

Jakość planowania budżetowego w Polsce – próba oceny

1. Wprowadzenie

Przy ocenie jakości planowania budżetowego napotykamy istotną trudność związaną z zastosowaniem kryterium oceny tego procesu. W sensie najgłębszym kryterium takim powinna być adekwatność środków budżetu państwa do potrzeb ludzkich zaspokajanych poprzez wydatki budżetowe. Nieograniczone potrzeby publiczne – z jednej strony, a zawsze ograniczone finansowe środki publiczne – zaś z drugiej strony, powodują jednak, że pełna ocena jakości planowania budżetowego jest trudna, o ile w ogóle możliwa.

Planowanie budżetowe trzeba uznać za jedno z najtrudniejszych przedsięwzięć o charakterze ekonomiczno-społecznym. Wynika to z wielu powodów, a wśród nich:

Po pierwsze, ogromna skala zadań finansowych ze środków budżetowych (redystrybucja PKB przez system finansów publicznych oscyluje wokół 40% - 50%);

Po drugie, silny wpływ czynnika politycznego na kształtowanie wielkości i struktury budżetu, tak po stronie dochodów (podatków) jak i wydatków. Chodzi tutaj zwłaszcza o silny wpływ czynników ideowych i doktrynalnych na poziom fiskalizmu, zakres i strukturę potrzeb finansowanych ze środków publicznych, stosunek do równowagi budżetowej oraz długu publicznego;

Po trzecie, rozstrzygający wpływ czynników makroekonomicznych (PKB, inflacja, rentowność przedsiębiorstw), a więc fazy cyklu koniunkturalnego na kształtowanie się wielkości dochodów budżetowych;

Po czwarte, administracyjny charakter mechanizmu planowania i alokowania środków budżetowych i związane z tym ograniczone możliwości stosowania metod skutecznego planowania rzeczowego i finansowego;

Po piąte, odrębne zasady planowania dochodów niż wydatków. Sytuację dodatkowo komplikuje fakt ogromnej liczby podmiotów biorących udział w planowaniu oraz realizacji dochodów i wydatków budżetowych. Odmienny jest też status prawny dochodów w stosunku do wydatków. Dochody stanowią zawsze prognozę, wydatki zaś stanowią limity dla podmiotów realizujących wydatki budżetowe;

Po szóste, niestabilność przepisów prawnych w zakresie gromadzenia dochodów publicznych;

Po siódme, trudności w antycypowaniu preferencji podatników – skala korzystania z ulg i obniżek systemowych,

Po ósme, arbitralność (w pewnych granicach) w przyznawaniu ulg przez Ministra Finansów, izby i urzędy skarbowe;

Po dziewiąte; niepełne dane na temat wykonania budżetu w roku poprzednim w momencie prac nad ustawą budżetową (niższa baza)

W ujęciu modelowym (abstrakcyjnym) można wyróżnić trzy metody budowy budżetu państwa (jakiegokolwiek). Pierwsza - polega na tym, że za punkt wyjścia przyjmuje się wielkość przewidywanych (prognozowanych) dochodów, do których dostosowuje się poziom oraz strukturę wydatków. Druga - w której punktem wyjścia są niezbędne wydatki (poziom i struktura). W stosunku do wyznaczonego poziomu wydatków dostosowuje się dochody. W przypadku ich niedostatecznej wielkości finansowanie wydatków następuje poprzez zaciąganie pożyczek. Trzecia – polegająca na iteracji dochodów i wydatków. Możliwe jest tutaj zachowanie równowagi budżetowej, albo odchylenie od niej, ale pod warunkiem, że nad deficytami budżetowymi zachowana będzie kontrola, w takim znaczeniu, że część wydatków nie znajdująca pokrycia w dochodach będzie finansowana z oszczędności krajowych i (lub)

zagranicznych, a więc w sposób nieinflacyjny, a także, że występujące deficyty budżetowe nie ulegną niebezpiecznej kumulacji w postaci długu publicznego. Trzecia metoda jest wyrazem pragmatyzmu budżetowego.

Różne podejście do salda budżetu państwa ma fundamentalne znaczenie nie tylko dla poziomu wydatków i ich struktury, ale także w istotnym stopniu może wpływać na społeczną użyteczność środków finansowych. Upraszczając – nowatorskie metody planowania wydatków są związane z programowaniem budżetowym, którego odmianą znaną w Polsce jest tzw. budżet zadaniowy. Stosowanie tych metod, przesądzających o racjonalnym zużywaniu środków publicznych, jest możliwe wówczas, gdy w procesie budżetowania (programowania) zachowana będzie względna stabilność zasilania finansowego. Względna stabilność - w tym sensie - że poziom finansowania nie może być oderwany od stanu budżetu państwa, z drugiej strony fluktuacja dochodów budżetowych wywołana czynnikami cyklicznymi nie może destabilizować zasilania finansowego podmiotów stosujących programowanie budżetowe. Jednym z warunków postępu w procesie budżetowym w Polsce jest więc pragmatyczne podejście do salda budżetowego. Mechaniczne ograniczanie dopływu środków finansowych podmiotów działających według budżetu zadaniowego prowadzić będzie do przekreślenia (ograniczenia) efektów programowania budżetowego.

Planowanie salda budżetowego jest więc szczególnym przedsięwzięciem wobec czynnika niepewności dochodów. Niepewność ta wynika zwłaszcza z rzeczywistego przebiegu procesów makroekonomicznych w stosunku do przyjętych założeń przy planowaniu budżetu. Saldo budżetu stanowi więc swego rodzaju amortyzator zjawisk w gospodarce, które oddziałują *in plus* lub *in minus* na wielkość dochodów budżetu państwa. Ta amortyzująca rola salda budżetu państwa realizuje się inaczej w przypadku nadwyżki niż w przypadku deficytu. O ile nadwyżka w budżecie państwa umownie traktowana jest jako symptom zrównoważenia budżetu, o tyle deficyt budżetowy (jego wielkość) stanowi limit wydatków budżetowych. Jego zwiększenie wymaga w polskim prawodawstwie zgody parlamentu. Możliwe też jest dokonanie „oszczędności” w wydatkach budżetowych, jeżeli wydatki będą - abstrahując w tym miejscu od przyczyn – mniejsze od planowanych, albo jeżeli dochody będą wyższe niż wielkość przyjęta w ustawie budżetowej. Planowanie salda budżetowego jest dodatkowo utrudnione przez konieczność respektowania norm prawnych wewnętrznych (w Polsce tylko w odniesieniu do budżetów samorządowych) oraz norm prawnych zewnętrznych (Pakt Stabilności i Wzrostu).

Niezależnie od szczegółowych procedur planowania budżetowego, trzy czynniki uznać należy za rozstrzygające.

Po pierwsze, zagregowany plan budżetowy uwzględniający stan gospodarki oraz prognozy makroekonomiczne;

Po drugie przewidywane zmiany systemowe, które skutkować będą wzrostem lub ubytkiem dochodów;

Po trzecie, w planowaniu budżetowym nie można – niezależnie od tego jak bardzo nowoczesne metody planowania byłyby zastosowane – oderwać się od przeszłości. Innymi słowy zarówno dochody budżetowe, jak i wydatki budżetowe charakteryzują się inercyjnością. Jego stopień jest zróżnicowany ze względu na kraj, powiat, gminę itp. oraz ze względu na okres.

2. Charakterystyka metody badań empirycznych

Badaniami został objęty okres 1992- 2004. Podstawową obserwowaną jednostką czasową jest rok budżetowy (kalendarzowy). Zakresem analizy objęte były dochody i wydatki budżetu państwa. W badaniu nie uwzględniono dokładności planowania przychodów i

rozchodów. Podejście takie nie wynika z obniżania rangi operacyjnego (bieżącego) planowania budżetowego, a zwłaszcza problemu bieżącej płynności budżetu, ale z możliwości realizatorów projektu.

Przedmiotem porównań były kwoty dochodów i wydatków budżetu państwa w stosunku do rzeczywistego wykonania. Przy ocenie jakości planowania zrezygnowano z występującego systematycznie ujęcia budżet państwa „po zmianach” (z pewnymi wyjątkami), jakkolwiek porównanie takie mogłoby okazać się interesujące w niektórych latach oraz w odniesieniu do niektórych pozycji dochodów i (lub) wydatków.

Za punkt wyjścia analizy przyjęte zostało porównanie założeń makroekonomicznych z ich rzeczywistym przebiegiem. W podejściu tym chodzi o ustalenie związku pomiędzy kształtowaniem się procesów gospodarczych realnych i pieniężnych na realizację dochodów i wydatków budżetu państwa.

Przedmiotem porównania założeń makroekonomicznych były następujące wielkości:

- produkt krajowy brutto,
- spożycie ogółem,
- nakłady inwestycyjne,
- wynagrodzenia brutto w gospodarce,
- wskaźnik wzrostu cen (inflacja).

Budżety państwa za poszczególne lata zostały dezagregowane, odrębnie dla strony dochodowej, odrębnie dla strony wydatkowej. Przy ocenie starano się uwzględnić w możliwie największym stopniu specyfikę danej pozycji dochodów i wydatków (np. wpłaty z zysku NBP, wydatki na obsługę zadłużenia zagranicznego). Dalszy etap analizy polegał na podjęciu próby identyfikacji przyczyn odchylenia od kwot zapisanych w ustawach budżetowych w poszczególnych latach. Istotną cechą metody jest więc milczące założenie, że zaplanowane kwoty, zwłaszcza w odniesieniu do wydatków, stanowią optymalne wielkości w stosunku do potrzeb (zadań) i możliwości finansowych państwa. Jest to istotne, ale świadome uproszczenie, gdyż celem projektu było ustalenie i pomiar, w sposób uporządkowany, przyczyn rozbieżności w dochodach i wydatkach budżetu państwa, rozumianych jako rozbieżności pomiędzy ustawą budżetową a jej wykonaniem. Badanie efektywności wydatków publicznych, ich użyteczności, wydajności fiskalnej gospodarki polskiej stanowią odrębne wyzwania badawcze, stąd nie zostały podjęte. Nie oznacza to, że osiągnięte rezultaty mają wyłącznie charakter poznawczy. Wyniki analizy wykazują na systematyczne i incydentalne błędy popełniane w procesie planowania budżetu państwa w Polsce. Ich identyfikacja i próba ograniczenia mają niewątpliwie wpływ na społeczną użyteczność środków finansowych gromadzonych i dzielonych w budżecie państwa.

Prezentowane w niniejszym opracowaniu wybrane rezultaty badań empirycznych nad jakością planowania budżetowego w Polsce zostały ograniczone do strony dochodowej. Wynika to z dwóch powodów. Pierwszy - ma charakter formalny i wynika z ograniczonej objętości opracowania. Drugi - ma charakter merytoryczny i polega na tym, że prognozowanie dochodów budżetowych jest znacznie trudniejsze, co wynika m.in. z innego statusu formalnego dochodów niż wydatków. W średniej, a tym bardziej długiej perspektywie wydatki budżetu państwa muszą być dostosowane do dochodów budżetowych. Stąd doskonalenie jakości planowania dochodów budżetowych stanowi warunek modelowania wielkości wydatków publicznych (budżetowych) oraz ich wewnętrznej struktury.

3. Wybrane wyniki badań empirycznych

3.1. Założenia makroekonomiczne a dochody budżetu państwa

Jakość prognozowania dochodów publicznych ma fundamentalny wpływ na sytuację finansową państwa, na możliwości realizacji przez państwo jego funkcji. Prognozy dochodów budżetu państwa z kolei są zakotwiczone na prognozach podstawowych wielkości i wskaźników makroekonomicznych. Skutki popełnianych błędów w prognozowaniu dochodów są odmienne w zależności od ich kierunku. W ramach analizy jakości prognoz rozróżnione zostały: a) błędy ujemne, b) błędy dodatnie. W konsekwencji wystąpienia błędów ujemnych, wielkość zrealizowanych dochodów budżetu jest większa od prognozowanych kwot. Błędy dodatnie mają negatywny wpływ na wielkość dochodów państwa, czyli że skutkują zmniejszeniem dochodów budżetu państwa.

Wielkości zrealizowane odbiegają od wielkości prognozowanych na skutek błędów obciążających prognozy dochodów. Źródeł tych błędów upatrywać można np. w błędach estymacji, błędach struktury stochastycznej, błędach specyfikacji, błędach warunków endogenicznych lub egzogenicznych, błędach pomiaru czy też w błędach losowych. Z punktu widzenia budżetu państwa szczególnie dotkliwe w skutkach są prognozy, których konstrukcji towarzyszył nadmierny optymizm. Niekorzystne skutki tych prognoz wymuszają zmiany w ustawie budżetowej w trakcie roku budżetowego po stronie wydatków, polegające na dostosowaniu ich do możliwości dochodowych państwa.

