

# **ZAŁOŻENIA REFORMY SYSTEMU BUDŻETOWEGO**

Warszawa, lipiec 2016 r.



## Spis treści

|                                                                                                                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Wprowadzenie .....                                                                                                                                                                     | 3  |
| Diagnoza .....                                                                                                                                                                         | 4  |
| Ramy budżetowe .....                                                                                                                                                                   | 4  |
| Stabilizująca reguła wydatkowa i jej konsekwencje dla systemu budżetowego .....                                                                                                        | 5  |
| Wieloletni Plan Finansowy Państwa .....                                                                                                                                                | 7  |
| Ustawa budżetowa i budżet państwa .....                                                                                                                                                | 8  |
| Tryb opracowywania i uchwalania budżetu państwa oraz WFPF .....                                                                                                                        | 9  |
| Analiza spójności Wieloletniego Planu Finansowego Państwa i ustawy budżetowej oraz trybu ich przygotowywania .....                                                                     | 12 |
| Podział budżetu państwa.....                                                                                                                                                           | 16 |
| Wykonywanie ustawy budżetowej.....                                                                                                                                                     | 18 |
| Nadzór, kontrola i instrumenty wspierające zarządzanie efektywnością .....                                                                                                             | 22 |
| Sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej .....                                                                                                                                       | 25 |
| Sprawozdawczość budżetowa .....                                                                                                                                                        | 26 |
| Klasyfikacja budżetowa, układ zadaniowy i inne klasyfikacje .....                                                                                                                      | 29 |
| Rachunkowość publiczna.....                                                                                                                                                            | 32 |
| Założenia reformy systemu budżetowego .....                                                                                                                                            | 35 |
| Wprowadzenie średniookresowych ram budżetowych .....                                                                                                                                   | 39 |
| Ścisła integracja procesów planowania wieloletniego i rocznego – zmiana przebiegu procesu budżetowego .....                                                                            | 39 |
| Redefinicja roli Rady Ministrów, Ministra Finansów oraz innych członków Rady Ministrów w procesie budżetowym.....                                                                      | 42 |
| Zniesienie istniejącego dualizmu klasyfikacyjnego i wprowadzenie nowego podziału budżetu państwa oraz jednolitej klasyfikacji o charakterze zadaniowym (funkcjonalno-programowym)..... | 43 |
| Uporządkowanie systemów zbierania danych (sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej) .....                                                                          | 44 |
| Instytucjonalizacja i włączenie do procesu budżetowego przeglądów wydatków oraz innych instrumentów wspierających efektywność wydatkowania środków publicznych ....                    | 45 |



# Wprowadzenie

**Prowadzenie przez Radę Ministrów polityki odpowiadającej na wyzwania przyszłości, nakierowanej na rozwiązywanie problemów, przed którymi stanęła Polska, wymaga stabilnych finansów publicznych oraz nowoczesnego systemu budżetowego.**

W ostatnich latach w obszarze finansów publicznych wprowadzano wprawdzie liczne zmiany, jednakże miały one charakter fragmentaryczny, doraźny i nie wiązały się z realizacją jednej, spójnej wizji budowy systemu budżetowego, który wspierałby realizację celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa w perspektywie wieloletniej. W konsekwencji **państwo nie posiada obecnie skutecznych narzędzi, umożliwiających prowadzenie spójnej, wykraczającej poza horyzont jednego roku budżetowego, polityki budżetowej, a także mechanizmów zapewniających efektywną alokację środków publicznych w kolejnych budżetach, w warunkach ograniczonych zasobów środków publicznych oraz wciąż niezaspokojonych potrzeb.**

Fakt ten w dużej mierze warunkuje obserwowaną instytucjonalną słabość Państwa oraz ograniczenia w realizacji wielu jego zadań, których przezwycięzenie nie będzie możliwe bez wprowadzenia kompleksowych zmian w systemie zarządzania finansami publicznymi. Wymaga to przede wszystkim wdrożenia mechanizmów prowadzenia i koordynacji odpowiedzialnej polityki budżetowej, umożliwiających m.in. zarządzanie, w perspektywie wieloletniej, wydatkami i przestrzenią fiskalną, tj. różnicą między zobowiązaniami budżetowymi wynikającymi z kontynuacji realizowanych polityk lub programów a kwotą limitu budżetowego w kolejnych latach.

Niniejszy dokument opisuje założenia reformy systemu budżetowego, odnoszące się do najważniejszych, z punktu widzenia efektywnego zarządzania środkami publicznymi, aspektów tego systemu w części odnoszącej się do wydatków publicznych, tj.:

- 1) wprowadzenia średniookresowych ram budżetowych;
- 2) integracji procesów planowania wieloletniego i rocznego;
- 3) redefinicji roli Rady Ministrów, Ministra Finansów oraz pozostałych członków Rady Ministrów w procesie budżetowym;
- 4) zniesienia istniejącego dualizmu klasyfikacyjnego wydatków i wprowadzenia nowego podziału budżetu państwa oraz jednolitej klasyfikacji o charakterze zadaniowym (funkcjonalno-programowym);
- 5) uporządkowania systemów zbierania danych (sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej);
- 6) instytucjonalizacji i włączenia do procesu budżetowego przeglądów wydatków ze środków publicznych oraz innych instrumentów zwiększania efektywności wydatków.

Założenia określają ramy koncepcyjne nowego systemu budżetowego i z tego względu nie mają wyczerpującego charakteru. Przyjęcie założeń przez Radę Ministrów umożliwi natomiast Ministrowi Finansów wypracowanie szczegółowych rozwiązań legislacyjnych, niezbędnych z punktu widzenia zapewnienia długookresowej stabilności finansów publicznych, zwiększenia efektywności wydatków ze środków publicznych oraz umożliwiających realne zarządzanie finansami publicznymi.

