Kodeks przejrzystości fiskalnej *(The Fiscal Transparency Code)*[2] bazuje na następujących filarach:
- sprawozdawczości budżetowej,
- prognozowaniu fiskalnym i budżetowaniu,
- analizie i zarządzaniu ryzykiem fiskalnym,
- zarządzaniu dochodami z zasobów naturalnych[3].

Duże znaczenie mają także standardy Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) (*OECD Best Practices for Budget Transparency*), których opracowanie zainicjowano w 1999 r. Standardy te odnoszą się do węższego obszaru – przejrzystości budżetu państwa. Ich struktura jest trzyczęściowa:
- w części pierwszej wymieniono podstawowe sprawozdania budżetowe, które powinny być sporządzane przez rząd;
- w części drugiej opisano szczegółowe informacje (finansowe i niefinansowe), jakie powinny znaleźć się w sprawozdaniach;
- w części trzeciej skupiono się na praktykach mającym na celu zapewnienie jakości i rzetelności sprawozdań.

W 2015 r. standardy OECD odnoszące się do przejrzystości budżetu zostały zaktualizowane i włączone do „Rekomendacji w sprawie zarządzania budżetowego" (*Recommendation on Budgetary Governance*)[4], zawierających kompleksowy zestaw wytycznych służących przygotowywaniu budżetu i zarządzaniu nim.

Ze standardów opracowanych przez MFW oraz OECD korzysta w swoich badaniach International Budget Partnership (IBP). IBP powstało w 1997 r. w ramach Center for Budget and Policy Priorities (CBPP), *think tanku* mającego siedzibę w Waszyngtonie D.C. Celem IBP jest wspieranie zaangażowania społeczeństwa obywatelskiego w działania nastawione na tworzenie bardziej przejrzystych i rzetelnych systemów budżetowych, ukierunkowanych na zwiększenie efektywności zarządzania oraz zmniejszenie ubóstwa. IBP jest jedyną instytucją, która cyklicznie prowadzi badania przejrzystości budżetowej na świecie. Co należy podkreślić, odnoszą się one wyłącznie do budżetu na poziomie centralnym.

Badania International Budget Partnership

Wyniki pierwszego badania przejrzystości budżetowej zostały opublikowane przez Center on Budget and Policy Priorities w 2006 r., kolejne – autorstwa International Budget Partnership – w roku 2008, 2010, 2012 i 2015[5].

W ramach badania stworzono indeks otwartości budżetu (*Open Budget Index*), oceniający ilość i rodzaj informacji w najważniejszych dokumentach budżetowych.

---

[2] <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>
[3] Prace nad ostatnim z filarów nie zostały jeszcze zakończone (stan na początek 2017 r.).
[4] <http://www.oecd.org/gov/budgeting/Recommendation-of-the-Council-on-Budgetary-Governance.pdf>
[5] Raporty z badań dostępne są na stronie:<http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/>.

Indeks obliczany jest na podstawie odpowiedzi na pytania z kwestionariusza IBP (*Open Budget Questionnaire*). Na większość pytań przewidziano cztery odpowiedzi, gdzie odpowiedź „a" oznacza, że dany kraj w pełni stosuje się do standardów określonych dla danego obszaru, odpowiedź „b" – wysoką, lecz niepełną zgodność ze standardami, odpowiedź „c" – wypełnianie standardów tylko w niewielkim stopniu, a odpowiedź „d" – brak zgodności ze standardami. W niektórych wypadkach występuje dodatkowa odpowiedź „e" – „nie dotyczy". Za odpowiedź „a" przyznawane jest 100 pkt, za odpowiedź „b" – 67 pkt, za „c" – 33 pkt, a w wypadku odpowiedzi „d", czyli sytuacji, w której standard nie jest w ogóle wypełniony – 0 pkt. Pytanie, na które odpowiedziano „e" nie jest uwzględniane w punktacji.

Dobre praktyki obejmują m.in. kwestie związane z terminowością i kompleksowością publikowania dokumentów budżetowych, odpowiadając w dużej mierze standardom opracowanym przez takie instytucje jak: Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju oraz Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (INTOSAI). Misję i cele działalności IBP uwidacznia wyeksponowanie społeczeństwa jako odbiorcy sprawozdań budżetowych. Z tego powodu dużą wagę przywiązuje się do tzw. budżetu obywatelskiego – uproszczonego podsumowania budżetu, napisanego językiem nietechnicznym, umożliwiającym jego zrozumienie szerszej grupie osób. Uwagę zwraca także to, iż kwestionariusze IBP nie są wypełniane przez urzędników państwowych czy pracowników instytucji przeprowadzającej badanie, lecz niezależnych ekspertów – naukowców z instytucji akademickich lub organizacji społeczeństwa obywatelskiego (CSOs), niezaangażowanych politycznie. Bezstronność i poprawność odpowiedzi jest weryfikowana przez niezależnego recenzenta – osobę, która posiada wiedzę o systemie budżetowym, a następnie rewidowana przez pracowników IBP. O komentarz proszone są też rządy ocenianych krajów.

Polska na tle innych krajów

Pierwszy policzony dla Polski w 2006 r. indeks otwartości budżetu wynosił 74 pkt i był to wynik najlepszy ze wszystkich dotychczasowych edycji badania[6]. W opracowanym wówczas rankingu przejrzystości budżetowej Polska zajęła dziesiąte miejsce, tuż po Brazylii, która zdobyła tyle samo punktów co nasz kraj. Analiza odpowiedzi ocenionych słabo lub bardzo słabo wskazała obszary, które w największym stopniu wpływały na zaburzenie przejrzystości fiskalnej w Polsce. Zastrzeżenia dotyczyły m.in. niepełnej zawartości projektu ustawy budżetowej i sprawozdań półrocznych, a także braku budżetu obywatelskiego. Kolejne badania wykazały, że w tych obszarach nie dokonano praktycznie żadnych zmian i Polska zajmowała coraz odleglejsze miejsca w rankingach. Należy przy tym zauważyć, że spadek pozycji wynikał także z innych przyczyn:

[6] Przytoczone w tabeli 1, s. 25 wyniki pochodzą ze uaktualnionych publikacji IBP.

Tabela 1. **Indeks otwartości budżetu i miejsce w rankingu otwartości budżetu* – Polska na tle najwyżej ocenianych krajów**

Kraj	2015	2012	2010	2008	2006
Nowa Zelandia	88 (1)	93 (1)	90 (2)	86 (4)	86 (3)
Szwecja	87 (2)	84 (4)	83 (6)	78 (7)	76 (8)
Rep. Południowej Afryki	86 (3)	90 (2)	92 (1)	87 (2)	86 (4)
Norwegia	84 (4)	83 (5)	83 (5)	80 (6)	72 (12)
Stany Zjednoczone	81 (5)	79 (7)	82 (7)	82 (5)	81 (6)
Brazylia	77 (6)	73 (12)	71 (9)	74 (8)	74 (9)
Francja	76 (7)	83 (6)	87 (4)	87 (3)	89 (1)
Wielka Brytania	75 (8)	88 (3)	87 (3)	88 (1)	88 (2)
Rumunia	75 (9)	47 (49)	59 (23)	62 (17)	66 (13)
Peru	75 (10)	57 (31)	65 (15)	67 (11)	77 (7)
Polska	64 (22)	59 (25)	64 (16)	67 (10)	74 (10)

* Miejsce w rankingu w nawiasie.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: <http://survey.internationalbudget.org/#timeline>.

• kwestionariusz był stopniowo rozszerzany i modyfikowany, obejmując problematykę nieobecną lub pomijaną w polskiej praktyce;
• liczba krajów biorących udział w badaniu systematycznie zwiększała się[7].

W 2015 r. indeks otwartości budżetu wyniósł dla Polski 64 pkt, co plasowało nasz kraj na 22 miejscu, spośród 102 krajów biorących udział w badaniu. Do czołówki państw najlepiej ocenianych nieodmiennie zaliczane są m.in. Nowa Zelandia, Republika Południowej Afryki, Wielka Brytania, Stany Zjednoczone i Francja.

Kwestionariusz IBP, na podstawie którego opublikowano raport w 2015 r. składał się z pięciu sekcji, zatytułowanych:

1. „Publiczny dostęp do podstawowych dokumentów budżetowych".
2. „Kompleksowość projektu ustawy budżetowej".
3. „Kompleksowość innych kluczowych dokumentów budżetowych".
4. „Siła instytucji nadzoru".
5. „Zaangażowanie społeczeństwa w proces budżetowy".

Pierwsza sekcja odnosiła się do dostępu społeczeństwa do ośmiu dokumentów budżetowych, w tym kwestii związanych z terminem ich udostępniania. Pozostała część kwestionariusza obejmowała łącznie 133 pytania, przy czym indeks otwartości budżetu obliczano na podstawie odpowiedzi odnoszących się bezpośrednio do

[7] W badaniu, którego wyniki opublikowano w 2006 r. brało udział 59 krajów, w 2008 r. – 85 krajów, w 2010 r. – 94 kraje, w 2012 r. – 100 krajów, a w 2015 r. – 102 kraje.

dokumentów budżetowych. Pytania takie zawarto w pierwszych trzech sekcjach; było ich w sumie 109. Polskę oceniano na podstawie odpowiedzi na 108 pytań.

Poniżej zostaną przeanalizowane te obszary, których ocena wpłynęła na obniżenie indeksu otwartości budżetu Polski w 2015 r. Analiza obejmie również pytania z sekcji czwartej i piątej, na podstawie których policzono dodatkowe subindeksy odnoszące się do nadzoru budżetowego oraz zaangażowanie społeczeństwa w proces budżetowy.

Wyniki opublikowanego w 2015 r. badania opierały się na analizie najbardziej aktualnych dokumentów, jakie były wówczas dostępne dla osób odpowiadających na pytania z kwestionariusza IBP. W Polsce w większości wypadków były to dokumenty odnoszące się do roku 2014 (w tym projekt ustawy budżetowej i ustawa budżetowa), natomiast sprawozdania budżetowe dotyczyły roku 2013.

Ocena projektu ustawy budżetowej

Najważniejszym dokumentem budżetowym – zdaniem IBP – jest rządowy projekt ustawy budżetowej, któremu poświęcono całą drugą sekcję (53 pytania). Zawartość projektu oraz sposób postępowania z tym dokumentem określa obecnie w Polsce ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[8], której przepisy – co wykazuje kwestionariusz IBP – nie zawsze spełniają międzynarodowe standardy przejrzystości fiskalnej.

Część pytań odnosiła się do stosowanej klasyfikacji dochodów i wydatków. W ramach polskiej klasyfikacji budżetowej wyróżniamy:

- klasyfikację podmiotową – stosowaną wyłącznie do budżetu państwa (klasyfikacja według części budżetowych);
- klasyfikację przedmiotową – identyfikującą rodzaj działalności (klasyfikacja działowa i rozdziałowa);
- klasyfikację rodzajową (ekonomiczną) – określającą ekonomiczny charakter dochodu/przychodu i wydatku/rozchodu (klasyfikacja paragrafowa).

Ustawa o finansach publicznych wyodrębnia także klasyfikację wydatków strukturalnych oraz przywołuje klasyfikację według funkcji państwa, oznaczających różne obszary działalności państwowej.

W kwestionariuszu IBP znalazło się pytanie, czy projekt budżetu lub jakiekolwiek składane razem dokumenty przedstawiają wydatki dla roku budżetowego według klasyfikacji funkcjonalnej, zgodnej ze standardami międzynarodowymi. Odpowiedź została oceniona na 0 pkt, ze względu na niezgodność polskiej klasyfikacji z klasyfikacją funkcji sektora instytucji rządowych i samorządowych (COFOG) oraz fakt, że brakuje zapewnienia porównywalności pomiędzy polską klasyfikacją a klasyfikacją COFOG.

Najniższą ocenę otrzymała również odpowiedź na pytanie, czy projekt budżetu lub jakiekolwiek składane razem dokumenty przedstawiają wydatki dla roku budżetowego według klasyfikacji ekonomicznej,

[8] Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1870, ze zm.

zgodnej ze standardami międzynarodowymi. Ocena jest pochodną braku zgodności polskiej klasyfikacji ekonomicznej z klasyfikacją międzynarodową MFW (*Government Finance Statistics, GFS)*.

Pytania IBP dotyczyły także lat wcześniejszych i późniejszych niż rok, na który opracowywany jest projekt ustawy budżetowej. Ponieważ plany wydatków w dłuższej perspektywie (przynajmniej dwa lata po roku budżetowym) nie są przedstawiane według klasyfikacji podmiotowej, ekonomicznej lub funkcjonalnej, Polska została oceniona na 0 pkt. Tak samo oceniono odpowiedzi na pytania dotyczące prezentacji wydatków według tych klasyfikacji dla roku poprzedzającego rok budżetowy (n-1) oraz lat wcześniejszych (n-2 i poprzednie).

Zdaniem IBP dokumentacja budżetowa powinna także zawierać alternatywne ujęcie wydatków (według płci, wieku, dochodu, regionu) w celu zilustrowania finansowego wpływu polityki na różne grupy obywateli. W ten sposób władza wykonawcza mogłaby podkreślać różne aspekty polityki wydatkowej, wskazując jak wydatki wpływają na różne regiony czy różne grupy dochodowe mieszkańców. Praktyka polska pod tym względem została oceniona na 0 pkt.

Na obniżenie indeksu otwartości budżetu wpłynęło również to, że dokumentacja budżetowa nie zawierała szacunków dochodów według głównych kategorii (tj. podatkowe i niepodatkowe) dla dłuższego okresu (przynajmniej dwa lata po roku budżetowym). Jedyny wyjątek dotyczył dochodów z programów współfinansowanych z UE, ale i tak nie poprawiło to otrzymanej punktacji (0 pkt). Taką samą ocenę otrzymała odpowiedź na podobne pytanie dotyczące szacunków źródeł dochodów budżetowych.

IBP zwraca uwagę, że w dokumentacji budżetowej powinny się także znaleźć informacje o efektach wydatków wykonanych w latach poprzedzających rok, na który składany jest projekt budżetu. W Polsce, co do zasady, nie ma danych o wcześniej wykonanych wydatkach (0 pkt).

Nisko oceniono (33 pkt) odpowiedź na pytanie, czy projekt budżetu lub jakiekolwiek składane razem dokumenty przedstawiają informacje o zobowiązaniach warunkowych, związanych np. z udzielanymi przez Skarb Państwa gwarancjami. W Polsce dokumentacja budżetowa zawiera tylko ogólne limity zobowiązań warunkowych. Omówienie zagregowanych wielkości zamieszczane jest w „Strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych".

Tak samo oceniono również pytania dotyczące zamieszczania planów wydatków w dłuższej perspektywie (przynajmniej dwa lata po roku budżetowym) oraz wydatków wykonanych w roku poprzedzającym rok budżetowy i lat wcześniejszych, według programów. Za program uznawano tutaj jakikolwiek poziom szczegółowości poniżej jednostek administracyjnych (np. ministerstw). W Polsce dane takie publikowane są jedynie dla programów współfinansowanych z UE, które stanowią mniej niż 2/3 wszystkich wydatków.

Analogiczną punktację (33 pkt) otrzymały odpowiedzi dotyczące zamieszczania w projekcie budżetu lub jakimkolwiek składanym razem dokumencie informacji dla co najmniej jednego roku budżetowego, dotyczących:

• wpływu nowych propozycji politycznych na wydatki;
• wpływu nowych propozycji politycznych na dochody;
• szacunków dotyczących polityki (zarówno nowych propozycji, jak i rozwiązań już funkcjonujących) skierowanej bezpośrednio do najuboższych obywateli.

Tak niska punktacja jest pochodną tego, że dokumentacja budżetowa zawiera jedynie wybiórcze informacje na powyższe tematy.

Pytania IBP dotyczyły także analizy wpływu założeń makroekonomicznych na budżet. Zgodnie z wytycznymi dokumentacja budżetowa powinna zawierać analizę wpływu różnych scenariuszy dotyczących wysokości stopy inflacji, realnego wzrostu PKB oraz stóp procentowych na wydatki, dochody i zadłużenie. Odpowiedź na to pytanie została oceniona na 0 pkt – jedynie w „Strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych" zamieszczono wykresy przedstawiające wpływ zmian stóp procentowych i walut na wysokość długu publicznego. Należy tutaj przytoczyć zdanie recenzenta, który zauważając, że w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa (WPF) znajduje się analiza wrażliwości w odniesieniu do poziomu importu, poziomu cen i wysokości inflacji stopy procentowej, zasugerował przyznanie 33 pkt. Uznano jednak, że odpowiedź nie zostanie zmieniona, gdyż WPF nie jest częścią projektu ustawy budżetowej.

Zgodnie ze standardami uznawanymi przez IBP, dokumentacja budżetowa powinna zawierać prognozowane wyceny przyszłych zobowiązań rządu oraz analizę stabilności finansowej w długim okresie. Informacje te powinny obejmować co najmniej 10 lat i dotyczyć przyjętych założeń makroekonomicznych i demograficznych oraz omawiać skutki fiskalne i ryzyko. W Polsce pewne informacje i prognozy zamieszczane są w „Strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych", ale brakuje części podstawowych założeń (np. demograficznych), krótszy jest także zakres czasowy. Ze względu na niepełny zakres publikowanych danych Polsce przyznano tu 33 pkt.

Wymaganych standardów nie spełniały także informacje dotyczące szacunków transferów dla przedsiębiorstw publicznych, szacunków zobowiązań wymagalnych oraz danych niefinansowych o przewidywanych wynikach. Za wszystkie odpowiedzi – ze względu na brak analizy opisowej – Polska uzyskała po 67 pkt.

Jedno z pytań IBP dotyczyło *tax expenditures*, których wartość – zgodnie z najbardziej rozpowszechnioną definicją[9] – odpowiada szacunkowej stracie dochodów budżetowych wynikającej z przyznania ulg lub preferencji podatkowych pewnym grupom podatników lub określonemu rodzajowi działalności. Według MFW *tax expenditures* to dochody utracone w wyniku selektywnych przepisów prawa podatkowego[10]. Typowym przykładem *tax expenditures* są zwolnienia i ulgi podatkowe, preferencyjne stawki podatkowe lub odroczenia płatności podatkowych.

[9] *Guide to Transparency in Public Finances. Looking Beyond the Core Budget. 2. Tax Expenditures*, IBP, s. 4.
[10] Manual on Fiscal Transparency (2007), IMF, s. 76, <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507m.pdf>.

Tax expenditures mogą nieproporcjonalnie faworyzować określone grupy podatników, a duża ich skala poważnie zaburzać przejrzystość budżetu. Instytucje międzynarodowe przywiązują dużą wagę do konieczności przedstawiania danych o *tax expenditures* w dokumentacji budżetowej. Informacja powinna obejmować m.in. cel lub uzasadnienie wprowadzenia, dla każdego ich rodzaju, potencjalnych beneficjentów oraz szacunki utraconych dochodów. Ponieważ ani projekt budżetu, ani jakikolwiek składany razem z nim dokument nie zawiera informacji o *tax expenditures*, Polska uzyskała tu 0 pkt.

Należy jednak zauważyć, że dane o *tax expenditures* (nazywane preferencjami podatkowymi) są przygotowywane w Polsce od 2010 r. Raporty publikowane są corocznie, ale z dużym opóźnieniem. Ostatnio opublikowany raport (w 2016 r.) dotyczył roku 2014. Zgodnie z szacunkami Ministerstwa Finansów preferencje podatkowe w tym roku zmniejszyły dochody budżetu państwa i dochody jednostek samorządu terytorialnego o 87,7 mld zł, co odpowiadało 5,08% PKB[11].

Duże znaczenie dla przejrzystości budżetowej mają także operacje quasi-fiskalne. Odnoszą się one do wielu różnych transakcji, które mają charakter fiskalny, ale nie są – choć mogłyby być – objęte procesem budżetowym. Przykładowo, przedsiębiorstwa państwowe mogą sprzedawać określonym grupom odbiorców swoje produkty lub usługi poniżej cen rynkowych, wspierając cele polityki prowadzonej przez rząd. Działania takie – zastępujące dotacje budżetowe – podejmowane przez przedsiębiorstwa publiczne na polecenie rządu, są neutralne wobec konwencjonalnie mierzonego deficytu budżetowego[12].

Międzynarodowy Fundusz Walutowy podkreśla, że z powodu operacji quasi-fiskalnych dane o dochodach i wydatkach budżetu państwa nie odzwierciedlają ich rzeczywistego wymiaru oraz pomniejszane jest znaczenie równowagi budżetowej jako wskaźnika sytuacji finansowej rządu. Operacje takie mogą także generować ukryte zobowiązania warunkowe. MFW postuluje, aby sprawozdanie z działalności quasi-fiskalnej było uwzględniane w dokumentacji budżetowej, obejmując cel każdego działania tego rodzaju, czas jego trwania oraz beneficjentów[13].

Ponieważ ani projekt budżetu lub jakiekolwiek składane razem dokumenty nie zawierają żadnych informacji na temat operacji quasi-fiskalnych, Polska otrzymała 0 pkt.

Kwestionariusz IBP zawierał również pytania o dane odnoszące się do aktywów rządowych. Informacje o aktywach finansowych powinny obejmować co najmniej ich wykaz (gotówka, obligacje, akcje) wraz z szacunkową wartością, a informacje o aktywach niefinansowych – co najmniej wykaz aktywów według ich najważniejszych kategorii (np. grunty, budynki, budowle). Za brak jakichkolwiek informacji na ten temat w polskiej dokumentacji budżetowej wystawiono 0 pkt.

---

[11] *Preferencje podatkowe w Polsce*, nr 6, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2016, s. 3.
[12] <http://wbi.worldbank.org/boost/tools-resources/topics/promoting-open-budgets/fiscal-transparency>
[13] Por. *Manual on Fiscal Transparency* (2007), IMF, s. 80–83.

Ocena pozostałych dokumentów budżetowych

W sekcji trzeciej kwestionariusza IBP przeanalizowano pozostałe dokumenty budżetowe: założenia projektu budżetu państwa, którym poświęcono 5 pytań, ustawę budżetową (5 pytań), budżet obywatelski (4 pytania), sprawozdania publikowane w ciągu roku budżetowego (8 pytań), sprawozdanie półroczne (8 pytań), sprawozdanie roczne (13 pytań) oraz analizę wykonania budżetu państwa opracowaną przez Najwyższą Izbę Kontroli (6 pytań).

Zgodnie z art. 138 ust. 1 ustawy o finansach publicznych Minister Finansów przedstawia Radzie Ministrów założenia projektu budżetu państwa na rok następny, uwzględniające ustalenia oraz kierunki działań zawarte w Wieloletnim Planie Finansowym Państwa. Nie określono zawartości, trybu postępowania, terminu przedstawienia ani sposobu przyjęcia tego dokumentu. Duża ogólność przedstawianych tam informacji świadczy o tym, że w Polsce nie przywiązuje się do niego dużej wagi.

W kwestionariuszu IBP znalazły się pytania na temat prognoz makroekonomicznych (poziomu PKB, stopy inflacji, realnego wzrostu PKB oraz stóp procentowych), na których oparte są prognozy budżetowe. W polskiej praktyce w założeniach budżetowych zamieszcza się prognozy, lecz nie zawierają one wszystkich wymaganych elementów, brakuje też ich omówienia, co zostało ocenione na 33 pkt. Tak samo oceniono odpowiedzi na pytania o publikację danych na temat rządowej polityki wydatkowej oraz jej priorytetów, a także na temat polityki dochodowej.

W założeniach do projektu budżetu nie są zamieszczane wielkości potrzeb pożyczkowych netto w nachodzącym roku budżetowym, kwota zadłużenia na koniec roku, koszty obsługi długu, ani też szacunki wydatków w dłuższym okresie (dla co najmniej dwóch lat po roku budżetowym). Z powodu tych braków Polska nie uzyskała tu żadnych punktów. Niemniej wielkości odnoszące są do zadłużenia przedstawiane są w innym dokumencie – „Strategii zarządzania długiem sektora finansów publicznych".

Kilka pytań odnosiło się do uchwalonej ustawy budżetowej. Obniżone oceny (67 pkt) Polska uzyskała za nieprzedstawianie wydatków według klasyfikacji ekonomicznej oraz za niepełny zakres informacji o potrzebach pożyczkowych budżetu państwa i zadłużeniu.

Ogólną punktację wyraźnie obniża to, że w Polsce nie jest opracowywany tzw. budżet obywatelski. Pojęcie to bywa często utożsamiane z budżetem partycypacyjnym, dzięki któremu mieszkańcy mogą współdecydować o wydatkowaniu części środków jednostki samorządu terytorialnego. IBP i inne instytucje zagraniczne definiują budżet obywatelski inaczej: jest to rodzaj popularnej prezentacji budżetu, przedstawionej w uproszczony i łatwy do zrozumienia sposób, który umożliwia dyskusję większej części społeczeństwa[14].

[14] Por. <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/citizens-budgets/> oraz <http://siteresources.worldbank.org/EXTSOCIALDEVELOPMENT/Resources/244362-1193949504055/4348035-1352736698664/Guidance_Note_Citizen_Budget.pdf>.

Budżetowi obywatelskiemu poświęcono w kwestionariuszu cztery pytania, za które Polska nie uzyskała żadnych punktów.

W odniesieniu do raportów sporządzanych w ciągu roku (sprawozdań operacyjnych) zastrzeżenia IBP dotyczyły niepełnej ich zawartości. Brakowało m.in. informacji o wszystkich programach wydatkowych (33 pkt).

Dużo więcej niezgodności ze standardami przejrzystości fiskalnej zidentyfikowano podczas analizy sprawozdania półrocznego. Jest ono opracowywane przez Ministerstwo Finansów, ale nie jest upubliczniane. Można go otrzymać po złożeniu odpowiedniego wniosku. W sprawozdaniu za połowę roku 2013 zauważono m.in., że chociaż zawiera zaktualizowaną prognozę makroekonomiczną dla trwającego roku budżetowego, nie posiada wymaganego omówienia (33 pkt).

W kwestionariuszu znalazło się także pytanie, czy sprawozdanie półroczne zawiera zaktualizowane szacunki wydatków dla trwającego roku budżetowego. Osoba udzielająca odpowiedzi stwierdziła, że tak, dołączone jest też wyjaśnienie niektórych zmian, za co przyznano 67 pkt. Zdaniem recenzenta w sprawozdaniu przedstawiono zmiany wydatków, lecz nie towarzyszą im żadne wyjaśnienia, tym samym ocena powinna być niższa (33 pkt). Mimo iż osoba wypełniająca kwestionariusz zgodziła się z recenzentem, ocena nie została obniżona.

Ogólną ocenę Polski obniża również to, że sprawozdanie półroczne nie zawiera szacunków wydatków dla poszczególnych programów (rozumianych jako dowolny poziom kategorii wydatkowych poniżej jednostek administracyjnych, takich jak np. ministerstwa). W sprawozdaniu za połowę 2013 r. zamieszczono tylko szacunki dotyczące dwóch takich kategorii: wydatków współfinansowanych ze środków UE oraz wykorzystania rezerw budżetowych (33 pkt).

Negatywnie oceniono to, że sprawozdanie półroczne nie zawiera zaktualizowanych szacunków dochodów, potrzeb pożyczkowych budżetu państwa i zadłużenia dla trwającego roku budżetowego.

Niewypełnianie standardów przejrzystości fiskalnej zauważono również w sprawozdaniach rocznych z wykonania budżetu. Najniższą ocenę (0 pkt) wystawiono za pytanie, czy sprawozdanie roczne przedstawia różnice między pierwotnymi szacunkami pożyczek rządowych i długu (w tym jego struktury) a ich faktycznym wykonaniem. Tak samo oceniono fakt, że w Polsce nie jest publikowane sprawozdanie finansowe, zawierające m.in. rachunek przepływów pieniężnych i bilans – ani jako część sprawozdania rocznego, ani jako odrębny dokument.

Zwrócono także uwagę, że chociaż sprawozdanie roczne przedstawia różnice między pierwotnymi szacunkami i wykonaniem wielkości niefinansowych, nie dla wszystkich programów wkład taki został zdefiniowany (67 pkt).

Pytania IBP dotyczyły także sposobu postępowania z zaleceniami pokontrolnymi najwyższego organu kontroli. Raport Najwyższej Izby Kontroli jest przedstawiany w Sejmie, ale rząd nie ma obowiązku odnieść się do sformułowanych tam zaleceń lub wskazanych nieprawidłowości. Praktyka taka została oceniona na 0 pkt. Tak samo oceniono to, że nie jest publikowany raport na temat działań

podejmowanych przez władzę wykonawczą w związku z zaleceniami pokontrolnymi NIK.

Ocena siły instytucji nadzoru

Pytania czwartej sekcji kwestionariusza IBP podkreślały wagę ustawodawcy oraz najwyższego organu kontroli w nadzorowaniu procesu budżetowego.

Zgodnie ze standardami, których stosowanie ocenia IBP, złożenie w Sejmie projektu ustawy budżetowej powinno być poprzedzone debatą nad polityką budżetową. Debaty takie – przeprowadzane w części krajów – mają na celu zarówno poinformowanie ustawodawcy przez władzę wykonawczą o zamierzeniach fiskalnych, jak i ustanowienie „twardych" wieloletnich celów i limitów budżetowych, które muszą być przestrzegane przy opracowywaniu szczegółowych planów wydatkowych na nadchodzący rok budżetowy. W Polsce nie są one prowadzone – ani podczas posiedzeń plenarnych ani w czasie prac komisji sejmowych (0 pkt).

IBP zwraca również uwagę, że konsultacje władzy wykonawczej z parlamentarzystami powinny być częścią procesu ustalania priorytetów budżetowych. Wskazane byłoby np. zaangażowanie parlamentarzystów w dyskusje na temat wysokości podstawowych kategorii fiskalnych (długu, deficytu) lub poziomu finansowania różnych kategorii budżetowych. Za brak takich konsultacji Polskę oceniono na 0 pkt.

W kwestionariuszu IBP znajdowało się pytanie o to, czy władza ustawodawcza dysponuje wewnętrzną jednostką zajmującą się przeprowadzaniem analiz budżetowych, przy wykorzystaniu niezależnych opinii zewnętrznych. Praktyka polska została oceniona na 67 pkt – zajmuje się tym Biuro Analiz Sejmowych, ale zakres jego działalności jest ograniczony zasobami finansowymi.

Zgodnie ze standardami międzynarodowymi budżet powinien być uchwalony przed początkiem roku budżetowego. Budżet oceniany w tej edycji badania uchwalano po rozpoczęciu roku budżetowego, w styczniu (33 pkt).

Należy przy tym zauważyć, że w ostatnich latach daty uchwalania budżetu państwa były bardzo zróżnicowane. Analiza ustaw budżetowych z ostatniej dekady wskazuje, że były to zarówno daty styczniowe, jak i lutowe (ustawa budżetowa na rok 2016), a nawet marcowe (ustawa budżetowa na rok 2012). We wcześniejszym okresie zdarzały się ustawy uchwalone przed rozpoczęciem roku budżetowego (ustawa na rok 2003, ustawa na rok 2005). W grudniu została uchwalona również – nie bez wątpliwości prawnych – ustawa budżetowa na rok 2017.

Jedno z pytań IBP dotyczyło możliwości wprowadzania zmian przez ustawodawcę do rządowego projektu ustawy budżetowej. Zgodnie z art. 220 ust. 1 Konstytucji RP zmiany proponowane przez Sejm nie mogą spowodować zwiększenia deficytu budżetowego. To konstytucyjnie narzucone ograniczenie przesądziło o ocenie – 67 pkt.

Negatywnie oceniono to, że ustawodawca nie ma wpływu na przeniesienia wydatków pomiędzy jednostkami administracyjnymi w ramach jednej części budżetowej. Dokonuje się ich w trybie art. 171 ustawy o finansach publicznych i nie wymagają zgody władzy ustawodawczej. Ponieważ dysponowanie rezerwami

celowymi oraz rezerwą ogólną nie wymaga zgody Sejmu, tak samo oceniono (0 pkt) odpowiedź o wpływie ustawodawcy na wykorzystywanie rezerw.

Kwestionariusz IBP zawierał także pytanie o ustanowienie przez najwyższy organ kontroli systemu monitorowania zapewniającego ciągłą, niezależną ocenę jego działań kontrolnych (system zapewnienia jakości). Polska praktyka została tutaj oceniona na 67 pkt. W Najwyższej Izbie Kontroli wdrożono działający w sposób ciągły wewnętrzny system zapewnienia jakości, spełniający wymogi IBP (dokonywanie ocen na podstawie precyzyjnie określonych kryteriów, zgodność procedur ze standardami międzynarodowymi, oceny wewnętrzne wystawione przez osoby nieuczestniczące w ocenianych kontrolach). System wewnętrznej kontroli, której poddawane są praktycznie wszystkie kontrole planowe uzupełniony jest przez inne elementy – stały nadzór sejmowej Komisji do spraw Kontroli Państwowej, przekazywanie Sejmowi rocznych sprawozdań z działalności NIK, organizowanie okresowych przeglądów partnerskich, w których najwyższe organy kontroli z innych państw oceniają najważniejsze aspekty działalności kontrolnej NIK, głównie pod względem stosowanych metod i standardów kontroli.

NIK nie publikuje ocen z wewnętrznego systemu zapewnienia jakości, co jest zresztą powszechnie przyjętą praktyką. Ze wszystkich krajów biorąc udział w badaniu tylko 12 otrzymało za to pytanie ocenę 100 pkt, przy czym analiza wyjaśnień tych odpowiedzi wskazuje, że IBP bardzo liberalnie podchodził do danych o upublicznianiu ocen działań kontrolnych.

Na podstawie odpowiedzi na pytania zawarte w czwartej sekcji kwestionariusza obliczono dwa subindeksy:

- budżetowego nadzoru legislacyjnego – indeks Polski wyniósł 52 pkt, co oznacza ograniczony nadzór na etapie planowania budżetowego i podczas wykonywania budżetu;
- budżetowego nadzoru audytowego – 92 pkt.

Ocena zaangażowania społeczeństwa w proces budżetowy

Sekcja piąta kwestionariusza IBP skupiała się na możliwościach zaangażowania społeczeństwa w proces budżetowy, co stanowi niezbędny element przejrzystości fiskalnej.

Polska nie spełnia wielu standardów pod tym względem. Udział społeczeństwa w procesie budżetowym wymaga przede wszystkim jasnego i przejrzystego określenia definicji i terminów używanych w budżecie państwa i innych związanych z nim dokumentach. Rząd polski nie zadbał o nietechniczne wyjaśnienia używanych sformułowań. Nie podjęto żadnej próby przedstawienia chociażby najważniejszych kategorii (0 pkt).

Pytania IBP dotyczyły także sposobu, w jaki przebiegają konsultacje ze społeczeństwem. Czy w wypadku zaangażowania społeczeństwa w proces formułowania budżetu, władza wykonawcza przekazuje, czego się w związku z tym spodziewa i czy termin przekazywania informacji umożliwia społeczeństwu świadome uczestnictwo w tym procesie? Praktyka polska wskazuje, że nie. Taka sama odpowiedź pada na pytanie związane z udziałem społeczeństwa w wykonywaniu budżetu (po 0 pkt).

Zgodnie z polskim ustawodawstwem w procesie opracowywania projektu budżetu państwa uczestniczą jedynie reprezentanci pracowników i pracodawców. Na mocy ustawy z 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego[15] założenia projektu budżetu państwa są kierowane do Rady Dialogu Społecznego w terminie do 15 czerwca każdego roku. Rada opiniuje także projekt ustawy budżetowej, który powinien zostać jej dostarczony nie później niż 30 dni przed przedstawieniem projektu w Sejmie. Należy przy tym podkreślić, że stanowisko Rady nie jest w żaden sposób wiążące dla rządu.

W kwestionariuszu IBP znalazły się także pytania o to, czy władza wykonawcza posiada wypracowane mechanizmy identyfikacji priorytetów budżetowych zgodnych z punktem widzenia społeczeństwa. Takimi mechanizmami mogą być np. ankiety (osobiste, poprzez e-mail, telefon lub Internet), wywiady, spotkania. Ograniczenia czasowe i budżetowe pozwalają na ograniczenie próby badawczej do pewnych segmentów społeczeństwa, o ile nie będą one identyfikowane w sposób przejrzysty i bez dyskryminacji. Możliwe jest zastosowanie także innego mechanizmu – tworzenie stałych grup roboczych dla poszczególnych obszarów. Ważne jest przy tym, by członkowie takich grup pochodzili z różnych części kraju. Identyfikacja priorytetów budżetowych społeczeństwa powinna także dotyczyć fazy wykonywania budżetu. Ocena polskiej praktyki w powyższym zakresie jest jednoznacznie negatywna.

Konsekwencją braku wypracowania powyższych mechanizmów jest również negatywna odpowiedź na pytanie, czy władza wykonawcza przedstawia informację o tym, jak wkład społeczeństwa został wykorzystany do opracowania projektów budżetu oraz poprawy jego wykonywania. IBP zwraca uwagę, że wpływ, jaki jest wywierany przez zaangażowanie obywateli w proces budżetowy powinien być jasno określony.

Pytania IBP dotyczyły także upubliczniania posiedzeń komisji sejmowych podczas prac budżetowych. Tutaj praktyka polska oceniana jest dość wysoka (67), choć nie dotyczy to wszystkich omawianych kategorii.

Wysoko (ale nie maksymalnie) oceniono odpowiedź na pytanie dotyczące uczestnictwa społeczeństwa w formułowaniu planów kontroli Najwyższej Izby Kontroli. O ile bowiem sygnały dotyczące nieprawidłowości i potencjalnych obszarów do objęcia kontrolą NIK są zgłaszane przez obywateli, o tyle stwierdzono, że nie ma formalnych, szeroko dostępnych mechanizmów umożliwiających zaangażowanie społeczne w tej dziedzinie (np. przez utworzenie specjalnej strony internetowej, czy infolinii). Warto przy tym zauważyć, że odpowiedź ta została zakwestionowana przez recenzenta, który wskazał na dużą liczbę skarg i wniosków wpływających do NIK. Wydaje się, że zasadne byłoby przyznanie tej odpowiedzi maksymalnej

[15] Ustawa z 24.7.2015 o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego (Dz.U. z 2015 r. poz. 1240). Wcześniej projekt kierowany był do Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych.

liczby punktów – na stronie internetowej NIK znajduje się bowiem specjalna zakładka[16] poświęcona sposobom składania skarg i wniosków. W 2014 r. do NIK wpłynęło ich w sumie 8271, rok później 7548. Sposób ich rozpatrywania został uregulowany w zarządzeniu Prezesa Najwyższej Izby Kontroli nr 53/2014.

Na pytanie dotyczące mechanizmów umożliwiających obywatelom udział w kontrolach NIK (jako świadkowie, respondenci) padła odpowiedź, że Izba dysponuje takimi mechanizmami, ale nie są one dostępne dla obywateli, za co przyznano 33 pkt. Ocena ta wydaje się zaniżona, gdyż nie uwzględnia możliwości wynikających z art. 41 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli, zgodnie z którym:

- każdy może złożyć kontrolerowi ustne lub pisemne oświadczenie dotyczące przedmiotu kontroli,
- kontroler nie może odmówić przyjęcia oświadczenia, jeżeli ma ono związek z przedmiotem kontroli.

Istotne jest przy tym, że na stronie internetowej NIK dostępny jest roczny plan kontroli, co – razem z mechanizmami wykorzystania skarg i wniosków wpływających do Izby – daje obywatelom możliwość zarówno wpływania na kształt planu kontroli, jak i aktywnego w nich uczestniczenia.

Zgodnie ze standardami, do których nawiązuje kwestionariusz IBP, obywatele powinni mieć możliwość uzyskania informacji na temat ich wpływu na kształt programu kontroli NIK. Odpowiedź na tak zadane pytanie była oceniona wysoko, ale nie maksymalnie. W sprawozdaniach z działalności Izby znajduje się analiza składanych przez obywateli skarg i wniosków (w sprawozdaniu za rok 2015 bardzo obszerna), jest jednak w większości poświęcona ich problematyce, a bardzo niewiele miejsca zajmują informacje, w jaki sposób skargi uwzględniono w przeprowadzanych kontrolach.

Subindeks zaangażowania społeczeństwa w proces budżetowy jest dla Polski bardzo niski – wyniósł zaledwie 44 pkt na 100 możliwych do uzyskania.

Zakończenie

W kwietniu 2016 r. opublikowano krótkie uaktualnienie badania, skupiając się wyłącznie na dostępności kluczowych dokumentów budżetowych. IBP przyjęła zmodyfikowaną definicję dostępności dokumentacji budżetowej – uznano, że powinna być ona równoznaczna z publikacją na rządowych stronach internetowych. W konsekwencji ocena Polski się pogorszyła, gdyż sprawozdanie półroczne z wykonania budżetu państwa jest dostępne wyłącznie na wniosek. Nadal też nie publikuje się ani nawet nie opracowuje budżetu obywatelskiego.