Punktem wyjścia analizy było zbadanie dokładności prognoz dochodów budżetowych w latach 1992 – 2004 opartych na założeniach makroekonomicznych. Badaniom poddano błędy średnie, błędy absolutne i absolutne błędy procentowe. Rozbieżność prognozy od realizacji została dodatkowo zbadana za pomocą współczynnika rozbieżności.¹

Uzyskane wyniki stanowiły podstawę poszukiwań przyczyn powstałych rozbieżności pomiędzy wielkościami prognozowanymi a zrealizowanymi.

¹ Błąd prognozy zdefiniowano jako różnicę pomiędzy prognozą a realizacją:

$e_i = F_i - R_i$, gdzie: F_i – prognoza R_i – realizacja.

Średni błąd prognozy (ME) obliczony został na podstawie formuły:

$$ME = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^n e_i$$

Ponieważ wadą miary ME jest redukcja błędów dodatnich przez błędy ujemne, to w celach badawczych posłużono się również: średnim błędem absolutnym prognozy (MAE) i średnim absolutnym błędem procentowym prognozy (MAPE):

$$MAE = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^n |e_i|$$

$$MAPE = \frac{1}{N} \sum_{i=1}^n \left| \frac{e_i}{R_i} \right|$$

Do sprawdzenia, w jakim stopniu prognoza pokrywa się z wartościami realizacji wykorzystano współczynnik rozbieżności:

$$U2 = \frac{\sqrt{\frac{1}{N} \sum_{i=1}^n (e_i)^2}}{\sqrt{\frac{1}{N} \sum_{i=1}^n R_i^2}}$$

W okresie 1994 - 2004 popełniano systematyczne błędy w prognozowaniu wielkości makroekonomicznych, które stanowiły podstawę konstrukcji dochodów i wydatków budżetowych. Największe rozbieżności dotyczyły produktu krajowego brutto i wskaźnika wzrostu cen (inflacja), a więc wielkości mających fundamentalne znaczenie dla prognozowania dochodów budżetowych.

Z danych zamieszczonych w tablicy 1 uwagę zwracają trzy zupełnie nierealne prognozy; pierwsza dotycząca tempa wzrostu PKB w 2001 r. (współczynnik 4,1), a dwie pozostałe dotyczące prognozy inflacji w 2002 r. (współczynnik 1,368) i 2003 r. (1,875)².

Tablica 1. Współczynniki rozbieżności badanych wielkości makroekonomicznych w latach 1994-2004

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1994-2004
Dochody budżetu ogółem	0,029	0,012	0,005	0,037	0,020	0,027	0,039	0,146	0,011	0,024	0,011	0,038
Nominalny PKB	0,083	0,079	0,055	0,032	0,071	0,016	0,013	0,100	0,010	0,029	0,011	0,046
Tempo wzrostu PKB (realne)	0,135	0,286	0,083	0,191	0,167	0,244	0,300	4,100	0,231	0,079	0,074	0,535
Inflacja	0,155	0,183	0,005	0,007	0,068	0,164	0,436	0,309	1,368	1,875	0,429	0,454
Dynamika spożycia			0,034	0,016	0,014	0,011	0,004	0,057	0,001	0,003	0,001	0,016
Dynamika inwestycji	0,029	0,097	0,097	0,048	0,022	0,066	0,096	0,190	0,085	0,047	0,027	0,075
Przeciętne wynagrodzenie brutto	0,072	0,003	0,015	0,018	0,036	0,200	0,051	0,016	0,010	0,003	0,000	0,039

Źródło: obliczenia własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

Na wykresie 1 przedstawiono graficzne ujęcie zależności pomiędzy błędami w prognozie wzrostu PKB oraz w prognozie wskaźnika wzrostu cen konsumpcyjnych a błędami w prognozie dochodów budżetu państwa.

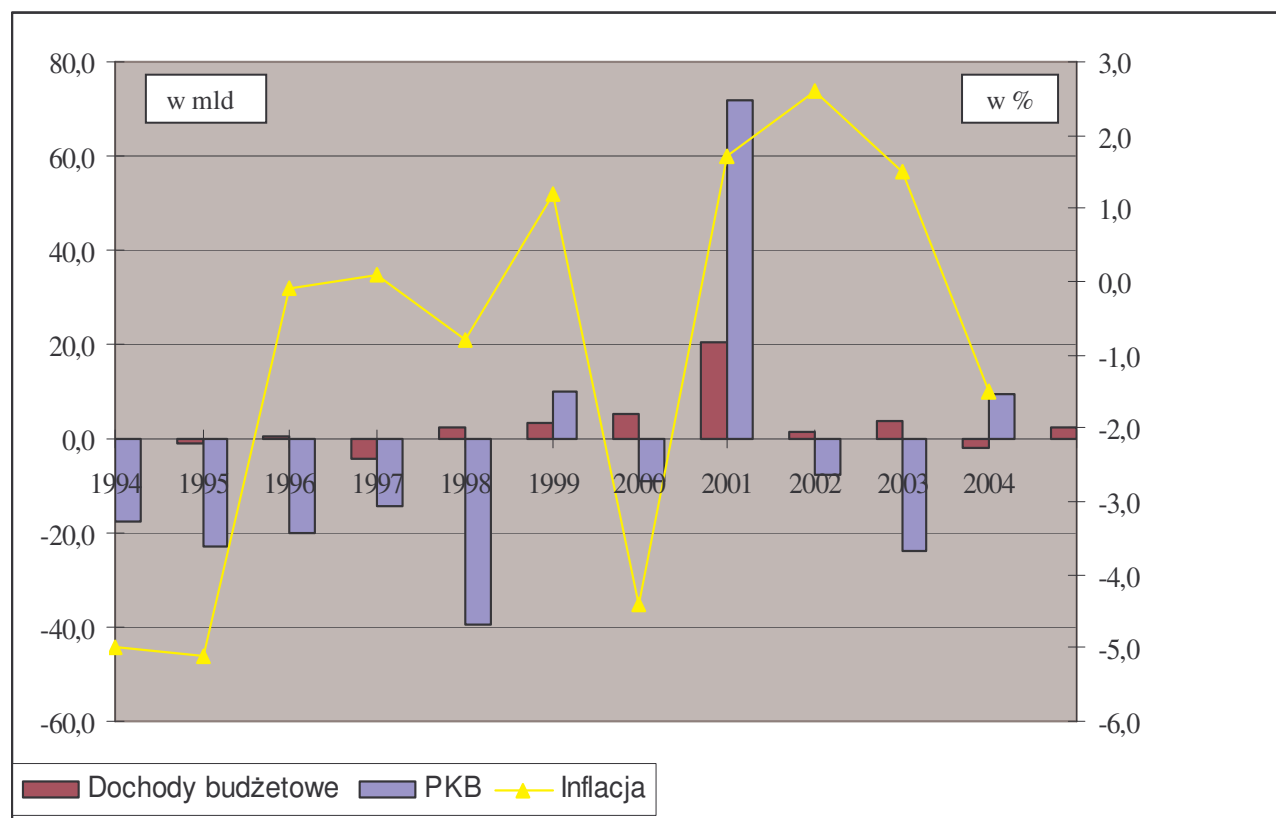
Rozpoznanie skutków, jakie dla wielkości i struktury dochodów spowodowała niedokładność prognoz, będzie możliwe po zbadaniu kierunku błędu oraz przyczyn powstałych rozbieżności. Przedmiotem analizy były dwie wielkości makroekonomiczne: wzrost gospodarczy (PKB realny) oraz wskaźnik inflacji (cen konsumpcyjnych).

W tablicy 2 pokazane zostały błędy w prognozach nominalnego PKB w stosunku do wielkości zrealizowanych.

W latach 1998 – 2001 przyjmowane do konstrukcji budżetu państwa założenia tempa wzrostu PKB były nazbyt optymistyczne, co skutkowało ubytkiem dochodów państwa z tego tytułu. W roku 2001 nierealistyczna prognoza (błąd procentowy wyniósł 410%) była jednym z największych zagrożeń dla płynności systemu finansów publicznych. W latach 1998-2001 przewidywaniu przyszłości towarzyszył nadmierny, wzrastający z roku na rok optymizm. O ile zaniżanie prognozy tempa wzrostu PKB wywołało pozytywne skutki dla dochodów budżetowych, o tyle zawyżenie prognozy niesie poważne zagrożenie dla płynności systemu finansów publicznych.

² Im wartość współczynnika rozbieżności jest bliższa zera tym prognoza była dokładniejsza.

Wykres 1. Rozbieżności w realizacji dochodów budżetowych a błędy prognoz nominalnego PKB i inflacji



Uwagi: Lewa oś Y odnosi się do wielkości dochodów budżetowych i PKB, a prawa oś Y do wskaźnika inflacji.
 Źródło: A. Moździerz, *Jakość prognoz makroekonomicznych a dochody budżetu państwa*, Kraków 2006, (maszynopis).

Tablica 2 .Błędy prognoz nominalnego PKB w latach 1994 – 2004

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1994 - 2004
Ustawa (w mld)	193,0	263,3	344,6	429,7	511,1	627,1	676,6	793,7	764,8	790,0	895,0	571,7
Wykonanie (w mld)	210,4	286,0	364,8	444,1	550,4	617,0	685,6	721,6	772,2	814,0	885,3	577,4
e_i	-17,4	-22,7	-20,2	-14,4	-39,3	10,1	-9,0	72,1	-7,4	-24,0	9,7	-5,7
$ e_i $	17,4	22,7	20,2	14,4	39,3	10,1	9,0	72,1	7,4	24,0	9,7	22,4
MAPE	8,3	7,9	5,5	3,2	7,1	1,6	1,3	10,0	1,0	2,9	1,1	4,6
\bar{U}_2	0,083	0,079	0,055	0,032	0,071	0,016	0,013	0,100	0,010	0,029	0,011	0,046

Źródło: obliczenia własne na podstawie sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

Tablica 3 przedstawia błędy prognoz wzrostu gospodarczego (realnego PKB) przyjętego do ustaw budżetowych na poszczególne lata.

Wyższe niż prognozowane tempo wzrostu PKB w latach 1996-1997 było spowodowane:

Po pierwsze, istotnie wyższymi niż zakładano nakładami inwestycyjnymi w ujęciu realnym; odpowiednio: 20,9% i 21,9%³. Było to więcej niż rażące niedoszacowanie tej wielkości, gdyż prognoza zakładała 8,5% w roku 1996, a 15,9% w roku 1997;

Po drugie, znacznie wyższym rzeczywistym tempem spożycia ogółem na skutek: a) rosnących dochodów realnych gospodarstw domowych, b) niskiej skłonności do oszczędzania, c) wzrostu zaciąganych kredytów bankowych przez gospodarstwa.

Tablica 3 Błędy prognoz tempa wzrostu PKB w latach 1994 – 2004

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1994-2004
ustawa	4,5	5,0	5,5	5,5	5,6	5,1	5,2	5,1	1,0	3,5	5,0	
wykonanie	5,2	7,0	6,0	6,8	4,8	4,1	4,0	1,0	1,3	3,8	5,4	
e_i	-0,7	-2,0	-0,5	-1,3	0,8	1,0	1,2	4,1	-0,3	-0,3	-0,4	0,1
$ e_i $	0,7	2,0	0,5	1,3	0,8	1,0	1,2	4,1	0,3	0,3	0,4	1,1
MAPE	13,5	28,6	8,3	19,1	16,7	24,4	30,0	410,0	23,1	7,9	7,4	53,5
\bar{U}_2	0,135	0,286	0,083	0,191	0,167	0,244	0,300	4,100	0,231	0,079	0,074	0,535

Źródło: obliczenia własne na podstawie ustaw budżetowych i sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

Zrealizowany wyższy wzrost spożycia i wzrost produktu krajowego brutto spowodowały wyższe od zaplanowanych dochody budżetu państwa z tytułu podatków od towarów i usług (w 1996 r. o 9,1%, w 1997 r. o 7,7%) i podatku od osób prawnych (w 1996 r. o 7,7%, a w 1997 r. o 3,2%)⁴. W roku 1996 wykonanie dochodów budżetu państwa ogółem stanowiło 99,5% kwoty ustalonej w ustawie budżetowej, a w 1997 r. aż 103,8% zaplanowanej kwoty, co w ujęciu nominalnym oznaczało dochody wyższe od przewidzianych o 4,5 mld zł (vide tablica 3).

Jakość prognozowania tempa wzrostu PKB pozostawała nadal niska w latach następnych. W roku 1998 realizacja była niższa od prognozy o 16,7%, w kolejnym roku o 24,4%, a w roku 2000 o 30% (vide tab. 3). O ile jednak na temat tych prognoz można powiedzieć, że ich jakość była zła, to prognozę tempa wzrostu PKB sporządzoną na rok 2001 uznać należy za rażąco nietrafioną⁵.