# Diagnoza

## Ramy budżetowe

Istotne dla systemu budżetowego procedury i terminy, związane z przygotowaniem i uchwalaniem planu finansowego państwa, określa Konstytucja RP. Zgodnie z art. 222 Rada Ministrów przedkłada Sejmowi najpóźniej na 3 miesiące przed rozpoczęciem roku budżetowego projekt ustawy budżetowej na rok następny, przy czym w wyjątkowych przypadkach możliwe jest późniejsze przedłożenie projektu. Szczególne postanowienia odnoszą się do procedury legislacyjnej dotyczącej przyjęcia ustawy budżetowej, przewidując ograniczenie kompetencji przysługujących Senatowi<sup>1</sup> (skrócenie terminu na rozpatrzenie ustawy oraz wyłączenie możliwości odrzucenia ustawy – art. 223) i Prezydentowi RP<sup>2</sup> (skrócenie terminu na podpisanie oraz wyłączenie możliwości zastosowania weta – art. 224). Konstytucja nakłada też na Radę Ministrów obowiązek przedłożenia Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej (wraz z informacją o stanie zadłużenia państwa), w ciągu 5 miesięcy od zakończenia roku budżetowego.

Przyjęta 8 listopada 2011 r. dyrektywa Rady 2011/85/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich<sup>3</sup> wyznaczyła z kolei wspólny dla wszystkich państw członkowskich **wzorzec polityki budżetowej**, której realizacja ma przyczyniać się do zapewnienia stabilności finansowej państw członkowskich i samej Unii Europejskiej. Wzorzec ten opiera się na dwóch podstawowych procedurach mających umocowanie w **Traktacie o funkcjonowaniu UE**, tj. **procedurze wielostronnego nadzoru** oraz **procedurze nadmiernego deficytu**. Regulacje traktatowe znalazły swoje rozwinięcie w **Pakcie Stabilności i Wzrostu**, zreformowanym i poszerzonym po przyjęciu pakietu regulacji składających się na tzw. sześciopak, w skład którego weszła również ww. dyrektywa.

Krajowe ramy budżetowe zostały zdefiniowane w dyrektywie dość szeroko jako **zbiór uzgodnień, procedur, reguł i instytucji stanowiących podstawę prowadzenia polityki budżetowej sektora instytucji rządowych i samorządowych**. Obejmują regulacje z zakresu rachunkowości budżetowej i sprawozdawczości statystycznej, zasad prognozowania budżetowego, funkcjonujących reguł fiskalnych o charakterze ilościowym (numerycznym), odnoszących się do takich agregatów fiskalnych jak deficyt, potrzeby pożyczkowe lub dług publiczny, procedury budżetowe, w tym rozwiązania dotyczące **średniookresowego planowania budżetowego**, w ramach którego ustalane są **priorytety polityki budżetowej**, określające m.in. **średniookresowe cele budżetowe**, a także regulacje gwarantujące **przestrzeganie zasad przejrzystości i jawności polityki budżetowej**.

Uznając, że jednoroczna perspektywa nie jest odpowiednią podstawą rozważnej polityki budżetowej, dyrektywa wskazuje, że **podstawą planowania uchwalanej co roku ustawy**

---

<sup>1</sup> Szczegółowe rozwiązania dotyczące procedury legislacyjnej w zakresie ustawy budżetowej przewidują odpowiednio regulaminy Sejmu i Senatu.

<sup>2</sup> W przypadku przekazania przez Prezydenta ustawy do Trybunału Konstytucyjnego, termin na rozpatrzenie wniosku przez Trybunał wynosi 2 miesiące. Prezydentowi przysługuje również prawo skrócenia kadencji Sejmu jeżeli w ciągu 4 miesięcy od dnia przedłożenia Sejmowi projektu ustawy budżetowej nie zostanie ona przedstawiona Prezydentowi Rzeczypospolitej do podpisu.

<sup>3</sup> Dz.U. UE L 306/41 z dn. 23.11.2011 r.

**budżetowej** powinno być **wieloletnie, co najmniej trzyletnie, planowanie budżetowe wynikające ze średniookresowych ram budżetowych**. Średniookresowe ramy budżetowe powinny z kolei zagwarantować, że podstawą krajowego planowania budżetowego jest perspektywa wieloletnia.

Rozwiązania szczegółowe związane z prowadzeniem polityki budżetowej oraz z uchwalaniem i wykonywaniem ustawy budżetowej określa **ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych**<sup>4</sup> oraz wydawane na jej podstawie akty wykonawcze, przy czym dla ram procesu budżetowego rozwiązania przyjęte w tych ostatnich mają znaczenie kluczowe. Określając zasady i tryb opracowania projektu budżetu państwa, stopień jego szczegółowości oraz wymagania, którym powinien odpowiadać projekt ustawy budżetowej, a także zasady i tryb wykonywania ustawy budżetowej, **akty te definiują pojęcia budżetu państwa i ustawy budżetowej oraz zakres kompetencji poszczególnych uczestników procesu budżetowego**. Rozwiązania przyjęte w ustawie sytuują również proces budżetowy w kontekście szerszych procesów zachodzących w ramach finansów publicznych, o istotnym znaczeniu dla polityki budżetowej państwa. Należy do nich zaliczyć w szczególności regulacje w zakresie (1) organizacji sektora finansów publicznych, (2) zasad prowadzenia gospodarki finansowej przez jednostki sektora finansów publicznych, (3) długu publicznego i zarządzania długiem publicznym, (4) zarządzania płynnością, (5) planowania wieloletniego, a także dotyczące (6) klasyfikacji budżetowej, (7) sprawozdawczości i (8) rachunkowości publicznej.