W drugiej połowie 2016 r. rozpoczęto prace nad nową edycją badania przejrzystości budżetowej. Ma ono objąć większą liczbę krajów (115). Zmiany będą też dotyczyć kwestii merytorycznych. Pod uwagę zostaną wzięte wyłącznie te dokumenty, które są publikowane w Internecie. Więcej

[16] <https://www.nik.gov.pl/kontakt/skargi-i-wnioski/>

miejsca poświęci się także uczestnictwu społeczeństwa oraz instytucji nadzorujących w procesie budżetowym. IBP planuje, że wyniki zostaną opublikowano pod koniec 2017 r.

Czy w realizowanym obecnie badaniu Polska ma szansę ma poprawę indeksu otwartości budżetu i wyższe miejsce w rankingu? Odpowiedź wydaje się oczywista – nie. Jest to wynikiem zarówno zmian wprowadzonych w najnowszej edycji badania, jak też tendencji od lat zauważalnych w polskich finansach publicznych.

Wbrew deklaracjom projektodawców ustawy o finansach publicznych uchwalonej w 2009 r., ustawa w niewielkim stopniu wzmacnia i poprawia ich przejrzystość. Projektodawcy zakładali, że służyć temu będzie przede wszystkim ograniczenie form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych. O ile jednak pewne formy zostały zlikwidowane, o tyle wprowadzono nowe, nadal też funkcjonują pewne wyjątki od zasady budżetowania brutto w jednostkach budżetowych, nie wszystkie fundusze celowe działają na takich samych zasadach i nie wszystkim instytucjom działającym na zasadach funduszy celowych przyznano taki właśnie status.

Biorąc pod uwagę aspekty, na które największą uwagę zwraca IBP, decydująca wydaje się jedna kwestia – polskie ustawodawstwo jest w wielu miejscach niezgodne z międzynarodowymi standardami jawności i przejrzystości budżetowej. Zawartość najważniejszych dokumentów budżetowych i sposób postępowania z nimi jest zgodny z polskimi regulacjami ustawowymi, lecz te w niewystarczającym stopniu odpowiadają standardom promowanym przez zagraniczne instytucje. Wieloletnie obserwacje sposobu działania administracji rządowej wskazują, że bardzo rzadko jest ona skłonna z własnej inicjatywy opracowywać i upubliczniać dane i informacje w zakresie szerszym niż wynika to z przepisów prawa.

Analiza pytań, za które Polska nie uzyskała punktów pozwala na wskazanie obszarów w największym stopniu zaburzających przejrzystość budżetową. W badaniu, którego wyniki opublikowano w 2015 r. pytań takich było 26 i dotyczyły one:

- ograniczonego zakresu czasowego większości publikowanych danych – nie są publikowane (w wymaganym ujęciu) szacunki wydatków i dochodów w perspektywie wieloletniej (4 pytania), nie są także prezentowane w projekcie ustawy budżetowej dane dla lat wcześniejszych (2 pytania);
- braku budżetu obywatelskiego (4 pytania);
- niepublikowania informacji o aktywach finansowych i niefinansowych rządu w projekcie ustawy budżetowej, a także niepublikowania sprawozdania finansowego (3 pytania);
- niezgodności polskiej klasyfikacji budżetowej ze standardami międzynarodowymi (2 pytania);
- braku informacji o danych quasi-fiskalnych oraz *tax expenditures* (2 pytania);
- nieuaktualniania szacunków dochodów oraz zadłużenia w sprawozdaniu półrocznym (2 pytania);
- braku innych wymaganych informacji w projekcie ustawy budżetowej (wpływu założeń makroekonomicznych na budżet, niefinansowych efektów wszystkich zrealizowanych wydatków, alternatywnego

ujęcia wydatków, np. według płci, wieku, regionu) (3 pytania);
• niezamieszczania w założeniach projektu budżetu państwa wymaganych szacunków odnoszących się do zadłużenia (1 pytanie);
• niezamieszczania w sprawozdaniu rocznym rozbieżności między planem a wykonaniem wielkości związanych z potrzebami pożyczkowymi i zadłużeniem (1 pytanie);
• sposobu postępowania z zaleceniami pokontrolnymi najwyższego organu kontroli (1 pytanie) oraz niepublikowania raportu na temat działań podejmowanych w związku z tymi zaleceniami (1 pytanie).

Zauważyć także trzeba, że pewną poprawę polskiego indeksu otwartości budżetu można uzyskać stosunkowo łatwo. Część informacji i danych jest bowiem publikowana, lecz nie są one zamieszczane w tych dokumentach, w których powinny być zawarte zgodnie z międzynarodowymi wytycznymi, często są także publikowane ze znacznym opóźnieniem.

Zaburzenia przejrzystości budżetowej w Polsce dotyczą wielu aspektów, niewątpliwie jednak czynnikiem, który w bardzo istotny sposób wpływa na postrzeganie polskiej jawności i przejrzystości budżetowej na arenie międzynarodowej jest brak budżetu obywatelskiego.

Dokładna analiza kilkusetstronicowego dokumentu bez wyraźnej i klarownej struktury – projektu ustawy budżetowej (i ustawy budżetowej) nie należy do łatwych. Wymaga co najmniej dobrej znajomości zasad gospodarowania środkami publicznymi, klasyfikacji budżetowej oraz organizacji sektora finansów publicznych.

Przedstawianie najważniejszych informacji o budżecie w jasny i zrozumiały sposób dla możliwie szerokiego kręgu osób nigdy jednak nie należało do priorytetów polskiej administracji rządowej.

dr **ELŻBIETA MALINOWSKA-MISIĄG**
adiunkt w Instytucie Finansów,
Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

Badania przejrzystości

Czy klasyfikacja budżetowa służy przejrzystości finansów publicznych

Klasyfikację budżetową można zdefiniować jako system kodowych oznaczeń podstawowych operacji finansowych związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi. Obejmuje ona cztery zasadnicze rodzaje wielkości: dochody, wydatki, przychody i rozchody, rozumiane zgodnie z określeniami użytymi w ustawie o finansach publicznych. Obecnie wymaga jednak ponownego uporządkowania.

WOJCIECH MISIĄG

W systemie zarządzania środkami publicznymi klasyfikacja budżetowa spełnia kilka bardzo istotnych funkcji. Określa przede wszystkim formalną strukturę budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego – przepisy ustawy o finansach publicznych wskazujące wymaganą szczegółowość budżetu państwa i budżetów samorządowych, tym samym – sprawozdań budżetowych – odwołują się bezpośrednio do kategorii klasyfikacji budżetowej. W „języku" klasyfikacji budżetowej formułowane są też przepisy określające zakres upoważnień do dokonywania zmian planu wydatków budżetowych przez dysponentów środków budżetowych.

Jednocześnie klasyfikacja budżetowa służy określeniu jednolitych schematów prezentacji danych finansowych w księgach rachunkowych niektórych jednostek sektora finansów publicznych, w tym – jednostek budżetowych finansowanych bezpośrednio z budżetu państwa i budżetów samorządowych. Klasyfikacja określa też jednolite schematy prezentacji tych danych w sprawozdaniach budżetowych. Umożliwia to porównywanie danych budżetowych z różnych jednostek i z różnych budżetów, a także – o ile klasyfikacja nie jest zbyt często zmieniana – porównywanie danych w czasie. Jest więc klasyfikacja budżetowa narzędziem o podstawowym znaczeniu dla wszelkich analiz budżetowych, a zatem i dla kształtowania polityki budżetowej.

Warto uświadomić sobie, że corocznie w polskim systemie budżetowym wykonywanych jest wiele milionów operacji

finansowych i bez rozsądnie zaprojektowanego systemu agregacji danych finansowych prowadzenie racjonalnej polityki budżetowej byłoby niemożliwe. Jest też oczywiste, że im lepiej skonstruowana klasyfikacja budżetowa, tym dokładniejsza jest informacja, jaką posługujemy się oceniając efektywność wykorzystania środków publicznych i tworząc założenia polityki finansowej państwa na kolejne lata.

Spróbujemy odpowiedzieć na pytanie, czy klasyfikacja budżetowa – słusznie uważana za jedno z podstawowych narzędzi zapewnienia przejrzystości finansów publicznych – dobrze spełnia przypisywane jej funkcje, czy faktycznie służy zapewnieniu wszystkim zainteresowanym klarownej informacji o zarządzaniu środkami publicznymi. Spróbujemy też wskazać zmiany, jakie w systemie klasyfikacji budżetowej mogą i powinny być wprowadzone, aby lepiej służyła celom, dla jakich została stworzona.

Sprawy przedstawione w tym artykule nie obejmują wszystkich problemów związanych z rolą, jaką dla przejrzystości finansów publicznych odgrywa sposób konstrukcji całego systemu klasyfikacji, ewidencji i sprawozdawczości z zakresu finansów publicznych. Poza zakresem omawianych poniżej zagadnień pozostały – z konieczności – tak istotne kwestie jak na przykład:

- klasyfikacja i prezentacja w ustawie budżetowej dochodów i wydatków budżetu środków europejskich;
- zasady sporządzania sprawozdań przez jednostki sektora finansów publicznych inne niż państwowe i samorządowe jednostki budżetowe.

Problemy te staraliśmy się jednak choćby bardzo skrótowo zasygnalizować przy omawianiu kolejnych elementów klasyfikacji budżetowej. Odrębny fragment artykułu poświęcimy też sposobowi klasyfikacji wydatków publicznych według funkcji i zadań państwa. Klasyfikacja ta – wykorzystywana do prezentacji tzw. układu zadaniowego[1] budżetu państwa – stanowi drastyczny przykład nieprzejrzystości układów klasyfikacyjnych oraz budowanych na ich podstawie dokumentów planistycznych i sprawozdawczych.

Artykuł, ze względu na objętość, nie stanowi pełnego przeglądu niedoskonałości i osobliwości obowiązującej klasyfikacji budżetowej, ani jej pełnej analizy.

W naszym przekonaniu przedstawione poniżej przykłady w wystarczający sposób uzasadniają końcowe oceny i wnioski, dostarczają też mocnych argumentów za podjęciem przez właściwe

[1] Zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy o finansach publicznych termin „układ zadaniowy" oznacza zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary jego działań, oraz:
a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów,
b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione – wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów;
W planach działalności ministrów właściwych do spraw poszczególnych działów administracji rządowej, w ramach podzadań, wyodrębniane są dodatkowe działania.

organy administracji rządowej prac nad gruntowną przebudową klasyfikacji budżetowej.

Pewne sugestie dotyczące kierunków tej przebudowy wskazaliśmy w końcowej części artykułu.

Nie było jednak naszym zamiarem prezentowanie w tym miejscu szczegółowej koncepcji nowej klasyfikacji.

Podstawy prawne

Formalną podstawę dla wprowadzenia klasyfikacji budżetowej stanowią przepisy ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[2] (dalej także ufp), zgodnie z którymi:

• dochody publiczne, wydatki publiczne, przychody jednostek sektora finansów publicznych pochodzące z prowadzonej przez nie działalności oraz z innych źródeł oraz niepodlegające zwrotowi środki pochodzące ze źródeł zagranicznych, klasyfikuje się według:
– działów i rozdziałów – określających rodzaj działalności;
– paragrafów – określających rodzaj dochodu, przychodu lub wydatku oraz niepodlegających zwrotowi środków pochodzących ze źródeł zagranicznych;
– dodatkowej klasyfikacji wskazujących kody wydatków strukturalnych (art. 39 ust. 1 i 2);

• przychody budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych pochodzące:
– ze sprzedaży papierów wartościowych,
– z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa oraz majątku jednostek samorządu terytorialnego,
– ze spłat pożyczek i kredytów udzielonych ze środków publicznych,
– z otrzymanych pożyczek i kredytów,
– z innych operacji finansowych
oraz rozchody na:
– spłaty otrzymanych pożyczek i kredytów,
– wykup papierów wartościowych,
– udzielone pożyczki i kredyty,
– płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa,
– inne operacje finansowe związane z zarządzaniem długiem publicznym i płynnością,
– płatności związane z udziałami Skarbu Państwa w międzynarodowych instytucjach finansowych,

klasyfikuje się według paragrafów określających źródło przychodu lub rodzaj rozchodu (art. 39 ust. 3);

• Minister Finansów określi, w drodze rozporządzenia, szczegółową klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz niepodlegających zwrotowi środków pochodzących ze źródeł zagranicznych oraz szczegółową klasyfikację wydatków strukturalnych (art. 39 ust. 4);

• budżet państwa składa się z części odpowiadających organom władzy publicznej, kontroli państwowej, sądom, trybunałom i innym organom wymienionym w art. 139 ust. 2, administracji rządowej, przy czym dla poszczególnych działów administracji

[2] Dz.U. z 2016 r. poz. 1870, z późn. zm.

rządowej oraz dla urzędów nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów ustala się odpowiednio odrębne części budżetu;
• Minister Finansów ustala, w drodze rozporządzenia, klasyfikację części budżetowych oraz dysponentów części budżetowych (art. 114 ust. 6).

Minister Finansów został też upoważniony – w art. 41 ust. 2, 4 i 5 ustawy o finansach publicznych – do określenia w drodze rozporządzenia wzorów, zasad i terminów sporządzania oraz odbiorców sprawozdań budżetowych oraz sprawozdań „w zakresie ogółu operacji finansowych" jednostek sektora finansów publicznych. Nie sformułowano przy tym w sposób jawny wytycznych co do szczegółowości tych sprawozdań. Pewne wymagania można jednak odczytać z treści innych przepisów ustawy. Jeśli na przykład w art. 182 ust. 3 pkt 1 Rada Ministrów została zobowiązana do podania – w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej – kwoty dochodów, wydatków oraz deficytu lub nadwyżki sektora finansów publicznych, to można uznać, że że wydając rozporządzenie w sprawie sprawozdań „z ogółu operacji finansowych jednostek sektora finansów publicznych" Minister powinien przewidzieć ujmowanie w tych sprawozdaniach danych umożliwiających precyzyjne wyliczenie dochodów i wydatków całego sektora finansów publicznych.

Na podstawie wskazanych powyżej przepisów wydane zostały następujące, obowiązujące obecnie rozporządzenia:

• rozporządzenie Ministra Finansów z 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów[3];
• rozporządzenie Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych[4];
• rozporządzenie Ministra Finansów z 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych[5];
• rozporządzenie Ministra Finansów z 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym[6];
• rozporządzenie Ministra Finansów z 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej[7].

Większość z tych aktów prawnych była już wielokrotnie nowelizowana.

Schemat klasyfikacji budżetowej

Przyjęty w ustawie o finansach publicznych schemat klasyfikacji budżetowej opiera się na założeniu, że każda operacja budżetowa będzie klasyfikowana do odpowiedniej podziałki klasyfikacji budżetowej na podstawie trzech niezależnych od siebie kryteriów:
• rodzaju zadań (sfery działalności państwa), z którym związana jest dana operacja;
• ekonomicznej formy operacji;
• organu administracji publicznej, pod nadzorem którego operacja jest dokonywana,

[3] Dz.U. z 2016 r. poz.1026, z późn. zm.
[4] Dz.U. z 2014 r. poz.1053, z późn. zm.
[5] Dz.U. z 2014 r. poz.1773, z późn. zm.
[6] Dz.U. nr 298 poz.1766, z późn. zm.
[7] Dz.U. z 2016 r. poz.1015, z późn. zm.

przy czym kryterium administracyjne jest stosowane tylko w budżecie państwa.

Kryterium rodzaju działalności odpowiada klasyfikacja według działów i rozdziałów, kryterium ekonomicznego rodzaju operacji – klasyfikacja paragrafowa, a klasyfikacja według części budżetowych – kryterium administracyjnemu. Jak dalej pokażemy, obowiązująca klasyfikacja budżetowa nie w pełni odpowiada takiemu schematowi – będzie to widoczne zwłaszcza w klasyfikacji paragrafowej.

O ile w klasyfikacji wydatków opisany powyżej schemat daje się – mimo wielu odstępstw od ogólnych reguł klasyfikacji – dość łatwo odczytać, to klasyfikacja dochodów odbiega wyraźnie od ogólnych zasad, na jakich budowana miała być klasyfikacja budżetowa. Jak jednak spróbujemy dalej wykazać, największe zagrożenia dla przejrzystości finansów publicznych powstają właśnie w klasyfikacji wydatków. Do niej będziemy się też głównie odwoływać w dalszej części artykułu, pozostawiając omówienie klasyfikacji dochodów w odrębnym rozdziale w końcowej części artykułu.

Działy

Klasyfikacja działowo-rozdziałowa ma „segregować" dochody i wydatki budżetowe, przyjmując za kryterium rodzaj działalności, w związku z którą osiągnięto dany dochód lub wykonano dany wydatek. O roli, jaką w systemie budżetowym przypisuje się klasyfikacji działowej świadczy to, że zarówno w budżecie państwa, jak i w budżetach samorządowych zmiana planu wydatków polegająca na przesunięciach między działami może być – poza ściśle określonymi przypadkami – dokonywana wyłącznie przez organ stanowiący, który budżet uchwalił.

W obowiązującej klasyfikacji działowej wyróżniono 33 działy. Charakterystyczne jest przy tym bardzo duże zróżnicowanie wielkości dochodów i wydatków zaliczanych do poszczególnych działów. W dochodach budżetu państwa (łącznie z budżetem środków europejskich) ponad 90% wydatków zaliczanych jest do jednego działu (756 – „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem"), w strukturze działowej wydatków udziały poszczególnych działów są zróżnicowane od 21,8% dla działu „Różne rozliczenia" i 19,8% dla działu „Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne" do 0,001% dla działu „Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz i wodę".

O ile sposób, w jaki w praktyce określono działową klasyfikację dochodów dość daleko odbiega od ogólnych założeń tej klasyfikacji (do problemu tego powrócimy w dalszej części artykułu), to działowa klasyfikacja wydatków w zasadniczej części skonstruowana została zgodnie z założeniami. Oznacza to, że większość działów wyróżnionych w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie klasyfikacji budżetowej faktycznie grupuje wydatki na zadania publiczne podobnego typu. Taki charakter ma większość wyróżnionych w klasyfikacji działów, w tym – na przykład – działy:

- 010 – „Rolnictwo i łowiectwo",
- 600 – „Transport i łączność",
- 730 – „Nauka",
- 752 – „Obrona narodowa",
- 753 – „Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne",

• 754 – „Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa",
• 750 – „Administracja publiczna",
• 801 – „Szkolnictwo wyższe",
• 851 – „Ochrona zdrowia".
• 852 – „Pomoc społeczna",
• 921 – „Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego".

Klasyfikacja działowa ma jednak również osobliwości. Kilka działów zostało bowiem skonstruowanych w sposób odbiegający od ogólnych reguł i zakłócających klarowny schemat całej klasyfikacji. Zaliczyć należy do nich przede wszystkim:
• dział 710 – „Działalność usługowa",
• dział 751 – „Urzędy naczelnych organów władzy państwowej, kontroli i ochrony prawa oraz sądownictwa",
• dział 756 – „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem",
• dział 758 – „Różne rozliczenia",
• dział 900 – „Gospodarka komunalna i ochrona środowiska".

Jak dalej pokażemy, sposób określenia zakresu podmiotowego tych działów i ich wykorzystanie w procedurach budżetowych jest źródłem istotnych problemów interpretacyjnych i bez wątpienia zaciemnia obraz funkcjonalnej struktury wydatków budżetowych.

Dział 710

W dziale tym klasyfikowane są wydatki odnoszące się do bardzo zróżnicowanych rodzajów zadań państwa. Największe kwoty z działu 710 finansują:
• działalność zarządów gospodarki wodnej,
• usuwanie skutków klęsk żywiołowych,
• zadania publiczne z zakresu geodezji i kartografii,
• zadania publiczne z zakresu nadzoru budowlanego i inwestycyjnego,
• utrzymanie cmentarzy,
• dotacje dla Centrum Badania Opinii Społecznej.

Największy udział w wydatkach mają te związane z gospodarką wodną.

Myląca jest nazwa tego działu – pojęciem „Działalność usługowa" można bowiem objąć wiele zadań państwa zaliczanych do innych działów klasyfikacji budżetowej, trudno też uznać, aby określenie to było cechą łączącą zadania ujmowane w tym dziale. Celowe byłoby nazwanie tego – tak jak to było we wcześniejszych edycjach klasyfikacji – w sposób podkreślający jego rezydualny charakter (np. „Pozostała działalność", „Inne zadania publiczne"), co wyjaśniałoby brak powiązań pomiędzy różnymi zadaniami klasyfikowanymi w tym dziale.

Celowe byłoby również wyłączenie – do odrębnego działu – wydatków związanych z gospodarką wodną i usuwaniem skutków powodzi.

Warto też dodać, że w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za rok 2015 suma wydatków budżetowych w dziesięciu najmniejszych działach, wynosząca (łącznie z budżetem środków europejskich) ok. 1,6 mld zł, jest mniejsza od wydatków w dziale 710, co przeczy jego rezydualnemu charakterowi.

Dział 751

Do działu „Urzędy naczelnych organów władzy państwowej, kontroli i ochrony prawa oraz sądownictwa" zaliczono wszystkie dochody i wydatki organów

(oraz obsługujących te organy urzędów) szczebla centralnego, które nie podlegają Radzie Ministrów. Wykaz tych organów i instytucji został określony w art. 139 ust. 2 i obejmuje:
- Kancelarię Sejmu;
- Kancelarię Senatu;
- Kancelarię Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej;
- Trybunał Konstytucyjny;
- Najwyższą Izbę Kontroli;
- Sąd Najwyższy;
- Naczelny Sąd Administracyjny wraz z wojewódzkimi sądami administracyjnymi;
- Krajową Radę Sądownictwa;
- sądownictwo powszechne;
- Rzecznika Praw Obywatelskich;
- Rzecznika Praw Dziecka;
- Krajową Radę Radiofonii i Telewizji;
- Generalnego Inspektora Ochrony Danych Osobowych;
- Instytut Pamięci Narodowej – Komisję Ścigania Zbrodni przeciwko Narodowi Polskiemu;
- Krajowe Biuro Wyborcze;
- Państwową Inspekcję Pracy.

Takie określenie zakresu podmiotowego działu 751 łamie logikę klasyfikacji działowej, gdyż znajdziemy tam zarówno wydatki, które funkcjonalnie powinny być zaliczone do tych na administrację publiczną, jak i wydatki wymiaru sprawiedliwości (Trybunał Stanu, Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny, wojewódzkie sądy administracyjne, sądy powszechne). Wyłączając wydatki tych instytucji do odrębnego działu, zaniża się więc w budżecie państwa i wydatki na administrację, i wydatki na wymiar sprawiedliwości. Celowe byłoby przyjęcie, że zaliczane obecnie do działu 751 wydatki organów władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej włącza się do właściwych funkcjonalnie działów. Do rozważenia pozostałby wówczas problem ewentualnego wyodrębnienia nowego działu dla organów kontroli państwowej i ochrony prawa.

Dział 756

Został utworzony głównie w celu ewidencjonowania dochodów budżetowych, chociaż są w nim również ujmowane niewielkie wydatki wojewodów (w 2015 r. ok. 7,4 mln zł). Zasadniczy problem związany z tym działem polega na jego bardzo niejasnej strukturze wewnętrznej– trudno jest znaleźć logiczne zasady rządzące wyodrębnieniem rozdziałów i paragrafów. Omówimy to szerzej przy analizie klasyfikacji dochodów budżetowych.

Dział 758

„Różne rozliczenia" – obejmuje bardzo różnorodne wydatki, dla których trudno byłoby znaleźć wspólną cechę. Zalicza się do nich – na etapie planowania budżetowego:
- subwencje dla jednostek samorządu terytorialnego;
- wszystkie rezerwy budżetowe, łącznie z rezerwami tworzonymi w budżetach wojewodów;
- wpłaty do budżetu Unii Europejskiej;
- środki na współfinansowanie (wkład krajowy) do wydatków na zadania ujęte w ogólnopolskich programach operacyjnych oraz w regionalnych programach operacyjnych;
- subwencje dla partii politycznych;
- wydatki tzw. Funduszu Kościelnego;
- wydatki bieżące i inwestycyjne Komisji Nadzoru Finansowego.

W tabeli 1, s. 46 przedstawiono – na podstawie danych z 2016 r. wielkości planowanych i zrealizowanych wydatków w dziale 758. W kolumnach oznaczonych „%" podano udział wydatków w tym dziale do wszystkich wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Widzimy, że w ustawie budżetowej wydatki w dziale 758 stanowią prawie 1/3 wszystkich planowanych wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Ponad 43% wydatków planowanych w dziale 758 stanowią przy tym rezerwy, które w trakcie roku budżetowego podlegają przeniesieniu do innych działów klasyfikacji budżetowej.

W efekcie układ działowy wydatków zrealizowanych w istotny sposób różni się od układu wydatków zaplanowanych. Efekt reklasyfikacji wydatków z działu 758 jest widoczny jeszcze wyraźniej, gdy analizujemy nie wydatki budżetowe, ale wszystkie publiczne, gdyż wówczas zmienia się nie tylko klasyfikacja rezerw budżetowych, lecz również znacznej części wydatków (budżetu „krajowego" i budżetu środków europejskich) związanych z zadaniami wspieranymi przez UE. Nakazuje to daleko posuniętą ostrożność przy porównywaniu danych o planowanych i wykonanych wydatkach publicznych.

Za nieporozumienie uznać należy zaliczenie do działu wydatków Komisji Nadzoru Finansowego (KNF), które powinny być – tak jak w wypadku innych instytucji nadzoru branżowego – klasyfikowane jako wydatki w dziale „Administracja publiczna".

Dział 900 i działy pokrewne

W dziale 900 – „Gospodarka komunalna i ochrona środowiska" połączono ze sobą dwa rodzaje zadań publicznych w pewien sposób ze sobą powiązanych, lecz jednak wyraźnie odrębnych.

Układ klasyfikacji budżetowej byłby na pewno bardziej przejrzysty, gdyby ujmowano je w dwóch odrębnych działach. Szczególne znaczenie miałoby to w wypadku budżetów samorządowych, w których udział wydatków na gospodarkę komunalną jest znacznie większy niż w budżecie państwa i większy niż w całym sektorze finansów publicznych – w 2015 r. wydatki w dziale 900 stanowiły 2,5% wydatków publicznych, w tym:

- 0,2% wydatków budżetu państwa,
- 5,1% wydatków budżetu środków europejskich,
- 7,7% wydatków budżetów jednostek samorządu terytorialnego, co odpowiadało 72,7% wszystkich wydatków publicznych w tym dziale.

Chaos klasyfikacyjny pogłębia jeszcze przypisanie niektórych zadań zarówno z zakresu ochrony środowiska, jak i gospodarki komunalnej do innych działów klasyfikacji budżetowej. I tak:

- wydatki parków narodowych, parków krajobrazowych oraz wydatki na ochronę rezerwatów i pomników przyrody ujęte w dziale 925 – „Ogrody botaniczne i zoologiczne oraz naturalne obszary i obiekty chronionej przyrody", co oznacza rozdzielne traktowanie kwestii ochrony środowiska i ochrony przyrody;
- wydatki na infrastrukturę wodociągową i sanitarną wsi ujęto w dziale 010 – „Rolnictwo i łowiectwo", a szersze zadanie – dostarczanie wody – w dziale 400 – „Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz i wodę";

Tabela 1. **Planowane i zrealizowane wydatki budżetowe w dziale „Różne rozliczenia" w 2016 r.**

Budżet/części	Ustawa budżetowa[1]		Wykonanie	
	mln zł	%	mln zł	%
Budżet państwa i budżet środków europejskich	**140 322,7**	**31,9**	**127 045,0**	**30,8**
Budżet państwa	**96 298,2**	**26,1**	**74 008,9**	**20,5**
Subwencje ogólne dla JST	53 043,0	14,4	53 036,1	14,7
Rezerwy celowe[2]	22 186,0	6,0	0,0	0,0
Środki własne UE	19 243,6	5,2	19 168,4	5,3
Rozwój regionalny	1 089,0	0,3	869,5	0,2
Komisja Nadzoru Finansowego	227,9	0,1	201,3	0,1
Rezerwa ogólna	169,9	0,0	0,0	0,0
Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe[4]	138,7	0,0	116,4	0,0
Wyznania religijne oraz mniejszości narodowe i etniczne[3]	126,2	0,0	145,3	0,0
Wojewodowie	74,0	0,0	171,9	0,0
Skarb Państwa	0,0	0,0	300,0	0,1
Budżet środków europejskich	**44 024,5**	**61,5**	**6 248,3**	**12,1**
Rozwój regionalny	9 270,1	12,9	6 248,3	12,1
Rezerwy celowe	34 754,4	48,5	0,0	0,0

[1] Ustawa budżetowa na rok 2016 (Dz. U. poz.278, z późn. zm.), bez zmian dokonanych w trakcie roku budżetowego
[2] W sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa jako wykonanie wydatków z rezerw zawsze wykazywane jest 0.
[3] Fundusz Kościelny
[4] Subwencje dla partii politycznych

Źródło: Dane Ministerstwa Finansów.

• w dziale 400 ujęto też wydatki związane z dostarczaniem ciepła i energii elektrycznej;
• wydatki na lokalny transport drogowy sklasyfikowano w dziale 600 – „Transport i łączność";
• do tego samego działu zaliczono – co oczywiste – wydatki na utrzymanie dróg publicznych (zarówno dróg krajowych, jak i dróg w zarządzie jednostek samorządu terytorialnego), w dziale 900 pozostawiając jednak wydatki na oświetlenie ulic, placów i dróg;
• wydatki na zakładanie i utrzymanie cmentarzy zaliczono do działu 710 – „Działalność usługowa".

Jak więc widzimy, ustalenie wielkości wydatków publicznych na gospodarkę

komunalną, rozumianą tak, jak się ją zazwyczaj definiuje[8], a nie w wąskim ujęciu odpowiadającym klasyfikacji budżetowej, jest i trudne, i pracochłonne. Sprawozdawczość budżetowa nie obejmuje przy tym pełnych przepływów spółek i wykonujących zadania samorządowe z zakresu gospodarki komunalnej.

Rozdziały

O ile klasyfikacja działowa – niezależnie od wskazanych powyżej uchybień – zbudowana jest logicznie i zgodnie z ogólną koncepcją klasyfikacji budżetowej, to ocena drugiego stopnia klasyfikacji działowej, czyli układu rozdziałów, musi już być znacznie bardziej krytyczna. Całość układu rozdziałów robi wrażenie budowanej nie według z góry przyjętych, jednolitych zasad, lecz złożonej z potrzeb – mniej lub bardziej uzasadnionych – zgłaszanych przez poszczególnych ministrów.

W obowiązującej klasyfikacji wyróżniono 643 rozdziały, dość nierównomiernie rozłożone. Liczba rozdziałów przypadających na jeden dział wynosi od pięciu (dla działów: „Informatyka" i „Obsługa długu publicznego") do pięćdziesięciu dwóch w dziale „Administracja publiczna".

Najbardziej zauważalną niekonsekwencją w układzie rozdziałów klasyfikacyjnych jest fakt, iż w nazwach ponad dwustu rozdziałów użyto nazw pojedynczych jednostek sektora finansów publicznych (np. w rozdziale 02003 – „Biuro Nasiennictwa Leśnego", w rozdziale 85136 – „Narodowy Fundusz Zdrowia") albo nazwy rodzaju jednostek, jak np. w rozdziale 80101 – „Szkoły podstawowe". Uznać to należy za odstępstwo od sformułowanej w art. 39 ust. 1 ustawy o finansach publicznych zasady, według której układ działowo-rozdziałowy klasyfikuje wydatki według rodzajów wykonywanych zadań. Jeśli nawet w wypadku niektórych małych jednostek użycie w nazwie rozdziału nazwy jednostki jest dopuszczalnym skrótem nazwy zadań wykonywanych przez tę jednostkę, to w wielu wypadkach w nazwach rozdziałów użyto nazw jednostek wykonujących mocno zróżnicowane zadania – przykładem mogą być takie nazwy jak: Narodowy Fundusz Zdrowia, Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, Fundusz Pracy czy Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. W ten sposób zacieramy różnice między kryterium rodzaju zadań i kryterium administracyjnym.

Problemy z rozdziałami, których nazwy są tożsame z określeniem pewnej grupy podmiotów sektora finansów publicznych, a nie z konkretnymi zadaniami widoczne są

[8] Por. np. D. Dębski: *Ekonomika i organizacja przedsiębiorstw, cz. 2*, Warszawa 2006, s. 346, definiujący gospodarkę komunalną jako „dział gospodarki narodowej, której celem jest zaspokojenie bieżących i nieprzerwanych potrzeb dla ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych wynikających z zamieszkania ludności". Podobnie definiował gospodarkę komunalną M. Kulesza w artykule: *Gospodarka komunalna – podstawy i mechanizmy prawne*, „Samorząd Terytorialny" nr 7–8/2012, s.10. W art. 6 ust. 2 ustawy z 20.12.1996 o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2016 r. poz. 573, z późn.zm.) gospodarkę komunalną opisano stwierdzając, iż obejmuje ona w szczególności „zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych".

nie tylko przy bardzo dużych podmiotach o złożonej strukturze zadań, lecz również w jednostkach mniejszych, powołanych do wykonywania jednorodnych zadań. Przykładem może tu być wspomniany wcześniej rozdział 80101 – „Szkoły podstawowe". Na pozór wydaje się, że w sprawozdaniach budżetowych szkół podstawowych wszystkie wydatki powinny być klasyfikowane w tym rozdziale. Tak jednak nie jest – część wydatków ponoszonych przez szkoły podstawowe jest bowiem klasyfikowana w innych rozdziałach – takich jak:
• 80103 – „Oddziały przedszkolne w szkołach podstawowych",
• 80113 – „Dowożenie dzieci do szkół",
• 80148 – „Stołówki szkolne i przedszkolne",
• 80150 – „Realizacja zadań wymagających stosowania specjalnej organizacji nauki i metod pracy dla dzieci i młodzieży w szkołach podstawowych, gimnazjach, liceach ogólnokształcących, liceach profilowanych i szkołach zawodowych oraz szkołach artystycznych".

Pozostała działalność w klasyfikacji rozdziałowej

W klasyfikacji rozdziałowej w większości działów utworzono rozdział o nazwie „Pozostała działalność". Sam fakt utworzenia takich rozdziałów nie budzi wątpliwości – są one niezbędne do tego, aby każdy dochód lub wydatek z pewnego działu mógł w nim znaleźć „swój" rozdział, a klasyfikacja obejmowała wszystkie możliwe wydatki publiczne.

Wątpliwości budzą jednak – w wypadku niektórych działów – proporcje wydatków w rozdziale „Pozostała działalność" do ogółu wydatków w danym dziale. Problem ten ilustruje tabela 2, s. 49, w której przedstawiono – na danych z 2016 roku – dane o wydatkach w tych działach, w których udział „pozostałych wydatków" był największy.

Przykład działu „Leśnictwo" uznać należy za oczywisty absurd klasyfikacyjny. W innych działach proporcje wydatków pozostałych do ogółu wydatków nie są już tak spektakularne, jednak udział wydatków pozostałych na poziomie 36% – tak jak w dziale „Przetwórstwo przemysłowe" czy ok. 20% w dziale „Pozostałe zadania z zakresu polityki społecznej" – również uznać należy za zbyt wysoki. Zauważmy też duże – w wartościach bezwzględnych – kwoty pozostałych wydatków w innych działach

Paragrafowa klasyfikacja wydatków

Paragrafowa klasyfikacja wydatków grupuje wydatki o tym samym charakterze ekonomicznym – niezależnie od typu zadania, któremu one służą. Pozwala więc wyodrębnić – w ewidencji i sprawozdawczości – wydatki na:
• dotacje celowe,
• dotacje przedmiotowe,
• stypendia dla uczniów,
• wynagrodzenia osobowe,
• dodatkowe wynagrodzenia roczne (tzw. „trzynastki"),
• zakupy materiałów i wyposażenia,
• zakupy energii,
• zakupy inwestycyjne,
• wpłaty do budżetu Unii Europejskiej obliczane na podstawie dochodu narodowego brutto.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z 2 marca 2010 r. załącznik zawierający paragrafową klasyfikację wydatków nosi tytuł

Tabela 2. **Wydatki budżetowe w rozdziałach „Pozostała działalność" w 2016 r.**

Działy	Budżet państwa		Budżet państwa i budżet środków europejskich	
	mln zł	%	mln zł	%
Ogółem	**7 533,3**	**2,1**	**9 908,5**	**2,4**
w tym:				
Leśnictwo	7,9	74,1	22,3	89,0
Przetwórstwo przemysłowe	91,2	9,9	1 226,8	36,0
Pozostałe zadania z zakresu polityki społecznej	1 287,6	25,3	1 358,5	20,5
Kultura fizyczna	52,1	17,7	52,1	17,7
Ochrona zdrowia	923,4	11,2	1 124,5	13,3
Administracja publiczna	1 257,2	9,5	1 355,7	9,8

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa na rok 2016.

„Klasyfikacja paragrafów wydatków i środków (z objaśnieniami)". Dodanie w tytule „i środków" uznać należy za nieporozumienie – klasyfikacja „środków", przez co rozumie się wpływy z pomocy zagranicznej, powinna być elementem klasyfikacji dochodów, a nie wydatków.

Kodowe numery paragrafów są czterocyfrowe, przy czym:

- pierwsze trzy cyfry tworzą właściwy numer paragrafu;
- czwarta cyfra – opisana w dalszej części artykułu – określa sposób finansowania wydatku: symbolem „0" oznacza się wydatki na zadania finansowane bez wykorzystania środków zagranicznych, pozostałe oznaczają rodzaj środków zagranicznych i dodatkowo pozwalają na odróżnienie wkładu krajowego od wydatków podlegających refundacji ze środków zagranicznych.

W całej klasyfikacji paragrafowej wydatków wyróżniono ponad 160 trzycyfrowych symboli paragrafów.

Sposób grupowania wydatków (definicje symboli trzycyfrowych) nie jest do końca logiczny – zdarzają się wypadki ustalania różnych numerów paragrafów dla takich samych wydatków ponoszonych przez różne jednostki, wskazać też można przykłady nadmiernej agregacji, czyli ujmowania pod tym samym numerem paragrafu wydatków o bardzo zróżnicowanym charakterze. Te słabości klasyfikacji paragrafowej zilustrować można następującymi przykładami.

Paragraf 302 – wydatki osobowe niezaliczone do wynagrodzeń

Do tego samego paragrafu klasyfikowane są wydatki bardzo różnego rodzaju:

- świadczenia rzeczowe, wynikające z przepisów dotyczących bezpieczeństwa i higieny pracy (w tym profilaktyczne posiłki i napoje) oraz ekwiwalenty za te świadczenia;
- ekwiwalenty za pranie odzieży roboczej wykonywane przez pracowników;

• ekwiwalenty za używanie własnej odzieży i obuwia roboczego;
• ekwiwalenty pieniężne za użyte przy wykonywaniu pracy narzędzia, materiały lub sprzęt, stanowiące własność wykonawcy;
• zasiłki na zagospodarowanie i zasiłki osiedleniowe, z wyłączeniem zasiłków na zagospodarowanie nauczycieli;
• dodatki mieszkaniowe i wiejskie dla nauczycieli;
• środki wydawane pracownikom do spożycia wyłącznie w czasie wykonywania pracy;
• wartość umundurowania, jeśli obowiązek jego noszenia wynika z obowiązujących ustaw;
• wypłaty dokonywane na rzecz twórców wynalazków, projektów racjonalizatorskich i wzorów użytkowych oraz nagrody związane z tymi projektami;
• nagrody za osiągnięcie wymiernych efektów ekonomicznych wdrażania nowych rozwiązań technicznych i organizacyjnych, będących wynikami prac badawczych;
• określone ustawowo: odprawy pieniężne, odszkodowania, rekompensaty lub inne świadczenia z powodu ogłoszenia upadłości lub likwidacji pracodawcy albo restrukturyzacji zatrudnienia z przyczyn niedotyczących pracowników;
• odszkodowania za przedmioty utracone lub uszkodzone wskutek wypadku przy pracy;
• wypłacone odszkodowania w sprawach o roszczenia ze stosunku pracy;
• wypłaty przeznaczone na pomoc zdrowotną dla nauczycieli;
• świadczenia przysługujące mianowanym urzędnikom państwowym w razie rozwiązania stosunku pracy, w wypadku reorganizacji urzędu lub jego likwidacji;
• świadczenia przysługujące urzędnikom służby cywilnej w wypadku likwidacji urzędu,
• odprawy pośmiertne;
• świadczenia przysługujące członkom służby zagranicznej oraz pracownikom zatrudnionym zgodnie z polskim prawem, wykonującym obowiązki służbowe w placówkach zagranicznych.