O trudnościach w prognozowaniu wzrostu gospodarczego świadczy fakt, że w prognozie na rok 2001 przyjęto wzrost PKB o 5,7% i - konsekwentnie - dochody w kwocie 164 mld zł. Wobec zauważalnej dekonjunktury w gospodarce zrewidowano prognozę dochodów do kwoty 161,1 mld zł (ustawa). Korekta ta okazała się jednak niewystarczająca, czego wyrazem była dwukrotna nowelizacja ustawy. W wyniku pierwszej nowelizacji z 28 lipca 2001 zweryfikowano dochody do poziomu 152 mld zł. Znowelizowana ustawa budżetowa na rok 2001 została przez NIK oceniona negatywnie, gdyż już w momencie jej uchwalenia była niemożliwa do realizacji⁶.

³ Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 1996 r. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 1997, s. 17 oraz Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 1997 r. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 1997, s. 16.

⁴ Ibidem, Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 1996 r., Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 1997, s. 89 i nast.; Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa w 1997 r., Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 1998, s. 95 i nast.

⁵ Pewnym usprawiedliwieniem może być fakt, że nie tylko rząd, ale również niezależne ośrodki badawcze nie przewidziały tak dużej skali obniżenia wzrostu gospodarczego w 2001 r. Prognozy ośrodków naukowych były jednak bardziej realistyczne (zob. Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2001 r., Najwyższa Izba Kontroli, nr 153/2002, czerwiec 2002).

Rok 2001 jest o tyle interesujący, że wskazuje na często występującą przyczynę błędów prognostycznych popełnianych na skutek przyjęcia za podstawę prognozy planowane wykonanie budżetu w roku poprzednim. Prognozy takie określane są jako naiwne.

W ostatnich kilku latach zauważa się jednak poprawę jakości prognoz wielkości makroekonomicznych w Polsce. Można postawić hipotezę, że sprzyjała temu utrzymująca się na stosunkowo niskim poziomie inflacja. Co więcej, w ujęciu miesięcznym, kwartalnym zmiany cen towarów i usług konsumpcyjnych miały charakter łagodny. Wyjątek stanowiły zarówno miesiące poprzedzające wstąpienie Polski do UE w maju 2004, jak też miesiące bezpośrednio po akcesji. Nie można wykluczyć, że jednym z czynników ułatwiających prognozowanie wielkości makroekonomicznych była - i jest nadal - stabilna sytuacja gospodarcza kraju na skutek wejścia do UE.

Tablica 4 prezentuje błędy popełniane w prognozowaniu zjawisk inflacyjnych w Polsce. Z danych tych wynika, że średni błąd prognozy (MAPE) wskaźnika wzrostu cen był wprawdzie niższy od błędu prognozowania PKB, jednak jego poziom nie był zadowalający.

Tablica 4. Błędy prognoz średniorocznego poziomu cen towarów i usług konsumpcyjnych w latach 1994 – 2004

Wyszczególnienie	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1994-2004
ustawa	27,2	22,7	19,8	15,0	11,0	8,5	5,7	7,2	4,5	2,3	2,0	
wykonanie	32,2	27,8	19,9	14,9	11,8	7,3	10,1	5,5	1,9	0,8	3,5	
e_i	-5,0	-5,1	-0,1	0,1	-0,8	1,2	-4,4	1,7	2,6	1,5	-1,5	-0,9
$ e_i $	5,0	5,1	0,1	0,1	0,8	1,2	4,4	1,7	2,6	1,5	1,5	2,2
MAPE	15,5	18,3	0,5	0,7	6,8	16,4	43,6	30,9	136,8	187,5	42,9	45,4
\bar{U}_2	0,155	0,183	0,005	0,007	0,068	0,164	0,436	0,309	1,368	1,875	0,429	0,454

Źródło: obliczenia własne na podstawie ustaw budżetowych i sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

Jeżeli chodzi o związki pomiędzy inflacją a dochodami budżetu państwa, to uwidaczniają się one w ten sposób, że wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych wpływa na nominalny poziom dochodów budżetowych poprzez podatki pośrednie. Wyższy od założonego wzrost inflacji zwiększa nominalne dochody budżetu, nie zmieniając ustalonej w ustawie strony wydatkowej. Zjawisko to można określić jako premia inflacyjna rządu, o ile wydatki nie są indeksowane. Niższa od planowanej inflacja działa natomiast negatywnie na dochodową i wydatkową stronę budżetu. W przyjmowanych do budowy budżetów założeniach poziomu cen w badanych latach uwzględniano działania NBP mające na celu spowolnienie procesów inflacyjnych.

3.2. Dokładność prognoz dochodów budżetowych

Pierwszym etapem badań jakości planowania dochodów budżetu państwa była ocena dokładności prognoz. Jakość i dokładność to pojęcia często stosowane jako synonimy. Podejście to jest niepoprawne, gdyż badanie dokładności sprowadza się jedynie do ujęcia kwantytatywnego, natomiast badanie jakości wymaga uwzględnienia także czynników jakościowych. Poza tym badanie dokładności w większym stopniu dotyczy prognozowania, a badanie jakości procesu szerszego, jakim jest planowanie.

Ocenę dokładności prognoz dochodów budżetowych rozpoczęliśmy od porównania błędów średnich (ME), błędów absolutnych (MAE), absolutnych błędów procentowych (MAPE) i współczynników rozbieżności (U_2) dotyczących globalnych wielkości dochodów budżetu państwa prognozowanych i zrealizowanych. Stosowne obliczenia zostały zamieszczone w tablicy 5. Badanie dokładności prognoz dochodów według rodzajów

dokonane zostało na podstawie ustaw budżetowych i sprawozdań z wykonania budżetu państwa. Ocena dokładności prognoz dochodów w wielkościach globalnych została przeprowadzona dodatkowo przy uwzględnieniu prognoz zamieszczonych w projektach ustaw budżetowych i nowelizacji ustaw budżetowych w ciągu roku. Dokonywanie zmian w ustawie budżetowej jest wyrazem trudności, jakie wiążą się z procesem planowania.

Z tablicy 5 wynika, iż błędy prognozowania dochodów w okresie 1992 – 2004 miały różnokierunkowy charakter. W większości przypadków (w ośmiu latach) planowanie dochodów nacechowane było nadmiernym optymizmem. W rezultacie w latach 1992, 1996 oraz w okresie 1998 – 2003 zrealizowano niższe dochody aniżeli prognozowano w ustawach budżetowych. Największy błąd dotyczył – co już podkreślano - prognozowania dochodów w 2001 r. Rażąco był także błąd (8%) w prognozie dochodów budżetowych w roku 1992 r.

Pesymizm towarzyszył konstrukcji prognoz dochodów budżetowych w latach 1993 – 1995, 1997 i 2004. Oznacza to, że w konsekwencji uzyskano większe wpływy od zaplanowanych. Błąd prognoz pesymistycznych mieścił się w przedziale 1,1% - 5,6%. Jedynie w 1997 r. prognoza zamieszczona w projekcie ustawy była bliska realizacji.

Przeciętny błąd prognoz zawartych w ustawach budżetowych okresu 1992 – 2004 wyniósł 3,8% realizacji. Na rozmiary błędu wpływ miała przede wszystkim niska dokładność prognoz w latach 1992 i 2001. W wyniku nowelizacji ustawy wielkość błędu zmniejszyła się do 2,9%.

Obliczenia zawarte w tablicy 5 nie dają odpowiedzi na pytanie o kierunek odchylenia prognozy od realizacji. Dodatkowo rzeczywisty obraz zniekształca fakt znoszenia błędów ujemnych przez błędy dodatnie. Dlatego też w kolejnym etapie badań dokonamy szczegółowej analizy kształtowania się błędów prognozowania. Uzyskane wyniki stanowią będą podstawę do rozpoznania przyczyn powstałych rozbieżności między prognozą a realizacją. Rezultaty analizy zostaną ograniczone, ze względu na objętość opracowania, do najważniejszych rodzajów dochodów podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa.

Analizując przeciętny poziom błędów w okresie 1992 – 2004 można wyciągnąć wniosek, iż większa dokładność miała miejsce w przypadku prognoz podatków bezpośrednich niż pośrednich (podatek dochodowy od osób fizycznych $\bar{U}_2 = 0,056$) niż pośrednich (podatek od towarów i usług VAT $\bar{U}_2 = 0,072$).

Tablica 5. Dokładność prognoz dochodów budżetowych ogółem w latach 1992 - 2004

Lp.	Wyszczególnienie	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1992-2004
1.	ustawa budżetowa	33765,0	43350,0	61301,0	82687,3	100171,1	115333,7	129040,8	129287,8	140909,8	161065,3	145101,6	155697,7	154552,6	
2.	Wykonanie	31277,5	45900,8	63125,2	83721,7	99 674,5	119772,1	126559,9	125922,2	135663,9	140526,9	143519,8	152110,6	156281,2	
3.	ME (1-2)	2 487,5	-2 550,8	-1 824,2	-1 034,4	496,6	-4 438,4	2 480,9	3 365,6	5 245,9	20 538,4	1 581,8	3 587,1	-1 728,6	2 169,8
4.	MAE 1-2	2 487,5	2 550,8	1 824,2	1 034,4	496,6	4 438,4	2 480,9	3 365,6	5 245,9	20 538,4	1 581,8	3 587,1	1 728,6	3 950,8
5.	MAPE	8,0	5,6	2,9	1,2	0,5	3,7	2,0	2,7	3,9	14,6	1,1	2,4	1,1	3,8
6.	\bar{U}_2	0,080	0,056	0,029	0,012	0,005	0,037	0,020	0,027	0,039	0,146	0,011	0,024	0,011	0,038

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych ze sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

4. Dokładność prognoz dochodów podatkowych

4.1. Dochody podatkowe ogółem

W tabelicy 6 zamieszczono współczynniki rozbieżności dla poszczególnych rodzajów dochodów podatkowych budżetu państwa w latach 1992 – 2004. Na ich podstawie rozpoznać możemy skalę rozbieżności pomiędzy wielkościami planowanymi a zrealizowanymi.

4.2. Podatek od towarów i usług (VAT)

Podatek VAT został wprowadzony w życie 5 lipca 1993 r.⁷, stąd za początek obserwacji jakości planowania wpływów z tego tytułu przyjęto 1994 r. W badanym okresie możemy wyróżnić dwa podokresy:

- lata 1994 – 1997 – charakteryzujące pesymistyczne prognozowanie,
- lata 1998 – 2004 – cechujące nazbyt optymistyczne prognozowanie.

W związku z tym w pierwszym podokresie uzyskane dochody były wyższe od zaplanowanych (błąd prognozy mieścił się w przedziale 7,2% do 10,0%), w drugim natomiast niższe (przedział błędu to 1,1% – 13,9%). Eliminując efekt znoszenia błędów ujemnych przez dodatnie obliczono, że przeciętny (absolutny) błąd prognozy w latach 1992 – 2004 wyniósł 7,2%.

W okresie 1995 – 1997 czynnikami, które zadecydowały o wyższych wpływach od planowanych były:

- wyższy wzrost realnego spożycia towarów objętych podatkiem,
- wzrost liczby podatników rozliczających ten podatek,
- obniżanie poziomu obrotu zwalniającego od płacenia podatku,
- poprawa działalności służb skarbowych.

W 1997 r. na wyższe dochody wpływ miały dodatkowo zmiany systemowe takie jak: podwyższenie VAT na nośniki energii z 12 % na 17%, zastąpienie zerowej stawki na towary dla MON i MSW stawką 22% oraz zniesienie podatku importowego.

Błędem w prognozowaniu pojawiającym się systematycznie w latach 1998 - 2004, skutkującym niższym wykonaniem dochodów z tytułu podatku od towarów i usług, było przyjęcie w ustawie budżetowej zawyżonej wielkości wykorzystania PKB. W latach 2000-2001, w których popełniono istotne błędy w planowaniu, skutkujące ubytkiem dochodów odpowiednio o 11,9% i 13,9%, wielkość spożycia była niedoszacowana o 3,4 pkt. i 6,0 pkt. procentowych. Pochodną tego był znaczny wzrost zwrotów VAT.

⁷ Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. 1993, nr 11, poz. 50.