Do najistotniejszych elementów krajowych ram budżetowych należą (1) Stabilizująca Reguła Wydatkowa (SRW), (2) Wieloletni Plan Finansowy Państwa (WPFP) oraz (3) ustawa budżetowa (UB) wraz z zespołem regulacji prawnych określających tryb i zasady ich uchwalania, wykonywania oraz sprawozdawczości.

### **Stabilizująca reguła wydatkowa i jej konsekwencje dla systemu budżetowego**

Stabilizująca reguła wydatkowa, wprowadzona w związku z koniecznością transpozycji ww. dyrektywy Rady 2011/85/UE<sup>5</sup>, stanowi numeryczną regułę fiskalną uzupełniającą krajowe regulacje ostrożnościowe, na które składają się reguła fiskalna określona w art. 216 ust. 5 Konstytucji RP i będące jej konsekwencją procedury ostrożnościowe i sanacyjne określone w UFP, regulacje kierowane do jednostek samorządu terytorialnego dotyczące wymogu planowania i wykonania operacyjnie zrównoważonych budżetów oraz ustalające indywidualne limity zadłużenia, a także inne regulacje kierowane do innych niż Skarb Państwa jednostek sektora finansów publicznych.

Nakładając ograniczenia na poziom wydatków publicznych, SRW ma na celu ustabilizowanie finansów publicznych, tj. umożliwienie osiągnięcia w średnim okresie salda sektora instytucji rządowych i samorządowych (**sektora General Government; GG**) na poziomie średniookresowego celu budżetowego (ang. *medium-term budgetary objective*; MTO).

---

<sup>4</sup> Dz. U. z 2013 r. poz. 885, z późn. zm.

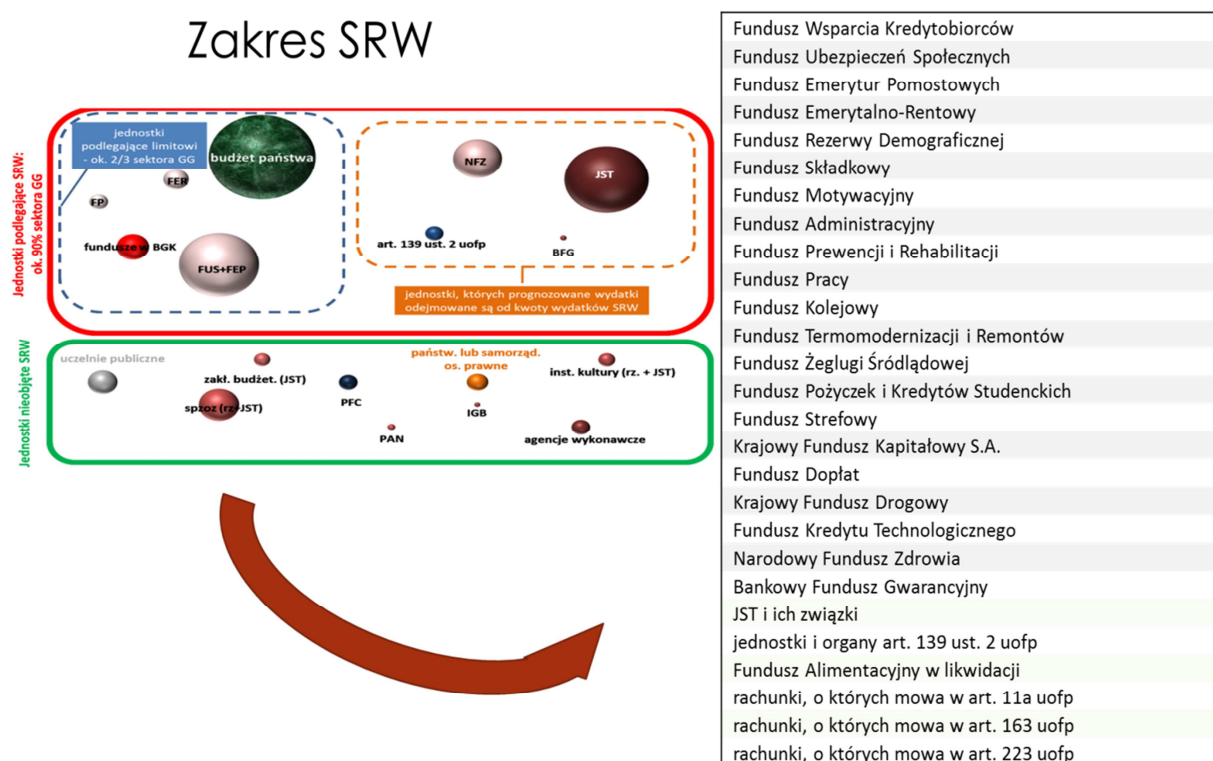
<sup>5</sup> Dyrektywa została wdrożona ustawą z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1646, z późn. zm.).

SRW stanowi kluczowy mechanizm determinujący dwa poziomy wydatków:

- **kwotę wydatków** – określaną rekursywnie na podstawie wskaźników makroekonomicznych i fiskalnych kwotę wydatków podmiotów sektora GG bez jednostek niemających zdolności do generowania wysokich deficytów i bez środków europejskich oraz
- **limit wydatków** – maksymalną sumę ok. 2/3 wydatków (lub kosztów) podmiotów sektora GG, obliczaną jako różnica ww. kwoty wydatków i wydatków (kosztów) wybranych podmiotów. Z nieprzekraczalnego limitu wydatków wynika limit nakładany na wydatki budżetu państwa planowane w ustawie budżetowej.