Paragraf 312 – świadczenia społeczne

Równie obszerny jest paragraf 312, w którym ujmuje się:
• emerytury i renty;
• świadczenia z tytułu ubezpieczeń społecznych pokrywane ze środków państwowych funduszów celowych;
• świadczenia wypłacane ze środków Funduszu Pracy;
• zapomogi dla podopiecznych;
• zasiłki dla rodzin osób odbywających służbę wojskową;
• pomoc pieniężną dla rodzin zastępczych;
• pomoc dla osób, które osiągnęły pełnoletność w rodzinie zastępczej;
• pomoc dla osób pełnoletnich opuszczających jednostki pomocy społecznej;
• zaopatrzenie inwalidów w przedmioty ortopedyczne;
• doraźne zaopatrzenie inwalidów w sprzęt domowy, bieliznę, pościel, odzież i inne;
• świadczenia wypłacane w ramach pomocy społecznej;
• dodatki mieszkaniowe;
• zasiłki rodzinne i dodatki do zasiłków rodzinnych, zasiłki pielęgnacyjne oraz świadczenia pielęgnacyjne;
• świadczenia społeczne, zlecone do wypłaty, podlegające finansowaniu ze środków budżetu państwa, między innymi ryczałty energetyczne, dodatki

kombatanckie, świadczenia dla osób deportowanych;
• uposażenia sędziów i prokuratorów w stanie spoczynku oraz uposażenia rodzinne;
• świadczenie pieniężne z budżetu państwa dla medalistów igrzysk olimpijskich, paraolimpijskich, igrzysk głuchych oraz zawodów „Przyjaźń 84".

Wydatki inwestycyjne

W wypadku wydatków inwestycyjnych sytuacja jest odwrotna – o ile w paragrafach 302 i 312 mamy do czynienia z nadmierną agregacją wydatków, to w wypadku wydatków inwestycyjnych dokonano zbędnego podziału jednej kategorii wydatków pomiędzy kilka paragrafów, ustanawiając paragrafy:
• 605 – wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych;
• 607 – wydatki inwestycyjne samorządowych zakładów budżetowych;
• 611 – wydatki inwestycyjne państwowych funduszy celowych;
• 613 – wydatki inwestycyjne pozostałych jednostek.

W analogiczny sposób na cztery paragrafy rozdzielono wydatki na zakupy inwestycyjne.

Grupy paragrafów

Klasyfikacja paragrafowa – tak jak klasyfikacja wydatków według rodzajów zadań – jest dwupoziomowa. Niższy szczebel agregacji tworzą opisane powyżej paragrafy, a poziom wyższy –siedem grup paragrafów:
• dotacje i subwencje;
• świadczenia na rzecz osób fizycznych;
• wydatki bieżące jednostek budżetowych;
• wydatki majątkowe;
• wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa;
• wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA);
• środki własne Unii Europejskiej.

Taki układ grup paragrafów koresponduje z treścią art. 116 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, w którym ustalono, iż „wydatki budżetu państwa ujmuje się w załączniku do ustawy budżetowej w podziale na części, działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej wydatków oraz grupy wydatków" oraz art. 124, w którym podział na grupy został zdefiniowany. Przepisy te określają więc nie tylko sposób agregacji paragrafów klasyfikacyjnych, ale i przesądzają o sposobie prezentacji (szczegółowości) planu wydatków budżetu państwa w ustawie budżetowej.

Powiązanie grup paragrafów z opisaną powyżej klasyfikacją paragrafów polega na tym, że:
• wszystkie paragrafy z końcową (czwartą) cyfrą 1, 2, 5, 6, 7, 8 i 9 zaliczane są do grupy 6;
• pozostałe paragrafy zaliczane są do jednej z grup 1–5 lub 7 w zależności od trzycyfrowego oznaczenia paragrafu.

Sposób określenia grup wydatków, a w konsekwencji – ustalenie sposobu prezentacji wydatków w ustawie budżetowej i w sprawozdawczości budżetowej rażąco narusza zasady przejrzystości finansów publicznych. Na potwierdzenie tej tezy wskazać można dwa najważniejsze argumenty.

1. Zastosowanie do podziału wydatków na grupy paragrafowe dwóch różnych kryteriów – rodzaju wydatku (dla grup 1–5 i 7) oraz sposobu finansowania wydatku (dla grupy 6) powoduje, że ani z ustawy budżetowej, ani z tabelarycznego sprawozdania z wykonania budżetu państwa, sporządzanego w układzie analogicznym jak budżet państwa uchwalony w ustawie budżetowej, nie można odczytać pełnych wartości takich kategorii wydatków jak dotacje, czy wydatki majątkowe, gdyż ich części przypisane są do grup wydatków właściwych dla danego rodzaju wydatków – a część – do zbiorczej grupy 6.
2. W grupie wydatków 4 – „Wydatki majątkowe" oraz w grupie 6 ujmowane są zarówno wydatki „własne" państwowych jednostek budżetowych, transfery do innych jednostek sektora finansów publicznych oraz dotacje na rzecz instytucji spoza tego sektora. Uniemożliwia to ustalenie wartości wielu ważnych parametrów budżetowych, a w szczególności proporcji podziału wydatków budżetu państwa na transfery wewnątrz sektora finansów publicznych oraz wydatki budżetu państwa będące jednocześnie wydatkami sektora finansów publicznych, czyli wydatki kierowane do podmiotów spoza tego sektora.

Dodać też należy, że w ustawie budżetowej podział wydatków na grupy paragrafów stosowany jest tylko w „krajowej" części budżetu państwa[9] – wydatki budżetu środków europejskich prezentowane są – zgodnie z art. 119 ust. 2 ustawy o finansach publicznych – tylko w układzie części, działów i programów finansowanych z udziałem UE.

„Czwarta cyfra"

Koncepcja „czwartej cyfry" kodowego symbolu paragrafu miała jasno zdefiniowany cel – uznano, że uwzględnienie w oznaczeniu paragrafu sposobu finansowania wydatku i jego powiązania z realizacją zadań wspieranych finansowo zagranicznymi środkami pomocowymi będzie umożliwiać proste wyodrębnienie trzech kategorii wydatków:
- wydatków na zadania (projekty) finansowane w całości ze środków krajowych;
- podlegających refundacji wydatków na zadania wspierane zagranicznymi środkami pomocowymi;
- wydatków stanowiących wkład krajowy (współfinansowanie) wydatków na zadania wspierane zagranicznymi środkami pomocowymi;

przy czym czwarta cyfra numeru paragrafu miała również identyfikować typ środków pomocowych finansujących dany wydatek – na przykład czwarta cyfra „1" oznacza wydatki podlegające refundacji ze środków bezzwrotnych pochodzących z Unii Europejskiej, a cyfra „2" – krajowe współfinansowanie wydatków na zadania wspierane środkami bezzwrotnymi pochodzącymi z Unii Europejskiej.

[9] Określenia „krajowa część budżetu państwa" używamy dla zamieszczanego w ustawie planu finansowego obejmującego te dochody i wydatki budżetu państwa, które nie zostały ujęte w budżecie środków europejskich. Określenie to nie jest zresztą ścisłe – w budżecie „krajowym" (w ustawach budżetowych po 2009 r. nazywanym *budżetem państwa*) są bowiem – oprócz dochodów pochodzących ze źródeł krajowych i wydatków finansowanych z tych środków – ujmowane są również pochodzące z budżetu

Koncepcja „czwartej cyfry" ma jednak zasadniczą wadę, gdyż w praktyce zmusza ona do:

- ewidencjonowania każdego wydatku na zadania finansowane z udziałem środków zagranicznych jako dwóch odrębnych wydatków, zaliczanych do dwóch różnych paragrafów;
- ujmowania w ewidencji księgowej, a w konsekwencji również w sprawozdawczości budżetowej, fikcyjnych danych.

Problem polega na tym, że w momencie dokonywania wydatku finansującego zadanie wspierane środkami pomocowymi (np. pochodzącymi z budżetu UE) beneficjent nie zna jeszcze faktycznych proporcji wydatków, które zostaną mu zrefundowane i które będą musiały zostać sfinansowane ze środków własnych. Umowy o wsparcie wykonania pewnego zadania środkami Unii są konstruowane w ten sposób, że w momencie uruchamiania zadania określone są dwa istotne parametry:

- maksymalna kwota dofinansowania ze środków unijnych;
- maksymalny udział środków Unii Europejskiej w finansowaniu wydatków kwalifikowalnych[10] poniesionych na realizację zadania.

Faktyczne proporcje finansowania unijnego i współfinansowania (wkładu własnego) można jednak ustalić dopiero po zamknięciu i ostatecznym rozliczeniu zadania. Zależą one bowiem nie tylko od parametrów zapisanych w umowie, lecz również od takich czynników, jak faktyczne koszty wykonywania przedsięwzięcia oraz wyniki oceny kwalifikowalności wydatków przedstawionych do refundacji. W momencie księgowania dokonanego wydatku można więc jedynie posługiwać się przybliżonymi proporcjami podziału wydatków na część refundowaną i współfinansowanie.

Problem „czwartej cyfry" można łatwo rozwiązać zmieniając nieco koncepcję sposobu oznaczania w klasyfikacji paragrafowej źródła finansowania wydatku. Gdyby czwarta cyfra identyfikowała jedynie sposób finansowania całego zadania, bez wskazywania jaka część wydatku podlegać będzie refundacji, uniknęlibyśmy konieczności ustalania *a priori* proporcji finansowania, a podział wydatku na kwotę refundowaną i wkład własny można byłoby i tak ustalić *ex post*, porównując dokonane wydatki z dochodami uzyskanymi jako refundacja ze środków unijnych.

Taki sposób ewidencji wydatków na projekty unijne byłby i prostszy, i bardziej rzetelny.

UE dochody finansujące zadania tzw. pomocy technicznej oraz wydatki na pomoc techniczną. Problem relacji pomiędzy budżetem państwa i budżetem środków europejskich ma swą przyczynę w tym, że w ustawach budżetowych na lata 2010–2017 budżet środków europejskich traktowany jest jako plan finansowy odrębny od budżetu państwa, chociaż z ustawy o finansach publicznych wynika, że budżet środków europejskich stanowi fragment budżetu państwa. NIK wielokrotnie sygnalizowała już problem oczywistej niezgodności układu ustaw budżetowych uchwalanych po 2009 r. z przepisami ustawy o finansach publicznych.

[10] Wydatkami kwalifikowalnymi nazywa się wydatki, które zgodnie z przepisami unijnymi mogą podlegać refundacji. Kryteria kwalifikowalności mogą być uzależnione od rodzaju realizowanego zadania oraz od tego, z jakiego unijnego funduszu dane zadanie jest wspierane.

Klasyfikacja dotacji na zadania publiczne zlecone dla JST i NGO

Innym istotnym problemem związanym z klasyfikacją wydatków budżetowych jest sposób ujęcia w ewidencji i sprawozdawczości budżetowej wydatków na zadania z zakresu administracji rządowej, zlecane do wykonania – bądź to na mocy ustaw, bądź też na mocy porozumień lub umów – jednostkom samorządu terytorialnego i organizacjom pozarządowym. Zgodnie z przyjętymi regułami klasyfikacyjnymi wydatki te zaliczane są do dotacji, co – naszym zdaniem – poważnie zniekształca obraz struktury wydatków zaniżając faktyczne koszty wykonywania zadań przez administrację rządową.

Dotacje, jako kategoria ekonomiczna, oznaczają pomoc udzielaną przez dotującego beneficjentowi. Inaczej mówiąc – dotacje są świadczeniami jednostronnymi, co oczywiście nie wyklucza możliwości nałożenia na beneficjenta (podmiot dotowany) pewnych obowiązków i ograniczeń związanych z faktem otrzymania wsparcia ze środków publicznych. Dotacja wypłacana jako zapłata za wykonanie zadania, które kompetencyjnie należy do administracji rządowej, nie jest jednak świadczeniem jednostronnym, gdyż w zamian za otrzymaną dotację podmiot dotowany zobowiązuje się do wykonania pewnego zadania podmiotu dotującego. Taka dotacja nie jest więc formą państwowego wsparcia dla podmiotów wykonujących społecznie użyteczne zadania własne, lecz ukrytą formą zapłaty za usługę świadczoną na rzecz instytucji udzielającej dotacji. Wydatki te nie powinny więc być traktowane jak dotacje, lecz zaliczane do wydatków bieżących instytucji zlecających wykonanie ich zadań przez podmioty spoza sektora rządowego. Dodać warto, że problem takich quasi-dotacji zostałby w znaczącej mierze zredukowany gdyby zrealizowano od dawna zgłaszany postulat przekształcenia zadań z zakresu administracji rządowej zlecanych jednostkom samorządu terytorialnego na mocy ustaw w obligatoryjne zadania własne odpowiednich jednostek samorządowych.

Makroproporcje budżetowe

Terminem makroproporcje budżetowe określać będziemy najważniejsze parametry charakteryzujące globalne rozmiary oraz strukturę dochodów i wydatków budżetu państwa, takie jak:

- relacje dochodów, wydatków i deficytu budżetu państwa do produktu krajowego brutto;
- udział podatków pośrednich i podatków bezpośrednich w dochodach budżetu państwa;
- udział w wydatkach budżetu państwa:
  - wydatków majątkowych;
  - wydatków „własnych" (wynagrodzeń, wydatków rzeczowych i inwestycji) instytucji sektora rządowego;
  - transferów środków budżetowych do innych jednostek sektora finansów publicznych (transferów wewnętrznych);
  - wydatków o charakterze jednostronnych (nieodpłatnych) świadczeń na rzecz podmiotów spoza sektora finansów publicznych, takich jak dotacje dla przedsiębiorstw i organizacji pozarządowych oraz świadczenia na rzecz osób fizycznych;
  - składek na rzecz organizacji międzynarodowych;
  - wydatków na obsługę długu Skarbu Państwa.

Analiza tych wskaźników i ich zmian w kolejnych latach ma kluczowe znaczenie dla oceny roli, jaką budżet państwa odgrywa w gospodarce, pozwala też na identyfikację realnych priorytetów budżetowych (często istotnie różniących się od priorytetów formalnie deklarowanych), daje też podstawy do oceny stabilności finansów państwa i perspektyw rozwojowych. Od dobrze skonstruowanej klasyfikacji budżetowej powinniśmy więc wymagać, aby dawała możliwości prostego wyznaczenia – zarówno na etapie planowania budżetowego, jak i przy ocenie *ex post* wykonania budżetu państwa – wartości wymienionych parametrów.

Wartości niektórych ze wskazanych powyżej wskaźników można łatwo odczytać z wielkości zawartych w ustawie budżetowej i z prognoz makroekonomicznych w uzasadnieniu do niej. Okazuje się jednak, że konstrukcja klasyfikacji budżetowej i obowiązujący – na mocy ustawy o finansach publicznych i przyjętej praktyki – schemat prezentacji planu wydatków budżetu państwa uniemożliwiają odczytanie z ustawy budżetowej większości parametrów wymienionych powyżej w punkcie c. Oznacza to w szczególności, że z ustawy nie można odczytać wielkości wydatków ponoszonych na funkcjonowanie organów państwa, nie można też oddzielić transferów kierowanych z budżetu państwa do innych jednostek sektora finansów publicznych od wydatków redystrybucyjnych przeznaczonych dla podmiotów spoza sektora.

Przyczyny takiego stanu rzeczy wyjaśniliśmy przy omawianiu sposobu konstrukcji grup paragrafów. Tu dodać jeszcze należy, że wskazanych powyżej makroproporcji budżetowych nie można ustalić nie tylko na podstawie sprawozdania z wykonania budżetu państwa, ale również bardziej szczegółowego zestawienia wydatków, sporządzonego z wyodrębnieniem wszystkich paragrafów. Problem polega na tym, że co najmniej dwa paragrafy, w których planowane są znaczące kwoty wydatków budżetowych:

- paragraf 200 – dotacje celowe w ramach programów finansowanych z udziałem środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, z wyłączeniem dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego;
- paragraf 620 – dotacje celowe (inwestycyjne) w ramach programów finansowanych z udziałem środków pochodzących ze źródeł zagranicznych niepodlegających zwrotowi, z wyłączeniem dotacji dla jednostek samorządu terytorialnego;

obejmują zarówno transfery wewnątrz sektora finansów publicznych (dotacje dla innych niż jednostki samorządu terytorialnego podmiotów sektora finansów publicznych), jak i podmiotów spoza tego sektora, będące ostatecznymi wydatkami sektora finansów publicznych.

Części budżetowe

Częściami budżetowymi są wyodrębnione fragmenty budżetu państwa, obejmujące dochody i wydatki budżetu państwa realizowane przez jednostki podległe jednemu organowi administracji publicznej. Charakterystyczną cechą części budżetowej jest to, że wszystkie wydatki budżetowe w ramach części realizowane są za pośrednictwem jednego rachunku bankowego, zasilanego z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa, którym dysponuje

minister finansów. Wydatki w ramach jednej części budżetowej realizowane są albo z rachunku części budżetowej, którym dysponuje właściwy organ administracji publicznej (dysponent główny), albo z rachunków podległych dysponentowi głównemu dysponentów drugiego i trzeciego stopnia.

Zgodnie z art. 114 ust. 1 ustawy o finansach publicznych części budżetowe są tworzone dla organów władzy publicznej, kontroli państwowej, sądów, trybunałów i innych organów wymienionych w art. 139 ust. 2[11] ustawy o finansach publicznych i dla organów administracji rządowej, przy czym dla poszczególnych działów administracji rządowej oraz urzędów nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów ustala się odpowiednio odrębne części budżetu. Na podstawie art. 114 ust. 2 ustawy o finansach publicznych w odrębnych częściach budżetowych ujmuje się środki europejskie oraz realizowane przez Ministra Finansów dochody, wydatki, przychody i rozchody na:

- subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego,
- rezerwę ogólną,
- rezerwy celowe,
- obsługę długu Skarbu Państwa[12],
- środki własne Unii Europejskiej,
- przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa.

Ustawa o finansach publicznych dopuszcza ponadto utworzenie odrębnych części budżetowych dla:

- urzędów centralnych nadzorowanych przez ministra;
- państwowych jednostek organizacyjnych, niebędących organami władzy lub administracji rządowej;
- zadań ogólnych, jeżeli wyodrębnienie części jest uzasadnione koniecznością zapewnienia bieżącej kontroli dochodów lub wydatków – przepis ten, formułujący dość ogólne i nie do końca jasne kryteria tworzenia dodatkowych części budżetowych – nie jest jednak obecnie wykorzystywany w zakresie szerszym niż wynikałoby to z przytoczonego powyżej art. 114.

Klasyfikację części budżetowych określa Minister Finansów. Obecnie obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów[13]. W rozporządzeniu wyróżniono 155 części budżetowych, z kwotami wydatków od kilku milionów do kilkudziesięciu miliardów złotych.

W założeniach klasyfikacja według części budżetowych służy podziałowi dochodów i wydatków według kryterium administracyjnego. W ramach jednej części budżetowej powinny więc być ujmowane dochody i wydatki realizowane przez jednostki budżetowe podlegające temu samemu dysponentowi głównemu. W praktyce obowiązujący układ części budżetowych i – co ważniejsze – zasady wyodrębniania części budżetowych – nie w pełni odpowiadają

[11] Por. przypis 2, s. 9.
[12] Do 2015 r. wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa ujmowane były w dwóch odrębnych częściach budżetowych – oddzielnie dla długu zagranicznego i oddzielnie dla długu krajowego.
[13] Dz.U. z 2016 r. poz.1026, z późn. zm.

temu założeniu, a układ części budżetowych jest mniej klarowny niż należało oczekiwać. Ocenę taką można uzasadnić następującymi przykładami.

Klasyfikacja części a ustawa o działach administracji rządowej

Relacje między klasyfikacją części budżetowych a podziałem kompetencji administracji rządowej na działy administracji rządowej określone w ustawie z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej, regulują przepisy:

- art. 114 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym „dla poszczególnych działów administracji rządowej oraz dla urzędów nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów ustala się odpowiednio odrębne części budżetu";
- art. 3 ust. 2 ustawy o działach administracji rządowej, zgodnie z którym podział ministerstwa na komórki organizacyjne dokonywany na podstawie przepisów ustawy z 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów[14] „uwzględnia podział na działy w ten sposób, że działowi odpowiada w całości jeden lub więcej departamentów".

Jeśli więc jednej osobie przypisano kompetencje ministra właściwego do spraw dwóch (lub więcej niż dwóch) działów administracji rządowej, to:

- osoba ta będzie dysponentem głównym dla kilku oddzielnych części budżetowych;
- wydatki urzędu (ministerstwa) obsługującego ministra zostaną rozdzielone – zgodnie z zasadą określoną w art. 3 ust. 2 ustawy o działach administracji rządowej – pomiędzy części budżetowe utworzone dla działów administracji rządowej – oznacza to w szczególności, że te komórki organizacyjne ministerstwa, których zakres działania obejmuje sprawy kilku działów administracji rządowej (takie jak np. gabinet ministra, departament prawny, departament budżetowy) zostaną arbitralnie przypisane do oddzielnych części „działowych".

Rozwiązanie to trudno uznać za udane. Powoduje ono z jednej strony istotne komplikacje w procedurach księgowych i sprawozdawczych (konieczność wydzielenia ewidencji księgowej dla odrębnych części budżetowych i ich powiązanie z księgowością ministerstwa jako jednostki budżetowej, arbitralny podział między działy administracji rządowej departamentów „horyzontalnych"), nie dając przy tym żadnych istotnych korzyści. Zauważmy, że gdyby powrócono do koncepcji powiązania części budżetowej z ministerstwami, a nie z działami administracji rządowej, to strukturę wydatków ministerstwa według rodzajów wykonywanych zadań będzie można łatwo odczytać analizując układ wydatków według działów klasyfikacji budżetowej.

Warto też zauważyć, że w wypadku wielu działów administracji rządowej znaczące kwoty wydatków ujmowane są w częściach budżetowych innych niż ta, której dysponentem jest minister właściwy w sprawach danego działu. Wyodrębnienie części budżetowej odpowiadającej działom

[14] Dz.U. z 2012 r. poz.392, z późn. zm.

administracji rządowej nie daje więc istotnych korzyści z punktu widzenia przejrzystości budżetu, powoduje natomiast całkiem realne problemy praktyczne. Zauważyć też warto, że układ ministerstw jako funkcjonujących w sposób ciągły jednostek budżetowych okazał się w ostatnich dwudziestu latach znacznie bardziej stabilny od schematów przyporządkowania działów administracji rządowej członkom Rady Ministrów.

Zamieszczone w tabeli 3, s. 59 dane o wykonaniu w 2016 roku budżetu państwa w częściach, których dysponentem był Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego wyraźnie pokazują, że ujęcie w jednej części wszystkich wydatków z części 28 i 38 nie zaciemniłoby obrazu budżetu, pozwalając jednocześnie uniknąć kolejności podziału – z konieczności dość arbitralnego – wydatków na administrację publiczną pomiędzy budżet nauki i budżet szkolnictwa wyższego. Przypomnieć też należy, że kwota wydatków na szkolnictwo wyższe w części 38 („Szkolnictwo wyższe") nie jest pełną kwotą wydatków budżetowych na te zadania – wydatki na szkolnictwo wyższe ponoszono również w innych częściach budżetowych, w tym w budżetach resortów obrony narodowej, kultury i dziedzictwa narodowego, spraw wewnętrznych, zdrowia, Polskiej Akademii Nauk.

Część 19

W kontekście przedstawionych powyżej rozważań warto zwrócić uwagę na inną osobliwość klasyfikacji części budżetowych, jaką jest część 19 – „Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe". W części tej ujmowane są wydatki budżetu państwa finansujące działalność Ministerstwa Finansów, działalność służb skarbowych podległych Ministrowi Finansów (izby i urzędy skarbowe, urzędy kontroli skarbowej, urzędy celne), obsługę gwarancji udzielanych przez BGK (ok. 3,8% wydatków w części 19), a także dotacje i subwencje wypłacane przez Ministra Finansów i stanowiące mniej niż 1,2% wydatków w tej części.

Część 19 jest jedyną, która została utworzona niezgodnie z przywoływanym już przepisem art. 114 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, nakazującym ustalanie odrębnych części budżetu dla wszystkich działów administracji rządowej. Ustawa o działach administracji rządowej nakazuje wprawdzie (w art. 4 ust. 4) ustanowienie jednej osoby (Ministra Finansów) ministrem właściwym dla trzech działów administracji rządowej („Budżet", „Finanse publiczne" i „Instytucje finansowe"), lecz nie daje to podstawy do odejścia w tym wypadku od reguły określonej w art. 114 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Zauważyć warto, że we wszystkich innych wypadkach, w których jedna osoba pełni funkcje ministra właściwego dla więcej niż jednego działu administracji rządowej, dla każdego z tych działów utworzono – zgodnie z ustawą – odrębną część budżetową.

Nie ma powodu, aby kwestionować racjonalność takiego rozwiązania. Charakterystyczne jest jednak to, że Minister wolał zdecydować się na przyjęcie w resorcie finansów rozwiązania w oczywisty sposób niezgodnego z obowiązującą ustawą, nie podejmując próby zainicjowania modyfikacji ustawy o finansach publicznych.

Regionalne Izby Obrachunkowe

Dla wszystkich szesnastu regionalnych izb obrachunkowych (RIO) utworzono jedną

Tabela 3. **Wykonanie budżetu państwa w 2016 r. w częściach, których dysponentem był Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego (w mln zł)**

Działy	Części budżetowe		
	28	38	Razem
	Nauka	Szkolnictwo wyższe	
Ogółem	**6 375,4**	**12 775,2**	**19 150,6**
Nauka	**6 041,7**	**–**	**6 041,7**
w tym:			
Działalność statutowa i inwestycyjna jednostek naukowych	11,5	–	11,5
Narodowe Centrum Badań i Rozwoju	2,7	–	2,7
Narodowe Centrum Nauki	1 670,5	–	1 670,5
Administracja publiczna	**35,7**	**–**	**35,7**
Obrona narodowa	**290,0**	**11,5**	**301,5**
Szkolnictwo wyższe	**–**	**12 747,1**	**12 747,1**
w tym:			
Działalność dydaktyczna	–	10 382,2	10 382,2
Pomoc materialna dla studentów i doktorantów	–	1 670,5	1 670,
Pozostała działalność	–	445,4	445,4
Ochrona zdrowia	**–**	**16,7**	**16,7**
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	**8,0**	**–**	**8,0**

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa na rok 2016.

część budżetową, której dysponentem jest minister właściwy do spraw administracji publicznej. Rozwiązanie takie można uzasadnić tym, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych[15] nadzór nad działalnością regionalnych izb obrachunkowych „sprawuje minister właściwy do spraw administracji publicznej na podstawie kryterium zgodności z prawem". Oczywiste jest jednak, iż budżetowe podporządkowanie RIO ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej stwarza możliwość ingerencji rządu w działalność Izb, wykraczającą poza formułę nadzoru sprawowanego wyłącznie na podstawie kryterium zgodności z prawem. Dlatego zasadne byłoby zastosowanie wobec RIO takiego samego rozwiązania jak w stosunku do samorządowych kolegiów odwoławczych

[15] Dz.U. z 2016 r. poz. 561.

(SKO), czyli wyodrębnienia części budżetowych dla wszystkich Izb.

Sądy powszechne

Zasady budżetowego finansowania sądów powszechnych zostały określone w ustawie z 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych[16]. Art. 176 § 1 i art. 177 § 1 tej ustawy stanowią, iż dochody i wydatki sądów powszechnych stanowią w budżecie państwa odrębną część, a dysponentem tej części jest Minister Sprawiedliwości, przy czym na obszarze apelacji zadania i kompetencje dysponowania budżetem sądów, sprawowania kontroli gospodarki finansowej i gospodarowania mieniem Skarbu Państwa wykonuje dyrektor sądu apelacyjnego, bezpośrednio podlegający w tym zakresie Ministrowi. Uzasadnieniem takiego rozwiązania są przepisy[17] dotyczące nadzoru nad działalnością sądów, ustanawiające nadzór szefa resortu sprawiedliwości nad działalnością sądów, polegającą na zapewnieniu odpowiednich warunków techniczno-organizacyjnych oraz majątkowych funkcjonowania sądu i wykonywania przez niego zadań, przy jednoczesnym powierzeniu Sądowi Najwyższemu nadzoru nad działalnością sądów w zakresie orzekania.

W rozporządzeniu Ministra Finansów z 9 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów organizacja finansowania sądów została przedstawiona inaczej, ustanowiono w nim bowiem – pod zbiorczą nazwą „15/00 Sądy powszechne" – odrębne części budżetowe oznaczone symbolami od 15/01 do 15/12 dla Ministerstwa Sprawiedliwości i poszczególnych sądów apelacyjnych. W odrębnym przepisie tego rozporządzenia za dysponenta części 15/00 uznano Ministra Sprawiedliwości, zabrakło natomiast jasnego wskazania dysponentów części 15/02 – 15/12 odpowiadających poszczególnym sądom apelacyjnym.

Przepisy dotyczące budżetów sądów powszechnych budzą bardzo istotne wątpliwości. Mają one źródło zarówno w opisanej powyżej niespójności przepisów dotyczących części budżetowych, z których finansowana ma być działalność sądów powszechnych, jak i z sygnalizowanych już w wypadku RIO zagrożeń związanych z możliwością wykorzystania przez administrację rządową swych kompetencji związanych z budżetem państwa do nieuzasadnionej ingerencji w funkcjonowanie sądów. Dlatego – tak jak w wypadku RIO – celowe wydaje się dokonanie zmian klasyfikacyjnych zmierzających do uniezależnienia gospodarki finansowej sądów od decyzji administracji rządowej – co oczywiście nie wyklucza możliwości utrzymania w dotychczasowym kształcie przepisów odnoszących się do nadzoru nad działalnością administracyjną i finansową.

Alternatywne klasyfikacje działalności

Za nieracjonalne i z punktu widzenia przejrzystości finansów publicznych szkodliwe uznać należy funkcjonowanie

[16] Dz.U. z 2016 r. poz. 2062, z późn. zm.
[17] Art. 7 i 9 ustawy – Prawo o ustroju sądów powszechnych.

w obowiązującym systemie szeroko rozumianej sprawozdawczości budżetowej czterech różnych schematów klasyfikacji wydatków publicznych według zadań państwa. Równolegle z opisanym powyżej układem działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej funkcjonują bowiem:

- klasyfikacja wydatków według działów administracji rządowej, będąca podstawą podziału wydatków pomiędzy części budżetowe, ustalona na mocy ustawy z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej[18];
- klasyfikacja wydatków według funkcji państwa, wykorzystywana w tzw. układzie zadaniowym budżetu państwa, ustalona – w aktualnie obowiązującej wersji – rozporządzeniem Ministra Finansów z 20 maja 2016 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej na rok 2017[19], nazywanym często „notą budżetową";
- klasyfikacja wydatków według funkcji sektora instytucji rządowych i samorządowych (COFOG), wprowadzona rozporządzeniem Parlamentu i Rady (UE) z 21 maja 2013 r. nr 549/2013 w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej[20] – według tej klasyfikacji Główny Urząd Statystyczny sporządza zestawienie wydatków publicznych prezentowane – w układzie działów i sekcji (54 kategorie wydatków) na stronach internetowych Urzędu Statystycznego UE (Eurostatu)[21].

Działy administracji rządowej

Powiązanie działów administracji rządowej z klasyfikacją budżetową sprowadza się wyłącznie do tego, iż na mocy art. 114 ust. 1 wymagane jest – z pewnymi wyjątkami – utworzenie odrębnej części budżetowej dla każdego działu[22]. Wydatków w części oznaczonej nazwą działu administracji rządowej nie można jednak utożsamiać z wydatkami na zadania należącymi do danego działu, a w niektórych wypadkach wydatki w części budżetowej oznaczonej nazwą działu stanowią znikomą część wydatków na zadania, które moglibyśmy z tym działem łączyć.

Klasyfikacja zadaniowa

Elementy zadaniowego podejścia do planowania budżetowego i zarządzania środkami publicznymi wdrażane są w Polsce

[18] Dz.U. z 2017 r. poz. 888, z późn. zm. Po ostatnich zmianach mamy obecnie 36 działów administracji rządowej.

[19] Dz.U. poz.735. Schemat układu zadaniowego składa się obecnie z 22 funkcji państwa, podzielonych dalej na zadania i podzadania. W uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej obowiązkowo zamieszcza się zestawienie planowanych wydatków budżetu państwa w podziale na funkcje państwa, zadania i części budżetowe, wraz z planowanymi miernikami stopnia osiągnięcia celów wyznaczonych dla poszczególnych zadań. W sprawie oceny stosowanego układu zadaniowego i jego roli w zarządzaniu środkami publicznymi por. np. *Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości*, NIK, Warszawa 2012 <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/11/001/>, *Planowanie i monitorowanie wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych*, NIK, Warszawa 2014 <https://www.nik.gov.pl/kontrole/P/13/014/KAP>.

[20] Dz.Urz. UE L 174 z 26.6.2013, s. 1–727.

[21] Tabela *General government expenditure by function (COFOG)* w bazie danych Eurostatu: <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>.

[22] Relacje między działami administracji rządowej a klasyfikacją części omówione są w dalszej części artykułu.

już od ponad dziesięciu lat, nie dając jak dotąd znaczącej poprawy ani w sferze zarządzania, ani nawet w kwestii czytelnego przedstawienia relacji pomiędzy ponoszonymi wydatkami budżetowymi, a istotnymi dla obywateli efektami.

Ocena takiego stanu rzeczy nie mieści się w ramach tego artykułu – niepowodzenia związane z wdrażaniem budżetu zadaniowego mają zresztą już bardzo bogatą literaturę.

Tu zajmiemy się tylko problemem przydatności klasyfikacji wydatków budżetowych w ujęciu zadaniowym dla oceny zmian struktury wydatków według zadań finansowanych środkami budżetu państwa.

Na mocy art. 182 ust. 2 Rada Ministrów zobowiązana jest do przedstawiania corocznie– do dnia 31 maja – sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej wraz z materiałami uzupełniającymi, do których należy między innymi informacja o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym. Częścią tej informacji jest rozliczenie wydatków budżetu państwa oraz budżetu środków europejskich według funkcji państwa, zadań i – dla niektórych lat – podzadań. W analizowanych sprawozdaniach łączna kwota wydatków odpowiadała dokładnie kwocie wydatków budżetowych w podstawowym sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa.

Nawet dość pobieżna analiza rozliczeń prezentowanych przez Radę Ministrów w latach 2012–2016 wykazuje, że dokumenty te nie spełniają elementarnych warunków przejrzystości finansów publicznych, a najważniejsze zastrzeżenia dotyczą braku jasno sformułowanych informacji co do zasad klasyfikowania poszczególnych wydatków do odpowiednich funkcji państwa oraz nieporównywalności danych pochodzących z kolejnych lat.

Dla każdego roku budżetowego wykaz funkcji państwa, zadań, podzadań i działań (z dokładnością do działań konstruowane są plany działalności sporządzanie przez ministrów, stosownie do przepisów art. 70 ustawy o finansach publicznych) ustalany jest w tzw. nocie budżetowej, czyli w rozporządzeniu Ministra Finansów określającym tryb prac nad projektem ustawy budżetowej. Słownik jednostek klasyfikacji zadaniowej zawiera jednak wyłącznie nazwy tych podziałek i ich strukturę, bez jakichkolwiek dodatkowych objaśnień. Jak dalej pokażemy, odszukanie w strukturze układu zadaniowego jest w wielu wypadkach praktycznie niemożliwe. Oznacza to jednocześnie, że w wielu sytuacjach nie potrafimy jednoznacznie określić jakie wydatki (a dokładniej – wydatki na jakie zadania) kryją się pod formalnymi nazwami podziałek klasyfikacji zadaniowej.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów[23] znajdziemy dokumenty zawierające wskazówki co do zasad klasyfikowania wydatków w układzie zadaniowym oraz wykazy zmian układu klasyfikacyjnego w kolejnych latach, jednak doprowadzenie danych z układów zadaniowych, na podstawie informacji prezentowanych przez Ministerstwo

[23] <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-zadaniowy/aktualnosci>

Finansów, jest albo bardzo pracochłonne, albo niemożliwe.

W całym okresie obejmującym lata 2012–2016 liczba funkcji była stała (22), stałe były też – z kilkoma nieistotnymi wyjątkami[24] – nazwy funkcji. Zmieniał się natomiast – i to w pewnych wypadkach znacząco – zakres zadań ujmowanych w poszczególnych funkcjach. Niektóre z nich – jak na przykład przesunięcie w 2012 r. wydatków na subwencję oświatową z funkcji 4 – „Zarządzanie finansami państwa" do funkcji 3 – „Edukacja, wychowanie i opieka", albo przeniesienie w 2016 r. zadania „Statystyka publiczna" z funkcji 6 – „Polityka gospodarcza kraju" do funkcji 1 – „Zarządzanie państwem" – są stosunkowo łatwe do zidentyfikowania.

Zmian zakresu rzeczowego wydatków zaliczanych do odpowiednich funkcji państwa jest znacznie więcej. Ich identyfikacja wymaga pracochłonnej analizy układów klasyfikacyjnych stosowanych w kolejnych latach. Często okazuje się przy tym, że możliwe jest ustalenie zmian zakresu rzeczowego wydatków zaliczanych do danej funkcji państwa, lecz niemożliwe doprowadzenie danych o wydatkach do porównywalności.

W tabeli 4, s. 64 zwracają również uwagę poważne rozbieżności pomiędzy dynamiką wydatków na wyróżnione funkcje państwa, a dynamiką wydatków w działach klasyfikacji budżetowej ściśle powiązanych z daną funkcją. Dobrym przykładem jest tu funkcja 9 – „Kultura i dziedzictwo narodowe" oraz dział 921 – „Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego" w klasyfikacji budżetowej.

Z porównania sprawozdań o wydatkach w układzie zadaniowym za lata 2012 i 2016 wynika, że przez cztery lata wydatki na zadania realizowane w ramach funkcji „Kultura i dziedzictwo narodowe" wzrosły o 72,5% – z 1401,8 mln zł w 2012 r. do 2813,7 mln zł w 2016 r, co daje średnią roczną stopę wzrostu równą 14,6%. Ze sprawozdań budżetowych możemy natomiast odczytać, że wydatki budżetu państwa zaliczane do działu 921 wzrosły w tych latach z 2000,1 mln zł w 2012 roku do 2721,4 mln zł w roku 2016, a ich średnie roczne tempo wzrostu wyniosło 8,0%.

Z porównania tych wielkości wynika ponadto, że część wydatków, które w klasyfikacji budżetowej zaliczane są do wydatków na kulturę i ochronę dziedzictwa narodowego, w układzie zadaniowym została przypisana do innych funkcji państwa.

Jeszcze większe zastrzeżenia budzi dezagregacja funkcji państwa na zadania. Układ zadań wyróżnianych w poszczególnych funkcjach państwa jest często zmieniany, bywa że w chaotyczny, mało czytelny sposób.

Częstą praktyką jest na przykład wycofywanie z układu zadaniowego niektórych zadań, co powoduje konieczność ujęcia wydatków zaliczanych w jednym roku do pewnego zadania, a w kolejnym do innego. Reguły „rozprowadzenia" wydatków z zadania wycofywanego z układu zadaniowego do innych pozycji tego układu

[24] Na przykład w 2015 r. nazwę funkcji 22. zmieniono z „Planowanie strategiczne oraz obsługa administracyjna i techniczna" na „Koordynacja działalności oraz obsługa administracyjna i techniczna".

Tabela 4. **Wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich w latach 2012–2016 według funkcji państwa, wyróżnionych w układzie zadaniowym**

Funkcje państwa	2012	2013	2014	2015	2016
	mln zł	2012 = 100			
OGÓŁEM	386 310,9	99,7	98,6	103,4	106,8
1. Zarządzanie państwem	1 401,8	100,1	124,3	129,8	153,1
2. Bezpieczeństwo wewnętrzne i porządek publiczny	14 822,0	108,3	107,7	110,7	115,1
3. Edukacja, wychowanie i opieka	55 469,3	103,2	107,3	110,5	111,1
4. Zarządzanie finansami państwa	75 376,9	104,3	92,3	85,9	92,4
5. Ochrona praw i interesów Skarbu Państwa	397,4	85,6	97,7	106,9	213,1
6. Polityka gospodarcza kraju	7 035,2	113,6	111,7	103,9	66,3
7. Gospodarka przestrzenna, budownictwo i mieszkalnictwo	1 913,9	99,2	100,9	93,6	96,7
8. Kultura fizyczna	904,4	29,1	27,4	27,8	33,1
9. Kultura i dziedzictwo narodowe	1 631,0	103,3	114,2	134,4	172,5
10. Nauka polska	6 851,6	99,8	109,5	119,4	96,7
11. Bezpieczeństwo zewnętrzne i nienaruszalność granic	21 017,4	97,8	112,8	139,7	131,9
12. Środowisko	4 130,5	116,6	146,2	153,5	79,3
13. Zabezpieczenie społeczne i wspieranie rodziny	90 561,1	99,2	93,3	108,3	134,2
14. Rynek pracy	1 749,5	116,5	130,0	105,5	150,0
15. Polityka zagraniczna	1 141,4	107,8	117,3	103,9	190,1
16. Sprawy obywatelskie	1 751,3	105,2	85,9	89,9	75,4
17. Kształtowanie rozwoju regionalnego kraju	19 358,4	97,6	102,0	84,2	47,4
18. Sprawiedliwość	9 026,3	103,8	108,8	108,9	114,6
19. Infrastruktura transportowa	28 772,5	65,6	76,4	74,0	80,8
20. Zdrowie	9 207,1	102,7	101,0	130,1	114,3
21. Polityka rolna i rybacka	30 454,4	108,2	102,5	113,7	105,4
22. Koordynacja działalności oraz obsługa administracyjna i techniczna	3 337,7	91,7	86,5	78,6	26,2

Źródło: Informacje publikowane w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania ustawy budżetowej.

są przy tym często trudne do ustalenia. W efekcie nie tylko układ zadań w ramach danej funkcji jest różny w kolejnych latach, lecz również zakres rzeczowy zadania określanego w dwóch kolejnych latach tą samą nazwą może być w każdym z tych lat inny – i to znacząco.