Tablica 6. Współczynniki rozbieżności prognoz dochodów podatkowych w latach 1992 – 2004

Wyszczególnienie	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1992-2004
1. Dochody podatkowe	0,087	0,035	0,019	0,028	0,009	0,004	0,021	0,039	0,061	0,156	0,023	0,025	0,002	0,039
1.1. podatki pośrednie	0,114	0,003	0,026	0,013	0,002	0,009	0,066	0,044	0,099	0,146	0,019	0,015	0,027	0,045
<i>w tym:</i>														
Podatek obrotowy	0,114	b.d.	1,000	1,000										0,705
VAT		b.d.	0,100	0,075	0,083	0,072	0,028	0,066	0,111	0,139	0,011	0,020	0,093	0,072
Podatek akcyzowy		b.d.	0,116	0,143	0,165	0,119	0,145	0,002	0,066	0,149	0,032	0,001	0,086	0,093
Podatek od gier			0,380	0,353	0,026	0,122	0,026	0,041	0,643	0,614	0,160	0,235	0,206	0,255
Podatek importowy			0,112	0,225	0,121									0,153
Podatek od sprzedaży akcji w obrocie publicznym				25,667										25,667
1.2. Podatki bezpośrednie:														
<i>w tym:</i>														
CIT	0,228	0,025	0,189	0,074	0,072	0,031	0,044	0,083	0,162	0,330	0,078	0,020	0,267	0,123
PIT	0,011	0,087	0,094	0,038	0,065	0,018	0,036	0,005	0,093	0,093	0,099	0,065	0,026	0,056
Podatek od wzrostu wynagrodzeń	0,005	0,149	0,082											0,079
1.3. Inne dochody podatkowe (podatki zniesione i znoszone)	0,082	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,079	0,000	0,000

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych ze sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

Kolejnym błędem popełnianym w tym okresie w planowaniu było przyjmowanie do budowy budżetu zawyżonej wielkości wzrostu cen towarów i usług objętych podatkiem VAT. Jedynie w 2000 r. wskaźnik zaplanowany został nazbyt pesymistycznie, w wyniku czego państwo uzyskało premię inflacyjną w wysokości 1.248,3 mln zł⁸.

W prognozach na lata 1998 – 2001 nie spodziewano się znacznego spadku tempa wzrostu PKB. W 1998 r. przyjęto nieprawidłowe założenia odnośnie do wykonania dochodów z tytułu podatku akcyzowego w 1997 r., który jest wliczany do podstawy naliczania podatku VAT. Niższa baza spowodowała zmniejszenie dochodów o 672,9 mln.

Niższa baza dochodów uzyskanych z tytułu VAT również była czynnikiem uszczuplającym wpływy budżetu w 1999 r., 2000 r. i 2002 r. Ubytek ten w 1999 r. wyniósł aż 2058,5 mln zł⁹.

Dodatkowe trudności w planowaniu pojawiały się w związku z wprowadzaniem zmian systemowych. W 2000 r. skutki takich zmian oszacowano na ok. 816,7 mln zł w związku z:

- wprowadzeniem 7% stawki na usługi komunalne oraz zmianą zasad i sposobu rozliczenia ulg dla zakładów pracy chronionej. Przeszacowany skutek spowodował obniżenie dochodów budżetu państwa o ok. 552,2 mln zł,
- wprowadzeniem we wrześniu 2000 r. 3% stawki podatku VAT na nieprzetworzone produkty rolne. Zmiana ta spowodowała ubytek w dochodach budżetu na 264,5 mln zł. Przyczyną niższych wpływów było wprowadzenie wyżej wymienionej zmiany bez - jak to zakładano na etapie prac budżetowych - równoczesnego podwyższenia stawek VAT na środki produkcji dla rolnictwa¹⁰.

W 2004 r. natomiast na niską dokładność prognoz wpływ miały zmiany związane z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Chodzi tutaj zwłaszcza o:

- inny niż pierwotnie zakładano skutek finansowy zmian w sposobie rozliczania VAT od nabyć wewnątrzspółnotowych. Pierwotnie zakładano, że po akcesji do Unii Europejskiej nastąpi czasowe przesunięcie strumienia dochodów z VAT, co obniży dochody budżetu o około 2,0 mld zł. Tymczasem zmiana sposobu rozliczania VAT od nabyć wewnątrzspółnotowych obniżyła dochody budżetu o około 2,8 mld zł;
- odmienne niż pierwotnie zakładano zmiany systemowe wprowadzone nową ustawą o podatku od towarów i usług z 2004 r. Ustawa została uchwalona w nieco innym kształcie niż zakładał projekt rządowy;
- zmianę w sposobie księgowania zwrotów VAT w okresie przejściowym tj. (tj. od 1 do 25 stycznia 2005 r.). Zwroty VAT dokonywane w okresie przejściowym, które dotyczyły transakcji z 2004 r., były dokonywane i księgowane w ciężar rachunku budżetowego z 2004 r. Spowodowało to jednorazowe przesunięcie dochodów z podatku VAT w 2004 r. Zmiana ta była ukierunkowana na przedstawienie statystyk budżetowych w zakresie VAT metodą zbliżoną do memoriałowej¹¹.

Do pozostałych czynników determinujących dokładność prognoz dochodów z tytułu podatku od towarów i usług należą czynniki, które są prawdopodobnie przyczyną niewyjaśnionych ubytków w podatku VAT. Chodzi tutaj o:

- niewykonanie założonej poprawy efektywności działania służb podatkowych (poprawy ścigalności podatków),
- mniejszy od przewidywanego wzrost liczby podatników,

⁸ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1999 r., Rada Ministrów, Warszawa 2000, str. 129 – 130.

⁹ Ibidem, 129 – 130.

¹⁰ Ibidem, str. 128.

¹¹ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r., Rada Ministrów, Warszawa 2005, str. 85.

- zmianę struktury spożycia gospodarstw domowych na korzyść towarów i usług opodatkowanych obniżonymi stawkami podatku VAT, jako konsekwencja pogarszającej się sytuacji gospodarstw domowych,
- przewidziany skutek obniżania limitu obrotów uprawniających do zwolnienia z podatku VAT.

4.3. Podatek akcyzowy

Podatek akcyzowy został wprowadzony na mocy ustawy z 8 stycznia 1993 r.¹² Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej wymagało zmiany ustawy, co zostało uczynione 11 marca 2004 r.¹³

Od momentu wprowadzenia podatku akcyzowego, prognozowaniu dochodów budżetu państwa z tego tytułu towarzyszył nadmierny optymizm, co skutkowało ustawicznie niższymi od zaplanowanych wpływami. Sytuacja odmieniła się dopiero w 2004 r. – przygotowana prognoza była zbyt pesymistyczna w stosunku do realizacji (wpływy były wyższe od zaplanowanych o 8,6% tj. o ok. 3,2 mld).

Obserwując kształtowanie się błędów prognozowania dochodów z tego tytułu dostrzega się wyraźne trudności planistyczne w tym zakresie. Stało się to głównie za sprawą niskiej dokładności prognoz w latach 1994 – 1998 (błędy mieściły się w przedziale 11,6% - 16,5%) i w roku 2001 (MAPE = 14,9%).

Analizując odchylenia pomiędzy prognozą a realizacją dochodów budżetu państwa z tytułu podatku akcyzowego można wyodrębnić podokres (lata 1995 – 1999), w którym za powstałe rozbieżności odpowiada wprowadzanie zmian stawek podatku w sposób niezgodny z wcześniejszymi ustaleniami. Różnice te polegały bądź na wprowadzeniu jednej, a odstąpieniu od drugiej podwyżki stawki akcyzy (w latach 1995-1998), bądź na realizacji innego od zaplanowanego harmonogramu podwyżek (1999 r.). W 1995 r. rezygnacja z drugiej podwyżki stawki akcyzy dotyczyła paliw i miała na celu wspomóc walkę z inflacją.

Zmiany systemowe determinowały wielkość wpływów do budżetu z tytułu podatku akcyzowego także w 2000 r. i 2002 r.

Dnia 1 czerwca 2000 r. kwotową stawkę podatku akcyzowego od wyrobów tytoniowych zastąpiono stawką mieszaną - kwotowoprocentową. Konsekwencją tej noweli była polityka niepodwyższania cen papierosów przez producentów, w wyniku której procentowa podstawa opodatkowania nie osiągnęła przewidywanego poziomu, co wpłynęło ujemnie (ok. 100,0 mln zł) na wykonanie omawianych dochodów¹⁴.

W 2002 r. natomiast niezgodne z planem zmiany systemowe dotyczyły:

- obniżenia od 1 października 2002 r. stawki akcyzy od wyrobów spirytusowych o 30% - wprowadzenie zmiany zostało ogłoszone dopiero 1 sierpnia 2002 r.;
- wprowadzenia opodatkowania energii elektrycznej od 26 marca 2002 r. (w planie założono objęcie podatkiem energii elektrycznej od 1 stycznia 2002 r.).

Obniżenie stawek podatku akcyzowego wpłynęło na wzrost sprzedaży wyrobów spirytusowych w IV kwartale 2002 r., a także na wzrost sprzedaży wyrobów spirytusowych w latach kolejnych. Wiązało się to – w części – ze zmniejszeniem szarej strefy. Sporządzone prognozy na etapie prac budżetowych nad ustawami na lata 2002-2004 zawierały w związku z brakiem rozpoznania skali skutków podjętych działań błędy polegające na niedoszacowaniu

¹² Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. 1993, nr 11, poz. 50.

¹³ Ustawa z dnia 23 stycznia 2004 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. 2004, nr 29, poz. 257.

¹⁴ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r., Rada Ministrów, Warszawa 2001, str. 129.

dochodów z tego tytułu. W rzeczywistości uzyskane dochody były wyższe od planowanych o 53,8 mln zł w 2002 r., o 445,9 mln zł w 2003 r. i o 587,7 mln zł w 2004 r.¹⁵.

Dochody z tytułu akcyzy od energii elektrycznej ukształtowały się na poziomie niższym od planowanego o 732,6 mln zł¹⁶. Istotny wpływ na ten ubytek miało późniejsze wprowadzenie opodatkowania energii elektrycznej, choć zauważyć należy także wpływ spadku dostaw energii elektrycznej o 1,4% (w porównaniu z 2001 r.) oraz wprowadzenia możliwości zwrotu części akcyzy od energii elektrycznej dla eksporterów.

W zakresie prognoz sprzedaży wyrobów spirytusowych w ustawach budżetowych na lata 1996 – 2001 systematycznie popełniano błąd polegający na przyjmowaniu zawyżonych wielkości. W każdym roku tego okresu zanotowano spadek sprzedaży wyrobów spirytusowych. Dopiero obniżka stawek akcyzy w 2002 r. odwróciła tę tendencję, i w kolejnych latach (2003, 2004) mieliśmy do czynienia z wyższym od prognozowanego wykonaniem planu dochodów, w następstwie wzrostu dynamiki sprzedaży wyrobów spirytusowych o ponad 12%.

Na ubytek dochodów budżetu państwa w latach 1997, 2000, 2001 i 2003 istotny wpływ miały błędy w prognozowaniu rozmiarów sprzedaży wyrobów tytoniowych. Najdotkliwsze negatywne skutki finansowe z tego tytułu wystąpiły w 2000 r. (ubytek dochodów o 1412,5 mln zł)¹⁷. Wprawdzie w założeniach do konstrukcji ustawy budżetowej przewidziano spadek sprzedaży tych wyrobów, jednak nie spodziewano się, że przyberze on tak znaczne rozmiary (szacowano spadek o 2,7%; w rzeczywistości odnotowano spadek o 20,1%)¹⁸. Ubytek dochodów, jaki wystąpił w 2001 r. (1004,6 mln zł) był następstwem niższego od planowanego wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. Wskaźnik wzrostu cen towarów i usług ma w przypadku wyrobów tytoniowych istotne znaczenie, gdyż stawka podatku ma charakter kwotowo-procentowy (część procentowa stanowi 25% ceny detalicznej).

W 1998 r. oraz w latach 2001 – 2003 coraz większe znaczenie zaczęły odgrywać błędy w prognozowaniu wpływów z tytułu podatku akcyzowego od paliw oraz samochodów osobowych. W 1998 r. zaplanowano wzrost sprzedaży paliw silnikowych o 5%, podczas, gdy nastąpił spadek o 5,1%. Skutkowało to obniżeniem dochodów o 370,3 mln zł¹⁹. Największy ubytek dochodów (o 2129,2 mln zł) miał miejsce w 2001 r. W kolejnych latach skala rozbieżności pomiędzy planem a realizacją zmniejszała się (906,1 mln zł w 2002 r., 48,6 mln w 2003 r.)²⁰.

Malejący popyt na paliwa silnikowe można wytłumaczyć pogarszającą się sytuacją gospodarczą kraju. Drugą istotną przyczyną jest zmiana struktury popytu w kierunku paliw objętych niższymi stawkami akcyzy (gaz płynny, olej napędowy). W 2002 r. nastąpił wzrost sprzedaży autogazu o 22,9%. Warto zaznaczyć, iż łączny udział autogazu i oleju napędowego

¹⁵ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r., Rada Ministrów, Warszawa 2003, str. 87, Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r., Rada Ministrów, Warszawa 2004, str. 86, Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r., Rada Ministrów, Warszawa 2005, str. 86.

¹⁶ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r., Rada Ministrów, Warszawa 2003, str. 86.

¹⁷ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r., Rada Ministrów, Warszawa 2001, str. 129.

¹⁸ Ibidem, str. 129.

¹⁹ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1998 r., Rada Ministrów, Warszawa 1999, str. 142 – 143.

²⁰ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2001 r., Rada Ministrów, Warszawa 2002, str. 85.; Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r., Rada Ministrów, Warszawa 2003, str. 86.; Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r., Rada Ministrów, Warszawa 2004, str. 88.

w 2002 r. stanowił aż 53% sprzedaży paliw silnikowych²¹. W następnych latach udział ten nadal zwiększał się.