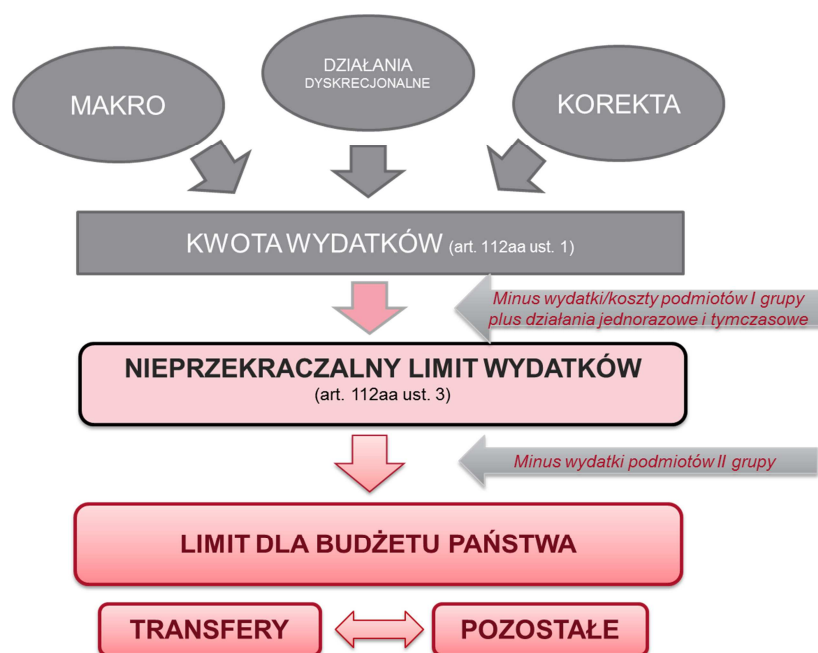
Rysunek 1 ilustruje zakres podmiotów, funduszy i rachunków objętych działaniem stabilizującej reguły wydatkowej.

Rysunek 1. Zakres SRW



Schemat dojścia do limitu wydatków budżetu państwa zgodnie ze stabilizującą regułą wydatkową ilustruje rysunek 2.

**Rysunek 2. Schemat dojścia do limitu wydatków budżetu państwa w ramach SRW**



## Wieloletni Plan Finansowy Państwa

Wieloletni Plan Finansowy Państwa sporządzany jest na dany rok budżetowy oraz trzy kolejne lata i uchwalany nie później niż 30 kwietnia każdego roku. Wskazany termin warunkowany jest terminami dotyczącymi tzw. semestru europejskiego, w ramach którego państwa członkowskie UE przedstawiają Komisji oraz Radzie swoje programy stabilności albo konwergencji (a także krajowe programy reform wskazujące reformy strukturalne w państwach członkowskich). WPFP zawiera program konwergencji, przygotowywany zgodnie z rozporządzeniem Rady nr 1466/97/WE z dnia 7 lipca 1997 r. **w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych**<sup>6</sup>. WPFP w części dotyczącej programu konwergencji (jego aktualizacji) wskazuje zamierzenia rządu w perspektywie średniookresowej dotyczące kształtowania się podstawowych pozycji fiskalnych oraz kierunków realizowanej polityki budżetowej. Zgodnie z art. 7 ust. 2 rozporządzenia Rady nr 1466/97/WE dotyczy to w szczególności średniookresowego celu budżetowego oraz ścieżki dostosowania salda sektora GG do tego celu, wskaźnika zadłużenia tego sektora, podstawowych założeń dotyczących spodziewanego rozwoju sytuacji gospodarczej i ważnych zmiennych ekonomicznych, ilościowej oceny działań w ramach polityki budżetowej i innych działań w ramach polityki gospodarczej, podejmowanych lub proponowanych dla osiągnięcia celów programu, obejmującej szczegółową analizę kosztów i korzyści znaczących reform strukturalnych, planowanej ścieżki wzrostu wydatków i dochodów publicznych.

<sup>6</sup> Dz. Urz. WE L 209 z 02.08.1997 r., z późn. zm.

Z punktu widzenia przydatności dla planowania budżetowego, WPFP, w części dotyczącej programu konwergencji, prezentuje m.in. kwotę wydatków, o której mowa w art. 112aa ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

**Tabela 1. Kwota wydatków na lata 2016-2019**

|                                                                     | 2016    | 2017   | 2018   | 2019   |
|---------------------------------------------------------------------|---------|--------|--------|--------|
| Wskaźnik średniookresowej dynamiki PKB                              | 1,0314  | 1,0325 | 1,0330 | 1,0320 |
| Cel inflacyjny NBP                                                  | 1,025   | 1,025  | 1,025  | 1,025  |
| Korekta*                                                            | -1,5    | -1,5   | -2,0   | -2,0   |
| Wartość ogółem działań dyskrejonalnych (mld zł)                     | 10,0    | 2,8    | 8,0    | 8,0    |
| <b>Kwota wydatków – Program konwergencji.<br/>Aktualizacja 2016</b> | 728,5** | 762,5  | 799,8  | 837,6  |

Źródło: Ministerstwo Finansów

\* - Zgodnie z art. 112aa ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

\*\* - Otrzymana na podstawie punktu startowego określonego w art. 2 ustawy z dnia 10 grudnia 2015 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych (Dz. U. poz. 2150), z uwzględnieniem korekty błędów prognoz inflacji za lata 2014-15.