Problemy z porównywalnością danych prezentowanych w układzie zadaniowym budżetu państwa dobrze ilustruje tabela 5, s. 66, w której przedstawiono planowane na lata 2012–2017 wydatki klasyfikowane w układzie zadaniowym jako te realizujące funkcję 12 – „Środowisko".

Planując wydatki budżetowe na rok 2015, prawie dwie trzecie (dokładnie: 65,4%) wydatków przypisanych omawianej funkcji państwa przeznaczono na realizację trzech zadań:

- „Kontrola, monitoring środowiska i przeciwdziałanie zagrożeniom środowiska",
- „Zintegrowane działania na rzecz ochrony środowiska",
- „Gospodarka odpadami";

lecz w układzie zadaniowym przyjętym dla roku 2016 i dla roku 2017 zadań tych już nie ujęto, chociaż oczywiście są one nadal wykonywane i finansowane z budżetu państwa.

Nie należy zakładać, że od 2016 roku państwo nie ponosiło już wydatków na gospodarkę odpadami lub na przeciwdziałanie zagrożeniom środowiska, wypada zatem przypuszczać, że w roku 2016 wydatki odpowiadające tym, które w 2015 r. planowano w trzech wskazanych powyżej podziałkach układu zadaniowego, zostały sklasyfikowane w innych pozycjach. Nie wiadomo jednak, do jakich pozycji je przypisano, ani nawet, czy są one w latach 2016–2017 ujmowane w ramach tej samej funkcji państwa. Do przypuszczenia, że pomiędzy rokiem 2015 i 2016 zmieniono nie tylko układ zadań dla funkcji 12, lecz i zakres rzeczowy tej funkcji skłania to, że wydatki planowane w ramach funkcji 12 na rok 2017 są aż o 48% mniejsze niż w roku 2015.

Na stronie internetowej Ministerstwa Finansów[25] znaleźć można tzw. indykatywne klucze przejścia, opisujące – na poziomie działań – relacje pomiędzy zadaniami i podzadaniami wyróżnionymi w układzie zadaniowym z kolejnych lat. Klucze te nie umożliwiają jednak doprowadzenia danych z tych lat do porównywalności, gdyż:

- nie są publicznie dostępne dane o zadaniowym układzie wydatków w pełnej szczegółowości, czyli z wyróżnieniem wszystkich działań;
- wydatki na niektóre działania są rozdzielane pomiędzy kilka podzadań, a nawet pomiędzy różne zadania, co uniemożliwia bezpośrednie przejście od danych prezentowanych dla jednego roku do danych w układzie obowiązującym w kolejnym, nawet wtedy, gdy dysponujemy dla obu lat danymi o układzie zadaniowym ze wszystkimi szczegółami.

COFOG

Prezentowane w tabeli 6, s. 67 zestawienie wydatków instytucji rządowych i samorządowych (w nomenklaturze systemu ESA 2010) w Polsce jest jedynym publikowanym dokumentem obrazującym działową (funkcjonalną) strukturę wydatków publicznych w Polsce w ujęciu zgodnym z międzynarodowymi standardami. Dodać warto, iż zestawienia tego nie znajdziemy na stronach internetowych żadnej polskiej instytucji rządowej.

Analizując dane o wydatkach publicznych w układzie funkcji państwa zdefiniowanych w systemie ESA 2010 musimy pamiętać, że różnica pomiędzy układem

[25] <www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/budzet-zadaniowy/aktualnosci>, zakładka: *Wskazówki dotyczące klasyfikowania niektórych wydatków w układzie zadaniowym na rok 2017 oraz indykatywne klucze przejścia, umożliwiające powiązanie ze strukturą katalogów na lata 2014–2016*.

Tabela 5. **Plany wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich w latach 2012–2017 dla funkcji 12 – „Środowisko"**

Zadania	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	mln zł					
Ogółem funkcja 12 – „Środowisko"	**2 946,3**	**3 594,7**	**3 125,8**	**3 827,1**	**2 828,5**	**1 989,3**
Kształtowanie bioróżnorodności	205,7	242,9	314,1	264,8	302,5	317,3
Ochrona powietrza i przeciwdziałanie zmianom klimatu	14,0	6,5	33,6	181,2	148,1	153,3
Gospodarka zasobami i strukturami geologicznymi	5,1	6,4	11,6	10,9	68,7	74,0
Ochrona wód i gospodarowanie zasobami wodnymi	634,7	748,0	704,8	868,8	1 618,9	1 051,8
System ochrony środowiska i informacji o środowisku	–	–	–	–	690,3	393,0
Gospodarka odpadami	135,4	809,9	404,9	722,9	–	–
Kontrola, monitoring środowiska i przeciwdziałanie zagrożeniom środowiska	188,4	217,5	208,6	238,8	–	–
Zintegrowane działania na rzecz ochrony środowiska	–	1 563,5	1 448,4	1 539,6	–	–
Rozbudowa infrastruktury ochrony środowiska	1 751,5	–	–	–	–	–
Polityka ekologiczna państwa	11,6	–	–	–	–	–

Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

klasyfikacji COFOG i polską klasyfikacją działową nie polega wyłącznie na innym schemacie agregacji zadań państwa, ale również na odmiennej logice konstrukcji. Szczególnie istotne są tu dwie charakterystyczne cechy systemu COFOG:

- zaliczanie zadań polegających na zarządzaniu „branżowymi" zadaniami państwa do odpowiednich działów, a nie do działu „Działalność ogólnopaństwowa";
- zaliczanie prac badawczo-rozwojowych do odpowiednich funkcji państwa, właściwych ze względu na temat badań, a nie do szeroko rozumianych zadań związanych z nauką (badaniami naukowymi);
- zaliczanie do działu „Działalność ogólnopaństwowa" badań o charakterze podstawowym.

W polskiej klasyfikacji budżetowej wszystkie wydatki na naukę klasyfikowane są:

- w przeważającej części do działu 730 – „Nauka": w 2015 r. niemal wszystkie (98,9%) wydatki w tym dziale ujęte zostały w części 28 („Nauka"), której dysponentem jest minister właściwy do spraw nauki;
- w różnych częściach i działach do wyodrębnionych rozdziałów o nazwie „Działalność naukowo-badawcza".

Tabela 6. **Wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych w Polsce, lata 2011–2015**

Funkcje państwa (COFOG)	2011	2012	2013	2014	2015
	mld zł				
Ogółem	**685 819,0**	**696 400,0**	**703 039,0**	**724 147,3**	**746 302,1**
Działalność ogólnopaństwowa	87 266,0	93 259,0	94 568,0	86 513,4	88 290,6
Obrona narodowa	24 748,0	23 948,0	27 459,0	25 305,1	28 184,1
Bezpieczeństwo i porządek publiczny	35 819,0	36 699,0	36 995,0	38 444,5	39 786,1
Sprawy gospodarcze	89 963,0	80 295,8	69 967,9	82 829,0	82 763,8
Ochrona środowiska	10 796,0	9 576,0	10 333,1	10 696,8	10 958,2
Gospodarka mieszkaniowa i komunalna	13 135,0	13 096,0	12 250,0	12 322,4	12 697,0
Zdrowie	73 163,0	75 101,0	76 807,0	79 777,5	83 684,8
Rekreacja, kultura i religia	20 332,0	19 636,2	18 804,0	20 904,8	20 279,1
Edukacja	84 948,0	87 446,0	87 319,0	90 407,0	93 700,0
Ochrona socjalna	245 649,0	257 343,0	268 536,0	276 946,8	285 958,5

Źródło: Dane Eurostatu.

Istotne jest przy tym, że do działu „Nauka" zalicza się zarówno wydatki na badania podstawowe (w budżecie państwa są to głównie dotacje dla Narodowego Centrum Nauki i dla jednostek Polskiej Akademii Nauk), jak i wydatki na prace badawczo-rozwojowe z różnych dziedzin (w tym, w budżecie państwa – dotacje dla Narodowego Centrum Badań i Rozwoju) i dotacje na badania (o bardzo zróżnicowanym charakterze) prowadzone przez jednostki naukowe, w tym – przez uczelnie i instytuty badawcze.

W 2015 r. z łącznej kwoty ok. 9,2 mld zł tak rozumianych wydatków budżetowych na naukę ok. 85% zaliczonych zostało do działu „Nauka", a pozostałe 15%, a więc ok. 1,4 mld zł – do innych działów w 13 częściach budżetowych.

Na podstawie powyższego widać, że:

- rozkłady wydatków publicznych według klasyfikacji COFOG i według polskiej klasyfikacji budżetowej (a również według funkcji państwa lub działów administracji rządowej) będą się istotnie różnić, zwłaszcza w odniesieniu do dwóch działów polskiej klasyfikacji: „Administracja publiczna" i „Nauka";
- reklasyfikacja szeroko rozumianych wydatków na naukę do układu obowiązującego w systemie COFOG na podstawie danych ze sprawozdawczości budżetowej nie jest możliwa – głównie z powodu bardzo zróżnicowanego charakteru wydatków w części 28.

Dodać należy, że publikowane, przez NCN i NCBR oraz przez ministrów dotujących uczelnie i instytuty badawcze, dane o udzielonych dotacjach (grantach) również nie dają podstaw do precyzyjnego rozliczenia wydatków na naukę w układzie działów COFOG.

Klasyfikacja wydatków strukturalnych

Za „zabytek klasyfikacyjny" uznać można formalnie nadal obowiązującą, chociaż już bezużyteczną, klasyfikację wydatków strukturalnych według obszarów tematycznych, wprowadzoną, na mocy delegacji zawartej w art. 39 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, rozporządzeniem Ministra Finansów z 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych[26]. Mimo iż rozporządzenie to zostało wydane w czasie, gdy obowiązująca w UE definicja wydatków strukturalnych była inna niż obecnie[27], a dane sprawozdawcze o nich nie są w praktyce wykorzystywane, klasyfikacja wydatków strukturalnych nadal obowiązuje, do końca 2016 roku nie zniesiono również obowiązku sporządzania sprawozdań o wydatkach strukturalnych, nałożonego na wszystkie krajowe jednostki sektora finansów publicznych.

Klasyfikacja dochodów

Z formalnego punktu widzenia klasyfikacja dochodów stosowana w budżecie państwa i w budżetach jednostek samorządu terytorialnego zorganizowana jest w sposób analogiczny jak klasyfikacja wydatków – dochody są klasyfikowane według działów i rozdziałów oraz według paragrafów, w budżecie państwa na klasyfikację działowo-paragrafową nałożona zostaje dodatkowo klasyfikacja według części budżetowych. Dokładniejsza analiza klasyfikacji dochodów pokazuje jednak, że mimo użycia tych samych co dla wydatków nazw przekrojów klasyfikacyjnych (działy, rozdziały, paragrafy), logika konstrukcji klasyfikacji dochodowej jest zasadniczo inna niż dla wydatków. O ile w klasyfikacji wydatków znaczenie działów i paragrafów było klarowne, to w przypadku klasyfikacji dochodów trudno znaleźć konsekwentną interpretację obu głównych przekrojów klasyfikacyjnych. Jest to szczególnie dobrze widoczne gdy przeanalizujemy układ rozdziałów dla działu 756 – „Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem".

W klasyfikacji rozdziałowej dla działu 756 utworzono na przykład 14 rozdziałów

[26] Dz.U. nr 44 poz. 255.

[27] Zgodnie z art. 95 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z 17.12.2013 ustanawiającego wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiającego przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylającego rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz.Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 32–469 w perspektywie finansowej 2014–2020 przez „publiczne lub równoważne wydatki strukturalne" rozumie się *nakłady brutto na środki trwałe sektora instytucji rządowych i samorządowych*.

dla ewidencji wpływów z podatku akcyzowego:
• 75607 – „Wpływy z podatku akcyzowego od alkoholu etylowego";
• 75608 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wina, pozostałych napojów fermentowanych i wyrobów pośrednich";
• 75609 – „Wpływy z podatku akcyzowego od piwa";
• 75610 – „Wpływy z podatku akcyzowego od paliw silnikowych";
• 75611 – „Wpływy z podatku akcyzowego od samochodów osobowych";
• 75612 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych";
• 75613 – „Wpływy z podatku akcyzowego od pozostałych wyrobów objętych podatkiem akcyzowym";
• 75625 – „Wpływy z podatku akcyzowego od energii elektrycznej";
• 75626 – „Wpływy z podatku akcyzowego od paliw opałowych (z wyłączeniem wyrobów węglowych i wyrobów gazowych)";
• 75627 – „Wpływy z podatku akcyzowego od gazu do napędu silników spalinowych";
• 75628 – „Wpływy z podatku akcyzowego od olejów smarowych i pozostałych olejów";
• 75629 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów węglowych";
• 75631 – „Wpływy z podatku akcyzowego od suszu tytoniowego";
• 756 32 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych)";
odpowiadających trzem paragrafom:
• 009 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów nabytych wewnątrzwspólnotowo";
• 011 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych w kraju";
• 012 – „Wpływy z podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych importowanych".

Paragrafów i rozdziałów użyto tu więc, aby „skrzyżować" strukturę wpływów z podatku akcyzowego według rodzajów towarów akcyzowych ze strukturą „geograficzną". W odniesieniu do innych rodzajów dochodów koncepcja klasyfikacji jest jednak inna – na przykład w dwóch rozdziałach:
• 75615 – „Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatków i opłat lokalnych od osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych";
• 75616 – Wpływy z podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatków i opłat lokalnych od osób fizycznych"
ujęto dochody z różnych podatków stanowiących dochody gmin, przy czym dla każdego rodzaju dochodów ujętych w tych rozdziałach utworzono odrębny paragraf.

Innym przykładem braku jednolitej koncepcji klasyfikowania dochodów jest sposób ujęcia wpływów z podatków dochodowych od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej. Przewidziano dla nich dwie podziałki klasyfikacyjne:
• paragraf 020 – „Wpływy z podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej";
• rozdział 7633 – „Wpływy z podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów zagranicznej spółki kontrolowanej"
z dwóch różnych przekrojów klasyfikacyjnych.

Przykłady te wskazują, że dla klasyfikacji dochodów nie znaleziono jednolitej, czytelnej formy prezentacji.

Klasyfikacja dochodowa wymaga więc uporządkowania. Byłoby celowe, gdyby dokonując tego uporządkowania powrócić do stosowanej w późnych latach osiemdziesiątych i na początku lat dziewięćdziesiątych zasady, zgodnie z którą klasyfikacja rozdziałowa dochodów umożliwiała identyfikację branży (działu gospodarki), do której zaliczany jest podmiot wpłacający dochody budżetowe. Dziś wskazane byłoby, aby układ rozdziałów identyfikował nie tylko dział gospodarki, ale i sektor instytucjonalny, a więc aby dochody pochodzące od osób fizycznych można było w klasyfikacji oddzielić od dochodów pochodzących od podmiotów komercyjnych i od innych podmiotów funkcjonujących w gospodarce narodowej. Przy takim zaprojektowaniu układu rozdziałów, rodzaje dochodów publicznych musiałyby być konsekwentnie identyfikowane wyłącznie przez klasyfikację paragrafową.

Klasyfikacja przychodów i rozchodów

Przychodami i rozchodami budżetowymi nazywamy operacje kasowe powodujące odpowiednio albo wpływ środków na rachunki budżetowe albo wypłatę z tych rachunków, które – z różnych powodów – nie są zaliczane do dochodów lub wydatków budżetowych. Są to w szczególności operacje związane z zaciąganiem i spłatami długu publicznego oraz z pożyczkami udzielanymi ze środków budżetowych. Zgodnie ze standardami międzynarodowymi, do przychodów zalicza się również te osiągnięte ze sprzedaży niektórych składników majątkowych – w tym ze sprzedaży przedsiębiorstw oraz akcji (udziałów) podmiotów należących do Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Klasyfikacja przychodów i rozchodów jest znacznie prostsza od klasyfikacji dochodów i wydatków – ogranicza się do 21 paragrafów przychodów i 20 paragrafów rozchodów. Mimo to budzi dość istotne zastrzeżenia. Należy jednak zaznaczyć, że najważniejsze z nich mają swe źródło w przepisach ustawy o finansach publicznych, a nie w złej konstrukcji samego układu paragrafów.

Największym – z punktu widzenia przejrzystości finansów publicznych – problemem w klasyfikacji przychodów i rozchodów jest ujęcie w tej klasyfikacji operacji, które powinny być zaliczane do wydatków budżetowych. Uznanie ich za rozchody powoduje formalne zmniejszenie deficytu budżetowego, lecz jest niezgodne zarówno z międzynarodowymi standardami statystyki finansowej, jak i z ekonomicznym charakterem tych operacji.

Do takich rozchodów zaliczyć należy w obecnie obowiązującej klasyfikacji paragrafy:

- 985 – „Finansowanie reformy systemu ubezpieczeń społecznych", w praktyce oznaczające środki przekazywane Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych jako rekompensata dochodów utraconych po reformie emerytalnej z 1998 r. na rzecz otwartych funduszy emerytalnych;
- 988 – „Finansowanie innych zadań z wpływów z prywatyzacji" – w paragrafie tym są ujmowane środki przekazywane na rzecz innych funduszy celowych jako odpisy części przychodów z prywatyzacji i zaliczane dalej do dochodów tych funduszy;

• 987 – „Wypłaty rekompensat z tytułu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent", będące w istocie rzeczy opóźnionymi wypłatami części wynagrodzeń pracowników sfery budżetowej oraz niektórych świadczeń z ubezpieczenia społecznego.

W wypadku paragrafów rozchodów związanych z przychodami z prywatyzacji mamy zresztą do czynienia z podwójną manipulacją, niezależnie bowiem od tego, że omawiane rozchody powinny być traktowane jako wydatki, przyjęła się praktyka ich ewidencjonowania w wysokości kwot wynikających z przepisów dotyczących wykorzystania środków z prywatyzacji nawet wtedy, gdy tak rozumiane „rozdysponowanie przychodów z prywatyzacji" jest większe od faktycznych wpływów z prywatyzacji. O ile jednak samo zaliczenie do rozchodów operacji klasyfikowanych w paragrafach 985 i 988, chociaż niezgodne ze standardami statystyki finansowej, ma jasno określoną podstawę prawną[28], to trudno jest uzasadnić rozdysponowanie w ustawie budżetowej przychodów z prywatyzacji na kwotę przekraczającą nawet kilkakrotnie faktyczne wpływy z tego źródła.

Słabością klasyfikacji przychodów i rozchodów są również nieprecyzyjne, zbyt „pojemne", opisy niektórych paragrafów. Za przykład mogą posłużyć definicje zakresu rzeczowego paragrafów 955 i 996 – „Przychody z tytułu innych rozliczeń krajowych i Rozchody z tytułu innych rozliczeń krajowych".

Niekonsekwentne jest wreszcie podejście do zaliczania do przychodów i rozchodów stanów środków na rachunkach budżetowych. Do przychodów zaliczono – w paragrafie 957 – „Nadwyżki z lat ubiegłych", które w istocie rzeczy nie są przychodami. Jeśli jednak uznano, że ze względów prezentacyjnych zasadne jest, aby pozostałości środków z ubiegłych lat uznać za przychody, to konsekwencją powinno być wykazanie – tym razem jako rozchodów – pozostałości środków na rachunkach budżetowych w dniu kończącym rok budżetowy.

Wydatki na funkcjonowanie administracji rządowej

Omawiając strukturę działową klasyfikacji budżetowej zwróciliśmy uwagę, że zaliczenie wydatków KNF do działu „Różne rozliczenia" – zamiast do działu „Administracja publiczna", należy traktować jako kolejny przykład działań zmierzających do ewidencyjnego zmniejszenia wydatków na administrację publiczną.

Przykładów zaniżania wydatków administracyjnych można wskazać znacznie więcej. Sztucznemu zaniżaniu wydatków na funkcjonowanie administracji publicznej, czyli wydatków, które powinny być ujmowane jako wydatki w dziale „Administracja publiczna" i w grupie paragrafów „Wydatki bieżące jednostek budżetowych", służą bowiem także:

• konstrukcja działu 751, w którym ujęto wydatki niektórych organów administracji

[28] W art. 6 ust. 2 pkt 4 ustawy o finansach publicznych do rozchodów budżetowych zaliczono płatności wynikające z odrębnych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa.

publicznej i urzędów obsługujących te organy;
• zaliczanie do dotacji wydatków finansujących zlecane jednostkom samorządu terytorialnego i organizacjom pozarządowym zadania z zakresu administracji rządowej;
• zaliczanie do przychodów z prywatyzacji kwot ustalonych po potrąceniu kosztów prywatyzacji, które powinny być zaliczone do wydatków administracyjnych;
• zlecanie niektórych zadań administracyjnym podległym instytucjom niezaliczanym do działu „Administracja publiczna" i otrzymującym dotacje z budżetu państwa – w taki sposób finansowana jest między innymi część zadań Ministerstwa Kultury i Dziedzictwa Narodowego (przez dotacje do resortowych instytucji – takich jak np. Instytut Adama Mickiewicza, Instytut Książki albo Instytut Teatralny im. Zbigniewa Raszewskiego – działających w formie instytucji kultury) oraz część zadań Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi (przez dotacje do Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa);
• ujmowanie w rozchodach – a nie w wydatkach – budżetu państwa rekompensat wypłacanych pracownikom sfery budżetowej z tytułu okresowego niepodwyższania płac w sferze budżetowej oraz utraty niektórych wzrostów lub dodatków do emerytur i rent;
• ujmowanie niektórych składników wynagrodzeń w grupie paragrafowej „Świadczenia na rzecz osób fizycznych";
• możliwość wydawania poza limitami wydatków budżetowych środków pochodzących z dochodów pobranych przez zagraniczne jednostki budżetowe – takie jak np. ambasady.

Zestawienie sposobów zaniżania wydatków administracyjnych pokazuje zarówno to, że zasady klasyfikacji budżetowej mogą w istotny sposób zniekształcać strukturę wydatków, jak i nakazuje dużą ostrożność przy interpretowaniu danych budżetowych.

Zakres podmiotowy stosowania klasyfikacji

Jedną z najpoważniejszych wad obowiązującego systemu klasyfikacyjno-sprawozdawczego jest zbyt mały zakres podmiotowy pełnego wykorzystania klasyfikacji budżetowej w sprawozdaniach dotyczących dochodów i wydatków publicznych, w tym w szczególności zbyt wąski zakres podmiotów zobowiązanych do sporządzania sprawozdań z wykonania ich planów finansowych w pełnym układzie klasyfikacji paragrafowej. O ile bowiem układ działowy wydatków publicznych dokonywanych przez poszczególne jednostki sektora finansów publicznych można ustalić stosunkowo łatwo (na ogół większość wydatków pozabudżetowych jednostek sektora finansów publicznych zalicza się do jednego działu klasyfikacji budżetowej), to bez szczegółowej ewidencji wydatków w układzie paragrafowym nie jest możliwe precyzyjne obliczenie rozmiarów wydatków transferowych, a tym samym – ustalenie rozmiarów wydatków całego sektora finansów publicznych. Wobec braku sprawozdań określających rozmiary transferów pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych wszelkie wyliczenia wydatków sektora mają z konieczności charakter mniej lub bardziej dokładnych szacunków. Dotyczy to w szczególności zestawień dochodów i wydatków opracowywanych

dwa razy w roku (przy projekcie ustawy budżetowej i przy sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa) w Ministerstwie Finansów. Niedokładności rachunków dochodów i wydatków sektora finansów publicznych wykazała kontrola przeprowadzona przez NIK w Ministerstwie Finansów w 2014 roku[29].

W art. 41 ust. 5 ustawy o finansach publicznych Minister Finansów został upoważniony do określenia, po zasięgnięciu opinii Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego, rodzajów, form, terminów i sposobów sporządzania przez jednostki sektora finansów publicznych sprawozdań dotyczących ogółu operacji finansowych, w szczególności należności i zobowiązań, w tym państwowego długu publicznego oraz udzielonych poręczeń i gwarancji oraz do określenia odbiorców tych sprawozdań. Przepis ten daje Ministrowi Finansów możliwość ustanowienia formy jednolitego dokumentu sporządzanego przez wszystkie jednostki sektora finansów publicznych i umożliwiającego pełne zestawienie (w ujęciu skonsolidowanym) dochodów i wydatków sektora finansów publicznych. Minister z możliwości takiej jednak nie skorzystał, ograniczając się do ustanowienia na podstawie art. 41 ust. 5 ustawy o finansach publicznych obowiązków sprawozdawczych odnoszących się do należności i zobowiązań jednostek sektora oraz poręczeń i udzielonych przez nie gwarancji.

Dochody i wydatki sektora w układzie działowym i regionalnym

Jeszcze trudniejsze od prawidłowego sporządzenia zestawienia dochodów i wydatków sektora finansów publicznych okazują się próby dezagregacji dochodów i wydatków publicznych do układu regionalnego (według województw) i układu działowego. Prace nad metodologią tworzenia takich zestawień prowadzone w Instytucie Badań nad Gospodarką Rynkową od 2002 roku (rozkład wydatków publicznych według województw dla lat 1999–2009), Wyższej Szkole Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie (jednorazowe rozliczenie wydatków publicznych w układzie regionalnym dla lat 2010–2012) i w Najwyższej Izbie Kontroli od 2013 roku (wydatki publiczne według działów klasyfikacji budżetowej[30]) wykazały, że przy obecnym stanie klasyfikacji budżetowej i sprawozdawczości jednostek sektora finansów publicznych:

- nie istnieją jednolite sprawozdania, na podstawie których można byłoby łatwo sporządzić zestawienia regionalnego i działowego rozkładu wydatków publicznych, przy czym istotne problemy pojawiają się już przy próbach oszacowania regionalnego rozkładu wydatków budżetu państwa;

[29] Kontrola I/12/001/KBF: *Metodyka sporządzania przez Ministra Finansów rachunku dochodów i wydatków sektora finansów publicznych*, NIK 2013, wystąpienie pokontrolne dostępne na stronie internetowej NIK: <https://www.nik.gov.pl/kontrole/I/12/001/KBF/>.

[30] Wyniki tych prac wykorzystywane są w kolejnych – począwszy od roku 2014 – analizach wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej – por. np. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*, NIK, Warszawa 2016, s. 266-270, dostępne na stronie internetowej NIK <https://www.nik.gov.pl/plik/id,11415.pdf>.

• możliwe jest oszacowanie rozkładu – zarówno regionalnego jak i funkcjonalnego – tylko dla części wydatków publicznych[31];
• pracochłonność sporządzenia takich zestawień jest bardzo duża ze względu na korzystanie z wielu różnych źródeł informacji, po części sporządzanych na potrzeby tych badań.

Zadziwiające jest przy tym, że braku tych informacji nie odczuwa – jak się wydaje – żadna z instytucji odpowiedzialnych za kształtowanie polityki budżetowej i polityki regionalnej.

Wnioski

Z przeprowadzonej powyżej analizy – z konieczności koncentrującej się tylko na wybranych, bardziej istotnych problemach, wynikają – moim zdaniem – trzy ważne wnioski.

Po pierwsze, klasyfikacja budżetowa w obecnym wydaniu nie sprzyja przejrzystości finansów publicznych, nie daje też dobrych podstaw do prowadzenia analiz gospodarowania środkami publicznymi. Wielu istotnych informacji nie można odczytać z dostępnych sprawozdań finansowych, do innych trzeba docierać pracochłonnymi metodami. Co więcej, zastosowana w klasyfikacji terminologia sugeruje nieprawidłową interpretację tych danych, które są publicznie dostępne i przytaczane w dyskusjach odnoszących się do problemów budżetowych. Istniejąca klasyfikacja stwarza więc ryzyko niepoprawnej interpretacji danych, co w dość oczywisty sposób może się przełożyć na błędne decyzje dotyczące gospodarowania środkami publicznymi.

Po drugie, opisane powyżej błędy klasyfikacyjne mają różne przyczyny. Często można je przypisać faktowi, iż nie wypracowano dotychczas jednolitej koncepcji całego systemu ewidencyjno-sprawozdawczego, część błędów jest efektem zwykłej niestaranności. Wskazać można jednak również przykłady formułowania założeń klasyfikacji lub szczegółowych rozwiązań dotyczących pewnych operacji budżetowych z wyraźną intencją zaciemnienia obrazu finansów publicznych – tak jak w wypadku zaliczania pewnych wydatków do rozchodów („poprawia" się w ten sposób wynik finansowy budżetu i sektora finansów publicznych), czy też w sytuacjach dość szczegółowo opisanych powyżej rozwiązań, służących zaniżeniu wykazywanych w sprawozdawczości kosztów funkcjonowania administracji publicznej. Jaskrawym przykładem takich działań jest też takie sformułowanie treści art. 112 aa ustawy o finansach publicznych, czyli tzw. reguły stabilizującej, aby wynikających z niej ograniczeń wzrostu wydatków publicznych nie tylko nie można obliczyć na podstawie dostępnych danych sprawozdawczych, ale nawet formalnie zdefiniować odwołując się do wielkości dostępnych w obowiązującym systemie klasyfikacji budżetowej.

Z tych dwóch wniosków wynika trzeci – potrzeba pilnego podjęcia prac nad zasadniczym uporządkowaniem systemu

[31] Rozróżnić należy dwa wypadki – wydatków, które mają charakter ogólny i których przypisanie do województw nie ma racjonalnego uzasadnienia oraz wydatków, których nie można podzielić na województwa ze względu na brak adekwatnych danych.

Tabela 7. **Struktura klasyfikacji funkcji państwa (COFOG)**

Działy	Liczba podziałek klasyfikacyjnych			Udział w wydatkach publicznych	
	Grupy		Klasy	Ogółem	w tym: w grupie „pozostałe wydatki"
	Ogółem	w tym: podzielone na klasy			
Ogółem	**69**	**17**	**50**	**100,0**	**1,6**
Działalność ogólnopaństwowa	8	3	7	11,9	0,2
Obrona narodowa	5	–	–	3,5	0,0
Bezpieczeństwo i porządek publiczny	6	–	–	5,3	0,1
Sprawy gospodarcze	9	7	30	11,0	0,1
Ochrona środowiska	6	–	–	2,1	0,3
Gospodarka mieszkaniowa i komunalna	6	–	–	1,7	0,1
Zdrowie	6	3	11	11,0	0,3
Rekreacja, kultura i religia	6	–	–	2,8	0,0
Edukacja	8	–	–	12,5	0,2
Ochrona socjalna	9	1	2	38,2	0,4

Źródło: Strona internetowa Działu Statystyki Sekretariatu ONZ <http://unstats.un.org/unsd/cr/registry/regcst.asp?Cl=4>.

klasyfikacji dochodów i wydatków publicznych oraz systemu sprawozdań o operacjach finansowych jednostek sektora finansów publicznych.

Do rozstrzygnięcia pozostaje kwestia wyboru sposobu uporządkowania klasyfikacji. Możliwe są w zasadzie dwie strategie:

- budowy klasyfikacji budżetowej od początku;
- dokonania w istniejącej klasyfikacji zmian usuwających opisane powyżej błędy i niejasności;

przy czym zwolennicy budowy nowej klasyfikacji wiążą go często z postulatem przyjęcia klasyfikacji COFOG jako podstawy całego schematu klasyfikacji.

Tak sformułowany problem jest w istocie rzeczy pozorny. Wynika to stąd, że:

- po pierwsze, nowa klasyfikacja powinna zachować bez zmian swą ogólną strukturę, opartą na wyróżnieniu trzech podstawowych kryteriów klasyfikacyjnych;
- po drugie, nie ma również powodów, żeby – po dokonaniu pewnych modyfikacji – zachować obecny schemat klasyfikacji

paragrafowej, łącznie z podziałem paragrafów na grupy;
• po trzecie, nie ma możliwości bezpośredniego zastąpienia obecnej klasyfikacji działowo-rozdziałowej przez klasyfikację COFOG.

To ostatnie stwierdzenie wynika już z pobieżnej analizy klasyfikacji COFOG. Jest ona zbudowana w układzie trzypoziomowym (działy, grupy, klasy) i składa się 10 działów i 69 grup (od pięciu do dziewięciu grup na jeden dział), z których 17 podzielonych jest jeszcze na 50 klas. Łącznie w klasyfikacji COFOG wyróżniono – na najniższym poziomie agregacji – 102 rodzaje funkcji państwa (50 klas i 52 grupy niepodzielone na klasy), a więc wielokrotnie mniej niż wynosi liczba rozdziałów w obecnej klasyfikacji budżetowej. Zastąpienie jej przez COFOG oznaczałoby więc radykalne zmniejszenie wyróżnionych w klasyfikacji podziałek, a więc mniej precyzyjny obraz struktury wydatków budżetowych.

Niezależnie od tego, czy prace nad nową klasyfikacją budżetową nazwiemy budową nowej, czy też głęboką przebudową klasyfikacji obecnie istniejącej, rekomendować należy przestrzeganie kilku zasad wynikających z przedstawionych w tym artykule słabości obowiązujących obecnie przepisów. Część z tych zmian wymagałaby niewielkich nowelizacji ustawy o finansach publicznych i kilku innych ustaw.

1. Konsekwentnie przestrzegać należy zasady zgodności określeń stosowanych dla podziałek klasyfikacyjnych z ustalonym dla danego przekroju klasyfikacji kryterium – w szczególności oznacza to konieczność wyraźnego oddzielenia klasyfikacji rozdziałowej i paragrafowej.
2. Układ działów i rozdziałów powinien być zaprojektowany w taki sposób, aby przejście od układu polskiej klasyfikacji budżetowej do układu funkcji państwa według COFOG wymagało tylko agregacji odpowiednich zestawów rozdziałów. Byłoby wskazane, aby zasada ta obowiązywała w stosunku do funkcji państwa z pierwszego i drugiego stopnia klasyfikacji COFOG.
3. Należy odejść od oznaczania rozdziałów nazwami konkretnych instytucji lub grup instytucji.
4. Klasyfikacja paragrafów powinna być zorganizowana w taki sposób, aby w każdym z nich klasyfikowane były albo tylko ostateczne wydatki sektora finansów publicznych (wydatki na rzecz podmiotów spoza sektora finansów publicznych), albo transfery wewnętrzne. Ułatwiłoby to zasadniczo zestawienie bilansu dochodów i wydatków sektora finansów publicznych.
5. W układzie grup paragrafów celowy byłby podział obecnej grupy „Wydatki majątkowe" na dwie grupy: „Wydatki majątkowe jednostek sektora finansów publicznych" i „Dotacje na zadania inwestycyjne".
6. Należy zmienić koncepcję „czwartej cyfry" numeru paragrafu – powinna ona jedynie odróżniać wydatki na zadania finansowane w pełni ze źródeł krajowych od wydatków finansowanych z udziałem środków zagranicznych, bez rozróżniania wydatków refundowanych ze źródeł zagranicznych od finansowanych ze środków krajowych.
7. W klasyfikacji dochodów należy jednoznacznie ustalić sposób tworzenia rozdziałów i paragrafów. Celowe byłoby przy tym przywrócenie zasady, iż klasyfikacja

rozdziałowa dochodów pozwala na identyfikację sektora gospodarki narodowej i branży, z której wpływają dochody, a paragrafy służą wyłącznie do oznaczania rodzajów dochodów.

8. W klasyfikacji części budżetowych celowe byłoby odejście od części budżetowych powiązanych z działami administracji rządowej na rzecz działów powiązanych z funkcjonującymi państwowymi jednostkami budżetowymi – urzędami obsługującymi organy administracji państwowej. Powinna być ponadto utrzymana zasada tworzenia odrębnych części budżetowych dla wybranych rodzajów wydatków, takich jak rezerwy, obsługa długu, subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego.

9. Celowe byłoby ponadto uporządkowanie kwestii części budżetowych dla sądów powszechnych i dla regionalnych izb obrachunkowych – z sugestią utworzenia odrębnej części dla każdej regionalnej izby obrachunkowej i każdego sądu apelacyjnego.

Niezależnie od zmian w klasyfikacji budżetowej należy gorąco rekomendować:

- rozszerzenie zakresu podmiotowego stosowania klasyfikacji budżetowej w ewidencji i sprawozdawczości jednostek pozabudżetowych;
- rozszerzenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego jednolitej sprawozdawczości finansowej jednostek sektora finansów publicznych.

Spełnienie tych postulatów – zgłaszanych zresztą od wielu lat – z pewnością zapewniłoby większą przejrzystość finansów publicznych, ułatwiło pogłębione analizy finansów publicznych, a w ostatecznym, chociaż nie bezpośrednim efekcie – przyczyniłoby się do bardziej efektywnego zarządzania środkami publicznymi.

dr **WOJCIECH MISIĄG**
radca prezesa NIK,
prof. nadzw. WSIiZ w Rzeszowie

Specyfika ujmowania pomocy zagranicznej

Relacje między budżetem państwa a budżetem środków UE

Operacje związane z wykorzystaniem środków unijnych mają swą specyfikę. Procedury zarządzania środkami publicznymi pochodzącymi ze źródeł zagranicznych oraz sposób prezentacji tych operacji w ustawie budżetowej i w budżetowych dokumentach sprawozdawczych powinny to uwzględniać. Nie może to jednak oznaczać stosowania praktyk jawnie niezgodnych z obowiązującymi przepisami, ani znaczących odstępstw od standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych, co obecnie ma miejsce.

WOJCIECH MISIĄG

Wprowadzenie

Innym niż opisane w poprzednim artykule przykładem klasyfikacyjnych niejasności jest problem relacji pomiędzy budżetem państwa a budżetem środków europejskich, czyli:

- ustalenie, czy budżet środków europejskich powinien być – tak jak w ustawach budżetowych uchwalonych po roku 2009 – planem dochodów i wydatków odrębnym od budżetu państwa, czy też powinien być prezentowany jako część budżetu państwa;
- ocena – z punktu widzenia przejrzystości finansów publicznych i zgodności z przepisami ustawy o finansach publicznych – sposobu prezentacji budżetu środków europejskich w ustawie budżetowej oraz przepisów dotyczących zaliczania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej do dochodów budżetowych.

Rozstrzygnięcie tego problemu ma kluczowe znaczenie dla interpretacji wielu przepisów ustawy o finansach publicznych i innych aktów prawa finansowego. Ma też istotny wpływ na czytelność ustawy budżetowej i szerzej – przejrzystość finansów publicznych.

Przypomnijmy najpierw podstawowe fakty związane z analizowanym problemem, w tym – historię zmian w podejściu do prezentacji powiązań budżetu państwa z budżetem Unii Europejskiej, jakie miały miejsce w pierwszych latach po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej.

1. W Konstytucji RP pojęcie „budżet państwa" występuje kilkakrotnie, lecz nie jest *expressis verbis* definiowane. Jedynie z treści art. 219 ust. 3 można odczytać interpretację pojęcia budżetu państwa jako dokumentu (planu) określającego dochody i wydatki państwa. Jest to określenie bardzo ogólne i mało precyzyjne. W praktyce kształt budżetu państwa jako podstawowego planu finansowego państwa określają kolejne ustawy. Bezpośrednio po uchwaleniu Konstytucji była to – do końca 1998 r. – ustawa Prawo budżetowe z 1991 r., a następnie – kolejne ustawy o finansach publicznych uchwalane w latach: 1998, 2003, 2005 oraz 2009 i wielokrotnie nowelizowane w okresie obowiązywania.
2. Od początku perspektywy finansowej 2007–2013 obowiązywał – na mocy nowelizacji ustawy o finansach publicznych z 2005 r. (ufp 2005), dokonanej w końcu 2006 r. – model, w którym w budżecie państwa wszystkie środki pochodzące z budżetu UE i pozostawione do dyspozycji rządu były zaliczane do dochodów budżetu państwa, a wydatki ponoszone na realizację zadań finansowanych z udziałem środków budżetowych Unii (również innych środków pomocowych z zagranicy) ze wszystkich programów operacyjnych i ze wszystkich programów obejmujących zadania Wspólnej Polityki Rolnej traktowane były jako wydatki budżetu państwa, realizowane albo w formie wydatków państwowych jednostek budżetowych, albo w postaci dotacji dla innych podmiotów.