W latach 2001 – 2003 niezadowalająca była dokładność prognoz dochodów z akcyzy od samochodów osobowych. Spowodowane to było spadkiem sprzedaży samochodów nowych (o 18,4% w 2001 r., o 4,1% w 2002 r. i 22,3% w 2003 r.) oraz istotnego zmniejszenia importu samochodów używanych. Spadek importu był następstwem zmian skutkujących podwyższeniem stawek z dniem 10 marca 2002 r.²²

Wynikłe błędy w planowaniu dochodów budżetowych z tytułu podatku akcyzowego były też pochodną przyjęcia zawyżonych wielkości przewidywanego wykonania dochodów z tego tytułu za rok poprzedni (tzw. baza). Czynnikiem ten miał wpływ na dokładność prognoz zwłaszcza w 1998 r., 1999 r. i 2003 r. Największe konsekwencje finansowe budżet państwa poniósł w związku z przyjęciem do konstrukcji prognozy wyższej bazy dochodów z tytułu wyrobów spirytusowych w latach 1998-1999 (ubytek dochodów odpowiednio o 231,1 mln zł i 237,2 mln zł). W przypadku dochodów z akcyzy od piwa ubytek wyniósł 157 mln zł w 1997 r., a 122,6 mln w 1998 r. Zawyżona wielkość wykonania dochodów z akcyzy od wyrobów tytoniowych za rok poprzedni spowodowała ubytek wpływów w 1997 r. (o 185, mln zł), jak również - choć w niewielkim stopniu - w 2003 r.²³

Przeprowadzona powyżej analiza dochodów z podatku akcyzowego w latach 1994 - 2003 prowadzi do wniosku, iż ich planowanie było niedokładne i skutkowało ubytkami we wpływach do budżetu. Sytuacja odmieniła się dopiero w 2004 r., w którym większość przygotowanych prognoz nacechowanych było pesymizmem, gdyż zrealizowane wpływy były wyższe o 3 249,3 mln zł od zakładanych w ustawie budżetowej²⁴. Błąd prognozy wyniósł w tymże roku 8,6%.

Dynamiczny wzrost importu samochodów używanych, jaki miał miejsce od maja 2004 r. stanowił także zasadniczy powód nietrafionej prognozy wpływów z tytułu akcyzy od samochodów. W 2004 r. sprowadzono 23-krotnie więcej samochodów niż rok wcześniej (828 tys. w 2004 wobec 36 tys. w 2003)²⁵. Skala zjawiska była więc tak olbrzymia, iż nie powinny dziwić trudności z jego prawidłowym prognozowaniem.

Wyższe wykonanie dochodów z akcyzy od wyrobów spirytusowych i od piwa było spowodowane wyższą niż pierwotnie zakładano dynamiką sprzedaży. W pewnej części wpływ na nią mogło mieć wprowadzenie wiz dla obywateli Białorusi, Ukrainy i Rosji, co ograniczyło rozmiary drobnego handlu przygranicznego.

4.4. Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT)

Błędy planowania dochodów z CIT miały w badanym okresie różnokierunkowy charakter. W pięciu latach tj. 1992, 1994, 1999, 2001 i 2003 wystąpiły błędy dodatnie, co oznacza, iż zrealizowane wielkości były niższe od prognozowanych. Błąd procentowy mieścił się w przedziale 2,0% - 33%. W pozostałych latach błędy przyjmowały wielkości ujemne –

²¹ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r., Rada Ministrów, Warszawa 2003, str. 86.

²² Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2002 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie podatku akcyzowego, Dz.U. 2002, nr 18, poz. 175.

²³ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1998 r., Rada Ministrów, Warszawa 1999, str. 142 - 143; Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1999 r., Rada Ministrów, Warszawa 2000, str. 131.

²⁴ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r., Rada Ministrów, Warszawa 2005, str. 86.

²⁵ Ibidem str. 88.

zrealizowano wyższe wpływy od zaplanowanych. W ujęciu procentowym błąd prognozy zawierał się w przedziale 2,5% - 26,7%.

Na niższe od prognozowanych dochody budżetu z tego tytułu wpływ miała przede wszystkim gorsza od prognozowanej sytuacja finansowa podmiotów gospodarczych. W 1992 r., w którym błąd prognozy wyniósł 22,8%, wskaźnik rentowności przedsiębiorstw wyniósł zaledwie 49,7% wskaźnika przyjętego do konstrukcji prognozy dochodów budżetowych²⁶. Czynnikiem ten miał ogromne znaczenie dla wielkości zrealizowanych dochodów także w 1999 r. Wskaźnik rentowności obrotu brutto wyniósł 1,4%, podczas gdy zaplanowano 2,6%. W wymiarze finansowym oznaczało to dla budżetu uszczuplenie wpływów o 934,5 mln zł²⁷. Wzrost rentowności przedsiębiorstw w 2000 r., był podstawą do budowy optymistycznej prognozy na rok 2001. Prognoza ta okazała się jednak naiwna, gdyż nastąpił spadek popytu krajowego, który istotnie pogorszył sytuację finansową podmiotów gospodarczych. Spadek ten w połączeniu z mocnym kursem złotego w stosunku do euro i dolara wymusił na przedsiębiorstwach, chcących utrzymać się na rynku, zmniejszenie marży. To z kolei miało bezpośredni wpływ na niższe wpływy do budżetu z tytułu podatku dochodowego.

Charakterystyczne jest to, że mimo znacznej poprawy sytuacji przedsiębiorstw w 2003 r. nie nastąpił w równym stopniu wzrost dochodów budżetu państwa z CIT. Powodem tego była możliwość rozliczania przez przedsiębiorstwa strat poniesionych w latach ubiegłych. Dobra sytuacja finansowa przedsiębiorstw w 2002 r. przełożyła się na zwiększenie dochodów budżetu, ale dopiero w 2004 r. (korzystne saldo rozliczeń za 2003 r.).

W roku 1994 pojawiły się nowe przyczyny rozbieżności prognozy od realizacji. W odniesieniu do przedsiębiorstw chodzi zwłaszcza o wzrost zaległości podatkowych oraz nadszpiewane zainteresowanie ulgami i obniżkami w podatkach²⁸. W przypadku wpływów od banków natomiast głównym problemem okazało się niedoszacowanie odpisów na rezerwy celowe, stanowiące zabezpieczenie kredytów wątpliwych bądź niespłaconych. Problem wysokiego tempa narastania należności zagrożonych dotyczył przede wszystkim lat: 1994, 1999 oraz 2003.

Ubytki, jakie wystąpiły w dochodach budżetu były też pochodną wprowadzanych zmian w systemie podatkowym. W ustawie budżetowej na 2002 r. uwzględniono zmianę przepisów dotyczących kosztów uzyskania przychodów, polegającą na podwyższeniu limitu wartości samochodu osobowego z 10.000 EURO do 20.000 EURO, stanowiącego podstawę odpisów z tytułu zużycia i ubezpieczenia samochodu, a w trakcie roku wprowadzono zmianę w przepisach dotyczących amortyzacji środków trwałych. Obie zmiany wpłynęły negatywnie na wysokość dochodów²⁹.

Do błędów planowania, które skutkowały obniżeniem dochodów CIT w badanym okresie zaliczyć możemy także:

- niedoszacowanie wzrostu cen produkcji przemysłowej,
- nieuwzględnienie wpływu kryzysu rosyjskiego,
- niedoszacowanie odliczeń dokonywanych przez zakłady pracy chronionej,
- nieuwzględnienie aktualizacji środków trwałych,
- wyższe od zakładanych zwroty nadpłaconego podatku za poprzedni rok,
- wyższą od prognozowanej dynamikę kosztów w sektorze bankowym.

²⁶ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1992 r., Rada Ministrów, Warszawa 1993, str. 61.

²⁷ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1999 r., Rada Ministrów, Warszawa 2000, str. 135.

²⁸ Z podatkowej ulgi inwestycyjnej w 1994 r. skorzystało 2272 podatników.

²⁹ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r., Rada Ministrów, Warszawa 2003, str. 89.

Warto zwrócić uwagę na błędy, które wystąpiły w prognozowaniu dochodów z CIT, z uwzględnieniem podziału na wpływy od przedsiębiorstw oraz wpływy od banków i instytucji finansowych. W latach 1993, 1998 wpływy z CIT od przedsiębiorstw ukształtowały się poniżej planu, a od banków i instytucji finansowych powyżej wielkości planowanych. Z kolei w 1995 r. i 1997 r. sytuacja finansowa tych grup podmiotów ukształtowała się odmiennie; wyższe były wpływy z CIT od przedsiębiorstw, a niższe od banków.

Wyższe wpływy z tytułu podatku od osób prawnych generalnie wynikały z poprawy rentowności podmiotów gospodarczych poprzez wzrost popytu, obniżenia kosztocłonności sprzedaży.

Możemy jednak wymienić jeszcze kilka innych czynników, decydujących o powstaniu błędów prognoz. Były to:

- spadek zainteresowania korzystaniem z ulg inwestycyjnych (1997 r.)
- niższa dynamika wzrostu cen inwestycyjnych (1999 r.),
- niższa dynamika nakładów inwestycyjnych (1999 r., 2000 r.),
- wyższa dynamika wzrostu cen przemysłowych (2000 r.),
- wzrost efektywności podmiotów prowadzących działalność eksportową (2000 r.),
- korzystniejsze saldo rozliczenia za 2003 ,
- wyższa dynamika eksportu (2004 r.).

Na wysokość wpływów z CIT istotne znaczenie miała też polityka banku centralnego w stosunku do banków komercyjnych. Obniżenie w 1999 r. stopy rezerwy obowiązkowej i przeznaczenie uwolnionych środków na zakup obligacji NBP przyczyniło się do wzrostu udziału aktywów przychodowych w aktywach ogółem, a jednocześnie zmniejszył się koszt powiększania bazy depozytowej. Działanie to, jak też zaostrzenie polityki pieniężnej przyczyniły się do poprawy wyników finansowych banków, a tym samym do wzrostu dochodów budżetu z tytułu CIT.

4.5 Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT)

Planowanie wpływów budżetu z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych było wprawdzie dokładniejsze od planowania wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych, jednak poziom dokładności nie był zadowalający. W latach 1992 – 1995 oraz 1998 – 1999 sporządzone prognozy były zaniżone w stosunku do realizacji. W pozostałych latach - rzeczywiste wpływy do budżetu z tytułu PIT kształtowały się korzystniej niż zaplanowano w ustawach budżetowych. W pierwszym przypadku błąd procentowy mieścił się w przedziale 0,5% - 9,4%, a w drugim przypadku od 1,8% - 9,9%.

Realizacja dochodów budżetu państwa w wyższych od prognozowanych wielkościach spowodowana była przede wszystkim większym od planowanego wzrostem wynagrodzeń, a także wzrostem emerytur i rent pracowniczych oraz rolniczych. Drugim czynnikiem był wyższy od prognozowanego wzrost zatrudnienia.

Błędy prognozowania, jakie powstały w pierwszych latach funkcjonowania tego podatku można wytłumaczyć brakiem doświadczeń.

Z interesującego nas punktu widzenia ciekawy jest rok 1998 r., w którym uzyskano wyższe wpływy od planowanych, mimo przeprowadzanych zmian systemowych, polegających na obniżeniu stawek podatkowych. W 1998 r. zaczęła obowiązywać nowa, niższa skala podatkowa tj. 19%, 30%, 40%. Równocześnie zwaloryzowano o 17,3% progi podatkowe, koszty uzyskania przychodów i kwota odliczana od podatku³⁰.

³⁰ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1998 r., Rada Ministrów, Warszawa 1999, str. 148.

Czynniki, które przyczyniły się do powstania błędów w planowaniu, skutkujących niższymi dochodami budżetu państwa z tytułu PIT, możemy podzielić na trzy grupy:

- czynniki makroekonomiczne,
- czynniki systemowe,
- pozostałe.

Do czynników makroekonomicznych, które wywarły wpływ na powstanie rozbieżności zaliczamy: dynamikę zatrudnienia, wskaźnik wzrostu cen oraz tempo wzrostu gospodarczego.

Niższa od prognozowanej dynamika zatrudnienia wpłynęła na obniżenie dochodów budżetu w 2002 r. i w 2003 r. Charakterystyczne przy tym jest to, iż rozmiary tego ubytku w dochodach były na tyle duże, że nie zostały skompensowane przez wyższy od prognozowanych realny wzrost wynagrodzeń oraz emerytur i rent. W 2002 r. rzeczywisty spadek zatrudnienia w gospodarce narodowej wyniósł 3,2% wobec planowanego 0,7%³¹. W 2003 r. miał miejsce dalszy spadek zatrudnienia w gospodarce narodowej wobec planowanego wzrostu o 0,8%³².

W tych samych latach na spadek zatrudnienia nałożył się jeszcze problem wynikający z niższej od planowanej inflacji. Niższy wskaźnik wzrostu cen przekłada się bezpośrednio na niższe nominalne dochody budżetu państwa. W 2002 r. inflacja była niższa od przyjętej do konstrukcji dochodów budżetu państwa o 2,6 p.p., a w 2003 r. o 1,5 p.p.