Źródło: Program konwergencji Aktualizacja 2016, w: Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2016-2019, Warszawa, kwiecień 2016 r., str. 33, tab. 3

WPFP w części dotyczącej programu konwergencji określa także wstępną prognozę podstawowych wielkości makroekonomicznych wraz z założeniami stanowiącymi podstawę jej opracowania, jednakże podstawowe wielkości makroekonomiczne oraz założenia projektu budżetu na rok następny opracowywane są w odrębnym trybie i terminach, wynikających z ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. o Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego<sup>7</sup> – dalej URDS, czy ustawy z dnia 23 grudnia 1999 r. o kształtowaniu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej oraz o zmianie niektórych ustaw<sup>8</sup> – dalej UKWwPSB.

## Ustawa budżetowa i budżet państwa

Podstawę gospodarki finansowej państwa w danym roku budżetowym stanowi ustawa budżetowa, która składa się z budżetu państwa, załączników oraz postanowień, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynika bezpośrednio z UFP lub innych ustaw (art. 109 ust. 1 i 2 UFP).

Budżet państwa określa (1) łączną kwotę prognozowanych podatkowych i niepodatkowych dochodów budżetu państwa, (2) łączną kwotę planowanych wydatków budżetu państwa, oraz, wynikające z SRW: (3) planowaną kwotę wydatków oraz (4) planowany limit wydatków, a także (5) kwotę planowanego deficytu budżetu państwa wraz ze źródłami jego pokrycia, (6) łączną kwotę prognozowanych dochodów budżetu środków europejskich, (7) łączną kwotę planowanych wydatków budżetu środków europejskich, (8) wynik budżetu środków europejskich, (9) łączną kwotę planowanych przychodów budżetu państwa, (10) łączną kwotę planowanych rozchodów budżetu państwa, (11) planowane saldo przychodów

<sup>7</sup> Dz. U. poz. 1240

<sup>8</sup> Dz. U. z 2015 r. poz. 2030, z późn. zm.

i rozchodów budżetu państwa oraz (12) limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych (art. 110 UFP).

W załącznikach do ustawy budżetowej, wymienionych w art. 122 UFP, zamieszcza się natomiast w szczególności plany finansowe jednostek sektora finansów publicznych, które nie stanowią części budżetu państwa, tj.: agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w 9 pkt 14 UFP.

Kształt oraz zakres ustawy budżetowej stanowią konsekwencję m.in. sposobu określenia sektora finansów publicznych, form organizacyjno-prawnych tego sektora oraz decyzji ustawodawcy co do zakresu finansowania pozabudżetowego. Duża różnorodność form organizacyjno-prawnych oraz adresowanych do nich odrębnych regulacji (np. w zakresie gospodarki finansowej czy sprawozdawczości) ogranicza możliwości efektywnego oddziaływania i kontroli całokształtu wydatków przeznaczonych na finansowanie poszczególnych zadań publicznych.

### **Tryb opracowywania i uchwalania budżetu państwa oraz WPPF**

**UFP nie wprowadza sztywnego trybu, terminów i sposobu opracowywania projektu ustawy budżetowej, ani też nie określa wyraźnie relacji pomiędzy poszczególnymi etapami tego procesu.** Przepisy UFP nie mają również charakteru zupełnego, bowiem istotne terminy oraz etapy procesu budżetowego zdeterminowane są przepisami odrębnymi, w tym np. przepisami URDS<sup>9</sup> czy UKWwPSB. Ustawy te określają tryb i terminy przekazywania Radzie Dialogu Społecznego, w celu zajęcia stanowiska:

- wstępnej prognozy wielkości makroekonomicznych stanowiących podstawę do prac nad projektem ustawy budżetowej na rok następny (do 10 maja),
- założeń projektu budżetu państwa na rok następny (do 15 czerwca),
- propozycji średniorocznych wskaźników wzrostu wynagrodzeń w państwowej sferze budżetowej na rok następny (do 15 czerwca); w przypadku uzgodnienia przez Radę Dialogu Społecznego uchwały określającej wysokość średniorocznych wskaźników wzrostu wynagrodzeń, Rada Ministrów jest zobowiązana do uwzględnienia w projekcie ustawy budżetowej kwot wydatków na wynagrodzenia, zapewniających osiągnięcie uzgodnionej przez Radę wysokości wskaźników<sup>10</sup>,
- projektu ustawy budżetowej na rok następny wraz z uzasadnieniem (30 dni<sup>11</sup> przed przedstawieniem projektu ustawy budżetowej Sejmowi, tj. najpóźniej do 31 sierpnia).

---

<sup>9</sup> Wcześniej – zgodnie z przepisami ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych i wojewódzkich komisjach dialogu społecznego.

<sup>10</sup> Biorąc pod uwagę fakt, że wydatki na wynagrodzenia w państwowej sferze budżetowej stanowią ponad 8% łącznych wydatków budżetu państwa, uchwalenie przez Radę Dialogu Społecznego wskaźników przewyższających propozycje przedstawione przez Radę Ministrów, skutkujących zwiększeniem wydatków na ten cel, będzie mieć wpływ na pozostałe wydatki określonym limitem SRW; w pierwszej kolejności skutkami takiego zwiększenia mogą być dotknięte wydatki tzw. elastyczne, stanowiące ok. 25-30% łącznych wydatków budżetu państwa.

<sup>11</sup> Termin 20 dni miał zastosowanie do projektu ustawy budżetowej na rok 2016.