W podobny sposób rozwiązano kwestię ujęcia środków unijnych w budżetach jednostek samorządu terytorialnego.
3. W ustawie z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[1] (ufp 2009) wprowadzono oprócz pojęcia budżet państwa pojęcie budżetu środków europejskich. Zgodnie z art. 117 ust. 2 tej ustawy w budżecie środków europejskich ujmuje się:
- dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich w części podlegającej refundacji,

przy czym zarówno w dochodach, jak i w wydatkach budżetu środków europejskich nie ujmuje się operacji związanych z przedsięwzięciami tzw. pomocy technicznej – zarówno środki uzyskiwane na te przedsięwzięcia z budżetu Unii Europejskiej, jak i wydatki na nie ujmowane są w budżecie „krajowym".
4. W przedłożonym Sejmowi projekcie ustawy budżetowej na rok 2010 dochody i wydatki budżetu środków europejskich zostały wyłączone z budżetu państwa. Budżet państwa w formie, w jakiej był prezentowany (i uchwalany) w latach 2007–2009 na podstawie przepisów ufp 2005, został więc zastąpiony przez dwa rozłączne plany:
- budżet „krajowy", nazywany nadal budżetem państwa;
- budżet środków europejskich;

przy czym budżet środków europejskich prezentowany był – zgodnie z art. 119

[1] Dz U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

ufp 2009 – w układzie innym niż budżet państwa – dla budżetu środków europejskich nie jest wymagany podział wydatków na rozdziały i grupy paragrafów, wyodrębniane są natomiast dochody i wydatki odpowiadające poszczególnym programom finansowanym z udziałem środków europejskich.

W efekcie na podstawie projektu ustawy budżetowej (a więc i na podstawie uchwalonej ustawy) nie można zestawić budżetu państwa w zakresie i układzie porównywalnym z budżetem z lat 2007–2009. Należy też zauważyć, że pojęcie „budżet państwa" ma w ustawie budżetowej na rok 2010 (i w ustawach na kolejne lata) inne znaczenie niż ten sam termin używany w ustawach budżetowych na lata 2007–2009.

5. Projekty ustaw budżetowych na kolejne lata (łącznie z projektem ustawy budżetowej na rok 2017) zostały sporządzone w identyczny sposób jak projekt ustawy budżetowej na rok 2010.

W dalszej części artykułu uzasadnię tezę, iż stosowany od roku 2010 układ ustawy budżetowej – w którym budżet środków europejskich jest oddzielony od budżetu państwa („budżetu krajowego"), zatem sytuacja, w której dochody publiczne pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i przekazane do dyspozycji rządu nie są zaliczane do dochodów budżetu państwa, a podlegające refundacji ze środków europejskich wydatki na projekty (zadania) finansowane z udziałem środków UE i innych zagranicznych środków pomocowych – jest niezgodny z treścią ustawy o finansach publicznych i z intencjami ustawodawcy.

Nie odnoszę się do kwestii, czy dopuszczalne było dokonanie tak istotnej zmiany zakresu pojęcia „budżet państwa". Skoro ustawa o finansach publicznych nie została – w żadnej części – uznana za niezgodną z Konstytucją (nikt o to zresztą formalnie nie wnioskował), to powinniśmy przyjąć, że takiej zmiany można było dokonać. Przedmiotem zainteresowania będzie jedynie to, czy faktycznie wprowadzenie do ustawy o finansach publicznych pojęcia „budżet środków europejskich" miało – zgodnie z literą ustawy i intencjami ustawodawcy – spowodować takie zmiany w układzie ustawy budżetowej.

Budżet środków europejskich w ustawie o finansach publicznych

Argumentację na rzecz sformułowanej powyżej tezy zacznijmy od analizy dosłownej treści przepisów ustawy o finansach publicznych odnoszących się do relacji pojęć budżet państwa i budżet środków europejskich. Wiemy, że w ustawie tej nie ma jednoznacznego sformułowania typu:

„Dochodów budżetu środków europejskich nie zalicza się do dochodów budżetu państwa, a wydatków budżetu środków europejskich nie zalicza się do wydatków budżetu państwa"

lub

„Dochody budżetu środków europejskich zalicza się do dochodów budżetu państwa, a wydatki budżetu środków europejskich zalicza się do wydatków budżetu państwa",

jednak

wskazać można co najmniej kilka przepisów jasno określających intencje ustawodawcy ukształtowane w wyniku całego procesu legislacyjnego.

1. W art. 124, w którym zdefiniowano podział wydatków budżetu państwa na

siedem grup wydatków, pkt 5 brzmi: „Wydatki na realizację programów finansowanych z udziałem środków, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 (czyli środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA – przypis WM), w tym wydatki budżetu środków europejskich" – wprost ustalono więc, że wydatki budżetu środków europejskich są wydatkami budżetu państwa. Konsekwencją musi więc być uwzględnienie w budżecie państwa również tych dochodów.

2. O takiej intencji ustawodawcy świadczy również treść art. 111, w którym określono wykaz dochodów podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa. W art. 111 pkt 16 ujęto „środki europejskie i środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 5 lit. a i b, na realizację projektów pomocy technicznej oraz środki, o których mowa w art. 5 ust. 3 pkt 4 lit. b tiret drugie, pkt 5 lit. c i d oraz pkt 6, po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa". Oznacza to, że do niepodatkowych dochodów budżetu państwa zalicza się:

a) środki europejskie, co zgodnie z art. 2 pkt 5 ufp 2009 oznacza:

- środki pochodzące z funduszy strukturalnych, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Rybackiego, z wyłączeniem środków przeznaczonych na realizację programów w ramach celu „Europejska Wspólnota Terytorialna" oraz na realizację programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z 24 października 2006 r. określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa[2];
- niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), z wyłączeniem środków Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2004–2009 oraz Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2004–2009;
- środki na realizację Wspólnej Polityki Rolnej, pochodzące z:
  - Europejskiego Funduszu Orientacji i Gwarancji Rolnej „Sekcja Gwarancji";
  - Europejskiego Funduszu Rolniczego Gwarancji na wydatki, o których mowa w art. 3 ust. 1 i 2 rozporządzenia Rady (WE) nr 1290/2005 z 21 czerwca 2005 r.[3] w sprawie finansowania wspólnej polityki rolnej[4];
  - Europejskiego Funduszu Rolniczego Rozwoju Obszarów Wiejskich;

[2] Dz.U. L 310 z 9.11.2006, s. 1–14

[3] Dz.Urz. UE L 209 z 11.8.2005, s. 1.

[4] Oznacza to wydatki na: refundacje w wypadku wywozu produktów rolnych do państw trzecich; interwencje w zakresie regulacji rynków rolnych; płatności bezpośrednie dla rolników przewidziane w ramach wspólnej polityki rolnej; wkład finansowy Wspólnoty w działania informacyjno-promocyjne na rzecz produktów rolnych na rynku wewnętrznym Wspólnoty i w państwach trzecich, których realizacja odbywa się za pośrednictwem państw członkowskich na podstawie innych programów niż te, o których mowa w art. 4, wyznaczonych przez Komisję; wkład finansowy Wspólnoty w poszczególne działania weterynaryjne, w działania kontrolne w dziedzinie weterynarii, w dziedzinie środków spożywczych i pasz zwierzęcych, w programach zwalczania i kontroli chorób zwierzęcych (środki weterynaryjne), jak również

b) środki przeznaczone na realizację programów pomocy technicznej w ramach celu „Europejska Wspólnota Terytorialna" oraz w ramach środków na realizację programów, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 1638/2006 z 24 października 2006 r., określającym przepisy ogólne w sprawie ustanowienia Europejskiego Instrumentu Sąsiedztwa i Partnerstwa;
c) środki Norweskiego Mechanizmu Finansowego 2009–2014 oraz Mechanizmu Finansowego Europejskiego Obszaru Gospodarczego 2009–2014;
d) inne niż wymienione w art. 5 ust. 3 pkt 1–5 środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegające zwrotowi środki z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA), bez środków, które Rada Ministrów, na podstawie art. 5 ust. 4 wyłączy z zakresu środków publicznych.

Zgodnie z art. 117 ust. 2 pkt 1 dochody z tytułu realizacji programów finansowanych z udziałem środków europejskich są dochodami budżetu środków europejskich, a jednocześnie – zgodnie z art. 111 – należą do dochodów budżetu państwa, dochody budżetu europejskiego stanowią zatem część niepodatkowych dochodów budżetu państwa.

3. Art. 118 ust. 2 stanowi, że deficyt budżetu środków europejskich albo nadwyżka środków europejskich nie są wliczane do, odpowiednio, deficytu albo nadwyżki budżetu państwa. Gdyby intencją ustawodawcy było wyłączenie budżetu państwa z budżetu środków europejskich, przepis byłby zbędny. Wobec rozłączności obu planów stałoby się bowiem oczywiste, że deficyt wykazany w jednym z nich nie jest wliczany do deficytu drugiego, a deficyt (dokładniej – wynik) skonsolidowanego budżetu, obejmującego budżet „krajowy" i budżet środków europejskich jest sumą wyników obu budżetów. Przepis art. 118 ust. 2 ma natomiast logiczne wyjaśnienie na podstawie odmiennej interpretacji relacji między budżetem państwa i budżetem środków europejskich – nakazuje bowiem obliczać wynik budżetu nie „klasycznie", odejmując kwotę wydatków od kwoty dochodów, lecz stosując inną zasadę.

4. W art. 182 ust. 3 zamieszczono wykaz informacji (zestawień), które powinny znaleźć się w sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej. Obejmuje on:
- dochody, wydatki oraz nadwyżkę albo deficyt sektora finansów publicznych;
- dochody i wydatki wynikające z zamknięć rachunków budżetu państwa, sporządzone według szczegółowości i układu ustawy budżetowej;
- przychody i koszty państwowych funduszy celowych;
- przychody i koszty agencji wykonawczych;

w działaniach z zakresu ochrony fitosanitarnej; promocję produktów rolnych, realizowaną bezpośrednio przez Komisję lub za pośrednictwem organizacji międzynarodowych; środki przyjęte zgodnie z ustawodawstwem wspólnotowym dla zapewnienia zachowania, opisu, gromadzenia i wykorzystywania zasobów genetycznych w rolnictwie; wprowadzanie i utrzymywanie systemów informacyjnych rachunkowości rolniczej; system badań rolnych, w tym również badań w zakresie struktury gospodarstw rolnych; wydatki związane z rynkami rybołówstwa.

• przychody i koszty instytucji gospodarki budżetowej;
• przychody i koszty jednostek, o których mowa w art. 9 pkt 14, czyli zaliczanych do sektora finansów publicznych państwowych osób prawnych niewymienionych *explicite* w art. 9 ufp2009.

Jak widać, wykaz ten nie obejmuje pełnego zestawienia dochodów i wydatków budżetu środków europejskich, sporządzonego w taki sposób jak sprawozdanie z wykonania budżetu państwa (pkt 2). Nie wydaje się jednak możliwe, by ustawodawca chciał wyłączyć szczegółowe sprawozdanie z wykonania budżetu środków europejskich z dokumentu zawierającego wynikowe (zrealizowane) wielkości wszystkich planów finansowych uchwalonych w ustawie budżetowej. Logicznym wyjaśnieniem takiego kształtu wykazu zawartego w art. 182 ust. 3 jest więc założenie, że wynikające z dokumentów księgowych sprawozdanie z wykonania budżetu środków europejskich stanowi część zestawienia dochodów i wydatków budżetu państwa.

5. O tym, że budżet środków europejskich powinien być traktowany jako część budżetu państwa świadczy również treść art. 121, zawierającego opis załącznika do ustawy budżetowej, w którym prezentowane są programy finansowane z udziałem środków europejskich. Zgodnie z tym przepisem w opisywanym załączniku dla każdego programu finansowanego z udziałem środków europejskich należy m.in. określić:
• planowane w roku budżetowym i kolejnych dwóch latach dochody budżetu państwa z tytułu wpływu środków europejskich;
• planowane w roku budżetowym i kolejnych dwóch latach wydatki na realizację programu, w szczegółowości określonej w pkt 2;
• plan wydatków budżetu państwa w roku budżetowym na finansowanie programu.

6. Art. 159 stanowi – powtarzając dokładnie sformułowanie z art. 146 ust. 4 pkt 6 Konstytucji – że „Rada Ministrów kieruje wykonywaniem budżetu państwa". Jeśli przyjmiemy, że budżet środków europejskich jest planem oddzielonym od budżetu państwa, to art. 159 nie będzie miał zastosowania do budżetu środków europejskich. W istocie rzeczy oznaczałoby to, że przyjęta praktyka formułowania projektu ustawy budżetowej ograniczyła – przynajmniej w porównaniu ze stanem z lat 2007–2009 – konstytucyjne zadania i kompetencje Rady Ministrów. Problem ten zniknie, gdy przyjmiemy, że budżet środków europejskich wyodrębniony jest „wewnątrz" budżetu państwa.

Podobne wątpliwości rodzi analiza treści innych przepisów ustawy o finansach publicznych, takich jak np.:
• art. 162, w którym określono zasady gospodarki finansowej obowiązujące w toku wykonywania budżetu państwa;
• art. 175, określający zasady nadzoru i kontroli wykonywania budżetu państwa sprawowane przez dysponentów części budżetowych.

Budżet środków europejskich a dyscyplina finansów publicznych

Wyłączenie z budżetu państwa budżetu środków europejskich powoduje też pewne komplikacje przy stosowaniu ustawy z 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 168). Problemy te wynikają z faktu,

iż w art. 5–18, zawierających katalog naruszeń dyscypliny finansów publicznych kilkakrotnie użyto terminu „budżet" bez dodatkowych określeń, co – zgodnie z powszechnie przyjętą interpretacją art. 2, nadającego terminowi „budżet" znaczenie nadane mu w ustawie o finansach publicznych – oznacza budżet państwa lub budżet jednostki samorządu terytorialnego. Potraktowanie budżetu środków europejskich jako bytu odrębnego od budżetu państwa spowodowałoby też, że w odniesieniu do operacji związanych z wykonywaniem budżetu środków europejskich nie byłyby naruszeniami dyscypliny finansów publicznych takie nieprawidłowości, jak:

- nieprzekazanie w terminie do budżetu w określonej wysokości pobranych dochodów należnych Skarbowi Państwa (np. zwrotu części dotacji), czyli czyn wskazany w art. 6 pkt 2 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
- nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu (art. 8 pkt 3);
- dokonanie zmiany w budżecie bez upoważnienia albo z przekroczeniem zakresu upoważnienia (art. 10).

Kwestia ta jest bardzo istotna z tego względu, iż w orzecznictwie komisji orzekających w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych utrwalił się już pogląd o niedopuszczalności stosowania rozszerzającej interpretacji przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, a w szczególności – rozszerzającej interpretacji przepisów art. 4 – 18c tej ustawy, zawierającej katalog czynów stanowiących naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Dodatkowe problemy rodzi to, że znaczna część transferów dokonywanych w ramach budżetu środków europejskich nie jest pod rządami obowiązującej ustawy o finansach publicznych formalnie uznawana za dotacje. Może to powodować wątpliwości co do możliwości zastosowania w wypadkach związanych z wykonywaniem budżetu środków europejskich innych przepisów ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych odnoszących się do nieprawidłowości związanych z przyznawaniem, wykorzystywaniem i rozliczaniem środków przekazanych z budżetu środków europejskich.

Dochody budżetu środków europejskich

Nie budzi wątpliwości fakt, że środki otrzymywane z budżetu Unii Europejskiej są dochodami budżetowymi – przesądza o tym jednoznacznie treść art. 111 pkt 16 ustawy o finansach publicznych. Jak już wiemy, w przyjętej od roku 2010 praktyce środki pochodzące z budżetu Unii Europejskiej są – ze stosunkowo niewielkimi wyjątkami – zaliczane w ustawach budżetowych do budżetu środków europejskich[5].

W art. 111 ust. 16 zawarto jednak istotne zastrzeżenie – wyliczone tam środki

[5] W ustawie budżetowej na rok 2017 dochody budżetu środków europejskich zaplanowano na ok. 60,2 mld zł, a pochodzące z budżetu państwa dochody budżetu „krajowego" – na ok. 1,8 mld zł. W budżecie środków europejskich ujęto więc ponad 97% planowanych do uzyskania środków z budżetu UE i z innych źródeł pomocy zagranicznej.

pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i z innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej stają się dochodami budżetowymi „po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa". To pozornie nieistotne sformułowanie (wobec faktu, iż ewidencja budżetowa prowadzona jest w Polsce w ujęciu kasowym, zaliczenie do dochodów budżetowych jakichkolwiek należności Skarbu Państwa następuje zawsze dopiero po przekazaniu środków na rachunki budżetowe) zawiera jednak pewien podtekst. Procedura wykonywania budżetu środków europejskich jest bowiem zorganizowana w taki sposób, że te przekazywane Polsce z budżetu UE nie są kierowane na rachunki dochodów budżetu środków europejskich, lecz na odrębny rachunek Ministra Finansów w NBP. Obroty na tym rachunku nie są uwzględniane w ewidencji i sprawozdawczości budżetowej, a uznanie wpływów środków pochodzących z budżetu UE za dochody budżetu środków europejskich następuje w momencie przekazania przez Ministra Finansów środków z wyodrębnionego (przejściowego) rachunku wpływów z budżetu UE na rachunek dochodów budżetu środków europejskich. Nie zostały przy tym określone jakiekolwiek reguły dotyczące tego, kiedy środki z rachunku przejściowego powinny być przekazywane na rachunek dochodów budżetu środków europejskich. O ich ustalenie NIK zwracała się już kilkakrotnie do Ministra Finansów[6], formułując po kontroli wykonania budżetu państwa odpowiednie wnioski pokontrolne. Wnioski te nie zostały jednak nigdy zrealizowane.

Przyjęcie takiej techniki operowania wpływami z budżetu UE nie ma wyłącznie charakteru technicznego, usprawniającego jego wykonywanie[7]. Konsekwencje wprowadzenia przejściowego rachunku gromadzącego wpływy z budżetu UE są znacznie dalej idące.

Zauważyć najpierw należy, że możliwość niezaliczenia wpływów z budżetu UE w momencie, w którym środki te trafiły już do Polski, narusza w oczywisty sposób ustanowioną w art. 40 ust. 2 pkt 1 ustawy o finansach publicznych[8] zasadę kasowego ujęcia ewidencji wykonania budżetu. Jest bowiem oczywiste, że terminem zapłaty

---

[6] „Najwyższa Izba Kontroli po raz kolejny zauważa, że Minister Finansów nie wypracował propozycji ustawowych, ani regulacji wewnętrznych, określających tryb i terminy przekazywania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i innych źródeł zagranicznych na dochody budżetu środków europejskich. Minister Finansów na bieżąco podejmował decyzje kiedy i jaka część środków zostanie przekazana na dochody budżetu środków europejskich. Praktyka taka pozwala na dowolne kształtowanie wielkości zrealizowanych dochodów, a tym samym wyniku budżetu środków europejskich" – *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku,* NIK, Warszawa 2016, s. 82.

[7] Jako argument za takim rozwiązaniem operacji związanych z dochodami budżetu środków europejskich wskazuje się na to, iż pozostawienie wpływów z UE na rachunku walutowym prowadzonym w NBP pozwala na uniknięcie dwukrotnego przewalutowania tych środków i dokonywanie wydatków budżetowych w euro wprost z rachunku przejściowego. Argumentacja ta nie jest mocna – można bowiem pozostawić środki na rachunku prowadzonym w euro, zaliczając je jednocześnie do dochodów budżetu środków europejskich. Oczywiście konieczne byłoby wówczas uwzględnianie w rachunku dochodów budżetu państwa różnic kursowych (zmian złotowej wartości środków na rachunku przejściowym) powstających przy zmianach kursu euro do złotego.

[8] Przepis ten stanowi, iż „dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą".

kwot należnych Polsce z budżetu UE jest data, w której zostały one przekazane na rachunek bankowy należący do organów polskiej administracji rządowej.

Jeszcze poważniejszy problem wiąże się z faktem, iż dowolność w ustalaniu momentu uznania wpływów pochodzących z budżetu UE za dochody budżetu środków europejskich powoduje jednocześnie możliwość manipulowania wynikiem tego budżetu. Wynik budżetu środków europejskich nie odzwierciedla bowiem wyłącznie relacji wpływów z budżetu UE i wydatków budżetu środków europejskich, lecz również skutki dyskrecjonalnych decyzji Ministra Finansów. W przeszłości prowadziło to na przykład do sytuacji, w której w formalnej sprawozdawczości wykonania budżetu środków europejskich wykazywany był deficyt, a jednocześnie na rachunku przejściowym pozostawały nieprzekazane kwoty przewyższające ten deficyt.

Dalszym rozwinięciem tak pomyślanego mechanizmu „regulowania" wielkości deficytu budżetowego było uznanie, iż z rachunku środków europejskich można udzielić budżetowi środków europejskich „pożyczki", czyli przekazać środki z rachunku przejściowego na rachunek dochodów tego budżetu, by następnie wycofać ponownie tę kwotę na rachunek przejściowy. Tym sposobem rozwiązano występujące czasowo problemy z płynnością budżetu środków europejskich, bez ujmowania „pożyczonej" kwoty w rachunku dochodów. Łatwo zauważyć, że problemy z płynnością nie były w tym wypadku skutkiem dużego nagromadzenia płatności, lecz efektem pozostawienia części dochodów budżetu środków europejskich na rachunku przejściowym.

Dodać należy, że kwoty pozostające w kolejnych latach na rachunku przejściowym są znaczące – na przykład w roku 2014 wynosiły one ok. 4 mld euro, a w roku 2015 – prawie 2,3 mld euro. Pokazuje to, jak duże możliwości swobodnego ustalenia wyniku budżetu środków europejskich daje opisany powyżej mechanizm.

Rezerwy celowe w ujęciu zadaniowym

Opisany poniżej problem dotyczy zarówno budżetu środków europejskich, jak i krajowej części budżetu państwa, jednak właśnie w budżecie środków europejskich jest on szczególnie ważny i widoczny. Istota problemu polega na niejasnych relacjach pomiędzy zmianami, jakie w limitach wydatków na poszczególne funkcje i zadania państwa są dokonywane w trakcie roku budżetowego w wyniku podziału rezerw budżetowych, a wartościami mierników stopnia realizacji celów przypisanych do tych zadań[9].

Rezerwy budżetowe stanowią znaczącą część łącznej kwoty planowanych wydatków budżetowych. W ustawie budżetowej na rok 2017 łączna kwota rezerw budżetowych wynosi ponad 59,8 mld zł, czyli ponad 13% planowanych wydatków. Prawie 99,8% rezerw budżetowych stanowią rezerwy celowe. Znacznie większy jest udział rezerw w planie wydatków

[9] W układzie zadaniowym budżetu państwa i budżetu środków europejskich nie ustala się żadnych mierników odpowiadających funkcjom państwa.

budżetu środków europejskich – w ustawie budżetowej na rok 2017 udział ten wynosi ok. 51,5%.

W układzie zadaniowym budżetu państwa wszystkie rezerwy budżetowe zostały wykazane jako wydatki powiązane z zadaniem 4.2 – „Budżet państwa i realizacja wybranych wydatków". Oznacza to, że rezerwy budżetowe nie powinny być brane pod uwagę przy planowaniu innych zadań.

W toku wykonywania budżetu państwa rezerwy są wykorzystywane przez zwiększanie limitów wydatków na inne zadania. Zmiany te w niektórych wypadkach są znaczące – w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa za rok 2015 (również w latach wcześniejszych) wskazać można sytuacje, w których po podziale rezerw budżetowych limit wydatków był kilkakrotnie wyższy od limitu przyznanego w ustawie budżetowej.

Dokonywanym w trakcie roku budżetowego zmianom limitu wydatków nie towarzyszą odpowiednie zmiany docelowych wartości mierników. W oczywisty sposób przeczy to logice zadaniowego podejścia do planowania wydatków budżetowych. Jeśli bowiem zwiększenie wydatków na pewne zadanie nawet o 200–300% nie powoduje poprawy wartości mierników realizacji celu, w jakim te wydatki są dokonywane, oznacza to przyjęcie założenia, że efektem przeznaczenia środków z rezerw na dane zadanie będzie drastyczne zmniejszenie efektywności wykorzystania środków publicznych. Sytuacja taka mogłaby mieć uzasadnienie, gdyby w trakcie roku okazało się, że dla bardzo ważnego zadania zaplanowano zdecydowanie zbyt mało środków, albo że zdecydowanie pogorszyły się warunki wykonywania tego zadania, a jednocześnie uznajemy, że uzyskanie pierwotnie zaplanowanych mierników realizacji celów zadania jest nadal niezbędne. Bardziej szczegółowa analiza wypadków zmian planu wydatków budżetu państwa polegających na przenoszeniu środków z rezerw pokazuje jednak, że takie wyjaśnienie utrzymania wartości miernika (albo mierników) przy wyraźnie rosnących nakładach może być prawdziwe tylko w wyjątkowych sytuacjach.

Jak wobec tego można w miarę racjonalnie uzasadnić przyjętą praktykę? Nasuwa się kilka możliwych odpowiedzi:

- albo wartości mierników wykonania zadań zostały ustalone przy z góry przyjętym założeniu, że wielkość wydatków na nie zostanie w trakcie roku zwiększona;
- albo wartości mierników zostały ustalone bez ich ścisłego powiązania z wielkością środków, jakie będzie można przeznaczyć na wykonanie danego zadania;
- albo wreszcie mierniki zostały ustalone w taki sposób, że ich wartości faktycznie nie są skorelowane z wielkością budżetowych nakładów na dane zadanie.

Niezależnie od tego, która z powyższych odpowiedzi jest prawdziwa (najbardziej prawdopodobna wydaje się druga z nich), musimy uznać, że układ zadaniowy nie daje rzetelnego obrazu wpływu rozmiarów wydatków budżetowych na stopień realizacji celów społecznych, finansowych i gospodarczych, których osiągnięcie wymaga zaangażowania środków publicznych. Konkluzja ta jest kolejnym przyczynkiem do negatywnej oceny przyjętego sposobu wdrażania podejścia zadaniowego do praktyki planowania budżetowego

i szerzej – zarządzania środkami publicznymi[10].

Przebieg absorpcji środków unijnych

W stosowanym od 2010 roku schemacie opisu w ustawie budżetowej wydatków finansowanych środkami pochodzącymi z budżetu UE i z innych źródeł pomocy zagranicznej wydatki przedstawiane są – w kilku różnych załącznikach i w dość skomplikowany sposób – w podziale na programy, części budżetowe i działy klasyfikacji budżetowej. Ani w samej ustawie budżetowej, ani w uzasadnieniu do jej projektu nie znajdziemy natomiast informacji o:

- wielkości środków przekazanych do Polski z budżetu Unii Europejskiej;
- podziale wydatków budżetu środków europejskich według rozdziałów i grup paragrafów klasyfikacji budżetowej, wymaganym, na podstawie art. 116 ust. 2 ustawy o finansach publicznych, dla całego budżetu państwa;
- przebiegu całego procesu absorpcji pomocowych środków zagranicznych, począwszy od kontraktacji (zawierania umów na dofinansowanie zadań środkami unijnymi), przez realizację zadań i dokonywanie wydatków przez podmioty (beneficjentów), z którymi umowy takie zostały zawarte, aż do wniosków o płatności składanych przez beneficjentów środków pomocowych. Informacja o wydatkach finansowanych ze środków pomocowych została więc ograniczona do ostatniej fazy procesu absorpcji – a zatem do wypłaty środków z rachunków budżetowych.

Brakujące informacje można odszukać w innych źródłach – takich jak publikowane przez Ministerstwo Finansów zestawienia rozliczeń z Unią Europejską, czy w raportach o przebiegu realizacji programów unijnych, publikowanych przez Ministerstwo Rozwoju, Ministerstwo Rolnictwa i Gospodarki Żywnościowej oraz przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa. Dane te są jednak bardzo rozproszone, publikowane w niejednolitej formie i w różnych terminach. Z tego powodu ich porównywanie z danymi z dokumentacji budżetowej jest bardzo trudne – jeśli nie wręcz niemożliwe.

Zasadne wydaje się więc, aby podstawowe, wymienione powyżej informacje włączone zostały do wykazu danych, które obligatoryjnie muszą znaleźć się w uzasadnieniu ustawy budżetowej i w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa.

Wnioski

Podsumowując przedstawione powyżej fakty, należy stwierdzić, że sposób ujęcia w ustawie budżetowej i w innych dokumentach budżetowych dochodów i wydatków budżetu środków europejskich, a także innych procesów związanych z pozyskiwaniem i wykorzystaniem środków z bezzwrotnej pomocy zagranicznej jest daleki od standardów przejrzystości budżetowej. W istotny sposób utrudnia to

[10] Szerzej na ten temat np. w: *Wdrażanie budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów: planowania, monitorowania i sprawozdawczości*, NIK, Warszawa 2012; *Planowanie i monitorowanie wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych*, NIK, Warszawa 2014.

analizę i ocenę niezwykle ważnych dla polskiej gospodarki problemów związanych z wykorzystaniem środków unijnych oraz sposobu zarządzania całością budżetu państwa. Jest przy tym oczywiste, że operacje związane z wykorzystaniem środków unijnych mają swą specyfikę. Zarówno procedury zarządzania środkami publicznymi pochodzącymi ze źródeł zagranicznych, jak i sposób prezentacji tych operacji w ustawie budżetowej i w budżetowych dokumentach sprawozdawczych powinny tę specyfikę uwzględniać. Nie może to jednak oznaczać stosowania praktyk jawnie niezgodnych z obowiązującymi przepisami, ani znaczących odstępstw od standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych.

Przyznać należy, że przepisy dotyczące budżetu środków europejskich nie zostały w ustawie o finansach publicznych sformułowane zbyt klarownie. Świadczy o tym chociażby to, iż zamieszczone powyżej uzasadnienie konieczności traktowania budżetu środków europejskich jako części budżetu państwa wymagało odwołania się do wielu, umieszczonych w różnych miejscach ustawy artykułów. Prawdopodobnie jest to efekt toczonych w trakcie prac nad projektem ustawy o finansach publicznych dyskusji o relacjach pomiędzy budżetem „krajowym" i budżetem środków europejskich, a być może również próby (nieudanej zresztą) pozostawienia w ustawie furtki dla różnych możliwości interpretacji tej relacji.

Nie zmienia to jednak faktu, iż w uchwalonej ostatecznie w sierpniu 2009 roku ustawie o finansach publicznych przyjęto, że dochody i wydatki budżetu środków europejskich są jednocześnie dochodami i wydatkami budżetu państwa, tworząc przy okazji dość kuriozalną definicję wyniku budżetu państwa. Oznacza to, że wszystkie ustawy budżetowe uchwalone po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych z 2009 roku są – co do swego układu i szczegółowości – niezgodne z przepisami tej ustawy. Nawet gdyby nie powodowało to dalszych istotnych konsekwencji, jest to niepokojące. Skoro bowiem od dysponentów środków publicznych wymaga się ścisłego przestrzegania norm prawa finansowego, to powinny one być tym bardziej przestrzegane przy uchwalaniu ustawy budżetowej, stanowiącej podstawę zarządzania środkami publicznymi w skali całego państwa. Istotne jest również i to, że układ ustawy budżetowej determinuje układ i treść dokumentów sprawozdawczych, będących głównym, publicznie dostępnym źródłem informacji o stanie finansów państwa i efektywności zarządzania środkami publicznymi.

We wcześniejszej części tego artykułu pokazaliśmy, że ukształtowany przez praktykę układ ustawy budżetowej powoduje, że budżet państwa uchwalany jest – w części związanej z wykorzystaniem środków unijnych – ze szczegółowością mniejszą niż ustalona w ustawie o finansach publicznych. Pokazaliśmy też, że problemy związane z układem „krajowej" części budżetu państwa (wyodrębnienie wydatków na współfinansowanie projektów unijnych bez wskazania ich ekonomicznego charakteru) utrudnia odczytanie z ustawy budżetowej wartości ważnych agregatów budżetowych – takich, jak na przykład całkowita wartość wydatków majątkowych, czy też całkowita wartość wydatków budżetowych (łącznie z wydatkami na pomoc

techniczną) finansowanych środkami pochodzącymi z budżetu Unii Europejskiej i z innych źródeł pomocy zagranicznej. Konsekwencje przyjęcia stosowanego od 2010 roku układu ustawy budżetowej nie ograniczają się zatem do formalnej niezgodności z obowiązującymi przepisami, lecz również w znaczący sposób naruszają zasady przejrzystości finansów publicznych.

Odrębny problem stanowi wprowadzony w ustawie o finansach publicznych z 2009 roku sposób gospodarowania środkami pochodzącymi ze źródeł zagranicznych. Utworzenie „buforowego" rachunku, na który wpłacane są środki z budżetu UE i który nie jest uwzględniany w ewidencji dochodów budżetowych, łamie zasady kasowego ujęcia operacji budżetowych w ewidencji wykonania budżetu państwa i w sprawozdawczości budżetowej, odbiera też wynikowi budżetu państwa charakter obiektywnej miary stanu nierównowagi budżetowej.

Poważne wątpliwości budzą też rozmiary rezerw ujmowanych w budżecie środków europejskich. Nawet jeśli uznamy, że planując wydatki budżetu środków europejskich należy zapewnić sobie pewną elastyczność działania, aby limity budżetowe nie hamowały absorpcji środków pomocowych, to trudno akceptować tworzenie w budżecie środków europejskich tak wielkich rezerw celowych.

Opisane powyżej słabości obecnego układu budżetu środków europejskich uzasadniają potrzebę przywrócenia zgodności układu ustawy budżetowej z przepisami ustawy o finansach publicznych, odnoszącymi się do budżetu środków europejskich i jego relacji do budżetu państwa. Celowe byłoby także dokonanie w ustawie o finansach publicznych istotnych zmian procedur gospodarowania środkami pomocowymi oraz ewidencji i sprawozdań operacji związanych z pozyskiwaniem i wykorzystaniem bezzwrotnej pomocy zagranicznej. Za szczególnie istotne uważamy przy tym wprowadzenie zmian odnoszących się do:

- zasad zaliczania do dochodów budżetowych środków wpływających z budżetu UE,
- rozszerzenia informacji o przebiegu wykorzystania środków unijnych, obowiązkowo zamieszczanych w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej.

dr **WOJCIECH MISIĄG**
radca prezesa NIK,
prof. nadzw. WSIiZ w Rzeszowie

Wyniki kontroli NIK

System sprawozdawczości finansowej

W 2015 r. Najwyższa Izba Kontroli przeprowadziła badanie dotyczące zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej[1]. W ocenie NIK system ten nie może być uznany za jawny i przejrzysty, gdyż nie dostarcza spójnych danych, które przedstawiałyby rzeczywisty obraz procesów zachodzących w państwie. Rozbieżności pomiędzy różnymi sprawozdaniami dotyczyły tak podstawowych informacji, jak łączne wielkości dochodów i wydatków publicznych oraz rozmiar długu publicznego. W rezultacie dostępne dane mogły prowadzić użytkowników do fałszywych wniosków. NIK stwierdziła, że wielu informacji o istotnym znaczeniu dla oceny sytuacji finansowej państwa nie opublikowano lub nawet nie gromadzono w systemach ewidencyjnych.

MARCIN TOMALAK

Wprowadzenie[1]

Układ sprawozdań rzeczowych i finansowych, opisujących działanie jednostek sektora publicznego, powinien spełniać określone warunki, aby mógł zostać uznany za jawny i przejrzysty.

Po pierwsze, sprawozdania powinny zawierać zrozumiałą i wyczerpującą informację o kompetencjach poszczególnych organów władzy publicznej, o podejmowanych przez nie działaniach oraz osiągniętych rezultatach, o źródłach i wielkości finansowania tych działań, a także o posiadanych zasobach majątkowych.

Po drugie, dane zawarte w różnych sprawozdaniach powinny tworzyć spójny system informacji publicznej, a w wypadku występowania różnych systemów

[1] Artykuł opracowano na podstawie Informacji o wynikach kontroli *Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej*, nr ewid. 89/2016/P/15/015/KBF, opracowanej w Departamencie Budżetu i Finansów NIK, czerwiec 2016 r., w części dotyczącej funkcjonowania systemu. Druga część informacji była poświęcona prawidłowości sporządzania sprawozdań finansowych przez wybrane jednostki sektora finansów publicznych.

ewidencji danych należy wskazać metodologię przejścia z jednego systemu pomiaru i prezentacji danych do innego. Należy przy tym dążyć do tego, by każdy system sprawozdań był wewnętrznie spójny, co wiąże się między innymi z koniecznością wprowadzenia odpowiednich układów klasyfikowania danych.

Po trzecie, sprawozdania należy publikować niezwłocznie po ich sporządzeniu i weryfikacji, gdyż zbyt duże opóźnienia czynią system sprawozdawczy mało przydatnym przy podejmowaniu decyzji i ocenie prowadzonych działań.

Po czwarte, dostęp do sprawozdań o działalności instytucji publicznych powinien być otwarty dla wszystkich zainteresowanych użytkowników, oprócz przypadków wskazanych w ustawach, co w praktyce oznacza, że sprawozdania te powinny być zamieszczane w Internecie, w systemie otwartym dla wszystkich zainteresowanych i w formie łatwej do przetworzenia.

Wyniki kontroli NIK wskazują, że system sprawozdawczości finansowej nie może być uznany za jawny i przejrzysty. Złożyło się na to wiele przyczyn, które szczegółowo będą opisane w dalszej części artykułu, a w tym miejscu chciałbym jedynie wymienić najważniejsze z nich. Przede wszystkim system sprawozdawczości finansowej nie dostarcza takich danych, które pozwalałyby na jednoznaczne przypisanie środków publicznych do polityki realizowanej przez rząd. Sprawozdania z realizacji najważniejszych strategii i programów rządowych, wykonywanych w okresach wieloletnich, są niespójne ze sprawozdaniami budżetowymi obejmującymi okresy roczne. Różne instytucje publiczne wykazują w swoich sprawozdaniach odmienne wartości w odniesieniu do tych samych pojęć z zakresu finansów publicznych, różnice te wynikają zazwyczaj ze stosowania alternatywnych sposobów ewidencjonowania danych. Ponieważ dane zawarte w sprawozdaniach rocznych nie są spójne z danymi odnoszącymi się do realizacji planów wieloletnich, nie jest jasne, czy i w jaki sposób kwoty przeznaczone na finansowanie zadań wykazywanych w sprawozdaniach rocznych przyczyniają się do realizacji zadań ujętych w dokumentach wieloletnich. Liczne wypadki niespójności w układzie danych zidentyfikowano nawet w obrębie tych samych sprawozdań, czego sztandarowym przykładem pozostają sprawozdania z realizacji budżetu państwa. Równie istotne jest także to, że wiele sprawozdań ważnych dla oceny sytuacji finansowej państwa nie było w ogóle publikowanych. W związku z powyższym sprawozdania objęte kontrolą NIK nie spełniały podstawowych standardów określonych w Kodeksie przejrzystości fiskalnej, ogłoszonym w 2014 r. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (dalej MFW). W kontroli odnosiliśmy się do standardów opracowanych przez MFW z powodu braku odpowiednich standardów krajowych.

Rozbieżności terminologiczne

Fundamentalne dla przejrzystości finansów publicznych pojęcia, takie jak: budżet państwa, dochody, wydatki i deficyt budżetu państwa, sektor finansów publicznych, środki, dochody i wydatki publiczne, dług publiczny oraz deficyt sektora finansów publicznych, albo nie mają jasnej interpretacji ekonomicznej, albo są niespójne z definicjami przyjętymi w statystyce

międzynarodowej. W związku z tym istnieje duże ryzyko, że użytkownicy danych posługują się tymi pojęciami w niewłaściwy sposób. Ze względu na stosowanie podobnych, choć niejednoznacznych pojęć w zakresie dochodów, wydatków, deficytu i długu publicznego, którym przypisuje się różne wartości w zależności od tego, czy są obliczane zgodnie z metodologią krajową, czy unijną, ocena stanu finansów publicznych może się znacząco różnić.

Niektóre definicje zawarte w ustawie o finansach publicznych, zamiast porządkować terminologię związaną z gromadzeniem środków publicznych i ich rozdysponowaniem, same stały się źródłem dodatkowych niejasności.

Pojęcie przychodów

Pojęcie przychodów zastosowane w art. 5 ust. 1 ustawy z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych istotnie różni się od definicji przychodów zawartej w art. 3 ust. 1 pkt. 30 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości. W związku z tym nawet osoby zawodowo zajmujące się finansami mają często problem ze zrozumieniem, jaką rolę pełnią przychody w sprawozdawczości budżetowej, zwłaszcza że jednostki budżetowe sporządzają zarówno sprawozdania budżetowe według zasad określonych w ustawie o finansach publicznych, jak i sprawozdania finansowe zgodne z zasadami ustalonymi w ustawie o rachunkowości.

W obydwu kategoriach sprawozdań występują przychody, ale gdy w sprawozdawczości budżetowej umożliwiają one jedynie finansowanie deficytu budżetowego oraz innych potrzeb pożyczkowych niepokrytych dochodami, to w sprawozdawczości finansowej wiążą się z powstawaniem różnorodnych korzyści ekonomicznych o wiarygodnie określonej wartości, w formie zwiększenia wartości aktywów albo zmniejszenia wartości zobowiązań, prowadzących do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli.