Niższe od prognozowanego tempo wzrostu gospodarczego było natomiast przyczyną błędów prognozowania, skutkujących ubytkiem dochodów w największym stopniu w 2001 r. Do konstrukcji prognozy dochodów przyjęto, iż tempo wzrostu PKB ukształtuje się na poziomie 5,1%, a tymczasem gospodarka rozwijała się w tempie zaledwie 1%.

Do czynników systemowych, które utrudniły planowanie dochodów z PIT zaliczyć możemy:

- zmianę sposobu odliczania ulg na podstawie znowelizowanej w 1996 r. ustawy – po tej zmianie większość ulg odliczana była od podatku, a nie od dochodu;
- obniżenie stawek podatkowych w 1997 r. (20% 32% i 44%);
- zniesienie prawa do odpisu darowizn na rzecz osób fizycznych oraz ulgi związanej z wydatkami na nabycie akcji od SP w 1997 r.;
- obniżenie stawek podatkowych w 1998 r. (19%, 30%, 40%).
- ustanowienie udziałów jednostek samorządu terytorialnego w PIT od 1999 r. (30,1%), i ich zwiększenie od 2004 r. (45,74);
- wprowadzenie od 1999 r. - zgodnie z przepisami o powszechnym ubezpieczeniu zdrowotnym - odliczenia podatku składki na ubezpieczenie zdrowotne;
- wprowadzenie podatku „Belki” (objął inwestycje dokonane po 1 grudnia 2001 r.);
- podniesienie podstawy obliczania składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne dla osób prowadzących działalność gospodarczą (z 60% do 75% przeciętnego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw). Zmianę tę wprowadzono w trakcie 2003 r., stąd nie uwzględniono jej skutków na etapie konstrukcji budżetu na 2003 r.;
- wprowadzenie możliwości rozliczania się według 19% liniowej stawki przez osoby prowadzące działalność gospodarczą (w 2004 r.);
- wdrożenie zryczałtowanego podatku dochodowego od zysków kapitałowych od 1 stycznia 2004 r.

Na dochody budżetu państwa w 2000 r. wpływ miały zarówno czynniki makroekonomiczne, jak i systemowe, jednak oddziaływanie tych drugich okazało się

³¹ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2002 r., Rada Ministrów, Warszawa 2003, str. 89.

³² Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r., Rada Ministrów, Warszawa 2004, str. 98.

znacznie silniejsze. Czynniki makroekonomiczne wpłynęły znacznie na pozyskanie wyższych od planowanych dochodów budżetowych (z tytułu podatku od wynagrodzeń o 203 mln zł, emerytur i rent o 13,3 mln, wpływy ze zryczałtowanego podatku dochodowego, płaconego przez osoby fizyczne osiągające przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych lub karty podatkowej o 342,9 mln zł). Wynikało to głównie z wyższej od planowanej dynamiki płac. Wpływy z pozostałych źródeł podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (uposażeń służb mundurowych, zasiłków dla bezrobotnych itd.), które przekraczały wartości zaplanowane o 274,0 mln zł były efektem głównie wyższej niż szacowano na etapie ustawy budżetowej inflacji³³.

Te pozytywne – dla wielkości dochodów budżetu państwa – skutki błędów planowania zostały zniesione przez błędy, jakie wynikały ze zmian systemowych. Chodzi tutaj zwłaszcza o pomniejszenie dochodów budżetu – w stosunku do ustawy o ok. 1.255,4 mln zł – w związku z wyższymi niż planowano składkami na ubezpieczenie zdrowotne, przekazanymi Kasom Chorych. Na etapie konstruowania ustawy budżetowej suma składek na ubezpieczenie zdrowotne, odliczana od podatku dochodowego od osób fizycznych, została oszacowana w wysokości 19,6 mld zł, a w rzeczywistości wyniosła 21,4 mld zł³⁴. Problem ten obecny był także w kolejnych latach. Finansowe konsekwencje wzrostu udziału składek w PIT były odczuwalne nie tylko przez budżet państwa, ale także przez jednostki samorządu terytorialnego. W 2003 r. dodatkowo przesunięto część podatków do dochodów NFZ, w związku z podniesieniem podstawy obliczania składki na powszechne ubezpieczenie zdrowotne dla osób prowadzących działalność gospodarczą.

Warto w tym miejscu wspomnieć o „efekcie 30-krotności”, który polega na tym, że podatnicy, których dochody w skali roku przekroczą 30 –krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia przestają płacić składki na ubezpieczenie społeczne i tym samym mają zwiększoną podstawę do opodatkowania. Efekt ten jest konsekwencją wprowadzonej reformy ubezpieczeń społecznych i trzeba o nim pamiętać na etapie planowania, gdyż w ostatnim kwartale roku budżetowego dochody z PIT przyrastają szybciej.

Zmiany dokonywane w systemie podatkowym każdorazowo skutkowały błędami w planowaniu dochodów. Było tak zarówno w przypadku obniżania stawek podatkowych, waloryzacji progów podatkowych, jak też po wprowadzeniu nowego podatku. Przykładem może być tzw. podatek „Belki” i podatek od zysków kapitałowych. W 2002 r. wpływy z tytułu opodatkowania niektórych przychodów z kapitałów pieniężnych były niższe od planowanych w ustawie o 549,2 mln zł. Częściowo wynikały one z polityki banku centralnego, polegającej na redukcji stóp procentowych w większym stopniu, aniżeli założono w ustawie budżetowej (średnioroczny poziom stopy referencyjnej w 2002 r. zaplanowano w wysokości 10%, a w rzeczywistości wyniósł 8,8%).

Wśród pozostałych czynników, które wywarły negatywny wpływ na wielkość dochodów budżetu wyróżnić możemy:

- niższe wykonanie dochodów za rok poprzedni (niższa baza),
- większe od zakładanego zainteresowanie korzystaniem z ulg,
- wzrost zaległości podatkowych,
- ujemno saldo rozliczeń za rok poprzedni.

Problem zawyżonej wielkości dochodów za rok poprzedni ujawnił się już przy analizie błędów planowania wcześniej omawianych podatków – pośrednich i CIT. W przypadku planowania dochodów z PIT miał on również znaczenie. Niższe wykonanie za rok poprzedni wynikało z innego niż prognozowano przebiegu procesów makroekonomicznych,

³³ ³³ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r., Rada Ministrów, Warszawa 2001, str. 135.

³⁴ Ibidem, 136.

bądź np. z większego zainteresowania podatników korzystaniem z ulg inwestycyjnych, mieszkaniowych, zdrowotnych itp.

Zainteresowanie ulgami wzrastało od 1996 r. Do najchętniej stosowanych ulg należały: możliwość wspólnego rozliczania się małżonków, ulgowe opodatkowanie matek samotnie wychowujących dzieci, odliczenia od dochodu przed opodatkowaniem wydatków na cele mieszkaniowe oraz wydatków inwestycyjnych w działalności gospodarczej³⁵. W roku 1997 negatywne skutki finansowe dla budżetu związane były z odliczaniem darowizn. Korzystanie z ulg spowodowało ubytek w dochodach budżetu o 1,91 mld zł.

Skala zainteresowania ulgami podatkowymi była jedną z głównych przyczyn pogarszającego się salda rozliczenia końcowego za rok poprzedni (zwroty minus nadpłaty podatku). Dla przykładu: w 2000 r. ujemne saldo rozliczenia za 1999 r., skutkowało uszczupleniem dochodów budżetu o 1289,0 mln zł³⁶.

5. Dokładność prognoz dochodów budżetowych niepodatkowych

5.1. Dochody niepodatkowe ogółem

W analizowanym okresie klasyfikacja dochodów niepodatkowych ulegała zmianie. W latach 1998 – 2001 cła włączono do dochodów podatkowych; w 2002 r. włączono je z powrotem do dochodów niepodatkowych. W naszych badaniach w celu porównywalności danych w całym badanym okresie cła zaliczyliśmy do dochodów niepodatkowych.

Oprócz ceł do dochodów niepodatkowych budżetu państwa w badanym okresie należały:

- dywidendy,
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego,
- dochody jednostek budżetowych,
- opłaty wyrównawcze,
- opłaty za świadectwa NFI,
- wpłaty jednostek samorządu terytorialnego,
- opłata restrukturyzacyjna,
- pomoc zagraniczna
- pozostałe dochody niepodatkowe.

W tablicy 7 zamieszczone zostały informacje o rozbieżnościach pomiędzy planem a realizacją dochodów niepodatkowych. Z obliczeń w niej zawartych wynika, że planowanie dochodów niepodatkowych ogółem nie było pozbawione trudności. Przeciętny absolutny błąd procentowy w okresie 1992 – 2004 ukształtował się na poziomie 7,5%. Błędy planowania dochodów niepodatkowych przybierały różnokierunkowy charakter. W latach: 1995, 1996, 1998, 2001 i 2003 błędy były dodatnie, a więc zrealizowane dochody były niższe od planowanych. W pozostałych latach prognozy były nazbyt pesymistyczne niż wykonanie.

Prognozy nazbyt optymistyczne mieściły się w przedziale błędu 0,5% - 10,5%, a prognozy nazbyt pesymistyczne zawierały się w przedziale 2,8% - 16,8%.

Biorąc pod uwagę przeciętny absolutny błąd prognozy dla dochodów uzyskiwanych w latach 1992 - 2004, można stwierdzić, iż najmniej dokładne było prognozowanie wpłat z zysków NBP (MAPE = 54,6%) oraz pozostałych dochodów niepodatkowych (MAPE =

³⁵ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1996 r., Rada Ministrów, Warszawa 1997, str. 102.

³⁶ Ibidem, str. 136.

53,0%). Z dokonanej oceny wyłączyliśmy dochody uzyskane jednorazowo (opłata restrukturyzacyjna – MAPE: 167,1%) oraz dwukrotnie (opłaty wyrównawcze: MAPE =102,5%), w przypadku których błędy były wyższe od wymienionych powyżej, z uwagi na zbyt małą próbę. Najdokładniejsze prognozy dochodów uzyskiwanych we wszystkich latach okresu 1992 – 2004 dotyczyły wpływów z ceł (MAPE = 10,3%).

W dalszej części zajmiemy się badaniem przyczyn powstałych rozbieżności pomiędzy prognozami zawartymi w ustawach budżetowych a realizacjami poszczególnych rodzajów dochodów niepodatkowych.

Tablica 7. Współczynniki rozbieżności prognoz dochodów z tytułów niepodatkowych w latach 1992 – 2004

Wyszczególnienie	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	1992-2004
1. Dochody niepodatkowe	0,028	0,168	0,047	0,105	0,079	0,106	0,005	0,078	0,126	0,080	0,065	0,009	0,074	0,075
<i>w tym:</i>														
1.1. Cło	0,096	0,236	0,075	0,060	0,006	0,054	0,201	0,070	0,092	0,186	0,086	0,026	0,157	0,103
1.2. Dywidenda	0,474	0,041	0,334	0,799	0,193	0,092	0,225	0,408	0,520	0,269	0,058	0,301	0,613	0,333
1.3. Wpłaty z zysku NBP	0,287	0,372	0,104	0,208	4,149	0,736	0,553	0,307	0,106	0,001	0,240	0,001	0,038	0,546
1.4. Dochody jednostek budżetowych	0,172	0,040	0,107	0,076	0,228	0,214	0,228	0,290	0,203	0,088	0,095	0,062	0,054	0,143
1.5. Opłaty wyrównawcze			1,000	1,049										1,025
1.6. Opłaty za świadectwa NFI				0,000		0,000								0,000
1.7. Wpłaty JST					0,185	0,065	0,022	0,064	0,029	0,014	0,001	0,015	0,001	0,044
1.8. Opłata restrukturyzacyjna												1,671		1,671
1.9. Pozostałe dochody niepodatkowe	0,788	0,309	0,381	0,137	0,038	0,222	0,172	0,065	0,037	0,262	1,873	1,503	1,105	0,530
2. Pomoc zagraniczna			0,024											0,024
3. Dochody z prywatyzacji	1,064	0,128	0,229	0,118	0,316	0,319								0,362
4. Dochody zagraniczne	0,250	0,724	0,593	0,751	0,099	0,921	4,779	0,260	0,555	0,279	0,867	0,332	0,627	0,849
5. Wpłaty do budżetu państwa z Unii Europejskiej													0,016	0,016

Źródło: Obliczenia własne na podstawie danych ze sprawozdań z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

5.2. Cła

W planowaniu dochodów z ceł pojawiały się znaczne błędy zarówno dodatnie, jak i ujemne. Nadmierny optymizm towarzyszył konstrukcji dochodów budżetu państwa z ceł w latach 1997 - 1999 oraz w 2001 r. i 2003 r. Skutkowało to wyższymi wpływami do budżetu państwa (błąd prognozy mieścił się w przedziale 2,6% do 20,1%). Błędy skutkujące najwyższym ubytkiem dochodów popełniono na etapie konstrukcji budżetu na 1998 r. (konsekwencją było zmniejszenie dochodów o 1223,5 mln zł).