Uwzględniając powyższe ramy czasowe, Minister Finansów określa przebieg procesu planowania budżetowego na rok następny (n), w tym sposób, tryb i terminy opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej oraz WFPF, **rozporządzeniem wydawanym na podstawie art. 138 ust. 6 UFP (tzw. notą budżetową)**. Rozwiązanie to daje Ministrowi Finansów, dla którego UFP zastrzega szczególną rolę w procesie budżetowym, stosunkowo dużą elastyczność w zakresie kształtowania sposobu i harmonogramu prac nad budżetem. Z punktu widzenia dysponentów wiąże się to w praktyce z niepewnością co do terminów i etapów corocznego procesu budżetowego i w efekcie niekorzystnie oddziałuje na jego przejrzystość.

Prawne ujęcie WFPF pozwala stwierdzić, że jest to przede wszystkim instrument realizacji celów fiskalnych rządu, na ustalenie których szczególny wpływ ma Minister Finansów. W obecnym kształcie **WFPF nie stanowi natomiast dokumentu, który określałby ramy polityki budżetowej państwa i strukturyzował negocjacje budżetowe z poszczególnymi dysponentami w ramach planowania rocznego w latach objętych WFPF, lub przynajmniej w roku n+1**. Wprowadzeniu w 2010 r. instytucji WFPF, a także reformie tego instrumentu w 2013 r., nie towarzyszyły bowiem komplementarne zmiany w odniesieniu do sposobu opracowywania projektu ustawy budżetowej, a w szczególności wprowadzenie wieloletniego planowania budżetowego.

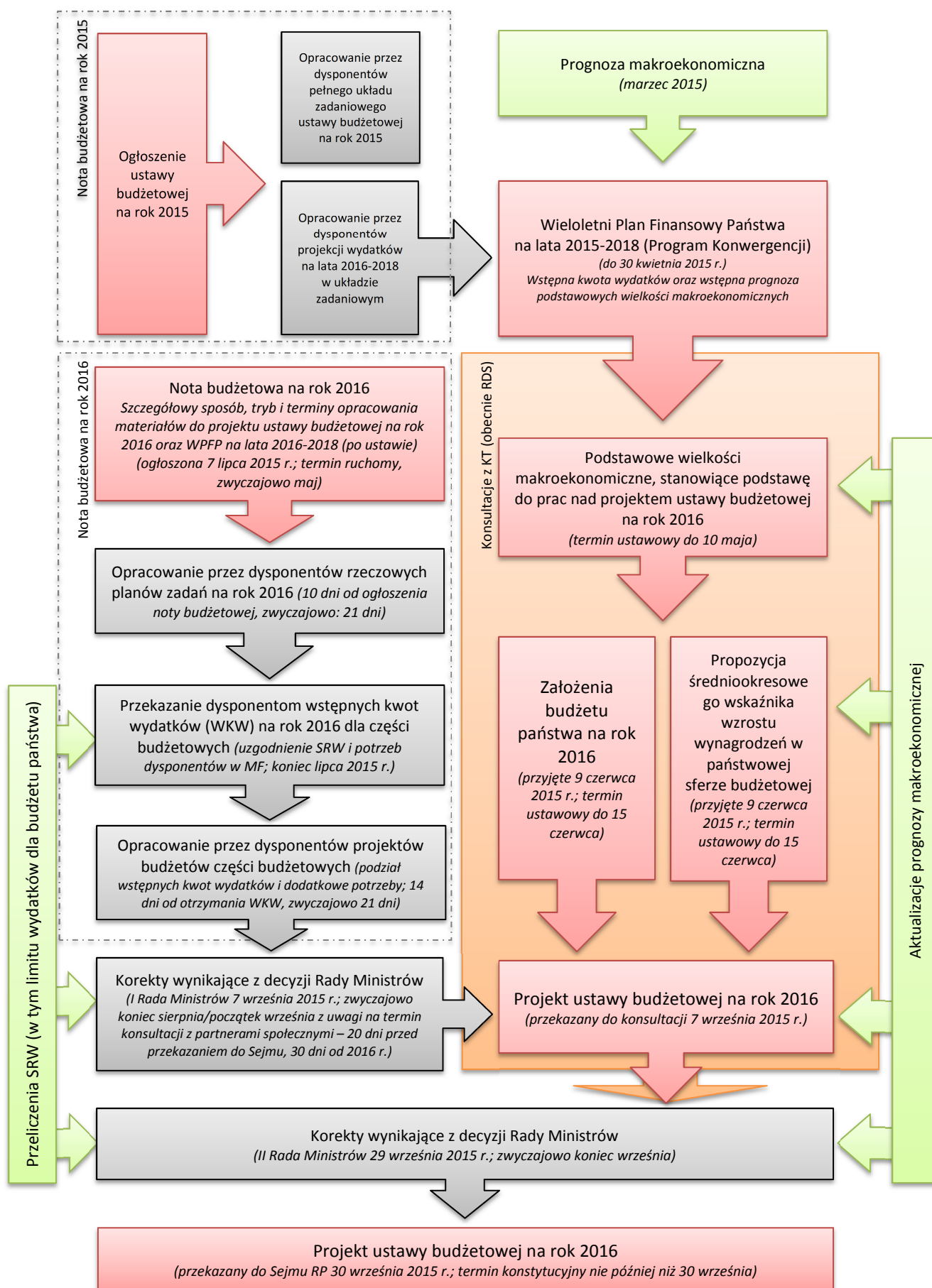
Problemy z możliwością wykorzystania WFPF na potrzeby rocznych budżetów związane są również z innymi cechami tego dokumentu. Zgodnie z art. 104 ust. 1 pkt 2 UFP WFPF powinien określać cele wraz z miernikami stopnia ich realizacji, w układzie obejmującym główne funkcje państwa. Jest więc on sporządzany w układzie zadaniowym, co oznacza, że **nie posiada wymiaru odpowiadającego tradycyjnej klasyfikacji budżetowej, w której sporządzane są coroczne ustawy budżetowe**<sup>12</sup>.