Środki publiczne

W ustawie o finansach publicznych nieprawidłowo zdefiniowano środki publiczne. Pojęcie to związane jest z pomiarem stanu zasobów w określonym momencie, na przykład można mówić o wielkości lub stanie środków na koniec roku. Natomiast z art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych wynika, że środkami publicznymi są również wskazane tam dochody i przychody, czyli kategorie finansowe służące do mierzenia przepływu środków, a nie ich stanu. W ten sposób do wspólnej kategorii ekonomicznej sprowadzono środki publiczne i źródła ich pochodzenia. Znalazło to również odzwierciedlenie w klasyfikacji budżetowej, w której ten sam układ paragrafów służy wykazywaniu zarówno wydatków, jak i środków publicznych.

Dochody publiczne a przychody jednostek

W wymienionej w art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, opisowej definicji środków publicznych wprowadzono niejasne rozróżnienie pomiędzy dochodami publicznymi a przychodami jednostek sektora finansów publicznych pochodzącymi z prowadzonej przez nie działalności oraz z innych źródeł. W rzeczywistości druga z wyżej wymienionych kategorii przepływów – przychody

z działalności i z innych źródeł – powinna zostać zaliczona do dochodów publicznych, a nie wykazana jako oddzielna kategoria. Dyskusyjne jest również wyłączenie z dochodów publicznych wpływów z Unii Europejskiej oraz z innych źródeł zagranicznych. Zgodnie z wyżej wymienioną definicją wpływy z bezzwrotnej pomocy zagranicznej nie są dochodami publicznymi, ale Rada Ministrów, wbrew treści art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, włącza je do dochodów publicznych w zestawieniu dochodów i wydatków sektora finansów publicznych, publikowanym w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. Rozwiązanie przyjęte przez Radę Ministrów jest znacznie bardziej uzasadnione od rozwiązania wynikającego z treści ustawy, choć należy też wskazać, że jest niespójne z metodologią przyjętą przez Komisję Europejską przy obliczaniu dochodów i wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych. W metodologii unijnej wpływy bezzwrotnych środków publicznych pochodzących z zagranicy równają się wydatkom tych środków, gdyż przyjmuje się, że nie powinny one służyć finansowaniu deficytu lub poprawie sytuacji finansowej państwa.

Znaczenie pojęcia „budżet państwa"

Osobny problem stanowi niejednolite stosowanie pojęcia budżetu państwa w różnych przepisach. Pojęcie to, stosowane w ustawach budżetowych, a w rezultacie również w sprawozdaniach Rady Ministrów z jego wykonania, jest niezgodne ze znaczeniem nadanym budżetowi państwa w Konstytucji RP i w ustawie o finansach publicznych. Do 2009 r. dochody i wydatki związane z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków bezzwrotnych pochodzących z Unii Europejskiej oraz z państw EFTA wykazywano w ustawach budżetowych jako składowe budżetu państwa. Od 2009 r. Rada Ministrów przedkłada Sejmowi projekty ustaw budżetowych zawierających podział na dwa oddzielne budżety. W takim samym układzie przedkłada również Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Powoduje to istotne ograniczenie zakresu przedmiotowego budżetu państwa w stosunku do okresu sprzed 2010 r. Należy podkreślić, że w Konstytucji RP nie przewidziano wprowadzenia dwóch niezależnych budżetów, wskazując jedynie, że Sejm uchwala w formie ustawy budżetowej budżet państwa (art. 219 ust. 1).

Funkcjonowanie dwóch oddzielnych budżetów nie wynika również z treści ustawy o finansach publicznych. Co prawda w art. 76 tej ustawy wskazano, że do potrzeb pożyczkowych budżetu państwa należy zaliczyć zapotrzebowanie na środki zawarte w budżecie państwa i w budżecie środków europejskich, ale po analizie treści całej ustawy należy wskazać, że przepis ten nie przesądza, czy są to plany rozłączne, czy też budżet środków europejskich jest częścią budżetu państwa. Kwestia ta została natomiast rozstrzygnięta w art. 124 ustawy o finansach publicznych, w którym wprost wskazano, że do wydatków budżetu państwa zalicza się między innymi wydatki budżetu środków europejskich. Oprócz tego w art. 110 pkt 4 i 5 tej ustawy napisano, że budżet państwa określa prognozowaną kwotę dochodów i planowaną kwotę wydatków budżetu środków europejskich. W związku

z tym nie powinno ulegać wątpliwości, że w ustawie o finansach publicznych jednoznacznie rozstrzygnięto kwestię przynależności budżetu środków europejskich do budżetu państwa.

Finanse publiczne w układzie krajowym i unijnym

Istotnym problemem jest również publikowanie podstawowych danych o finansach publicznych w Polsce w dwóch różnych układach:

- krajowym, zgodnym z przepisami ustawy o finansach publicznych;
- unijnym, zgodnym z metodologią tworzenia rachunków narodowych ESA 2010.

Problem ten wynika nie tylko z innego definiowania dochodów publicznych, wydatków publicznych, deficytu i długu publicznego, ale także z innego zakresu sektora publicznego.

W Unii Europejskiej przyjęto, że instytucjami zaliczanymi do sektora instytucji rządowych i samorządowych są wszystkie podmioty, które prowadzą działalność na zasadach nierynkowych i są zależne od organów władzy publicznej, pod warunkiem, że taki stan uznaje się za trwały. Z tego powodu do sektora instytucji rządowych i samorządowych w Polsce zalicza się, między innymi, fundusze obsługiwane przez Bank Gospodarstwa Krajowego, Bankowy Fundusz Gwarancyjny, niektóre przedsiębiorstwa oraz instytuty badawczo-rozwojowe. Zaletą podejścia stosowanego przy określaniu zakresu sektora instytucji rządowych i samorządowych są jasne kryteria ekonomiczno-zarządcze, które bardzo utrudniają uznaniowe ustalanie listy jednostek w celu poprawienia wyniku sektora.

Warto podkreślić, że zgodnie z międzynarodowymi standardami jawności i przejrzystości w raportach fiskalnych należy uwzględniać transakcje wszystkich jednostek zaangażowanych w działalność publiczną (standard 1.1.1 Kodeksu przejrzystości fiskalnej). Ponieważ zakres podmiotowy sektora instytucji rządowych i samorządowych jest zgodny z metodologią ESA 2010, uznawaną za międzynarodowy standard metodologiczny, to należy uznać, że zakres ten spełnia wymogi jawności i przejrzystości.

W Polsce przyjęto natomiast, że instytucjami zaliczanymi do sektora finansów publicznych są jednostki wskazane w art. 9 ustawy o finansach publicznych. Oznacza to rezygnację z zastosowania obiektywnych, ekonomicznych kryteriów zaliczania jednostek do tego sektora. Z jednej strony takie podejście eliminuje niejasności związane ze stwierdzeniem, czy dana jednostka kwalifikuje się do sektora, z drugiej – decyzje o włączeniu lub wyłączeniu tej jednostki mogą wynikać z przesłanek pozaekonomicznych; nie jest także określona metodologia ich doboru. W związku z tym dane o finansach sektora finansów publicznych uchodzą za mniej użyteczne przy ocenie sytuacji finansowej państwa od danych o sektorze instytucji rządowych i samorządowych.

Należy podkreślić, że dane o sytuacji finansowej obydwu wyżej wymienionych sektorów, ze względu na różnice metodologiczne, mogą się znacząco różnić, co może prowadzić do dezinformacji odbiorców. Znajdujemy się w sytuacji, w której Główny Urząd Statystyczny publikuje co roku komunikat o podstawowych dochodach, wydatkach, deficycie i długu sektora instytucji

rządowych i samorządowych, a jednocześnie Rada Ministrów w „Sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa" informuje o wysokości podstawowych dochodów i wydatków oraz nadwyżce lub deficycie sektora finansów publicznych, a także o wysokości państwowego długu publicznego. Mimo że funkcjonują dwa równorzędne systemy prezentowania danych z zakresu finansów publicznych, nie są publikowane objaśnienia dotyczące przyczyny różnic w odpowiednich wartościach. Wyjątek stanowią dane o wysokości długu publicznego, do których dołącza się objaśnienie różnicy pomiędzy wartością państwowego długu publicznego a wartością długu sektora instytucji rządowych i samorządowych. Z analizy informacji zawartych w komunikatach GUS i sprawozdaniach Rady Ministrów wynika, że dane dotyczące sektora finansów publicznych nie dostarczają nowych informacji o istotnej treści w stosunku do danych o finansach sektora instytucji rządowych i samorządowych publikowanych przez GUS.

Za dostosowaniem zakresu podmiotowego sektora finansów publicznych do zakresu podmiotowego sektora instytucji rządowych i samorządowych przemawia nie tylko szerszy zakres tego drugiego, ale także obiektywne, oparte na przesłankach ekonomicznych, kryteria doboru jednostek, zgodność z międzynarodowymi standardami oraz możliwość dokonywania międzynarodowych porównań. Zwolennicy obecnych rozwiązań mogą wprawdzie argumentować, że zaletą wskazania w ustawie o finansach publicznych listy jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych jest jego niezmienność, jednak takiej metodzie można zarzucić nadmierne usztywnienie wobec zmian, jakim podlegają różne jednostki kontrolowane przez władze publiczne. W zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej ważniejsze jest uwzględnienie zachodzących procesów w treści sprawozdań niż utrzymanie stałego katalogu jednostek za cenę coraz większego niedopasowania sprawozdawczości do realiów.

Określenie zamkniętej grupy jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych ma też tę wadę, że część jednostek może zostać w niej pominięta z powodu przeoczenia. Nie ma na przykład uzasadnienia, aby środki gromadzone na rachunku rezerw poręczeniowych i gwarancyjnych Skarbu Państwa, którym zarządza Minister Finansów, lub środki gromadzone na rachunkach, o których mowa w art. 11a ustawy o finansach publicznych, prowadzonych przez jednostki budżetowe wykonujące działalność określoną w ustawie z 7 września 1991 r. o systemie oświaty, były wyłączone z rachunków sektora finansów publicznych.

Za włączeniem do sektora finansów publicznych pozostałych jednostek zaliczanych do instytucji rządowych i samorządowych przemawia również i to, że bardzo często jednostki te są obecne w systemie przepływu środków publicznych nie tylko jako ich beneficjenci, ale również jako jednostki pośredniczące w przekazywaniu tych środków innym jednostkom sektora rządowego i samorządowego. Na przykład do Krajowego Funduszu Drogowego, pozostającego poza sektorem finansów publicznych, kierowane są środki z budżetu państwa i budżetu środków europejskich, a następnie środki te służą finansowaniu zadań wykonywanych przez państwową

jednostkę budżetową – Generalną Dyrekcję Dróg Krajowych i Autostrad. Dochodzi zatem w tym wypadku do sytuacji, w której zadania publiczne, wykonywane przez jednostkę budżetową, są finansowane bezpośrednio ze środków jednostki spoza sektora finansów publicznych. Jako inny przykład można podać przekazanie spółce PKP PLK zadania publicznego polegającego na budowie i przebudowie linii kolejowych, mimo że przychody z działalności tej spółki nie wystarczają nawet na sfinansowanie jej bieżącej działalności. Zadanie to było finansowane między innymi za pomocą obligacji objętych gwarancjami Skarbu Państwa oraz ze środków Funduszu Kolejowego, czyli kolejnego funduszu zarządzanego przez BGK i niezaliczanego do sektora finansów publicznych. Wyłączenie wyżej wymienionych jednostek z sektora finansów publicznych pozwalało na wykazywanie niższego długu i deficytu sektora finansów publicznych, natomiast nie znajdowało silnego uzasadnienia ekonomicznego. Sektor instytucji rządowych i samorządowych jest znacznie mniej narażony na takie działania ze względu na obiektywne kryteria doboru jednostek.

Biorąc pod uwagę wyżej wymienione argumenty, nie powinno być zaskoczeniem, że na dane o sytuacji sektora instytucji rządowych i samorządowych powołują się w swoich opracowaniach nie tylko użytkownicy zagraniczni, ale również podmioty krajowe, w tym także organy władzy publicznej. Dane te są przywoływane między innymi w rządowych strategiach. Dzieje się tak dlatego, że pozwalają one na lepsze zrozumienie sytuacji finansów publicznych w Polsce w porównaniu z danymi zestawionymi zgodnie z metodologią krajową i odnoszącymi się do sytuacji sektora finansów publicznych. Również przy określaniu zasad obliczania reguły wydatkowej w ustawie o finansach publicznych odwołano się do szerszego zakresu podmiotowego niż zakres sektora finansów publicznych określony w art. 9 ustawy o finansach publicznych. Wskazuje to na małą użyteczność danych o tym sektorze w procesie zarządzania finansami publicznymi.

Sprawozdawczość budżetowa w systemie finansów publicznych

Porównanie treści sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa w różnych okresach wskazuje, że coraz mniej zrozumiałe staje się umiejscowienie budżetu państwa w systemie finansów publicznych.

Od wielu lat mamy do czynienia z praktyką, zgodnie z którą płatności o podobnym charakterze wykazywane są w budżecie państwa albo jako wydatki, albo jako rozchody. Sposób wykazywania tych płatności ma bezpośredni wpływ na deficyt budżetu państwa, w związku z czym staje się on w coraz większym stopniu wielkością sztuczną, niemającą odzwierciedlenia w rzeczywistych zmianach wartości majątku i długu Skarbu Państwa.

Od 2009 r. Minister Finansów, na podstawie upoważnienia zawartego w ustawach budżetowych, regularnie udzielał Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych (FUS) pożyczek, które częściowo zastąpiły dotacje. Prowadziło to do zaniżenia wielkości deficytu budżetu państwa, gdyż pożyczki, w odróżnieniu od dotacji, są transakcjami o charakterze zwrotnym i jako takie nie są zaliczane do

wydatków, a więc i nie powiększają deficytu. Tymczasem w przypadku Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, który zgodnie z dostępnymi prognozami będzie się znajdować w następnych dekadach w stanie trwałej nierównowagi finansowej, wypracowanie jakichkolwiek nadwyżek na spłatę pożyczek zaciągniętych z budżetu państwa nie będzie możliwe. Zatem udzielanie temu funduszowi pożyczek było nieracjonalne ze względu na niemożność ich spłacenia. Przyjęcie takiego rozwiązania umożliwiało jednak prezentowanie bardziej optymistycznej sytuacji finansowej państwa od tej, jaka była w rzeczywistości, ze względu na niższą wartość deficytu budżetu państwa.

Do wydatków budżetu państwa nie zaliczano także ani zasilenia Funduszu Ubezpieczeń Społecznych w środki rekompensujące utratę wpływów ze składek przekazywanych otwartym funduszom emerytalnym, ani transferów dokonywanych na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych ze środków uzyskanych w wyniku prywatyzacji majątku Skarbu Państwa. W 2014 r., w wyniku wyłączenia wyżej wymienionych operacji z wydatków budżetu państwa, zaniżono deficyt budżetu państwa o 17,9 mld zł, co odpowiadało wielkości 1% PKB. Problem zaniżania deficytu dotyczył także budżetu państwa na rok 2015 i rok 2016 oraz budżetu z lat poprzedzających okres objęty kontrolą. Rozwiązanie tego problemu wymaga przeprowadzenia zarówno zmian w przepisach, jak i zmian w planowaniu budżetu państwa.

Minister Finansów, w celu zrekompensowania Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych utraty składki przekazywanej do otwartych funduszy emerytalnych, zaciągał zobowiązania w imieniu Skarbu Państwa oraz pozyskiwał środki w drodze prywatyzacji majątku Skarbu Państwa. Środki te stanowiły zatem własność Skarbu Państwa, a ich przekazanie – patrząc na ekonomiczny charakter operacji – nie różniło się od przekazywania dotacji z budżetu państwa na pokrycie niedoboru środków w FUS. O ile jednak dotacja jest zaliczana do wydatków budżetu państwa i zwiększa jego deficyt, to środki przeznaczone na refundację utraconej składki są przekazywane do FUS jako rozchody, niezwiększające deficytu budżetowego. W taki sposób dokonywano swoistego „poprawienia" wyniku budżetu państwa, które nie miało uzasadnienia w charakterze prowadzonej działalności. Częściowo stosowanie takiego rozwiązania umożliwiały przepisy art. 6 ust. 2 pkt 4 ustawy o finansach publicznych, w którym wskazano, że rozchodami publicznymi są płatności wynikające z innych ustaw, których źródłem finansowania są przychody z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, oraz z art. 2 ustawy z 25 czerwca 1997 r. o wykorzystaniu wpływów z prywatyzacji części mienia Skarbu Państwa na cele związane z reformą systemu ubezpieczeń społecznych. Należy podkreślić, że przepisy te odnosiły się jedynie do środków pozyskanych w drodze prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, ale nie umożliwiały finansowania, w formie rozchodów z budżetu państwa, tej części refundacji, której dokonano ze środków pozyskanych w drodze emisji skarbowych papierów wartościowych. Operacja ta, w świetle obowiązujących przepisów, powinna zostać zaliczona do wydatków budżetu państwa i zwiększyć jego deficyt.

Warto zwrócić uwagę, że zgodnie z międzynarodowym standardem metodologicznym ESA 2010 przyjętym przez Unię Europejską, środki przekazywane do FUS z tytułu refundacji ubytku składki są traktowane w budżecie państwa jako wydatek budżetu państwa i powinny powiększyć jego deficyt.

Środki z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa były przekazywane również, jako rozchody, następującym jednostkom sektora finansów publicznych:

- Funduszowi Reprywatyzacji,
- Funduszowi Restrukturyzacji Przedsiębiorców,
- Funduszowi Skarbu Państwa,
- Funduszowi Nauki i Technologii Polskiej,
- Funduszowi Rezerwy Demograficznej,

a także na wyodrębniony rachunek ministra właściwego do spraw pracy oraz na rachunek rezerw poręczeniowych i gwarancyjnych Skarbu Państwa.

Wyłączenie transferu tych środków z wydatków budżetu państwa wynikało z art. 6 ust. 2 pkt 4 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tym przepisem płatności wynikające z innych ustaw, finansowane z przychodów z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, są zaliczanie do rozchodów publicznych. Należy jednak zauważyć, że wpływy z prywatyzacji nie są związane z zadaniami finansowanymi ze środków wyżej wymienionych funduszy lub środków znajdujących się na wydzielonych rachunkach, a zatem właściwą formą budżetowego zasilenia tych jednostek byłoby przekazanie im dotacji stanowiących wydatki budżetu państwa. Powiązanie wpływów z prywatyzacji ze wskazanymi w ustawach funduszami nie jest zresztą bardzo ścisłe, gdyż w ustawie z 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji napisano, że:

- w ustawie budżetowej można wskazać inny udział Funduszu Reprywatyzacji i Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców we wpływach z prywatyzacji, jeżeli jest to uzasadnione potrzebami budżetu państwa i nie zagraża wykonywaniu zadań finansowanych z tych funduszy (art. 56 ust.1b);
- nadwyżka środków Funduszu Skarbu Państwa przekazywana jest na przychody budżetu państwa (art. 56 ust. 4);
- minister właściwy do spraw Skarbu Państwa może przekazywać środki zgromadzone na rachunku Funduszu Restrukturyzacji Przedsiębiorców na przychody budżetu państwa (art. 56 ust. 4b).

Należy podkreślić, że rejestrowanie wyżej opisywanych transferów jako wydatków, a nie jako rozchodów budżetu państwa, wiązałoby się z koniecznością wykazywania wyższego deficytu budżetowego. Byłoby to zgodne z charakterem ekonomicznym tych transakcji, gdyż występowanie deficytu wiązałoby się z pomniejszeniem wartości tego majątku lub ze zwiększeniem wartości zobowiązań Skarbu Państwa. W świetle obecnie stosowanych rozwiązań zmiana wartości majątku Skarbu Państwa nie jest związana ze zmianą wielkości deficytu budżetu państwa, co powoduje, że deficyt nie jest dobrą miarą nierównowagi finansowej państwa. Odbiorców danych, nieświadomych faktu występowania w budżecie państwa rozchodów o charakterze bezzwrotnym, informacja o wysokości deficytu wprowadza w błąd, gdyż sądzą oni, że miara ta we właściwy sposób odwzorowuje sytuację finansową państwa.

Kolejnym problemem, na który zwrócono uwagę podczas kontroli, była spójność danych dotyczących wykonania wydatków budżetu państwa. Ze względu na równoczesne stosowanie trzech układów klasyfikacyjnych o charakterze funkcjonalnym nie można jednoznacznie wskazać, jaka była wysokość wydatków ponoszonych na realizację zadań w poszczególnych obszarach działalności państwa, takich jak: transport, rolnictwo, pomoc społeczna lub szkolnictwo wyższe. Dane o wydatkach na zadania zaliczane do wyżej wymienionych obszarów są publikowane w układzie:

- części budżetowych (np. część 38 – „Szkolnictwo wyższe"), odpowiadających działom administracji rządowej;
- działów klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych, zwanej dalej klasyfikacją budżetową (np. dział 803 – „Szkolnictwo wyższe");
- funkcji państwa (np. zadanie 3.2 – „Szkolnictwo wyższe").

Chociaż odpowiadające sobie elementy tych trzech układów mają identyczne lub bardzo podobne do siebie nazwy, to bardzo często przypisane do nich wydatki znacząco się od siebie różnią. W związku z tym w różnych zestawieniach z zakresu finansów publicznych można znaleźć krańcowo różne wartości przypisane do tych samych obszarów zadań publicznych, w zależności od tego, który układ danych wybiorą autorzy. Nie jest zatem możliwe wskazanie jednoznacznej odpowiedzi, ile w danym roku wyniosły wydatki budżetu państwa na finansowanie, na przykład szkolnictwa wyższego, gdyż zależeć to będzie od wyboru układu klasyfikacyjnego, do którego chcemy się odwołać. Tymczasem w standardzie 1.3.1 Kodeksu przejrzystości fiskalnej wskazano na konieczność zapewnienia przejrzystej informacji dotyczącej sposobów wykorzystania środków publicznych.

Różnice pomiędzy trzema wyżej wymienionymi układami funkcjonalnymi wynikają z przyjęcia odmiennych kryteriów klasyfikacyjnych. Klasyfikacja działów administracji rządowej nawiązuje do podziału kompetencyjnego poszczególnych ministrów, klasyfikacja budżetowa – do układu klasyfikacji działalności gospodarczej, a klasyfikacja funkcji państwa – do międzynarodowej klasyfikacji COFOG oraz innych układów klasyfikacyjnych.

Szczegółowe dane o wykonaniu wydatków budżetu państwa w układzie działów administracji rządowej i w układzie działów klasyfikacji budżetowej są zawarte w tomie 1 sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, a dane o wykonaniu wydatków w układzie funkcji państwa – w informacji dołączanej do tych sprawozdań („Informacja o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym").

Należy także wskazać, że zarówno układ działowy klasyfikacji budżetowej, jak i układ funkcji państwa są wewnętrznie niespójne. W związku z tym nie jest spełniony standard 1.3.1 Kodeksu przejrzystości fiskalnej, w którym określono, że sprawozdania o charakterze finansowym powinny zapewniać przejrzyste informacje o sposobach wykorzystania środków publicznych, a także standard 1.3.2, zgodnie z którym sprawozdania powinny być wewnętrznie spójne.

Chociaż podział klasyfikacji budżetowej na działy opiera się na Polskiej

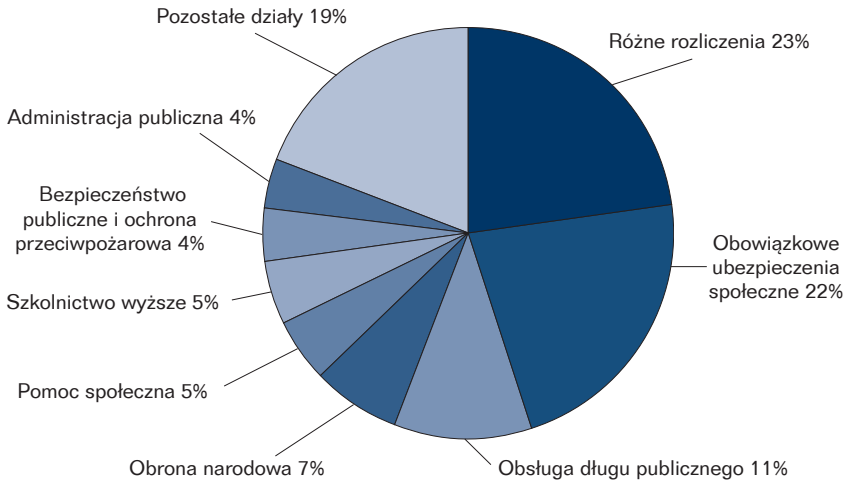
Klasyfikacji Działalności, to dokonano w nim istotnych modyfikacji względem układu PKD. Należy zauważyć, że PKD utworzono z myślą o dokonywaniu pomiaru działalności gospodarczej, dlatego działalność państwowych jednostek budżetowych przypisano przede wszystkim do sekcji O – „Administracja publiczna i obrona narodowa, obowiązkowe zabezpieczenia społeczne", oraz – w znacznie bardziej ograniczonym zakresie – do sekcji P – „Edukacja" i do sekcji Q – „Opieka zdrowotna i pomoc społeczna". Ze względu na małą użyteczność układu PKD w systemie planowania i sprawozdawczości wydatków publicznych Minister Finansów, tworząc klasyfikację budżetową, dostosował układ klasyfikacji działów do potrzeb zarządzania finansami publicznymi. Problem z tym układem polega przede wszystkim na tym, że w 2014 r. największą pozycję w budżecie państwa pod względem wielkości poniesionych wydatków stanowił dział 758 – „Różne rozliczenia", w którym ujmowano wydatki na zadania z różnych dziedzin. W 2014 r. wydatki zrealizowane w dziale 758 przekraczały 70 mld zł, stanowiąc 23% wydatków ogółem budżetu państwa. Chcąc zatem odpowiedzieć na pytanie, na co przeznaczono najwięcej środków z budżetu państwa, należałoby wskazać na różne rozliczenia. Trudno byłoby jednak uznać taką odpowiedź za spełnienie zasady jawności i przejrzystości.

W 2015 r. łączne wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich, wykazane w dziale 758 – „Różne rozliczenia" – wyniosły 81 308 mln zł, w tym wydatki w rozdziale:

- 75801 – „Część oświatowa subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego" – 40 377 mln zł;
- 75850 – „Rozliczenia z budżetem ogólnym Unii Europejskiej z tytułu środków własnych" – 18 196 mln zł;
- 75861 – „Regionalne programy operacyjne 2007–2013" – 9 654 mln zł;
- 75807 – „Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla gmin" – 6 137 mln zł;
- 75803 – „Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla powiatów" – 1 582 mln zł;
- 75862 – „Program Operacyjny Kapitał Ludzki" – 1 385 mln zł;
- 75832 – „Część równoważąca subwencji ogólnej dla powiatów" – 1 062 mln zł;
- 75804 – „Część wyrównawcza subwencji ogólnej dla województw" – 949 mln zł.

W dziale 758 ujmowane są wydatki przeznaczone nie tylko na wykonywanie zadań o charakterze finansowym, ale także wydatki na finansowanie dziedzin, dla których utworzono osobne działy klasyfikacji budżetowej. Na przykład w rozdziałach 75861 – „Regionalne programy operacyjne 2007–2013" – oraz 75862 – „Program Operacyjny Kapitał Ludzki" – ujęto wydatki na bardzo różnorodne zadania. Wykazywanie w dziale 758 wydatków z wielu dziedzin czyni niemożliwym ustalenie, na podstawie treści sprawozdań Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, łącznych wydatków budżetu państwa przeznaczonych na zadania z poszczególnych dziedzin. Na przykład prawidłowa odpowiedź na pytanie o wysokość wydatków budżetu państwa na zadania z zakresu ochrony zdrowia powinna brzmieć: suma wydatków wykazanych w dziale 851 – „Ochrona zdrowia" – i wydatków poniesionych na zadania z tego

Rysunek 1. **Struktura wydatków budżetu państwa w 2014 r. według działów**



Źródło: Rada Ministrów, „Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.", Tom 1, „Wydatki budzetu państwa za rok 2014, Zestawienie zbiorcze według działów".

zakresu w dziale 758 – „Różne rozliczenia". Problem polega jednak na tym, że na podstawie danych zawartych w Sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa nie wiadomo, ile wydatków poniesionych w dziale 758 przeznaczono na zadania z zakresu ochrony zdrowia. Tymczasem przejrzysty system klasyfikacji budżetowej powinien umożliwiać odpowiedź na tak zadane pytanie.

Na ograniczenie przejrzystości układu działowego klasyfikacji budżetowej wpływa również utworzenie w tej klasyfikacji dwóch działów: 801 – „Oświata i wychowanie" oraz 854 – „Edukacyjna opieka wychowawcza". Obydwa te działy w swoich nazwach odnoszą się do zagadnień z zakresu edukacji i wychowania, a kryterium podziału zadań pomiędzy tymi działami nie jest czytelne. Zarówno w dziale 854, jak i w dziale 801 znalazły się zadania wspomagające edukację, takie jak: dowożenie uczniów do szkół, stołówki szkolne i przedszkolne. Do działu 854 przypisano finansowanie specjalnych ośrodków szkolno-wychowawczych oraz pomoc materialną dla uczniów, chociaż zadania te wykraczają poza kwestię zapewnienia uczniom wychowania i opieki. Podobny problem dotyczy niejasnego podziału zadań pomiędzy działy 852 – „Pomoc społeczna" i 853 – „Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej".

O ile w układzie działów klasyfikacji budżetowej zachowano jednak dosyć dużą jednolitość funkcjonalną, z wyjątkiem działu 758 –„ Różne rozliczenia", to układ rozdziałów tej klasyfikacji został zbudowany częściowo na podstawie układu funkcjonalnego, częściowo – układu

instytucjonalnego, w którym odwołano się do nazw beneficjentów środków budżetowych, a częściowo – układu programowego. W związku z tym łączny układ działowo-rozdziałowy klasyfikacji budżetowej nie może zostać uznany za wewnętrznie spójny i przejrzysty. Wykorzystywanie, na poziomie rozdziałów, trzech różnych wymiarów klasyfikacyjnych: podmiotowego, zadaniowego i programowego – nie służy zapewnieniu przejrzystości finansów publicznych.

Należy wskazać, że przejrzysty układ danych o wykonaniu wydatków budżetu państwa powinien umożliwiać przynajmniej jednoznaczne ustalenie:

- dysponentów dokonujących tych wydatków oraz beneficjentów otrzymujących środki budżetowe (taki wymiar w praktyce nie istnieje);
- zadań, na które przeznaczono środki (powinna temu służyć klasyfikacja działów i rozdziałów lub – alternatywnie – klasyfikacja funkcji, zadań, podzadań i działań);
- rodzajów ponoszonych wydatków (powinna temu służyć klasyfikacja paragrafów, która obecnie służy również wybiórczej identyfikacji beneficjentów).

W kontekście zapewnienia przejrzystości szczególnie ważne w klasyfikacji rozdziałów jest zastąpienie elementów odwołujących się do układu podmiotowego elementami układu zadaniowego. Na przykład w rozdziale 01027 – „Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa" wykazuje się jednocześnie dotację podmiotową z budżetu państwa dla agencji na prowadzenie przez nią podstawowej działalności, dotacje celowe na zadania własne agencji, a także środki europejskie na różnorakie zadania z zakresu Wspólnej Polityki Rolnej. W związku z tym trudno nadać danym o łącznych wydatkach ponoszonych w rozdziale 01027 jednoznaczną interpretację. Należy zaznaczyć, że w przypadku tego rozdziału chodzi o znaczącą kwotę wydatków, która w 2014 r. przekraczała 21 mld zł.

Dysponentowi gospodarującemu środkami zapisanymi w rozdziale 01027 zapewniono elastyczność w wykonywaniu budżetu państwa i budżetu środków europejskich, odbyło się to jednak kosztem mniejszej przejrzystości. Należy przy tym wskazać, że to nie ustawodawca dokonywał alokacji środków pomiędzy poszczególne zadania publiczne, finansowane w wyżej wymienionym rozdziale, ale inicjatywa w tej sprawie należała do organów władzy wykonawczej. Ograniczona została też możliwość sprawowania kontroli finansowania poszczególnych zadań, ujętych w rozdziale 01027, na podstawie danych zawartych w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa. Wykazywanie wydatków na różne zadania publiczne w jednym rozdziale klasyfikacji budżetowej uniemożliwia nadanie wykazywanej kwocie interpretacji ekonomicznej, co sprawia, że finanse publiczne stają się mniej przejrzyste. Rośnie też ryzyko nieefektywnego i nieskutecznego wykonywania zadań publicznych.

Podobny problem z wykazywaniem w jednym rozdziale klasyfikacji budżetowej różnorodnych zadań dotyczył rozdziału 15012 – „Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości", w którym oprócz dotacji na zadania własne tej agencji ujmowano także wydatki przeznaczone na realizację niektórych przedsięwzięć finansowanych w ramach „Programu

operacyjnego Kapitał Ludzki", „Programu operacyjnego Innowacyjna Gospodarka" i „Programu operacyjnego Rozwój Polski Wschodniej".

W klasyfikacji rozdziałowej należy zwrócić uwagę również na występowanie rozdziałów kończących się cyframi 95. Wykazywane są tam wydatki na pozostałą działalność w poszczególnych działach. Należałoby oczekiwać, że na tle łącznych wydatków realizowanych w określonym dziale będą to wydatki ponoszone incydentalnie lub w bardzo niskich kwotach, co uzasadniałoby ich wykonywanie w jednym rozdziale. W praktyce jest jednak inaczej, gdyż w niektórych działach wydatki na pozostałą działalność są istotne kwotowo. Na przykład w budżecie państwa w 2014 r. na pozostałą działalność przeznaczono: w dziale 010 – „Rolnictwo i łowiectwo" – 883 mln zł, w dziale 150 – „Przetwórstwo przemysłowe" – 301 mln zł, w dziale 750 – „Administracja publiczna" – 990 mln zł, w dziale 752 – „Obrona narodowa" – 885 mln zł, w dziale 801 – „Oświata i wychowanie" – 122 mln zł, w dziale 803 – „Szkolnictwo wyższe" – 238 mln zł, w dziale 851 – „Ochrona zdrowia" – 665 mln zł, w dziale 852 – „Pomoc społeczna" – 839 mln zł. Łącznie w budżecie państwa na pozostałą działalność przeznaczono prawie 5,4 mld zł, a w budżecie środków europejskich – 4,6 mld zł. W samym tylko rozdziale 15095 – „Pozostała działalność", w dziale 150 – „Przetwórstwo przemysłowe" wykonano wydatki budżetu środków europejskich w wysokości 2,2 mld zł. Łącznie w budżecie państwa i w budżecie środków europejskich w 2014 r. w dziesięciu działach został przekroczony poziom 100 mln zł w odniesieniu do wydatków na pozostałą działalność.

Wysoki był również udział wydatków na pozostałą działalność w wydatkach ogółem w niektórych działach, na przykład: w dziale 020 – „Leśnictwo" – wydatki na pozostałą działalność stanowiły aż 95,5% łącznych wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich, w dziale 150 – „Przetwórstwo przemysłowe" – 29,5% wydatków, w dziale 851 – „Ochrona zdrowia" – 13,4% wydatków, a w dziale 926 – „Kultura fizyczna" – 18,8% wydatków. Dane te wskazują na błąd w konstrukcji układu rozdziałowego, polegający na rejestrowaniu istotnych kwot wydatków budżetowych w kategorii „Pozostała działalność".

Druga z klasyfikacji funkcjonalnych – klasyfikacja działów administracji rządowej – pozwala na przypisanie wydatków do dysponentów części budżetowych zgodnie z podziałem kompetencji pomiędzy organami administracji rządowej. Nazwy działów administracji rządowej i jednocześnie części budżetowych – na przykład „Nauka", „Transport" – wskazują na ich związek z funkcjami państwa, jednak wydatki ponoszone w tych działach mogą się istotnie różnić od wydatków wykazywanych w innych układach funkcjonalnych. W poszczególnych częściach budżetowych ujmuje się bowiem tylko te wydatki, dla których dysponentem jest określony organ administracji rządowej, a zatem w części „Nauka" wykazywane są wyłącznie wydatki realizowane przez ministra właściwego do spraw nauki oraz podlegających mu dysponentów środków budżetowych, natomiast nie wykazuje się tam wydatków na naukę finansowanych z budżetów

innych ministrów, którym podlegają niektóre uczelnie.

Ze względu na to, że istnieją dwa inne układy funkcjonalne: funkcji państwa oraz działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej, można wskazać, że nie jest potrzebny trzeci układ, który w niedokładny sposób powiela pozostałe. Zamiast tego układ działów administracji rządowej mógłby zostać przekształcony w układ dysponentów z przypisaną do nich odpowiednią częścią budżetu. Byłby to znacznie bardziej przejrzysty układ niż obecnie, gdy na przykład w części 33 – „Rozwój wsi" przeważają wydatki na rolnictwo, mimo istnienia oddzielnej części 32 – „Rolnictwo", której dysponentem, podobnie jak części 33, jest Minister Rolnictwa i Rozwoju Wsi. W tak niespójnym systemie znacznie lepszym rozwiązaniem byłoby ustalenie – na poziomie części – jednego budżetu dla tego ministra, a na poziomie klasyfikacji budżetowej – ustalenie podziału funkcjonalnego tego budżetu.

Układ funkcji państwa, nazywany również układem zadaniowym, odgrywa rolę dodatkową (prezentacyjną) wobec klasyfikacji działów administracji rządowej i klasyfikacji budżetowej, zgodnie z którymi są planowane i rozliczane wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Wydatki w układzie funkcji państwa prezentowane są na czterech poziomach klasyfikacyjnych: funkcji, zadań, podzadań i działań. Klasyfikacja ta, podobnie jak klasyfikacja budżetowa, jest wewnętrznie niespójna, gdyż tworząc zestaw funkcji państwa odwołano się do niejednolitych kryteriów wyboru. W rezultacie w układzie zadaniowym budżetu państwa w 2014 r. obok funkcji „Infrastruktura transportowa", „Zdrowie" oraz „Edukacja, wychowanie i opieka", określono także funkcję „Kształtowanie rozwoju regionalnego kraju", mimo że kształtowanie rozwoju regionalnego odbywa się przez realizację programów z wielu dziedzin życia publicznego, w tym z zakresu budowy infrastruktury transportowej i tworzenia kapitału ludzkiego.

Wskazać również należy, że w układzie funkcji państwa brakuje kryterium pozwalającego na jednoznaczne rozróżnienie zadań, podzadań i działań. W związku z tym do zadań zaliczono realizację Wspólnej Polityki Rolnej oraz pomocy krajowej, która jest zbiorem różnorodnych zadań, a nie jednolitym funkcjonalnie zadaniem. Również na poziomie podzadań wykazano zarówno „Program rozwoju obszarów wiejskich 2007–2013", jak i „Program rozwoju obszarów wiejskich 2014–2020", które są zbiorami różnorodnych zadań ujętymi w określonych programach. W związku z tym, że na poziomie podzadań znalazły się tak duże agregaty, jak wymienione wyżej programy, to także na poziomie działań przypisanych do wyżej wymienionych podzadań nie można było wskazać zbyt szczegółowych kategorii. Jak wynikało z treści załącznika 64 do noty budżetowej na 2014 r., zakres działań wykraczał nawet poza pojedyncze zadanie. Na przykład do podzadania PROW 2007–2013 przyporządkowano takie działania, jak konkurencyjność sektora rolnego i leśnego, pomoc techniczna oraz zrównoważenie środowiska naturalnego i obszarów wiejskich.

Na wadliwą konstrukcję układu funkcji państwa wskazuje również niedopasowanie niektórych zadań do funkcji, do których zostały przyporządkowane. Jaskrawym

tego przykładem jest przypisanie zadań z zakresu budowy infrastruktury wsi, wpływających na poprawę jakości życia ludności wiejskiej, do funkcji 21 – „Polityka rolna i rybacka".

Problem z układem funkcji państwa polega również na nieustanowieniu mierników dla poszczególnych funkcji. Co prawda mierniki wykonania zostały przypisane do zadań, jednak ich brak na najwyższym poziomie klasyfikacji zadaniowej powoduje, że w całym tym układzie brakuje mierników syntetycznych, odpowiadających miernikom zawartym w dokumentach strategicznych. Jest to jedna z przyczyn braku powiązania pomiędzy układem zadaniowym budżetu państwa a programami i strategiami wieloletnimi.