Błędy mające pozytywny wpływ na wielkość dochodów z ceł w największym stopniu dotyczyły prognozy w ustawie budżetowej na 1993 r. Błąd prognozy określony procentowo w wysokości 23,6% oznaczał – w wymiarze finansowym – wyższe dochody od planowanych o 1033,2 mln zł.

W latach 1992 – 1996 błędy planowania skutkujące wyższymi dochodami budżetu państwa z tytułu ceł spowodowane były przede wszystkim niedoszacowaniem wielkości importu. Największe rozbieżności powstały w 1996 r., w którym import towarów w ujęciu statystyki GUS był wyższy o 3149 mln USD (w przeliczeniu na złote o 8491 mln zł). Niedoszacowanie to skutkowało wzrostem dochodów z ceł o 2,4%³⁷.

Analiza błędów planowania dochodów z ceł pozwala wyszczególnić kilka przyczyn ich powstania:

1. czynniki realne,
2. czynniki integracyjne,
3. czynniki losowe.

Do czynników realnych należy zaliczyć: rozmiary importu, kształtowanie się kursu walutowego i wielkość efektywnej stawki celnej.

Podstawową przyczyną powstałych rozbieżności było błędne zaplanowanie we wszystkich wymienionych wyżej latach wielkości importu. Szczególnie niekorzystny skutek dla budżetu państwa czynnik ten miał wpływ w latach 1998 – 1999.

Drugim czynnikiem, który miał istotne znaczenie na wykonanie dochodów z ceł był kurs walutowy. W latach: 1998, 2001 i 2003 w ustawach budżetowych zaplanowano kurs na poziomie wyższym, aniżeli ukształtował się w rzeczywistości (odpowiednio o: 8,2%; 8,0% i 6,4%). W 1998 r., w którym powstała największa rozbieżność między prognozą a realizacją poziomu kursu dolara, dochody budżetu z tego tytułu obniżyły się o 619,2 mln zł. W pozostałych latach wyodrębnionego okresu, tj. w latach 1997 i 1999 błędy, jakie pojawiły się w prognozowaniu kursu dolara pozwoliły na częściową kompensatę ubytku dochodów z tytułu ceł. W 1999 r. kurs dolara był wyższy aż o 7%, co przysporzyło wyższe dochody o 439 mln zł.

Wśród przyczyn powstałych rozbieżności pomiędzy wielkościami planowanymi i zrealizowanymi wymienić też trzeba szacowaną wielkość efektywnej stawki celnej. W latach 1998 i 1999 rozbieżności nie były jeszcze tak znaczne (0,01%), ale w kolejnych latach w prognozowaniu tej wielkości występowały większe błędy. W 2001 r. efektywna stawka celna była niższa od założonej w ustawie budżetowej o 0,05%, a w 2003 r. aż o 0,31%.

Czynniki związane z procesami integracyjnymi miały wpływ na powstałe błędy planowania w 2003 r., a wynikały ze zwiększenia z 8,0% do 10,8% udziału importu nie podlegającego ocłeniu.

Błędy planowania dochodów z ceł, skutkujące ubytkiem wpływów mogą mieć też podłoże niekorzystnych zdarzeń losowych. Czynnikiem ten miał w Polsce istotny wpływ w 1997 r., w którym w związku z powodzią ograniczony był ruch towarowy i osobowy na zachodniej

³⁷ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1996 r., Rada Ministrów, Warszawa 1997, str. 110.

i południowej granicy. Dodatkowo w celu likwidacji skutków powodzi rząd ustanowił kontyngent celny wartościowy w wysokości 200 mln ECU z preferencyjną zerową stawką celną.

Przyjrzyjmy się jeszcze błędom, jakie pojawiły się w pracach planistycznych w zakresie dochodów z ceł w 2004 r. Był to rok szczególny, w związku z akcesją Polski do Unii Europejskiej, pojawiły się dodatkowe trudności, wynikające z braku doświadczeń. Przystąpienie Polski do ugrupowania integracyjnego było jednoznaczne ze zniesieniem barier, w tym barier celnych. W 2004 r. odnotowano więc istotny spadek dochodów z ceł w porównaniu z rokiem poprzednim (realnie o 41,2%). Trudności wynikały też stąd, iż inne przepisy obowiązywały do 30 kwietnia, a inne od 1 maja 2004 r. Zarówno jednak w pierwszym, jak i drugim okresie błędy planistyczne przejawiały się zwiększeniem dochodów z tytułu ceł w porównaniu z prognozą zawartą w ustawie budżetowej. Dochody uzyskane przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej były wyższe od planowanych w rezultacie wyższego o 12,1% importu. Akcesja do UE spowodowała, iż dotychczasowy import z obszarów krajów starej i UE i państw nowo przyjętych zaczęto traktować jako nabycie wewnątrzspółnotowe, a więc nie objęte cłem. Spowodowało to, obniżenie wartości importu, stanowiącego podstawę oclenia o 32,9%.³⁸

5.3. Dywidenda

Z danych zawartych w tablicy 7 wynika duża niedokładność sporządzanych prognoz w ustawie budżetowej w stosunku do ich realizacja do budżetu z tytułu dywidendy w latach 1992 – 2004 . W latach 1992 – 1996 oraz w 1999 r. błędy prognoz były dodatnie, co oznacza iż wielkości zaplanowane były wyższe od zrealizowanych. Procentowy błąd dla tych prognoz mieścił się w przedziale 4,1% - 79,9%. W pozostałych latach badanego okresu błędy były ujemne, co w konsekwencji oznaczało wyższe wpływy do budżetu od zaplanowanych. Procentowy błąd prognozy dla prognoz pesymistycznych wahał się w przedziale 5,8% - 61,3%. Zwraca więc uwagę duża rozpiętość w błędach, zarówno dodatnich jak i ujemnych.

W pierwszej kolejności przyjrzyjmy się błędom, które powstały w wyniku sporządzenia prognoz nazbyt optymistycznych. Charakterystyczną jest to, iż za powstały ubytek dochodów budżetu odpowiedzialne są błędy w planowaniu dywidend od przedsiębiorstw. Rozmiary utraconych dochodów budżetu w związku z popełnieniem tych błędów byłyby jeszcze większe, gdyby jednocześnie nie popełniono błędów o odwrotnym kierunku (skutkujących zwiększeniem dochodów). Dotyczy to prognozowania kwot dywidend od banków i instytucji ubezpieczeniowych. Tak np. w 1993 r. wpływy z dywidendy od udziałów w bankach i instytucjach ubezpieczeniowych były wyższe o 84,7%. Pozyskanie wyższych wpływów było następstwem wprowadzenia ustawy o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, która umożliwiła im przekazanie obligacji restrukturyzacyjnych. Na etapie planowania nie brano pod uwagę takich zmian, stąd z uwagi na znaną trudną sytuację banków, którą spowodowały złe kredyty, nie zaplanowano wpływów do budżetu z dywidend od dziewięciu banków. Regulacje ustawowe pomogły poprawić trudną sytuację banków i sześć z nich wpłaciło dywidendę. Z kolei w latach 1995, 1996 i 1999 wyższe wpłaty odpowiednio o 30,6%, 33,9% były następstwem lepszych od przewidywanych wyników

³⁸ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r., Rada Ministrów, Warszawa 2005, str. 92 – 93.

finansowych banków³⁹. Jedynie w 1994 r. w związku z decyzją walnych zgromadzeń akcjonariuszy o przekazaniu dywidend w instytucjach ubezpieczeniowych na powiększenie funduszy zapasowych prognoza wpływów z dywidend okazała się zawyżona.

Przyczyn niewykonania planu dochodów z dywidend od przedsiębiorstw upatrywać należy w:

- gorszej od prognozowanej kondycji finansowej przedsiębiorstw,
- mniejszym od zakładanego przyroście środków trwałych w wyniku aktualizacji,
- niekorzystnej dla budżetu państwa decyzji przedsiębiorstw o podziale zysku,
- zmianach stanu prawnego (np. zmiana zasad partycypacji budżetu państwa w zyskach przedsiębiorstw państwowych; Konsekwencją tego w roku 1995 była niska realizacja planu dochodów z tego tytułu (45,2%)⁴⁰. Warto zaznaczyć, że w 1995 r. błąd prognozy dochodów z dywidend ogółem był najwyższy w całym badanym okresie i wyniósł 79,9%),
- przyspieszenie lub spowolnienie procesów prywatyzacyjnych,
- wycofanie się z planowanych zmian w przepisach prawnych,
- wzroście zaległości we wpłatach,⁴¹
- odroczeniu płatności.

Rozważmy teraz przyczyny błędów w planowaniu dochodów z dywidend, w wyniku których nastąpiło zwiększenie wpływów do budżetu. Błędy takie wystąpiły w latach 1997, 1998 oraz w okresie 2000 – 2004.

Trzeba podkreślić, iż wzrost wpływów w stosunku do planu dotyczy wielkości dywidend ogółem, a więc zarazem wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, jak i dywidendy z tytułu udziałów Skarbu Państwa w spółkach. W latach 2001 – 2002 wpłaty z zysku od przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa były niższe od planowanych (odpowiednio - sprawdzić, 53,3% i 49,5%). Ubytek ten został skompensowany z nadwyżką wpłatami z dywidendy z tytułu udziałów Skarbu Państwa w spółkach. Niższe wpłaty zysku wynikały z gorszej od założonej w ustawie budżetowej kondycji finansowej podmiotów zobowiązanych do wpłat dywidendy. Ponadto nierentowne branże tj. górnictwo, hutnictwo, przemysł obronny czy kolejowy, objęte programami restrukturyzacji, korzystały z odroczeń bądź umorzeń zaległych wpłat z zysku. Dodatkowo Ministerstwo Finansów podejmowało decyzje arbitralne w sprawie zaniechania ustalania i poboru wpłat z zysku oraz umorzenia zaległych wpłat wybranym jednostkom. Decyzje o odroczeniu płatności podejmowały też izby skarbowe.

W 2001 r. na odchylenie od planu wpłynęła też prywatyzacja, w wyniku której liczba jednoosobowych spółek Skarbu Państwa uległa zmniejszeniu, a tym samym ustało prawo do poboru wpłat z zysku.

Wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa przekroczyły wielkości zaplanowane również w latach: 2000, 2003 i 2004

³⁹ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1995 r., Rada Ministrów, Warszawa 1996, str. 68; Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1996 r., Rada Ministrów, Warszawa 1997, str. 108; Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1999 r., Rada Ministrów, Warszawa 2000, str. 141.

⁴⁰ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1995 r., Rada Ministrów, Warszawa 1996, str. 67.

⁴¹ Na koniec grudnia 1999 r. zaległości we wpłatach wyniosły 293,8 mln zł. Kwota zaległości stanowiła 49,3% zrealizowanych w 1999 r. dochodów z dywidend. Powodem tej sytuacji był przede wszystkim przyrost zadłużenia spółki Nafta Polska (na koniec roku 205 mln). Drugi czynnik – odroczenie terminu płatności – miał wpływ na powstałe rozbieżności między planem a realizacją szczególnie w 1996 r., w którym podjęta decyzja skutkowałą zmniejszeniem dochodów budżetu o 66,1 mln zł.

odpowiednio o: 38,7%, 94,4% i 391,3%⁴². Wyższe od planowanych wpływy dochodów budżetu były efektem wzrostu zysku netto, jak też poprawy dyscypliny regulowania zobowiązań. Wysoki błąd prognozy tych dochodów w 2004 r. był pochodną szybszego niż zakładano tempa wzrostu gospodarczego, w następstwie czego poprawiła się rentowność. Poprawie uległa sytuacja finansowa przedsiębiorstw znajdujących się w likwidacji oraz branż nierentownych do 2003 r. (górnictwo węgla kamiennego). Na etapie prac planistycznych nie oczekiwano na przykład, że spółki górnictwa węgla kamiennego, które zgodnie z programem restrukturyzacji górnictwa węgla kamiennego do września 2003 r. były objęte zwolnieniami, dokonają w 2004 r. wpłat z zysku w wysokości około 300 mln zł, tj. prawie 25% wszystkich wpłat otrzymanych od spółek Skarbu Państwa⁴³. Na poprawę sytuacji przedsiębiorstw miało także wpływ zakończenie postępowań restrukturyzacji zaległości w zobowiązaniach wobec budżetu państwa, przeprowadzone na podstawie ustawy o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców oraz ustawy o pomocy publicznej dla przedsiębiorców o szczególnym znaczeniu dla rynku pracy, a także rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie częściowego zaniechania poboru wpłat z zysku od niektórych przedsiębiorstw państwowych⁴⁴.