Przebieg procesu opracowywania projektu ustawy budżetowej, na przykładzie projektu budżetu na rok 2016, ilustruje rysunek 3.

---

<sup>12</sup> Z punktu widzenia procesu budżetowego, WFPF w obecnym kształcie określa zbyt duże agregaty, za którymi nie stoją bardziej szczegółowe projekcje wydatków, uwzględniające oddolnie definiowane przez dysponentów potrzeby, by móc stanowić podstawę opracowania projektu ustawy budżetowej. W poprzednim kształcie (sprzed roku 2013), kiedy w WFPF prezentowano bardziej szczegółową projekcję wydatków (w układzie funkcji układu zadaniowego), WFPF również nie mógł stanowić podstawy opracowania projektu ustawy budżetowej, ze względu na ww. dwoistość klasyfikacji.

**Rysunek 3. Przebieg procesu opracowania projektu ustawy budżetowej na rok 2016**



W ramach pierwszego etapu prac nad projektem ustawy budżetowej dysponenti opracowują tzw. rzeczowe plany zadań, które powinny stanowić podstawę do określenia przez Ministra Finansów wstępnych kwot wydatków w poszczególnych częściach budżetowych, przekazywanych dysponentom w tzw. pismach limitowych. W praktyce, w ostatnich latach, m.in. ze względu na napięte terminy prac nad projektem ustawy budżetowej plany te w ograniczonym stopniu spełniały swoją funkcję, a wielkość wynikających z nich wydatków przekładała się jedynie pośrednio na wysokość tzw. wstępnych kwot wydatków, określanych przez Ministra Finansów.

Po otrzymaniu od Ministra Finansów pism limitowych dysponenti sporządzają projekty planów dochodów i wydatków swoich części budżetowych. Opracowując plany rzeczowe oraz projekty planów dochodów i wydatków (w ramach przekazanego limitu wydatków) dysponenti mają obowiązek uwzględnić założenia przyjęte w obowiązującym WFPF oraz wytyczne określone w nocie i pismach limitowych. Dysponenti przedkładają również projekty planowanych wydatków w układzie zadaniowym. Materiały do projektu ustawy budżetowej sporządzają również jednostki sektora finansów publicznych, o których mowa w art. 9 pkt 5-7 i państwowe osoby prawne, o których mowa w art. 9 pkt 14 UFP.

Projekt ustawy budżetowej Minister Finansów przedstawia Radzie Ministrów wraz z uzasadnieniem. Projekt przedkładany jest następnie Radzie Dialogu Społecznego w celu zajęcia stanowiska przez strony pracodawców i pracowników. Ostateczny projekt ustawy budżetowej, wraz z uzasadnieniem oraz zatwierdzoną przez Radę Ministrów *strategią zarządzania długiem Skarbu Państwa oraz oddziaływania na państwowy dług publiczny*, przedkładany jest Sejmowi nie później niż 30 września.

Nota budżetowa odnosi się również do sporządzania WFPF, ponieważ UFP nie określa procedury sporządzania WFPF, ograniczając się jedynie do stwierdzenia, że Minister Finansów przedstawia Radzie Ministrów projekt tego planu. Zgodnie z notą budżetową, w terminie 21 dni od dnia ogłoszenia ustawy budżetowej (na dany rok) dysponenti przedkładają Ministrowi Finansów materiały niezbędne do sporządzenia WFPF. Materiały te przekazywane są w układzie zadaniowym. W przypadku wydatków na rok, którego dotyczy uchwalona ustawa budżetowa, doprowadza się do ich zgodności z wartościami przyjętymi w tej ustawie, prezentując je w pełnej szczegółowości układu zadaniowego. W tym zakresie materiały te stanowią swoisty układ wykonawczy ustawy budżetowej w układzie zadaniowym i podstawę wykonania i sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym w roku objętym ustawą budżetową. W przypadku wydatków na kolejne trzy lata dysponenti opracowują ich prognozę w szczegółowości zadań budżetowych oraz działów i rozdziałów tradycyjnej klasyfikacji budżetowej. Prognoza opracowywana jest na podstawie prognoz wskaźników makroekonomicznych zawartych w „Wytycznych dotyczących stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw”, publikowanych przez Ministra Finansów na podstawie art. 50a UFP.

## **Analiza spójności Wieloletniego Planu Finansowego Państwa i ustawy budżetowej oraz trybu ich przygotowywania**

Opis przebiegu przygotowywania projektu ustawy budżetowej i WFPF pokazuje, że pomimo wprowadzenia WFPF i SRW, **ustawa o finansach publicznych oraz** wydawane na jej