Nadmienić należy, że żaden z trzech wyżej wymienionych układów klasyfikacyjnych nie jest spójny z międzynarodową klasyfikacją wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych według funkcji, znaną jako COFOG[2]. Klasyfikacja ta jest wykorzystywana między innymi w sprawozdawczości Unii Europejskiej i Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), a także została przyjęta w Wielkiej Brytanii. Jest uznawana za międzynarodowy standard klasyfikacyjny, wprowadzony przez Organizację Narodów Zjednoczonych w celu ujednolicenia sposobu prezentowania danych o wydatkach publicznych w poszczególnych państwach. W Polsce dane o wydatkach w układzie klasyfikacji COFOG są zestawiane w Głównym Urzędzie Statystycznym na potrzeby statystyki Unii Europejskiej i OECD. Jest to czwarty układ zadaniowy, w którym każdego roku sporządza się dane o wydatkach publicznych w Polsce, jednak w odróżnieniu od trzech pozostałych, związanych przede wszystkim ze sprawozdawczością budżetową, obejmuje on wydatki całego sektora instytucji rządowych i samorządowych, z wyodrębnieniem wydatków: podsektora instytucji rządowych na szczeblu centralnym, podsektora instytucji samorządowych na szczeblu lokalnym i podsektora funduszy zabezpieczenia społecznego[3]. Przy okazji warto wskazać na niewłaściwą nazwę podsektorów tworzonych przez instytucje rządowe i samorządowe, sugerującą hierarchię tych podsektorów, na co wskazuje użycie w nazwie słowa szczebel. Tymczasem w Polsce samorząd terytorialny działa we własnym imieniu i na własną odpowiedzialność, a jego autonomia wobec administracji rządowej została potwierdzona w Konstytucji.

Wewnętrzna niespójność sprawozdawczości budżetowej wynika nie tylko z nakładania się na siebie kilku układów klasyfikacyjnych o charakterze funkcjonalnym, ale także z niejednolitej prezentacji danych w układzie ekonomicznym. Wydatki w budżecie państwa zostały podzielone na grupy ekonomiczne w taki sposób, że nie jest możliwe jednoznaczne przyporządkowanie wydatków do większości z nich, gdyż grupy te zostały utworzone

[2] COFOG to skrót od angielskiej nazwy *Classification of the functions of the government*.

[3] Porównaj pracę badawczą pt.: *Metodologia i wdrożenie regionalnych rachunków publicznych na poziomie województw (NTS 2)*. Raport końcowy, GUS 2015.

na podstawie dwóch różnych kryteriów. Na przykład część wydatków majątkowych wykazuje się w grupie „wydatki majątkowe", a pozostałe – w grupie „wydatki na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA", w której umieszcza się również wybrane wydatki bieżące. Nie jest zatem możliwe wskazanie na podstawie publikowanych sprawozdań z wykonania budżetu państwa, ile wyniosły środki z budżetu państwa przeznaczone na inwestycje.

Nieprawidłowy podział budżetu państwa na grupy ekonomiczne wynika z wprowadzenia grupy „wydatki na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA", utworzonej według kryterium źródła pochodzenia środków. Natomiast pozostałe grupy utworzono zgodnie z kryterium sposobu dokonywania wydatków. Na przykład wyróżniono takie grupy, jak: dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych i wydatki majątkowe.

Informacje o pełnej wielkości wydatków majątkowych oraz o pełnej wielkości poszczególnych grup wydatków bieżących stanowią ważny element informacji o sposobach rozdysponowania środków budżetowych. Przyjęty w ustawie budżetowej i sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa, na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych, sposób prezentacji danych nie pozwalał jednak na identyfikację tych wydatków. Dostępne informacje nie pozwalały również na wyodrębnienie kwoty wydatków budżetu państwa przeznaczonych na wsparcie działalności innych osób prawnych, kwoty wydatków redystrybucyjnych, skierowanych do sektora gospodarstw domowych, a także kwoty wydatków przeznaczonych na finansowanie z budżetu państwa usług publicznych wykonywanych zarówno przez państwowe jednostki budżetowe, jak i przez jednostki, którym zleca się ich wykonanie. Warto dodać, że dane o pełnych wydatkach budżetu państwa we właściwym układzie ekonomicznym są corocznie publikowane przez NIK w „Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej", czyli poza systemem sprawozdawczości budżetowej.

Biorąc pod uwagę wyżej wymienione problemy z układem wydatków budżetu państwa, należy wskazać, że znacznie bardziej przejrzysty jest układ dochodów budżetu państwa. W wypadku tego układu problem stanowiła przede wszystkim kumulacja znaczących kwotowo dochodów w paragrafach 097 – „Wpływy z różnych dochodów" i 069 – „Wpływy z różnych opłat". W 2014 r. wpływy budżetu państwa z różnych dochodów, wykazywane w paragrafie 097, wyniosły 3,9 mld zł, a wpływy z różnych opłat, wykazywane w paragrafie 069 – 4,8 mld zł. Zdaniem NIK w wypadku, gdy dochody lub wydatki wykazywane w zbiorczych kategoriach są wykonywane w stosunkowo dużych kwotach, należy dokonać identyfikacji najważniejszych, pod względem kwot, pozycji i wyodrębnić je w oddzielnych paragrafach.

Częściowo taka identyfikacja została już przeprowadzona. W 2015 r. wprowadzono do klasyfikacji budżetowej nowy paragraf

099 – „Wpłaty z tytułu konfiskaty mienia i przepadku przedmiotów na rzecz Skarbu Państwa". Wpłaty te były dotychczas wykazywane w paragrafie 097 – wpływy z różnych dochodów. Celem wprowadzonej zmiany było, między innymi, ograniczenie kwoty dochodów budżetu państwa wykazywanych w paragrafie 097.

Problem niespójności sprawozdań budżetowych dotyczył nie tylko relacji pomiędzy poszczególnymi elementami klasyfikacyjnymi tych sprawozdań, ale także relacji z elementami sprawozdań jednostek, które nie sporządzają sprawozdań budżetowych, tylko finansowe. Jednostki te na ogół rejestrują swoje operacje finansowe zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, wykazując przychody i koszty, a nie dochody i wydatki. Stanowi to problem przy obliczaniu wyników sektora finansów publicznych, gdy trzeba sumować dochody, rejestrowane zgodnie z metodą kasową, z przychodami ustalonymi zgodnie z metodą memoriału.

Identyfikacja przepływów między jednostkami sektora

Pełna identyfikacja przepływu środków pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych nie była możliwa na podstawie dostępnych danych sprawozdawczych. W rezultacie, z obliczeń dochodów i wydatków publicznych po konsolidacji nie można było wyeliminować niektórych przepływów finansowych pomiędzy tymi jednostkami, co prowadziło do zniekształcenia wyniku sektora. Problem identyfikowalności odbiorców środków publicznych dotyczył między innymi danych o wydatkach na zadania współfinansowane ze środków europejskich, rejestrowanych w paragrafach 200 i 620 klasyfikacji budżetowej.

Zdaniem NIK żaden z obowiązujących układów klasyfikacyjnych nie pozwalał na odróżnienie wydatków dokonywanych na rzecz innych jednostek sektora finansów publicznych od wydatków polegających na przekazywaniu środków publicznych poza ten sektor. Mimo że zarówno układ działowo-rozdziałowy, jak i układ paragrafowy klasyfikacji budżetowej zawierają informacje o adresatach środków publicznych, to nie są one wystarczające do jednoznacznej identyfikacji tych podmiotów. Nie może być inaczej, gdyż układ działowo-rozdziałowy ma przede wszystkim charakter funkcjonalny. Natomiast głównym celem wprowadzenia układu paragrafowego była identyfikacja sposobów wydatkowania środków publicznych, czyli ich ekonomiczny charakter. W obu wypadkach identyfikacja odbiorców była celem pośrednim, dlatego nie mogła być zbyt dokładna. Na przykład w paragrafie 246 ujmuje się środki przekazane przez pozostałe jednostki zaliczane do sektora finansów publicznych na realizację zadań bieżących dla jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych, a w paragrafie 262 – dotację przedmiotową z budżetu dla pozostałych jednostek sektora finansów publicznych. Wskazanie w budżecie wydatków przypisanych do tego typu paragrafów nie wystarcza, żeby wydatki te wyeliminować w procesie konsolidacji dochodów i wydatków publicznych, gdyż należałoby wtedy także zmniejszyć w obliczeniach odpowiednie dochody jednostek otrzymujących te środki. Problem polega na tym, że jednostki te nie są znane. W rezultacie, aby nie zawyżać wyniku sektora

finansów publicznych, nie zmniejsza się też w procesie konsolidacji wydatków budżetowych, jeśli znana jest tylko jedna strona transakcji, nawet gdy wiadomo, że druga strona jest także jednostką sektora finansów publicznych.

Rozwiązaniem problemu zawyżania dochodów i wydatków publicznych byłoby utworzenie dodatkowego wymiaru klasyfikacyjnego, precyzującego kategorie jednostek, pomiędzy którymi dochodzi do transakcji. Pozwoliłoby to na uproszczenie klasyfikacji paragrafowej i nadanie bardziej zadaniowego charakteru klasyfikacji działowo-rozdziałowej. Można byłoby wtedy zrezygnować z dodatkowego układu klasyfikacji wydatków według funkcji i zadań, którą zastąpiłby właśnie układ działowo-rozdziałowy.

Wydatki publiczne w perspektywie wieloletniej

Skuteczne wprowadzenie planowania strategicznego jako elementu zarządzania państwem wymaga podporządkowania planów jednorocznych planom wieloletnim. Konieczne jest wtedy ujednolicenie różnego rodzaju planów i sprawozdań z ich realizacji zarówno pod względem funkcjonalnym, aby autorzy różnych dokumentów odwoływali się do tego samego układu zadań publicznych, jak i pod względem kategorii ekonomicznych. Podlegają one obecnie silnemu zróżnicowaniu wynikającemu z zastosowania dwóch, różniących się między sobą systemów rachunkowych, z których pierwszy – budżetowy – oparty jest na przepisach ustawy o finansach publicznych, a drugi – na przepisach ustawy o rachunkowości.

Poszczególne plany finansowe są w dalszym ciągu przygotowywane niezależnie od siebie, mimo podnoszonej od wielu lat konieczności podporządkowania planów jednorocznych planowaniu wieloletniemu. Plany jednoroczne są podporządkowane bieżącemu zarządzaniu finansami, w tym utrzymaniu pod kontrolą wysokości wydatków oraz łatwej identyfikacji dysponentów środków publicznych. Twórcą systemu sprawozdań krótkookresowych jest Minister Finansów. Z kolei plany wieloletnie tworzono w różnych resortach odpowiedzialnych za określone obszary zadań publicznych, przy czym prace te koordynował minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego oraz – w mniejszym zakresie – minister właściwy do spraw rolnictwa i rozwoju wsi. Minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego w znacznie większym stopniu niż Minister Finansów odwoływał się do podejścia zadaniowego, charakteryzującego się powiązaniem wydatków publicznych z realizacją określonych zadań.

Stosowanie dwóch różnych podejść do problematyki planowania, a w rezultacie także do sprawozdawczości finansowej, doprowadziło do sytuacji, w której realizacja planów rocznych nie była częścią realizacji planów wieloletnich, ale służyła osiągnięciu celów doraźnych, nakreślanych przez Ministra Finansów. W efekcie planowanie wieloletnie, o charakterze zadaniowym, niejako zawisło w próżni, nie mając oparcia w sprawozdawczości budżetowej. Ponieważ uwagę opinii publicznej przyciągały przede wszystkim debaty poświęcone planowaniu, wykonaniu i rozliczaniu środków publicznych w perspektywie jednorocznej, istotnej dla zachowania krótkookresowej równowagi finansowej, nastąpiło więc podporządkowanie planów wieloletnich bieżącym potrzebom finansowym, co

oznaczało odwrócenie hierarchii ważności tych planów.

Wyżej opisane procesy oddziaływały bezpośrednio na sprawozdawczość. Zarówno kluczowe strategie rządowe, jak i różnego rodzaju programy wieloletnie opierały się na klasyfikacjach zadaniowych tworzonych *ad hoc*, na potrzeby danego dokumentu, które ze sprawozdaniami rocznymi były powiązane co najwyżej w dosyć luźny sposób. Brakowało także jasnego powiązania funkcjonalnego pomiędzy układami zadań wskazanymi w podstawowych dokumentach strategicznych a układami zadań wpisanymi do programów wieloletnich, które powinny zawierać uszczegółowienie zadań strategicznych, lecz w rzeczywistości były z nimi często niepowiązane.

Najważniejszym średniookresowym dokumentem w okresie objętym kontrolą była „Strategia rozwoju kraju 2020" (SRK), która wraz z dziewięcioma zintegrowanymi z nią strategiami określała kierunki rozwoju i cele społeczno-gospodarcze państwa. SRK zawierała między innymi część finansową, w której wskazano kwotę całkowitych wydatków, jakie zostaną przeznaczone na realizację celów strategicznych do 2020 r. Wydatki te obliczono w następujący sposób: w klasyfikacji wydatków według COFOG wytypowano te pozycje, które uznano za rozwojowe, a następnie na podstawie danych historycznych i prognozy makroekonomicznej sporządzono prognozę wydatków przypisanych poszczególnym obszarom zadań. W strategii nie zamieszczono jednak żadnej definicji wydatków rozwojowych, nie wskazano również kryteriów, na podstawie których można byłoby orzec, czy określony wydatek jest rozwojowy, czy nie jest. Warto zwrócić uwagę, że do wydatków rozwojowych zaliczono nie tylko wydatki związane z realizacją zadań strategicznych, ale również takie wydatki, które służyły finansowaniu działalności statutowej jednostek. Z tego powodu średnioroczne wydatki rozwojowe na edukację w latach 2011–2020 zaplanowano aż na 93,6 mld zł, a wydatki na ochronę zdrowia – na 93,8 mld zł.

Co roku Rada Ministrów przyjmowała sprawozdanie z wdrażania „Planu działań służących realizacji strategii rozwoju kraju 2020". Wiedzę o wykonanych wydatkach czerpano z zestawień przygotowanych na potrzeby sporządzenia informacji o wykonaniu budżetu państwa w układzie zadaniowym. Niestety, układ ten nie jest spójny z klasyfikacją COFOG, stanowiącą podstawę podziału wydatków zawartych w SRK. Po pierwsze, w sporządzanym zestawieniu wydatków w układzie zadaniowym wzięto pod uwagę wyłącznie wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich, pomijając pozostałe wydatki publiczne. Po drugie, obliczenia za 2014 r., wykonane w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju, polegały na zsumowaniu wydatków na wybrane zadania ujęte w układzie zadaniowym budżetu państwa, które starano się dopasować do poszczególnych obszarów i celów SRK. Problem polegał na tym, że układ przyjęty w SRK znacząco różnił się od układu zadaniowego w budżecie państwa.

Mimo opisanych powyżej problemów z obliczaniem wielkości wydatków rozwojowych Minister Finansów nie podejmował skutecznych działań w celu wprowadzenia jednolitej dla całego sektora finansów publicznych klasyfikacji zadaniowej.

Opracowanie takiej klasyfikacji umożliwiłoby z jednej strony obliczenie wielkości łącznych wydatków publicznych na poszczególne zadania, a z drugiej strony mogłoby stanowić podstawę do większej integracji danych ujętych w różnych sprawozdaniach o charakterze finansowym i rzeczowo-finansowym, w tym w sprawozdaniach z realizacji strategii rządowych i sprawozdaniach z realizacji programów wieloletnich.

Niedopasowanie SRK do układu zadaniowego obserwowano nie tylko na poziomie zadań, ale również na poziomie najbardziej elementarnym, czyli na poziomie działań. Warto przypomnieć, że w układzie zadaniowym budżetu państwa działania tworzą najbardziej szczegółowy poziom klasyfikacji, ponad nimi są podzadania, wyżej – zadania, a najwyższy poziom klasyfikacji tworzą funkcje. Należałoby zatem oczekiwać, że przynajmniej na poziomie działań będzie możliwe powiązanie wydatków na realizację strategii lub programów wieloletnich z odpowiadającymi im wydatkami wykazanymi w budżecie państwa. W praktyce nie było jednak możliwe znalezienie bezpośrednich zależności pomiędzy wydatkami na realizację budżetu państwa a wydatkami na realizację SRK. Ponieważ nie można było odnieść do siebie wydatków na działania określone w SRK i wydatków na działania w układzie zadaniowym budżetu państwa ze względu na odmienne definiowanie tych działań, to starano się zidentyfikować podobne do siebie zadania w obydwu dokumentach. Rezultat takiego postępowania był jednak niezbyt dobry, gdyż w budżecie państwa jako pojedyncze zadanie określa się szeroką gamę zadań z danej dziedziny, obejmujących zarówno zadania standardowe, służące realizacji podstawowej działalności, jak i zadania wprowadzone w celu realizacji celów strategicznych. Przeniesienie zatem kategorii zadań z budżetu państwa do SRK oznaczało, że na realizację strategicznych zadań w dziedzinie edukacji poniesiono w 2011 r. wydatki rozwojowe równe 82,1 mld zł, a na ochronę zdrowia – 75 mld zł.

Chociaż SRK zawierała łączną prognozę wydatków rozwojowych na lata 2011–2020, to nie przedstawiono w niej harmonogramu tych wydatków. Stawiało to celowość monitorowania realizacji strategii pod znakiem zapytania, gdyż nie było wiadomo, czy realizacja ta przebiega zgodnie z planem.

„Strategia rozwoju transportu do 2020 r." (z perspektywą do 2030 r.), zwana dalej SRT, została przyjęta przez Radę Ministrów 22 stycznia 2013 r. W 2014 r. i 2015 r. opracowano w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju informację o stanie realizacji zadań określonych w tej strategii. Dokument ten zawierał między innymi dane o wydatkach poniesionych na działania przewidziane do wykonania w SRT w latach 2013– 2014, omówienie działań podjętych dla realizacji pięciu celów szczegółowych SRT oraz osiągnięte wartości wskaźników realizacji celów.

Układ rozdziału III wyżej wymienionej informacji – „Finansowanie SRT2020" – był niespójny z układem rozdziału II, prezentującego realizację celów szczegółowych strategii w podziale na branże transportu. Oznacza to, że nie było możliwe zestawienie części rzeczowej informacji z częścią finansową. W rozdziale III informacji nie ujęto danych o planie wydatków na 2014 r., ograniczając się jedynie do danych dotyczących ich wykonania. Uniemożliwiło

to dokonanie oceny, czy wydatki były realizowane w sposób planowy.

Ponadto w informacji zamieszczono tylko dane o wydatkach poniesionych w określonym roku, pomijając kwestię zaawansowania realizacji planu wydatków na finansowanie SRT, przewidzianych do poniesienia w całym okresie planowania. Pominięto także problem odchyleń od harmonogramu wydatków na SRT według stanu na koniec 2014 r. wraz z wyjaśnieniem, jak odchylenia te wpłyną na realizację celów strategii.

„Strategia rozwoju transportu" jest dokumentem wieloletnim, a jej realizacja ma umożliwić realizację celów określonych na koniec planowanego okresu. Dane o zaawansowaniu planu rzeczowego i planu finansowego powinny być kluczowe przy ocenie skuteczności jej realizacji. Położenie nacisku na dane roczne nie daje podstawy do oceny, jak jest realizowana strategia.

W Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju nie podejmowano działań zmierzających do ujednolicenia „Strategii rozwoju transportu" z układem zadaniowym budżetu państwa, co powodowało brak możliwości powiązania wydatków budżetowych z wydatkami przeznaczonymi na realizację tej strategii. Zdaniem NIK, działania zawarte w układzie zadaniowym budżetu państwa oraz działania podejmowane w celu realizacji SRT, finansowane z budżetu państwa i budżetu środków europejskich, nie powinny się od siebie różnić. Są to bowiem te same działania, tylko wykazane w różnych układach.

„Program budowy dróg krajowych na lata 2011–2015" został przyjęty uchwałą Rady Ministrów nr 10/2011 z 25 stycznia 2011 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą „Program budowy dróg krajowych na lata 2011–2015". W 2015 r. sporządzono w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju „Informację dotyczącą stanu realizacji programu budowy dróg krajowych na lata 2011–2015 – raport na 2014 rok". W informacji tej przedstawiono szczegółowe dane o wydatkach poniesionych na poszczególne projekty łącznie w latach 2010–2013 i w roku 2014 w podziale na środki z Krajowego Funduszu Drogowego (wraz ze środkami unijnymi) i z budżetu państwa. Informacja zawierała również wskaźniki rzeczowe dotyczące długości wybudowanych i oddanych do użytkowania dróg krajowych zarówno w 2014 r., jak i od początku realizacji programu. W informacji pominięto kwestię planowanych do końca 2014 r. wydatków na poszczególne zadania inwestycyjne, planowanych do osiągnięcia w tym okresie efektów rzeczowych, nie odniesiono się również do sprawy wielkości i przyczyn odchyleń od harmonogramu rzeczowego i finansowego. W związku z tym nie można było ocenić terminowości realizacji całego programu ani terminowości realizacji poszczególnych zadań. W Informacji nie wskazano również, jaki jest stopień zaawansowania planu rzeczowego programu w stosunku do pierwotnego planu oraz do planu po zmianach. Ponadto nie zamieszczono danych o kosztach budowy 1 km dróg różnego rodzaju, oddanych do użytkowania w całym okresie obowiązywania programu i w 2014 r., pominięto zatem istotną informację o kosztochłonności prowadzonych prac. Mając na uwadze fakt, że „Program budowy dróg krajowych" jest realizowany w okresie wieloletnim, sprawozdanie roczne z jego realizacji nie

może koncentrować się tylko na działaniach i wydatkach poniesionych w danym roku oraz na zrealizowanych wcześniej działaniach. Sprawozdanie to powinno także zawierać dane wskazujące na zaawansowanie w realizacji całego programu oraz pozwalać na monitoring tak istotnych kwestii, jak terminowość i kosztochłonność prowadzonych działań.

Wieloletni „Program inwestycji kolejowych do roku 2015" został przyjęty uchwałą nr 196/2013 Rady Ministrów z 5 listopada 2013 r. i zaktualizowany uchwałą z 25 czerwca 2014 r. oraz uchwałą z 13 marca 2015 r., zmieniającą uchwałę w sprawie ustanowienia Wieloletniego programu inwestycji kolejowych do roku 2015. W Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju przygotowano w 2015 r. „Sprawozdanie z wykonania w 2014 roku wieloletniego programu inwestycji kolejowych do roku 2015", zawierające dane finansowe i rzeczowe.

Przedstawione w tym sprawozdaniu dane finansowe dotyczyły wydatków poniesionych w latach 2011–2014 według źródeł finansowania oraz według rodzajów działań (przygotowanie, budowa, modernizacja, odtworzenie). Omówiono też stopień wykonania planu wydatków. Nie odniesiono się jednak do kwestii odchylenia wydatków od harmonogramu, co utrudniało ocenę terminowości realizacji programu oraz ujętych w nim zadań, a także ocenę trafności planowania. Pominięto również problem, czy i w jakim stopniu zmiana harmonogramu wydatków w stosunku do ich planu pierwotnego i planu po zmianach wpłynie na osiągnięcie celów programu (chodzi o wskaźniki jakościowe, które w programie opisano jako: długość występowania maksymalnej prędkości pociągów 160 km/h, długość występowania maksymalnej prędkości pociągów 200 km/h, długość torów ze zwiększeniem prędkości pociągów o co najmniej 30 km/h, dopuszczenie nacisku osi 221 kN).

19 grudnia 2008 r. Rada Ministrów przyjęła uchwałą nr 277/2008 „Master Plan dla transportu kolejowego w Polsce do roku 2030". Dokument ten zawierał między innymi szczegółowy plan wydatków według trzech scenariuszy: optymistycznego, umiarkowanie optymistycznego i bazowego, w podziale na źródła finansowania oraz w podziale na kierunki finansowania (nakłady na infrastrukturę kolejową, tabor kolejowy, przewozy pasażerskie i na pozostałe zadania) wraz z harmonogramem wydatków. Master Plan zawiera również prognozę kluczowych wskaźników jakościowych, rynkowych, technicznych, eksploatacyjnych, bezpieczeństwa, środowiskowych i ekonomicznych w roku 2010, 2015, 2020, 2025 i 2030.

Mimo przyjęcia przez Radę Ministrów wyżej wymienionego planu, nie był on w ogóle realizowany, a zatem nie były również sporządzane sprawozdania z jego realizacji. Z ustaleń kontroli wynika, że rząd realizował w tym czasie inną koncepcję planu rozwoju kolei, chociaż wciąż obowiązywała uchwała Rady Ministrów z grudnia 2008 r. NIK wskazała, że w okresie objętym kontrolą nie było podstawy do realizacji innego planu rozwoju transportu kolejowego, niespójnego z założeniami Master Planu przyjętego w 2008 r.

Z treści załącznika 49 do noty budżetowej na 2016 r. wynikało, że działania podejmowane w Ministerstwie Finansów i w Ministerstwie Infrastruktury i Rozwoju,

mające na celu zapewnienie spójności pomiędzy układem zadaniowym budżetu państwa a treścią programów operacyjnych perspektywy finansowej 2014–2020, przypisanych do funkcji 17 układu zadaniowego budżetu państwa, nie służyły zapewnieniu przejrzystej struktury wydatków budżetowych. Stało się tak, gdyż na poziomie podzadań budżetu zadaniowego odwołano się do programów, z których każdy składał się z wielu różnorodnych zadań publicznych. Na przykład wartość informacyjna podzadania 17.1.2 – „Wsparcie rozwoju województw w ramach programów krajowych" – i przypisanego mu działania 17.1.2.1 – „Wsparcie województw Polski Wschodniej" – była znikoma, gdyż nie było to podzadanie i działanie *sensu stricto*, lecz zbiór bardzo różnych zadań publicznych, realizowanych pod wspólną nazwą „Wsparcie województw Polski Wschodniej". Ponadto, zdaniem NIK, środki na działania służące wsparciu województw powinny zostać przypisane do poszczególnych obszarów funkcjonalnych, takich jak: oświata, ochrona zdrowia, zarządzanie państwem, a nie do polityki regionalnej, gdyż prowadzi to do pomieszania wymiaru terytorialnego (polityka regionalna) z wymiarem funkcjonalnym (transport, oświata). W rezultacie układ zadaniowy budżetu państwa staje się mniej przejrzysty. Tymczasem zgodnie ze standardem 1.3.2 Kodeksu przejrzystości fiskalnej

Tabela 1. **Zestawienie dochodów sektora finansów publicznych w 2014 r.**

Wyszczególnienie	Wykonanie mln zł
Dochody ogółem	**677 159,0**
Dochody podatkowe	**319 037,0**
podatki pośrednie	186 568,3
podatek dochodowy od osób prawnych	29 573,5
podatek dochodowy od osób fizycznych	78 127,4
inne podatki	24 767,8
Dochody niepodatkowe	**287 278,9**
dywidenda	4814,7
wpłaty z zysku NBP	0,0
cło	2 440,7
składki	182 360,9
pozostałe dochody	97 662,7
Środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	**70 843,1**

Źródło: „Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. Omówienie", Tablica 6. „Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2014 r.", Rada Ministrów, Warszawa 2015.

sprawozdania o charakterze finansowym powinny być wewnętrznie spójne.

Dochody i wydatki sektora finansów publicznych

Dochody i wydatki publiczne, po konsolidacji, są wykazywane corocznie w zestawieniu dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych, zamieszczanym w sprawozdaniu Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa.

W zestawieniu opublikowanym w 2015 r. za rok 2014 r. (tabela 1, s. 114) dochody publiczne podzielono na trzy grupy: dochody podatkowe, dochody niepodatkowe oraz środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi. Dochody podatkowe podzielono na cztery podgrupy: podatki pośrednie, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych oraz inne podatki, a dochody niepodatkowe – na pięć podgrup: dywidendę, wpłaty z zysku NBP, cło, składki i pozostałe dochody.

Warto zwrócić uwagę, że wyodrębnienie trzeciej grupy dochodów w tak przyjętym podziale nie było uzasadnione, gdyż środki z UE i innych źródeł niepodlegających zwrotowi były dochodami niepodatkowymi, a zatem powinny zaliczać się do drugiej grupy. Jednocześnie w przyjętym układzie należało wyodrębnić wszystkie istotne podgrupy dochodów publicznych, zwłaszcza podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy (zostały one połączone w podgrupę podatki pośrednie), ze względu na ich znaczący udział w dochodach podatkowych, wynoszący w 2014 r. odpowiednio 39% i 19%. Z podgrupy inne podatki należało wyodrębnić podatek od nieruchomości stanowiący ważne źródło dochodów gmin.

Dużo mniej przejrzysty układ danych zawierała grupa dochody niepodatkowe. Została ona zdominowana przez dwie podgrupy: składki, które w 2014 r. wyniosły 182,4 mld zł, oraz pozostałe dochody, równe 97,7 mld zł. Trzy pozostałe podgrupy były kwotowo mało istotne na tle dochodów ogółem. Wykazanie tak znaczącej kwoty w podgrupie pozostałe dochody oznaczało, że mieściły się w niej kategorie dochodów zasługujące na wyodrębnienie, na przykład wpływy ze sprzedaży towarów i usług, mające znaczenie w działalności niektórych jednostek sektora finansów publicznych, oraz dochody majątkowe inne niż wpływy z dywidendy. Zdaniem NIK podstawowym kryterium doboru podgrup w zestawieniu dochodów publicznych powinno być kryterium wielkości wpływów. Zestaw prezentowanych dochodów powinien być tak dobrany, aby udział pozostałych dochodów w dochodach ogółem był stosunkowo niewielki.

Z grupy środki z UE i innych źródeł niepodlegających zwrotowi, po włączeniu jej do dochodów niepodatkowych, na wyodrębnienie zasługują wpływy wynikające z członkostwa Polski w UE. Dzięki temu można będzie ocenić wartość wpływów netto, związanych z członkostwem Polski w Unii Europejskiej.

W tabeli 2, s.116, wydatki publiczne zostały podzielone na sześć grup ekonomicznych: dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, inne wydatki bieżące, wydatki majątkowe, obsługa długu publicznego, środki własne Unii Europejskiej. Powyższy układ grup ekonomicznych jest podobny do podziału wydatków przyjętego w klasyfikacji budżetowej oraz stosowanego w sprawozdaniach z wykonania

Tabela 2. **Zestawienie wydatków sektora finansów publicznych w 2014 r.**

Wyszczególnienie	Wykonanie mln zł
Wydatki ogółem	**716 857,5**
Dotacje i subwencje	60 139,2
Świadczenia na rzecz osób fizycznych	285 201,3
Inne wydatki bieżące	234 966,2
Wydatki majątkowe	82 728,1
Obsługa długu publicznego	36 535,4
Środki własne Unii Europejskiej	17 287,3

Źródło: Rada Ministrów, „Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r., Omówienie", Tablica 6. „Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2014 r.".

budżetu państwa z jedną różnicą: w zestawieniu wydatków publicznych słusznie nie wyodrębniono wydatków na realizację programów z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA. Dzięki temu wyeliminowano problem występujący w budżecie państwa, dotyczący niejednolitych kryteriów podziału wydatków na grupy.

Z przedstawionego w tabeli 2 zestawienia wydatków publicznych wynika, że drugą, pod względem kwoty, grupą wydatków były inne wydatki bieżące. Stanowiły one aż 32,8% wydatków publicznych. Wykazanie tak znaczącej kwoty w tej grupie świadczy o tym, że ujmuje się w niej różne istotne kategorie wydatków, które powinny zostać zaprezentowane w oddzielnych grupach. Nawet z pobieżnej analizy wydatków wynika, że w zestawieniu nie została wyodrębniona tak istotna grupa wydatków jak wynagrodzenia wraz z pochodnymi. Z zestawienia nie wynika również, ile środków przeznaczono łącznie na wytworzenie usług publicznych przez jednostki sektora finansów publicznych lub przez podmioty zewnętrzne, którym zlecono ich wykonanie (czyli, pisząc nieco kolokwialnie, nie był znany koszt funkcjonowania państwa). Nie wiadomo również, jaki był zakres wsparcia przedsiębiorstw ze środków publicznych, a jaki – transferów dokonywanych na rzecz gospodarstw domowych. W związku z tym zestawienie wydatków publicznych, publikowane w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, nie może być uznane za przejrzyste.

Z analizy metodyki zestawienia dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych, sporządzanego w Ministerstwie Finansów i publikowanego w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, wynikało, że od 2004 r. regularnie zaniżano wysokość deficytu sektora finansów publicznych w wyniku zawyżenia dochodów publicznych. W 2014 r. dochody publiczne zostały zawyżone, a deficyt sektora finansów publicznych zaniżony o 8,3 mld zł.

Minister Finansów nieprawidłowo zaliczał do dochodów publicznych dochody przekazywane z budżetu państwa do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu refundacji ubytku składki transferowanej do otwartych funduszy emerytalnych. Środki przekazywane do FUS były wcześniej pozyskiwane do budżetu państwa w drodze prywatyzacji majątku Skarbu Państwa i w drodze emisji skarbowych papierów wartościowych. Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych ani przychody z prywatyzacji, ani przychody z tytułu emisji papierów wartościowych nie są zaliczane do dochodów publicznych.

Kwestia ta była już przedmiotem przeprowadzonej na przełomie 2012 r. i 2013 r. kontroli NIK dotyczącej metodyki sporządzania przez Ministerstwo Finansów rachunku dochodów i wydatków sektora finansów publicznych[4]. NIK wnioskowała wtedy o niezaliczanie wyżej wymienionych przychodów do dochodów publicznych oraz niezaniżanie w ten sposób deficytu sektora finansów publicznych. Minister Finansów nie zrealizował jednak wniosku Najwyższej Izby Kontroli[5]. Od tamtej pory ani stanowisko Ministra Finansów, ani wniosek NIK nie uległy zmianie. Zastępca Dyrektora Departamentu Polityki Makroekonomicznej w Ministerstwie Finansów podał w wyjaśnieniach, że stanowisko to jest spójne z przepisami prawa, jednak zdaniem NIK niewyeliminowanie przepływu środków z budżetu państwa do FUS było działaniem niezgodnym z art. 7 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z treścią tego artykułu dochody publiczne i wydatki publiczne oraz nadwyżkę lub deficyt sektora finansów publicznych ustala się po wyeliminowaniu przepływów finansowych między jednostkami tego sektora. W związku z tym dochody FUS otrzymane z budżetu państwa również powinny zostać wyeliminowane z obliczeń.

Należy podkreślić, że zgodnie ze standardem ESA 2010, przyjętym przez Unię Europejską, środki przekazywane z budżetu państwa do FUS z tytułu refundacji ubytku składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym powinny zostać wyeliminowane z rachunku dochodów i wydatków publicznych na skutek konsolidacji środków wewnątrz sektora. Ponadto, zgodnie ze standardem 1.3.2 określonym w 2014 r. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy w Kodeksie przejrzystości fiskalnej, sprawozdania jednostek sektora finansów publicznych o charakterze finansowym powinny być wewnętrznie spójne.

Zestawienie dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych, dołączane do sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, publikowane jest wyłącznie w układzie ekonomicznym. Brakuje natomiast informacji o działalności całego sektora finansów publicznych w układzie funkcjonalnym. Obowiązujący w Polsce system sprawozdawczości nie jest dostosowany do potrzeb gromadzenia informacji o kierunkach

[4] Kontrola I/12/001 – *Metodyka sporządzania przez Ministerstwo Finansów rachunku dochodów i wydatków sektora finansów publicznych*.

[5] <https://www.nik.gov.pl/kontrole/I/12/001/KBF>

wydatkowania środków publicznych, dlatego bardzo trudno jest wskazać, jaka część środków publicznych została przeznaczona, na przykład, na zadania z zakresu transportu. Brak informacji o wydatkach publicznych w układzie zadaniowym stanowi poważną lukę w systemie sprawozdawczości o charakterze finansowym, a także nie pozwala na wypełnienie standardu 2.3 Kodeksu przejrzystości fiskalnej, zgodnie z którym sprawozdania o charakterze finansowym powinny być prezentowane w sposób pozwalający na analizę prowadzonych polityk i ocenę ich wykonania.

Zestawienie danych o wydatkach całego sektora finansów publicznych w układzie zadaniowym jest możliwe do wykonania, ale wymaga czasochłonnych obliczeń, a w dodatku jest obarczone ryzykiem popełnienia błędów przy szacowaniu niektórych wielkości. Najwyższa Izba Kontroli sporządza takie zestawienie od 2013 r., opierając się na przybliżonych wartościach wydatków publicznych w poszczególnych działach klasyfikacji budżetowej. Zestawienie to jest publikowane w „Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej".

Dostępność danych

Wiele istotnych danych z zakresu finansów publicznych nie jest wcale publikowanych lub publikuje się je w formie utrudniającej ich przetwarzanie. Wyjątek stanowią szczegółowe dane ze sprawozdań budżetowych składanych przez jednostki samorządu terytorialnego, publikowane w pełnej szczegółowości na stronie Ministerstwa Finansów w formie baz danych. Znacznie trudniej dostępne są szczegółowe dane dotyczące finansów jednostek sektora rządowego. Sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa były publikowane w formie trudnej do przetwarzania (pdf), zaś szczegółowe dane stanowiące podstawę ich sporządzenia[6] nie były w ogóle publikowane. Nie jest także publikowane szczegółowe zestawienie dochodów i wydatków jednostek sektora finansów publicznych, na podstawie którego sporządza się zestawienie zbiorcze, publikowane w sprawozdaniach Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa. Bardzo trudny jest również dostęp do zbiorczych baz danych o finansach tych jednostek, których sprawozdania z realizacji planu finansowego nie są elementem sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa, zwłaszcza państwowych i samorządowych instytucji kultury, uczelni publicznych oraz samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej. Co prawda dane te są gromadzone w Głównym Urzędzie Statystycznym oraz w jednostkach podległych odpowiednim ministrom, nie są jednak publikowane.

Nie są również publikowane dane o wykonaniu budżetu państwa w pełnym układzie zadaniowym. W „Informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym w 2014 r." zawarto jedynie dane dotyczące wydatków przypisanych do

[6] W 2016 r. sytuacja ta uległa poprawie, gdyż tabele szczegółowe sprawozdania Rady Ministrów z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2015 r. zostały opublikowane w formacie arkusza kalkulacyjnego.

dwóch najwyższych poziomów klasyfikacji zadaniowej – funkcji państwa i zadań – natomiast pominięto wydatki ponoszone na realizację poszczególnych podzadań i działań, mimo że w art. 182 ust. 2 pkt. 5 ustawy o finansach publicznych wskazano na obowiązek publikowania informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym, który – zgodnie z art. 2 pkt. 3 tej ustawy obejmuje także podzadania.

W ustawie o finansach publicznych nie wprowadzono obowiązku publikowania danych o wydatkach na realizację poszczególnych działań, co jest zrozumiałe ze względu na objętość „Informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym". Jednak ze względu na niedostatek szczegółowych informacji z zakresu finansów publicznych, zdaniem NIK, należałoby na stronie internetowej Ministerstwa Finansów publikować, w formie bazy danych, szczegółowe informacje o wydatkach w pełnym układzie klasyfikacyjnym, łącznie z danymi o wydatkach na poziomie działań, dostępnymi w sprawozdaniach gromadzonych przez Ministerstwo Finansów.

Dane o finansach publicznych nie są również prezentowane w układzie regionalnym, co utrudnia badanie wpływu poszczególnych polityk na sytuację fiskalną województw. Część jednostek sektora rządowego prezentuje w swoich sprawozdaniach niektóre dane w przekroju wojewódzkim, ale dane te są bardzo rozproszone i niekompletne. Znacznie więcej danych finansowych w przekroju wojewódzkim dotyczy działalności sektora samorządowego. Na stronie Ministerstwa Finansów publikowane są co kwartał bazy danych o dochodach i wydatkach poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego i ich związków. Dane te można zestawić między innymi w układzie wojewódzkim. Na stronie tego ministerstwa są również dostępne szczegółowe dane o przychodach i kosztach samorządowych zakładów budżetowych oraz o wykonaniu dochodów i wydatków na rachunku, o którym mowa w art. 223 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

Ze względu na duże rozproszenie i niekompletność danych z zakresu finansów publicznych nie jest możliwe prowadzenie na ich podstawie badań nad regionalnym rozkładem poszczególnych dochodów i wydatków publicznych. Na problem ten wskazywał Minister Rozwoju Regionalnego w 2011 r., wnioskując o rozszerzenie sprawozdawczości w zakresie finansów publicznych o komponent regionalny. Dane w przekroju regionalnym są niezbędne do prowadzenia polityki regionalnej i monitorowania skuteczności stosowanych rozwiązań.

Wnioski z kontroli

Wyniki kontroli wskazują, że w celu zwiększenia przejrzystości finansów publicznych oraz dostosowania zakresu danych finansowych do potrzeb wynikających z konieczności zarządzania państwem i monitorowania efektów prowadzonych polityk konieczna jest znacząca przebudowa systemu sprawozdań finansowych. Wymaga to większego ujednolicenia krajowej metodologii pomiaru zjawisk z dziedziny finansów publicznych z rozwiązaniami metodologicznymi przyjętymi w Unii Europejskiej, stosowanymi przy obliczaniu dochodów, wydatków, deficytu i długu publicznego oraz przy prezentacji wydatków publicznych w układzie zadaniowym zgodnie

z klasyfikacją COFOG. Zaletą rozwiązań przyjętych przez Unię Europejską jest położenie większego nacisku na kryteria ekonomiczne oraz zgodność z międzynarodowymi standardami metodologicznymi (ESA 2010, COFOG).