Niższa dywidenda z tytułu udziałów Skarbu Państwa w spółkach, jaka miała miejsce w 1998 r. była zdarzeniem jednorazowym. W pozostałych latach tj. 1997, 2000 – 2004 dochody budżetu państwa z tego tytułu osiągały wyższe realizacje od założonych w ustawie budżetowej. W tablicy 8 zamieszczono dane o rozbieżnościach pomiędzy planem a realizacją dochodów budżetu państwa z wpłat dywidendy z tytułu udziałów Skarbu Państwa w spółkach.

Tablica 8. Realizacja prognozy wpłat dywidendy z tytułu udziałów Skarbu Państwa w spółkach (jako % planu)

	1997	2000	2001	2002	2003	2004
Dywidendy z tytułu udziałów Skarbu Państwa w spółkach	190,1%	1281,6%	595,5%	262,1%	111,5%	125,6%

Źródło: Sprawozdania z wykonania budżetu państwa za poszczególne lata.

Dane zamieszczone w tablicy 8 świadczą o bardzo niskiej dokładności planowania dochodów budżetu z dywidend. Uwagę zwraca zwłaszcza rozbieżność, jaka powstała w 2000 r. (1281,6% planu). Wynikała ona z pozyskania dodatkowych – nieplanowanych – dochodów z tytułu dywidend od spółek: Nafta Polska S.A. (90 mln zł), Totalizator Sportowy S.A. (40 mln zł), Telekomunikacja Polska S.A. (49 mln zł)⁴⁵. Decyzje o przeznaczeniu części zysku na dywidendę podjęte zostały w trakcie roku, w związku z polepszeniem kondycji finansowej wymienionych spółek. Wysoka kwota wpłaty od spółki Nafta Polska S.A. jest dodatkowo wynikiem realizacji rządowego programu restrukturyzacji i prywatyzacji sektora naftowego, który stanowi, iż spółka ta po pokryciu kosztów prywatyzacji i uzasadnionych kosztów funkcjonowania zobligowana jest do przekazania do budżetu państwa wpływów z prywatyzacji, między innymi poprzez dywidendy⁴⁶.

⁴² Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r., Rada Ministrów, Warszawa 2001, str. 142; Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2003 r., Rada Ministrów, Warszawa 2004, str. 82, Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r., Rada Ministrów, Warszawa 2005, str. 94.

⁴³ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2004 r., Rada Ministrów, Warszawa 2005, str. 94 – 95.

⁴⁴ Ibidem, str. 95.

⁴⁵ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2000 r., Rada Ministrów, Warszawa 2001, str. 141 – 142.

⁴⁶ Ibidem, str. 142.

Wpływy do budżetu państwa z dywidendy z tytułu posiadanych przez Skarb Państwa udziałów (akcji) w spółkach są trudne do zaplanowania, gdyż ich wielkość jest uzależniona od wysokości zysku osiągniętego w roku poprzednim oraz od decyzji walnego zgromadzenia akcjonariuszy poszczególnych spółek o sposobie podziału zysku.

5.4. Wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego

Podobnie jak dochody z dywidend, tak i wpłaty z zysku NBP przysparzały wielu trudności planistycznych. Z zamieszczonych w tablicy 7 danych wynika, iż absolutny błąd prognozy dla całego okresu badawczego ukształtował się na poziomie 54,6%. Na tak wysoki poziom błędów wpływ miały przede wszystkim istotne błędy prognozy w latach 1996 – 1998. W latach 1992 – 1994, 1997, 1999 oraz w 2002 prognozy wpłat z zysku NBP do budżetu państwa były nazbyt optymistyczne, w pozostałych latach badanego okresu - nazbyt pesymistyczne. W tablicy 7 zwraca uwagę 2001 r. i 2003 r., w których wielkości zaplanowane w ustawie budżetowej niemal pokryły się z wielkościami zrealizowanymi (błąd prognozy 0,1%).

Przekroczenie planu dochodów z tytułu wpłat z zysku NBP jest bezpośrednio pochodną wyższego zysku wypracowanego przez bank centralny. Z interesującego nas punktu widzenia ważne są czynniki, które miały wpływ na wyższy od szacowanego poziom zysku, a w związku z tym kwoty wpłat do budżetu. W 1993 r., w którym rozbieżność pomiędzy prognozą a wykonaniem wyniosła 59,3%, wyższy zysk spowodowany był uzyskaniem przez NBP dochodów z zapłaconego przez budżet państwa dyskonta od bonów skarbowych i odsetek od obligacji dolarowej.

Największe odchylenie między prognozą a realizacją skutkujące ubytkiem dochodów budżetu państwa miało miejsce w 1997 r. (73,6%). W tymże roku wyższy wynik finansowy NBP został osiągnięty w związku z uzyskaniem przychodów z tytułu rozliczenia różnic kursowych przy wykupie obligacji typu Brady'ego, przychodów z tytułu sprzedaży Polskiego Banku Inwestycyjnego oraz przychodów z tytułu odsetek i przychodów uzyskanych w obrocie papierami wartościowymi (odsetki zapłacone przez budżet państwa od kredytu zaciągniętego na pokrycie wydatków związanych z usuwaniem skutków powodzi oraz przychody z tytułu lokowania wyższego niż prognozowano przyrostu rezerw zagranicznych)⁴⁷.

Na wyższy od planowanego zysk banku centralnego w 1999 r. miały wpływ:

- wyższe o 10,9% przychody uzyskane w obrocie krajowymi papierami wartościowymi,
- ponad dwukrotnie wyższe od zakładanych pozostałe przychody banku,
- niższa od prognozowanej o 39,9% wartość odsetek zapłaconych od depozytów terminowych osób prywatnych i depozytów terminowych banków krajowych w NBP,
- niższe o 12,1% od planowanych koszty działania banku⁴⁸.

Do typowych przyczyn błędów w prognozach wpłat zysku NBP do budżetu państwa, które występowały z różnym natężeniem w pozostałych latach należą:

1. istotne wahania kursu walutowego,
2. dochodowość inwestowanych rezerw dewizowych i wielkość przychodów z tytułu odsetek, dyskonta i premii,
3. skala emisji i rentowności papierów wartościowych NBP,

⁴⁷ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1997 r., Rada Ministrów, Warszawa 1998.

⁴⁸ Sprawozdanie z wykonania budżetu za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 1999 r., Rada Ministrów, Warszawa 2000, str. 141.

4. poziom i zmiany oficjalnych stóp procentowych NBP,
5. szokowe zmiany rezerw zagranicznych, co zmuszało bank centralny do częstej interwencji na rynku pieniężnym,
6. ustawowe zmiany w zasadach odpisów na fundusz rezerwowy NBP (od 1 maja 2004 r. Prezes NBP ma ustawowe prawo do dokonania odpisu na fundusz rezerwowy w wysokości 5% rocznego zysku zamiast 2% rocznego zysku oraz odpis na fundusz premii w wysokości określonej uchwałą zarządu NBP⁴⁹),
7. zmiana metody księgowania z kasowej na memoriałową.

6. Podsumowanie

Przedstawione powyżej rozważania oraz wyniki analiz danych empirycznych pozwalają na sformułowanie następujących wniosków:

Po pierwsze, ocena jakości planowania budżetowego, nawet ograniczonego do planowania dochodów budżetu państwa, jest trudna. Potwierdziły się zatem uwagi przedstawione we wprowadzeniu do niniejszego opracowania;

Po drugie, trudności te są w istotnym stopniu zdeterminowane czynnikiem niepewności, a więc naturalną przyczyną występującą przy planowaniu jakichkolwiek zjawisk i procesów;

Po trzecie, przy prognozowaniu wielkości makroekonomicznych, które z kolei implikują prognozowanie dochodów i wydatków budżetu państwa występują błędy dodatnie i błędy ujemne, które w jakimś stopniu się znoszą, ale siła i kierunek ich oddziaływania kształtują rzeczywistą wielkość;

Po czwarte, prognozowanie dochodów budżetowych jest dokładniejsze w warunkach stabilnego wzrostu gospodarczego, i przeciwnie – przy rozchwianej gospodarce. Z analizy wynika, że na jakość prognoz dochodów budżetowych największe oddziaływanie miały błędy w prognozach makroekonomicznych odnoszące się do: a) wzrostu gospodarczego (ΔPKB), b) zmian w wielkości spożycia (zwłaszcza indywidualnego), c) zmian w dochodach gospodarstw domowych, d) zmian w stanie zatrudnienia w gospodarce, e) zmian w wielkości zaciąganych kredytów przez gospodarstwa domowe;

Po piąte, wymienione powyżej wielkości makroekonomiczne i zachodzące w nich zmiany są przenoszone na dochody budżetowe w ten sposób, że wpływają na wielkość dochodów podatkowych, zarówno w odniesieniu do podatków pośrednich, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych. Wyższe niż prognozowane wielkości wpływają też na wielkość wpływów podatkowych z podatku CIT, co wynika z większej sprzedaży, wyższej rentowności przedsiębiorstw. Z drugiej jednak strony możliwe są przesunięcia w czasie skutków lepszej koniunktury dla dochodów budżetowych;

Po szóste, istotny wpływ na jakość prognozowanych dochodów budżetowych mają błędy w prognozowanej inflacji. Skutkują one bezpośrednio na wielkość dochodów budżetowych z tytułu podatków pośrednich;

Po siódme, trudności w prognozowaniu dochodów budżetowych w związku ze stanem i zmianami środowiska makroekonomicznego są zrozumiałe, gdyż państwo ma niewielkie możliwości wpływania na nie w horyzoncie planowania budżetowego. Możliwości te są dodatkowo ograniczone przy znacznym stopniu otwartości gospodarki, którego skutkiem jest ekspozycja gospodarki na zmiany koniunktury głównych partnerów handlowych, na zmiany stóp procentowych, na zmiany w kursie walutowym, na cenowe szoki naftowe, na cenowe

⁴⁹ Ustawa z dnia 18 grudnia 2003 r. o zmianie ustawy o Narodowym Banku Polskim oraz o zmianie innych ustaw, Dz. U. Nr 228, poz. 2260.

szoki na rynku surowców, na zjawiska losowe. Poprawa jakości planowania budżetowego może nastąpić na skutek wprowadzenia kwartalnego monitoringu wykonania budżetu państwa. System taki został wdrożony w 2001 r., zgodnie z zaleceniem Najwyższej Izby Kontroli.

Po ósme, z analiz wynika, że możliwa byłaby natomiast poprawa jakości planowania budżetowego poprzez eliminację błędów i złych praktyk w sferze systemowej. Wymienić tutaj można przykładowo: a) eliminacja zmiany przepisów prawnych w ciągu roku budżetowego b) zarzucenie praktyk wycofywania decyzji o zmianie przepisów prawnych wtedy, gdy zostały one już uwzględnione w ustawie budżetowej, c) realizowanie zmian w systemie podatkowym według innego harmonogramu niż założono w trakcie prac nad ustawą budżetową, d) opóźnienia w wydawaniu aktów wykonawczych, e) niejednolita interpretacja przepisów prawnych, zwłaszcza podatkowych, f) ograniczanie luk w prawie podatkowym (jaskrawy przykład - darowizny z lat 1997-1998), g) lepsza organizacja poboru należności budżetowych przez urzędy celne, h) udoskonalenie technik prowadzenia ewidencji finansowo-księgowej, gdyż są one nadal nie ujednolicone, a w niektórych jednostkach budżetowych księguje się metodą tradycyjną, bez użycia programu komputerowego, i) dokładniejsze powiązanie przewidywanych zmian systemowych z ich skutkami dla dochodów budżetowych (przykłady: zmiana zasad tworzenia rezerw przez banki, zmiana zasad księgowości NBP);

Po dziewiąte, aby uniknąć negatywnych dla budżetu konsekwencji nie powinno się uwzględniać w ustawie budżetowej zmian prawnych, co do wprowadzenia których istnieją wątpliwości, czy wejdą one w życie;

Po dziesiąte, poprawę jakości planowania dochodów budżetowych można byłoby osiągnąć poprzez ograniczenie uprawnień urzędów i izb skarbowych do umarzania, rozkładania na raty zobowiązań wobec Skarbu Państwa.

W konkluzji należy stwierdzić, że postęp w osiągnięciu większej użyteczności społecznej finansowych środków publicznych jest uzależniony od poprawy jakości planowania dochodów budżetu państwa. Jak najdokładniejsze ich określenie na etapie budowy budżetu pozwoli bowiem optymalizować wydatki w trakcie realizacji budżetu państwa; daje solidniejszą podstawę do stosowania nowatorskich metod planowania wydatków budżetowych w tym stosowania budżetu zadaniowego. Jeżeli bowiem w trakcie realizacji budżetu występują istotne różnice w wielkości dochodów budżetowych, to zmusza to realizatorów budżetu do dokonywania cięć w wydatkach budżetowych, zwłaszcza przy respektowaniu tzw., kotwicy deficytu budżetowego. To z kolei wywołuje destabilizację systemu zasilania finansowego jednostek budżetowych realizujących swoją misję poprzez programowanie budżetowe.