Istotną kwestią dla prawidłowego zarządzania państwem będzie dokończenie procesu przechodzenia od zarządzania pieniędzmi do zarządzania celami. Wymagać to będzie:

- uporządkowania obecnie istniejących, nakładających się układów klasyfikacyjnych;
- wzmocnienia wymiaru terytorialnego w systemie sprawozdawczości wydatków budżetowych;
- rozszerzenia jednolitej klasyfikacji funkcjonalnej na cały sektor instytucji rządowych i samorządowych oraz zapewnienie jej spójności z klasyfikacją COFOG;
- powiązania sprawozdawczości krótkookresowej ze sprawozdaniami z realizacji planów (strategii, programów) wieloletnich;
- powiązania sprawozdawczości jednostek budżetowych ze sprawozdawczością innych jednostek sektora finansów publicznych.

W celu zapewnienia poprawy jawności i przejrzystości sprawozdań w zakresie finansów publicznych zasadne jest:

- wyeliminowanie z zestawienia dochodów i wydatków sektora finansów publicznych środków, które są przekazywane z budżetu państwa do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych z tytułu refundacji ubytku składki należnej otwartym funduszom emerytalnym;
- wykazywanie wszystkich transakcji o charakterze bezzwrotnym, powodujących wypływ środków z budżetu państwa, jako wydatków zwiększających jego deficyt, a nie jako rozchodów;
- doprowadzenie do zgodności używanego w ustawach budżetowych terminu „budżet państwa" z jego znaczeniem wynikającym z Konstytucji i ustawy o finansach publicznych – oznacza to włączenie w projektach ustaw budżetowych budżetu środków europejskich do budżetu państwa;
- podjęcie działań prowadzących do lepszej identyfikacji w budżecie państwa wydatków na realizację zadań strategicznych państwa oraz zadań ujętych w programach operacyjnych;
- ograniczenie liczby układów funkcjonalnych w budżecie państwa, odnoszących się do podobnego zakresu pojęć oraz wprowadzenie jednolitej dla całego sektora finansów publicznych klasyfikacji zadaniowej wydatków publicznych, spójnej z klasyfikacją COFOG;
- dostosowanie zakresu podmiotowego sektora finansów publicznych do zakresu podmiotowego sektora instytucji rządowych i samorządowych, zgodnego z metodologią unijną;
- opracowanie – dla wszystkich strategii, programów i planów wieloletnich – metodologii obliczania wydatków na ich realizację, harmonogramów wykonania wskaźników rzeczowych i harmonogramów wydatków, a także regularne i niezwłoczne publikowanie okresowych sprawozdań z realizacji, w których prezentowane byłyby dane rzeczowe i finansowe w układzie celów, obszarów interwencji (osi priorytetowych), zadań i działań określonych w danej strategii, programie lub planie wieloletnim, za okres od poprzedniego sprawozdania oraz w pełnym okresie realizacji; w sprawozdaniach powinny zostać

wyjaśnione przyczyny i skutki wszystkich odchyleń od przyjętych harmonogramów; oprócz tego powinny się tam znaleźć dane na temat jednostkowych kosztów realizacji poszczególnych zadań (na przykład koszt wybudowania kilometra autostrady), od początku okresu realizacji oraz w ostatnim okresie sprawozdawczym; przyczyny zmian kosztów jednostkowych powinny również zostać wyjaśnione;

• publikowanie na stronach internetowych właściwych ministerstw baz danych stanowiących podstawę opracowania sprawozdań, jak również publikowanie w pełnej szczegółowości zestawienia wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym; zestawienia źródłowe oraz bazy danych powinny być publikowane w formie umożliwiającej ich dalsze, łatwe przetwarzanie.

Stwierdzone przez NIK nieprawidłowości i sformułowane uwagi wskazywały na potrzebę podjęcia przez Ministra Finansów następujących działań:

1. Opracowanie projektu zmiany ustawy o finansach publicznych, w którym:
– zapewni się wykazywanie, jako wydatków budżetu państwa, wszystkich transferów środków z budżetu państwa do FUS, a więc zarówno środków przekazywanych dotychczas w formie pożyczek, jak i refundacji na pokrycie ubytków składki przekazywanej do otwartych funduszy emerytalnych;
– umożliwione będzie wykazywanie rozdysponowania środków pochodzących z prywatyzacji majątku Skarbu Państwa do innych jednostek sektora finansów publicznych jako wydatków budżetu państwa, a nie jako rozchodów;
– zlikwidowana zostanie grupa wydatków budżetu państwa, określona w art. 124 ust. 1 pkt 6 ustawy o finansach publicznych, która uniemożliwia wykazywanie w sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa łącznych wydatków w podziale na grupy ekonomiczne;
– zmieni się definicję środków i dochodów publicznych, zawartą w art. 5 ustawy o finansach publicznych, tak aby w jasny sposób odróżnić dochody publiczne zarówno od środków publicznych, jak i od innych rodzajów przychodów; według obecnej definicji środkami publicznymi są zarówno dochody publiczne, jak i innego rodzaju środki wymienione w art. 5 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, spośród których również można wskazać dochody publiczne.

2. Zamieszczanie w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa szczegółowych wyjaśnień dotyczących różnicy pomiędzy podstawowymi wielkościami obliczonymi zgodnie z metodologią krajową oraz z metodologią ESA 2010.

3. Opracowanie i opublikowanie standardów jawności i przejrzystości finansów publicznych, zgodnych ze standardami międzynarodowymi.

MARCIN TOMALAK
Departament Budżetu i Finansów NIK

Dokumenty

MIĘDZYNARODOWE STANDARDY PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW PUBLICZNYCH

Najlepsze praktyki OECD[1] dotyczące przejrzystości budżetowej

1. Sprawozdania budżetowe

1.1. Budżet

● Budżet państwa jest podstawowym dokumentem formułującym politykę rządu[2]. Powinien być kompleksowy, obejmować wszystkie dochody i wydatki, tak aby możliwa była ocena koniecznych kompromisów pomiędzy różnymi potrzebami państwa.

● Projekt budżetu powinien być przedłożony parlamentowi z odpowiednim wyprzedzeniem, aby umożliwić jego przegląd. Powinno to nastąpić nie później niż trzy miesiące przed rozpoczęciem roku budżetowego. Budżet powinien zostać zatwierdzony przez parlament przed rozpoczęciem roku budżetowego.

● Budżet oraz powiązane z nim dokumenty powinny zawierać szczegółowy komentarz do każdego planowanego dochodu i wydatku.

● W miarę możliwości, powinny zostać przedstawione niefinansowe dane dotyczące efektywności, w tym wskaźniki stopnia realizacji celów.

● Budżet powinien zawierać średniookresową perspektywę dochodów i wydatków na okres co najmniej dwóch lat po roku budżetowym. Przedkładany projekt budżetu powinien być zgodny z prognozami zawartymi w poprzednich sprawozdaniach budżetowych za ten sam okres; wszystkie istotne odstępstwa powinny być wyjaśnione.

● Porównywalne (z projektem budżetu) informacje o rzeczywistych dochodach i wydatkach w poprzednim roku (T-2) oraz zaktualizowane dane za rok bieżący (T-1) powinny być przedstawione dla każdego programu (wydatkowego). Podobne informacje porównawcze powinny być przedstawione dla wszystkich danych niefinansowych dotyczących efektywności.

● Jeśli dochody i wydatki są ustalone w innych ustawach, dla celów informacyjnych wysokość tych dochodów i wydatków powinna być i tak przedstawiona w budżecie.

● Wydatki muszą być przedstawione w kwotach brutto. Dochody celowe i opłaty za użytkowanie powinny być uwzględnione oddzielnie. Powinno to mieć miejsce bez względu

---

[1] OECD Best Practices for Budget Transparency <http://www.oecd.org/governance/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>.

[2] Najlepsze praktyki definiują rząd zgodnie z Systemem Rachunków Narodowych (SNA). Definicja ta obejmuje niekomercyjną działalność rządu. Działalność przedsiębiorstw państwowych jest wyłączona z tej definicji. Chociaż definicja SNA skupia się ogólnie na rządzie, tzn. obejmuje władze publiczne na wszystkich poziomach, niniejsze „Najlepsze praktyki" powinny być postrzegane w odniesieniu do rządu krajowego.

na to, czy konkretne systemy motywacyjne i systemy kontroli zakładają zatrzymanie części lub całości wpływów przez organ pobierający, czy też nie.

● Wydatki powinny być klasyfikowane według jednostek administracyjnych (np. według ministerstw, agencji rządowych). Dodatkowe informacje dotyczące klasyfikacji wydatków według kategorii ekonomicznych lub funkcjonalnych powinny być również przedstawione.

● Założenia ekonomiczne powinny być ustalone zgodnie z „Najlepszą praktyką 2.1" (poniżej).

● Budżet powinien zawierać omówienie wydatków podatkowych zgodnie z „Najlepszą praktyką 2.2" (poniżej).

● Budżet powinien zawierać kompleksowe omówienie aktywów i zobowiązań finansowych rządu, aktywów niefinansowych, zobowiązań emerytalnych i zobowiązań warunkowych, zgodnie z „Najlepszymi praktykami" 2.3–2.6 (poniżej).

1.2. Założenia budżetowe

● Założenia budżetowe mają na celu wywołanie debaty na temat wysokości głównych agregatów budżetowych oraz tego, jak oddziałują na gospodarkę. Służą także sformułowaniu oczekiwań wobec budżetu. Powinny zostać zaprezentowane nie później niż na miesiąc przed przedstawieniem projektu budżetu. Założenia powinny jasno określać długookresowe cele polityki gospodarczej i finansowej rządu oraz plany rządowej polityki gospodarczej i finansowej dla najbliższego budżetu, a także na okres co najmniej dwóch kolejnych lat budżetowych. Powinny jasno wskazywać całkowity poziom dochodów, wydatków, deficyt lub nadwyżkę oraz dług.

● Założenia ekonomiczne do projektu budżetu powinny być ustalone zgodnie z „Najlepszą praktyką 2.1" (poniżej).

1.3. Sprawozdania miesięczne

● Sprawozdania miesięczne pokazują postęp w wykonaniu budżetu. Powinny być dostępne w okresie czterech tygodni od zakończenia miesiąca.

● Powinny zawierać kwotę dochodów i wydatków w każdym miesiącu oraz od początku roku. Należy dokonać porównania z prognozowanymi na dany okres kwotami miesięcznych dochodów i wydatków. Wszelkie modyfikacje początkowych prognoz powinny być wykazane osobno.

● Wydatki powinny być klasyfikowane według jednostek administracyjnych (np. według ministerstw, agencji rządowych). Dodatkowe informacje dotyczące klasyfikacji wydatków według kategorii ekonomicznych lub funkcjonalnych również powinny być przedstawione.

1.4. Sprawozdanie półroczne

● Sprawozdanie półroczne przedstawia szczegółowo stan wykonania budżetu, wraz z zaktualizowaną prognozą wyniku budżetu w danym roku budżetowym oraz w co najmniej dwóch kolejnych latach. Sprawozdanie powinno być dostępne w ciągu sześciu tygodni po zakończeniu pierwszego półrocza.

● Założenia ekonomiczne budżetu powinny zostać zrewidowane, a skutki wszelkich zmian w budżecie powinny być zaprezentowane (patrz: „Najlepsza praktyka 2.1" poniżej).

● Sprawozdanie półroczne powinno zawierać obszerne omówienie aktywów i zobowiązań finansowych rządu, aktywów niefinansowych, zobowiązań emerytalnych i zobowiązań warunkowych, zgodnie z „Najlepszymi praktykami 2.3-2.6" (poniżej).

● Wpływ każdej decyzji rządu oraz inne okoliczności, jakie mogą mieć istotny wpływ na budżet powinny być przedstawione w sprawozdaniu.

1.5. Sprawozdanie roczne

● Sprawozdanie roczne jest kluczowym dokumentem rządowym. Powinno podlegać kontroli najwyższego organu kontroli, zgodnie z „Najlepszą Praktyką 3.3" (poniżej) oraz być sporządzone nie później niż sześć miesięcy po zakończeniu roku budżetowego.

● Sprawozdanie roczne wykazuje zgodność z poziomem dochodów i wydatków zatwierdzonych przez parlament w budżecie. Wszelkie modyfikacje budżetu wyjściowego dokonane w ciągu roku powinny być wykazane osobno. Format prezentacji sprawozdania rocznego powinien być odbiciem formatu prezentacji budżetu.

● Sprawozdanie roczne (w tym dokumenty powiązane) powinno zawierać niefinansowe informacje dotyczące efektywności, w razie możliwości łącznie z porównaniem celów i rzeczywistych wyników.

● Porównywalne (z projektem budżetu) informacje o rzeczywistych dochodach i wydatkach w poprzednim roku budżetowym (T-2) oraz zaktualizowane dane za rok bieżący (T-1) powinny być ujęte w sprawozdaniu. Podobne informacje porównawcze powinny być przedstawione dla wszystkich danych niefinansowych dotyczących efektywności.

● Wydatki powinny być wyrażone w kwotach brutto. Dochody celowe i opłaty za użytkowanie powinny być wyraźnie wyodrębnione.

● Wydatki powinny być klasyfikowane według jednostek administracyjnych (np. według ministerstw, agencji rządowych). Dodatkowe informacje dotyczące klasyfikacji wydatków według kategorii ekonomicznych lub funkcjonalnych również powinny zostać przedstawione.

● Sprawozdanie roczne ma zawierać obszerne omówienie rządowych aktywów finansowych i zobowiązań finansowych, aktywów niefinansowych, zobowiązań emerytalnych oraz zobowiązań warunkowych, zgodnie z „Najlepszymi praktykami 2.3-2.6" (poniżej).

1.6. Sprawozdanie przedwyborcze

● Sprawozdanie przedwyborcze służy do zobrazowania ogólnego stanu finansów rządowych bezpośrednio przed wyborami. Ma na celu dokładniejsze poinformowanie wyborców oraz stymuluje debatę publiczną.

● Możliwość wypracowania takiego sprawozdania może zależeć od przepisów konstytucyjnych oraz praktyki wyborczej. W sytuacji optymalnej powinno być dostępne nie później niż dwa tygodnie przed wyborami.

● Sprawozdanie przedwyborcze powinno zawierać takie same informacje jak sprawozdanie półroczne. Należy zwrócić szczególną uwagę na zapewnienie rzetelności sprawozdań przedwyborczych, zgodnie z „Najlepszą praktyką 3.2" (poniżej).

1.7. Sprawozdanie długookresowe

● Sprawozdanie długookresowe ocenia długookresową równowagę bieżącej polityki rządowej. Powinno być opracowywane co najmniej raz na pięć lat, lub gdy zaszły istotne zmiany w obszarze istotnych dochodów lub programów wydatkowych.

● Sprawozdanie powinno oceniać konsekwencje istotnych dla budżetu zmian demograficznych, takich jak starzenie się społeczeństwa oraz innych ewentualnych zmian długookresowych (10–40 lat).

● Wszystkie główne założenia prognoz zawartych w sprawozdaniu powinny być wyraźnie przedstawione wraz z zestawem prawdopodobnych scenariuszy.

2. Informacje szczegółowe

2.1. Założenia ekonomiczne

● Odchylenia od prognozowanych kluczowych założeń ekonomicznych do budżetu są głównym czynnikiem ryzyka finansowego rządu.

● Wszystkie kluczowe założenia ekonomiczne budżetu muszą być jasno określone. Powinny obejmować prognozę wzrostu produktu krajowego brutto (PKB) i jego składników, wysokość zatrudnienia i stopę bezrobocia, rachunek bieżący (bilansu płatniczego – przyp. red.), poziom inflacji i wysokość stóp procentowych (polityka pieniężna).

● Należy przeprowadzić analizę wrażliwości, która określi wpływ potencjalnej zmiany kluczowych założeń ekonomicznych na budżet.

2.2. Koszty ulg i zwolnień podatkowych

- Wydatki podatkowe to szacunkowe koszty stosowania preferencyjnych zasad opodatkowania wobec konkretnych rodzajów działalności.

- Szacunkowe kwoty najważniejszych wydatków podatkowych powinny być wykazane jako informacje uzupełniające budżet. O ile to możliwe, omówienie wydatków podatkowych dla konkretnych obszarów funkcjonalnych powinno być włączone do omówienia wydatków ogólnych dla tych obszarów w celu uzasadnienia decyzji budżetowych.

2.3. Zobowiązania finansowe i aktywa finansowe

- Wszystkie zobowiązania finansowe i aktywa finansowe powinny być przedstawione w budżecie, w sprawozdaniu półrocznym oraz w sprawozdaniu rocznym. Związane z zadłużeniem operacje z kolejnych miesięcy powinny być wykazane w sprawozdaniach miesięcznych lub dokumentach powiązanych.

- Zadłużenie należy klasyfikować według waluty, w której nominowany jest dług, profilu zapadalności (*maturity*) długu oraz w zależności od tego, czy dług ma stałą, czy zmienną stopę oprocentowania i czy podlega umorzeniu.

- Aktywa finansowe powinny być klasyfikowane według podstawowych rodzajów, takich jak gotówka, papiery wartościowe, inwestycje w przedsiębiorstwa i pożyczki udzielone innym podmiotom. Inwestycje w przedsiębiorstwa powinny zostać wykazane indywidualnie. Pożyczki udzielone innym podmiotom należy wykazać w podziale na podstawowe kategorie odzwierciedlające ich charakter. Informacje historyczne dotyczące zaległości powinny być również ujawnione, jeśli są dostępne. Aktywa finansowe należy wyceniać według wartości rynkowej.

- Instrumenty zarządzania długiem, takie jak umowy typu *forward* i *swap* powinny zostać wykazane.

- W budżecie powinna zostać dokonana analiza wrażliwości, pokazująca jak zmiana stóp procentowych i kursów walut obcych może wpłynąć na koszt obsługi długu.

2.4. Aktywa niefinansowe

- Aktywa niefinansowe, w tym nieruchomości i wyposażenie, powinny być wykazane (w dokumentach budżetowych).

- Aktywa niefinansowe powinny być uwzględnione w ramach pełnej księgowości memoriałowej i w sprawozdawczości budżetowej. Będzie to wymagało oszacowania tych aktywów oraz wyboru właściwego harmonogramu amortyzacji. Sposoby szacowania i amortyzacji powinny być wyraźnie określone.

● Jeśli ewidencja księgowa nie jest prowadzona w pełni w ujęciu memoriałowym, powinien być prowadzony rejestr aktywów, zaś podsumowanie tego rejestru zostać przedstawione w budżecie, w sprawozdaniu śródrocznym i w sprawozdaniu rocznym.

2.5. Zobowiązania emerytalne

● Zobowiązania emerytalne należy wykazać w budżecie, sprawozdaniu półrocznym i sprawozdaniu końcowym. Stanowią one różnicę pomiędzy narosłymi świadczeniami z tytułu pracy oraz składkami, jakie rząd ustalił dla finansowania tych świadczeń.

● Kluczowe założenia aktuarialne dla wyliczenia zobowiązań emerytalnych powinny być wykazane. Wszelkie aktywa należące do systemów emerytalnych powinny zostać wycenione według wartości rynkowej.

2.6. Zobowiązania warunkowe

● Zobowiązania warunkowe to zobowiązania, których wpływ na budżet zależy od przyszłych wydarzeń. Typowe przykłady obejmują rządowe gwarancje kredytowe, programy ubezpieczeń rządowych oraz roszczenia prawne wobec rządu.

● Wszystkie istotne zobowiązania warunkowe powinny być wykazane w budżecie, w sprawozdaniu półrocznym i w rocznych sprawozdaniach finansowych.

● O ile to możliwe, całkowita kwota zobowiązań warunkowych powinna być wykazana, zgodnie z klasyfikacją, według kategorii podstawowych oddających ich charakter; wcześniejsze informacje dotyczące zaległości dla każdej kategorii powinny zostać wykazane, o ile są dostępne. Jeśli zobowiązania warunkowe nie mogą zostać wyrażone liczbowo, powinny być wymienione i opisane.

3. Rzetelność, kontrola i rozliczalność

3.1. Polityka rachunkowości

● Do wszystkich sprawozdań powinien być dołączony krótki opis stosowanej polityki rachunkowości wskazujący przejrzystą zasadę ewidencji księgowej (np. ujęcie kasowe, ujęcie memoriałowe) oraz wykazujący wszelkie odchylenia od ogólnie przyjętych praktyk rachunkowości.

● Taka sama polityka rachunkowości powinna być zastosowana dla wszystkich sprawozdań finansowych.

● Jeśli wymagana jest zmiana polityki rachunkowości, wówczas charakter zmiany oraz jej przyczyny powinny być wyraźnie wykazane. W celu umożliwienia dokonywania porównań pomiędzy poszczególnymi okresami sprawozdawczymi informacje z poprzednich okresów sprawozdawczych powinny być, o ile to możliwe, przeliczone według nowych zasad.

3.2. Systemy i odpowiedzialność

● Dynamiczny system wewnętrznej kontroli finansowej, w tym audyt wewnętrzny, powinien być wdrożony dla zapewnienia rzetelności informacji zawartych w sprawozdaniach.

● Każde sprawozdanie powinno zawierać oświadczenie ministra finansów oraz urzędnika wysokiego szczebla odpowiedzialnego za sporządzenie sprawozdania. Minister poświadcza, że wszystkie decyzje rządu, które niosą konsekwencje finansowe zostały ujęte w sprawozdaniu. Urzędnik wysokiego szczebla potwierdza, że przygotowując sprawozdanie Ministerstwo Finansów działało zgodnie z najlepszym osądem zawodowym.

3.3. Kontrola

● Sprawozdanie roczne powinno podlegać kontroli najwyższego organu kontroli zgodnie z ogólnie przyjętymi praktykami.

● Raporty najwyższego organu kontroli powinny być analizowane przez parlament.

3.4. Kontrola publiczna i parlamentarna

● Parlament powinien mieć możliwość i środki do skutecznego zbadania wszystkich sprawozdań finansowych, jeśli uzna to za stosowne.

● Wszystkie sprawozdania ujęte w niniejszych „Najlepszych praktykach" powinny zostać upublicznione, w tym także nieodpłatnie w Internecie.

● Ministerstwo Finansów powinno aktywnie promować znajomość procesu budżetowego wśród obywateli oraz organizacji pozarządowych.

Kodeks przejrzystości budżetowej MFW[3]

1. Sprawozdawczość budżetowa

Sprawozdania budżetowe powinny zawierać kompleksową, właściwą co do zakresu, terminową i wiarygodną ocenę sytuacji finansowej i efektywności rządu.

1.1. Zakres. Sprawozdania budżetowe[4] powinny zapewniać kompleksowy przegląd działalności finansowej sektora publicznego i jego podsektorów, zgodnie ze standardami międzynarodowymi.

1.1.1. Zakres instytucjonalny. Sprawozdania budżetowe obejmują wszystkie jednostki zaangażowane w działalność publiczną zgodnie ze standardami międzynarodowymi.

1.1.2. Zakres zasobów. Sprawozdania budżetowe obejmują bilans aktywów publicznych, zobowiązań i wartość netto.

1.1.3. Zakres przepływów. Sprawozdania budżetowe obejmują wszystkie dochody publiczne, wydatki i finansowanie (deficytu).

1.1.4. Zakres wydatków podatkowych. Rząd regularnie wykazuje oraz zarządza stratami dochodów pochodzącymi z wydatków podatkowych.

1.2. Częstotliwość i terminowość. Sprawozdania budżetowe powinny być publikowane z dużą częstotliwością, regularnie i terminowo.

1.2.1. Częstotliwość sprawozdań w ciągu roku. Sprawozdania śródroczne są publikowane z dużą częstotliwością i regularnie.

1.2.2. Terminowość rocznych sprawozdań budżetowych. Podlegające audytowi lub ostateczne roczne sprawozdania finansowe są publikowane terminowo.

1.3. Jakość. Informacje w sprawozdaniach budżetowych powinny być istotne, podlegające porównaniom międzynarodowym oraz spójne wewnętrznie i porównywalne w czasie.

1.3.1. Klasyfikacja. Sprawozdania budżetowe klasyfikują informacje w sposób, który jasno obrazuje wykorzystanie środków publicznych oraz ułatwia porównania międzynarodowe.

1.3.2. Spójność wewnętrzna. Sprawozdania budżetowe są spójne wewnętrznie i zawierają rozliczenie różnic pomiędzy wartościami głównych agregatów budżetowych obliczanymi według różnych metod.

---

[3] MFW – Międzynarodowy Fundusz Walutowy.
[4] W oryginale „fiscal reports".

1.3.3. Korekty historyczne. Podstawowe korekty wcześniejszej statystyki finansowej są wykazywane i wyjaśniane.

1.4. Rzetelność. Statystyka finansowa i sprawozdania budżetowe powinny być wiarygodne, podlegać kontroli zewnętrznej i ułatwiać rozliczalność.

1.4.1. Rzetelność statystyczna. Statystyka finansowa jest sporządzana i rozpowszechniana zgodnie ze standardami międzynarodowymi.

1.4.2. Audyt zewnętrzny. Roczne sprawozdania budżetowe podlegają audytowi dokonywanemu przez niezależny organ kontroli, który poświadcza ich wiarygodność.

1.4.3. Porównywalność danych finansowych. Prognozy finansowe, budżety i sprawozdania są prezentowane w sposób porównywalny, z wyjaśnieniem wszelkich odchyleń (między prognozami budżetem i wykonaniem).

2. Prognozowanie i planowanie budżetowe

Budżety i prognozy finansowe, na podstawie których zostały opracowane, powinny zawierać jasne określenie rządowych celów budżetowych i polityki oraz kompleksowe, aktualne i wiarygodne prognozy rozwoju finansów publicznych.

2.1. Kompleksowość. Prognozy budżetowe i budżety powinny zapewnić kompleksowy przegląd perspektyw finansowych.

2.1.1. Jedność budżetu. Dochody, wydatki i finansowanie wszystkich centralnych jednostek rządowych są prezentowane w dokumentacji budżetowej w wartościach brutto i podlegają zatwierdzeniu przez ustawodawcę.

2.1.2. Prognozy makroekonomiczne. Prognozy budżetowe są przygotowane na podstawie kompleksowych szacunków makroekonomicznych, które są wykazywane i wyjaśnione (w dokumentacji budżetowej).

2.1.3. Średnioterminowe ramy budżetowe. Dokumentacja budżetowa obejmuje wykonanie i prognozy dochodów, wydatków i finansowania (deficytu) w perspektywie średniookresowej, na takich samych podstawach, jak w wypadku budżetu rocznego.

2.1.4. Projekty inwestycyjne. Rząd regularnie wykazuje swoje zobowiązania finansowe w ramach wieloletnich projektów inwestycyjnych oraz poddaje wszystkie główne projekty analizie kosztów i korzyści oraz konkurencyjnym procedurom przetargowym.

2.2. Organizacja. Uprawnienia i odpowiedzialność władzy wykonawczej i władzy ustawodawczej w procesie budżetowym powinny być umocowane w prawie, zaś budżet terminowo przedstawiony, poddany debacie i zatwierdzony.

2.2.1. Legislacja finansowa: Ramy prawne jasno określają harmonogram przygotowania budżetu i jego zatwierdzenia, główne treści dokumentacji budżetowej oraz uprawnienia i odpowiedzialność władzy wykonawczej i władzy ustawodawczej w procesie budżetowym.

2.2.2. Ramy czasowe dokumentów budżetowych. Władza ustawodawcza i obywatele dysponują czasem koniecznym do weryfikacji i zatwierdzenia budżetu rocznego.

2.3. Kierunki polityki. Prognozy finansowe i budżety powinny być przedstawione w sposób, który ułatwia analizę polityki i rozliczalność.

2.3.1. Cele polityki budżetowej. Rząd ustanawia jasne i mierzalne cele finansów publicznych oraz sporządza sprawozdania z ich realizacji.

2.3.2. Informacje na temat efektywności. Dokumentacja budżetowa zawiera informacje na temat celów i efektów osiągniętych w ramach każdego głównego obszaru polityki rządowej.

2.3.3. Partycypacja społeczna. Rząd dostarcza obywatelom przystępne podsumowanie konsekwencji prowadzonej polityki budżetowej i zapewnia im możliwość uczestniczenia w dyskusjach budżetowych.

2.4. Wiarygodność. Prognozy ekonomiczne i budżetowe oraz budżety powinny być wiarygodne.

2.4.1. Niezależna ewaluacja. Rządowe prognozy oraz wyniki ekonomiczne i finansowe są poddawane niezależnej ewaluacji.

2.4.2. Budżet uzupełniający. Wszelkie istotne zmiany w zatwierdzonym budżecie wymagają akceptacji ustawodawcy.

2.4.3. Aktualizacja prognoz. Dokumentacja budżetowa i wszelkie kolejne aktualizacje (tej dokumentacji) wyjaśniają wszystkie istotne zmiany w stosunku do poprzednich prognoz finansowych rządu, rozróżniając oddziaływanie finansowe nowych działań od założonych podstaw.

3. Analiza i zarządzanie ryzykiem finansowym

Rządy powinny wykazywać, analizować i zarządzać ryzykiem w sektorze finansów publicznych oraz zapewnić skuteczną koordynację decyzji finansowych w całym sektorze publicznym.

3.1. Identyfikacja i analiza ryzyka. Rządy powinny publikować regularne raporty dotyczące ryzyka mającego wpływ na perspektywy sektora finansów publicznych.

3.1.1. Ryzyko makroekonomiczne. Rząd informuje o tym, jak wyniki finansowe mogą różnić się od zakładanych prognoz w wyniku odchyleń (faktycznej sytuacji) od założeń makroekonomicznych.

3.1.2. Rodzaje ryzyka finansowego. Rząd przedstawia regularne sprawozdania dotyczące rodzajów ryzyka dla prognoz finansowych.

3.1.3. Analiza długookresowej równowagi budżetowej. Rząd regularnie publikuje prognozy rozwoju finansów publicznych w perspektywie długoterminowej.

3.2. Zarządzanie ryzykiem. Konkretne ryzyko dla finansów publicznych powinno być regularnie monitorowane, wykazywane; powinno się też nim zarządzać.

3.2.1. Nieprzewidziane wydatki budżetowe. Budżet powinien zawierać wystarczające i wyraźnie wyodrębnione kwoty na nieprzewidziane wydatki, które mogą się pojawić w trakcie wykonania budżetu.

3.2.2. Zarządzanie należnościami i zobowiązaniami. Ryzyko odnoszące się do najważniejszych należności i zobowiązań powinno być wykazane i należy nim zarządzać.

3.2.3. Gwarancje. Gwarancje rządu są regularnie wykazywane, a ich wielkość – określona przez prawo.

3.2.4. Partnerstwo publiczno-prywatne. Zobowiązania w ramach partnerstwa publiczno-prywatnego są regularnie wykazywane i aktywnie się nimi zarządza.

3.2.5. Zagrożenia ze strony sektora finansowego. Potencjalne zagrożenia finansowe rządu w ramach sektora finansowego są analizowane, ujawniane i zarządza się nimi.

3.2.6. Zasoby naturalne. Udziały rządu w obszarze nieodnawialnych zasobów naturalnych oraz ich wykorzystanie są wyceniane, wykazywane i zarządza się nimi.

3.2.7. Ryzyko środowiskowe. Potencjalne ryzyko dotyczące katastrof naturalnych oraz innych zagrożeń środowiskowych jest oceniane, wykazywane i zarządza się nim.

3.3. Koordynacja fiskalna. Przepływy finansowe i wykonanie zadań w sektorze publicznym powinny być analizowane, ujęte w sprawozdaniach i uzgodnione.

3.3.1. Władze samorządowe. Kompleksowe informacje o stanie finansów i wykonaniu zadań władz samorządowych dla poszczególnych jednostek i dla całego sektora są gromadzone i publikowane.

3.3.2. Przedsiębiorstwa publiczne. Rząd regularnie publikuje obszerne informacje na temat wyników finansowych przedsiębiorstw publicznych, w tym o podejmowanej przez nie działalności quasi-finansowej.

Kodeks przejrzystości budżetowej MFW

Projekt części IV

4. Zarządzanie dochodami z zasobów

Dochody z zasobów naturalnych powinny być gromadzone, wydatkowane i podlegać zarządzaniu w sposób otwarty, przejrzysty i zrównoważony.

4.1. Reżim prawny i finansowy. Zasobami naturalnymi powinno zarządzać się na podstawie spójnych ram prawnych, zawierających otwarte i przejrzyste procedury uzyskiwania uprawnień do wydobycia oraz jasne zasady dotyczące dochodów z zasobów naturalnych.

4.1.1. Uprawnienia do zasobów. Ramy prawne określają prawa, obowiązki i odpowiedzialność na wszystkich etapach pozyskiwania zasobów.

4.1.2. Udzielanie prawa do zasobów. Pozyskiwanie uprawnień do badania, wydobycia i obrotu zasobami naturalnymi odbywa się w ramach otwartego i konkurencyjnego procesu.

4.1.3. Reżim finansowy. Reżim finansowy dla pozyskiwania dochodów z sektora zasobów naturalnych jest określony jeśli chodzi o zasięg, spójny oraz podlega przepisom prawa.

4.1.4. Ustalanie i gromadzenie dochodów z zasobów naturalnych. Dochody z zasobów naturalnych powinny być precyzyjnie wyliczone i terminowo pobrane.

4.2. Sprawozdawczość finansowa. Organy władzy publicznej oraz spółki zajmujące się zasobami powinny przedstawiać kompleksowe, terminowe oraz wiarygodne sprawozdania na temat posiadanych uprawnień dotyczących zasobów naturalnych, ich eksploatacji, jak również na temat płatności i gromadzenia dochodów pochodzących z obrotu zasobami naturalnymi.

4.2.1. Wykaz uprawnień do zasobów naturalnych. Rząd prowadzi, aktualizuje i publikuje rejestr wszystkich uprawnień do zasobów naturalnych.

4.2.2. Sprawozdania spółek zajmujących się zasobami. Wszystkie spółki zajmujące się zasobami regularnie ujawniają informacje na temat eksploatacji krajowych zasobów naturalnych i obrotu nimi, zaś zlokalizowane w kraju lub notowane na giełdzie spółki zajmujące się zasobami wykazują informacje także na temat ich wydobycia oraz obrotów poza krajem.

4.2.3. Rzetelność danych dotyczących dochodów z zasobów. Rząd regularnie publikuje dane o dochodach pochodzących z zasobów naturalnych i porównuje je z płatnościami deklarowanymi przez spółki.

4.3. Prognozowanie i planowanie budżetowe. Dokumentacja budżetowa powinna zawierać jasny opis celów rządowego zarządzania zasobami oraz sprawozdanie na temat alokacji środków uzyskanych z eksploatacji zasobów naturalnych.

4.3.1. Cele zarządzania dochodami z zasobów. Rząd określa i deklaruje jasne i mierzalne cele zarządzania dochodami z zasobów.

4.3.2. Przeznaczenie dochodów z zasobów. Przeznaczenie dochodów z zasobów jest zatwierdzone w prawie oraz ujęte w budżecie rocznym.

4.3.3. Fundusze zajmujące się zasobami naturalnymi. Przy tworzeniu i funkcjonowaniu funduszy zasobów naturalnych obowiązują jasne mechanizmy i zasady, powiązane z dobrymi praktykami międzynarodowymi.

4.4. Analiza i zarządzanie ryzykiem budżetowym. Rządy powinny wykazywać, analizować i zarządzać ryzykiem społecznym, środowiskowym i operacyjnym związanym z wykorzystaniem zasobów naturalnych.

4.4.1. Ryzyko społeczne i środowiskowe. Rząd regularnie ocenia, monitoruje i zarządza ryzykiem budżetowym związanym ze społecznymi i środowiskowymi skutkami wykorzystania zasobów naturalnych.

4.4.2. Ryzyko operacyjne. Rząd przedstawia regularne sprawozdania na temat stanu projektów dotyczących wydobycia zasobów oraz wszelkich zagrożeń dotyczących dochodów finansowych związanych z zasobami[5].

[5] Tłumaczenie z j. angielskiego dokumentów na stronach od 124–136 – Kamila Żyndul/NIK.

Zasady dobrego zarządzania budżetowego OECD[6]

1. Budżetami należy zarządzać w ramach jasnych, wiarygodnych i przewidywalnych limitów polityki fiskalnej.

2. Budżety powinny być ściśle powiązane ze średniookresowymi, strategicznymi celami.

3. Ramy procesu planowania budżetowego należy tak określić, aby zapewnić – w sposób spójny i efektywny – zaspokojenie potrzeb rozwojowych państwa.

4. Należy zapewnić jawność, przejrzystość i dostępność dokumentów budżetowych i danych.

5. Należy zagwarantować czas na szeroką debatę parlamentarną dotyczącą celów budżetowych.

6. Zawsze trzeba przedstawiać szczegółowe, dokładne i rzetelne rachunki finansów publicznych.

7. Należy planować, zarządzać i aktywnie monitorować wykonanie budżetu.

8. Należy zadbać o to, aby informacja o efektywności, wydajności oraz relacji ponoszonych nakładów do efektów (*value for money*) stanowiły integralną część procesu budżetowania.

9. Należy dbać o długoterminową stabilność oraz identyfikować i oceniać niebezpieczeństwa zagrażające polityce fiskalnej.

10. Należy wspierać rzetelność i jakość prognoz budżetowych, planów fiskalnych i wykonania budżetu, uzyskiwanych za pomocą systemu zapewnienia jakości, obejmującego niezależny audyt.

---

[6] Opublikowane w *Recommendation of the Council on Budgetary Governance*, OECD 2015, s. 3; tłumaczenie Wojciech Misiąg.

Dziesięć zasad przejrzystości fiskalnej, uczestnictwa i rozliczalności[7]

„Zasady", opracowane w ramach działalności *Global Initiative for Fiscal Transparency* zostały przyjęte przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych w grudniu 2012 r.

1. Każdy ma prawo do poszukiwania, otrzymywania i przekazywania informacji na temat polityki fiskalnej. Zagwarantowaniu tego prawa służyć powinny krajowe systemy prawne, ustanawiające wyraźne domniemanie na rzecz publicznego dostępu do informacji fiskalnej, bez dyskryminacji. Wyjątki należy ograniczyć i wyraźnie określić w ustawodawstwie.

2. Rządy powinny publikować jasne i mierzalne cele polityki fiskalnej, a także regularnie przedstawiać ich zawansowanie i wyjaśniać odchylenia od planów.

3. Opinia publiczna powinna otrzymywać wysokiej jakości dane finansowe i niefinansowe na temat przeszłych, obecnych i przewidywanych działań fiskalnych, wyników, wystąpienia ryzyka fiskalnego oraz aktywów i zobowiązań. Informacje budżetowe, sprawozdania i rachunki narodowe powinny spełniać normy międzynarodowe i być spójne w różnych typach raportów lub zawierać wyjaśnienie różnic i sposoby zapewnienia porównywalności danych.

4. Rządy powinny informować o zamierzonych celach i produktach otrzymywanych z powierzonych im środków oraz starać się oceniać i ujawniać przewidywane oraz rzeczywiste efekty społeczne, gospodarcze i środowiskowe.

5. Wszystkie transakcje finansowe sektora publicznego powinny mieć podstawy prawne. Przepisy ustawowe, wykonawcze i procedury administracyjne regulujące zarządzanie finansami publicznymi powinny być publicznie dostępne, a ich realizacja powinna być przedmiotem niezależnej kontroli.

6. Sektor rządowy powinien być jasno zdefiniowany dla celów sprawozdawczości, przejrzystości i rozliczalności; relacje finansowe z sektorem prywatnym powinny być jawne oraz oparte na dostępnych i jasnych zasadach oraz procedurach.

7. Role i obowiązki w zakresie pobierania dochodów, zaciągania zobowiązań, zużywania zasobów, inwestowania i gospodarowania środkami publicznymi powinny być wyraźnie przypisane poszczególnym władzom (ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej) oraz podzielone pomiędzy różne szczeble rządowe i resztę sektora publicznego, a także w obrębie samego sektora rządowego.

---

[7] Tłumaczenie polskie za: E. Malinowska-Misiąg (red.) *Jawność i przejrzystość finansów publicznych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2016, s. 52–53.

8. Organ pobierający podatki i ponoszący wydatki w imieniu społeczeństwa powinien być umocowany w prawie. Żadne dochody rządowe nie mogą być pobierane, ani żadne wydatki nie mogą być ponoszone bez zgody ustawodawcy. Ustawodawca powinien posiadać władzę, zasoby i informacje niezbędne do skutecznego rozliczenia władzy wykonawczej z wykorzystania środków publicznych.

9. Najwyższy organ kontroli powinien mieć zagwarantowaną ustawowo niezależność od władzy wykonawczej, a także upoważnienie, dostęp do informacji i odpowiednie zasoby do przeprowadzenia audytu oraz upubliczniania sprawozdania z gromadzenia i zaangażowania środków publicznych. Organ ten powinien działać w niezależny, odpowiedzialny i przejrzysty sposób.

10. Obywatele i wszystkie podmioty niepaństwowe powinny mieć prawo oraz skuteczną możliwość bezpośredniego udziału w debacie publicznej i dyskusji na temat planowanej i wdrażanej polityki fiskalnej.

WYDAJE NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Projekt graficzny: Studio Graficzne FILE
Skład i łamanie: Sławomir Jakoniuk
Druk i oprawa: Wydział Wydawniczy NIK
Nakład 500 egz.