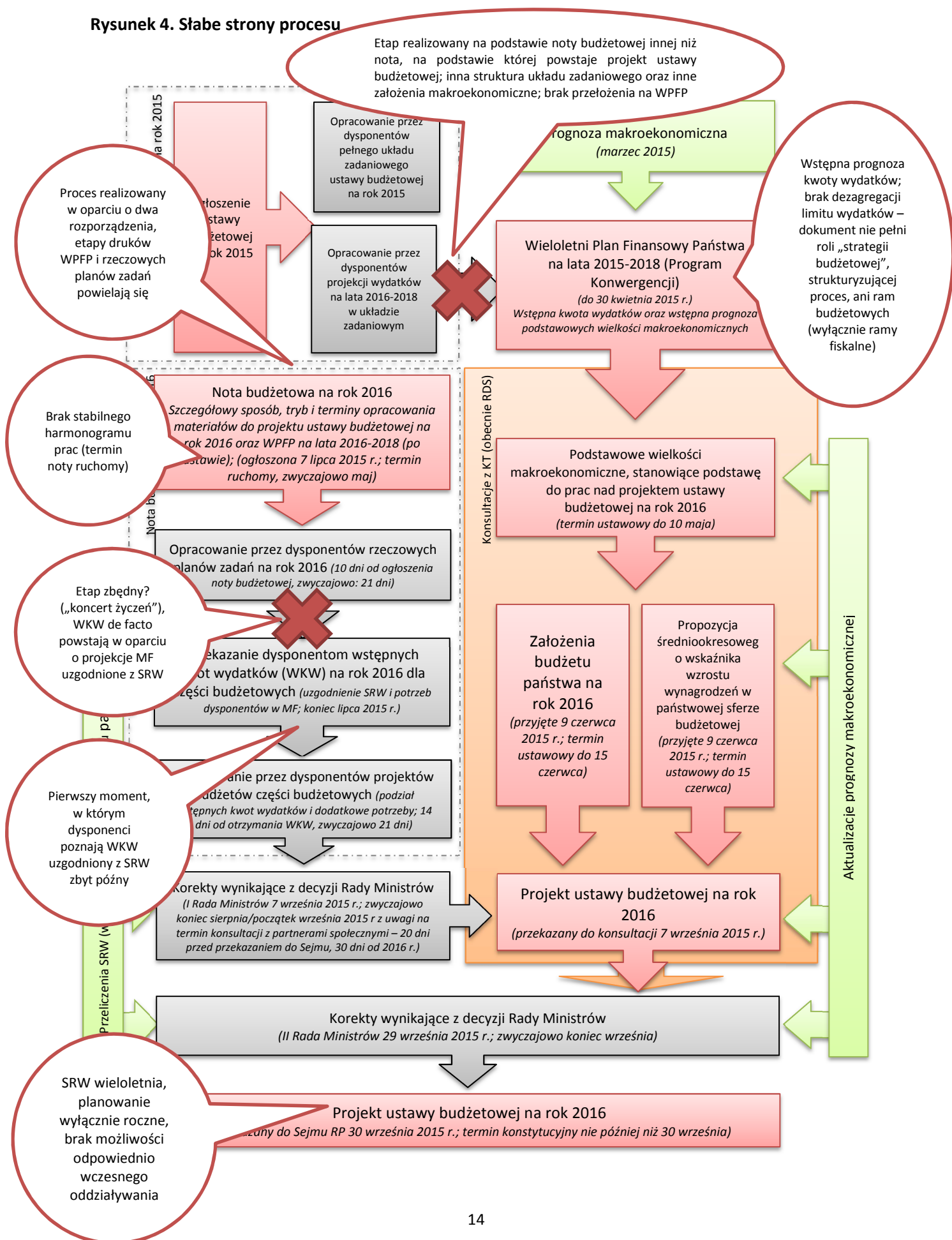
podstawie **rozporządzenia w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej powielają utrwalone wcześniej mechanizmy rocznego planowania budżetowego.**

Nota budżetowa wydawana jest co roku i znajduje zastosowanie wyłącznie do opracowania projektu ustawy budżetowej na rok następny (rok n), a następnie (dopiero po uchwaleniu ustawy budżetowej na rok n) – do opracowania WPFP, dla którego pierwszym rokiem jest rok n. Oznacza to, że materiały niezbędne do sporządzenia WPFP opracowywane są przez dysponentów zgodnie z wytycznymi zamieszczonymi w notcie budżetowej, na podstawie której sporządzony został projekt ustawy budżetowej dotyczącej pierwszego roku, na który sporządzany jest WPFP. Natomiast projekt ustawy budżetowej, dla której podstawą ma być WPFP, sporządzany jest w oparciu o nową notę budżetową, na rok n+1. Przykładowo, w przypadku projektu ustawy budżetowej na rok 2015 oraz WPFP na lata 2014-2017, który powinien stanowić podstawę przygotowania tego projektu, WPFP został sporządzony w oparciu o notę budżetową na rok 2014, natomiast projekt ustawy budżetowej w oparciu o notę budżetową na rok 2015. Oznacza to de facto, że WPFP, który ma stanowić podstawę opracowania projektu ustawy budżetowej na rok kolejny, w rzeczywistości – w odniesieniu do przedkładanych przez dysponentów prognoz wydatków – zamyka proces planowania rocznego.

Roczny charakter noty budżetowej umożliwia co prawda elastyczne kształtowanie procesu opracowywania projektu ustawy budżetowej, ale jednocześnie skutkuje **brakiem stabilności tego procesu, szczególnie z punktu widzenia dysponentów środków budżetu państwa.** Dotyczy to zwłaszcza rzeczowych planów zadań, na podstawie których opracowywane są wstępne kwoty wydatków. Zjawisko to szczególnie widoczne było w latach 2013-2015, w których rozporządzenie (nota budżetowa) wydawane było coraz później (13 czerwca 2013 r., 17 czerwca 2014 r., 7 lipca 2015 r.) w stosunku do zwyczajowo stosowanego w przeszłości terminu majowego. Skutkowało to m.in. skracaniem terminów opracowania i przedłożenia Ministrowi Finansów materiałów planistycznych na poszczególnych etapach procesu. Z kolei w 2011 r. nota budżetowa na rok 2012 została wydana już 12 marca, tj. niemal na miesiąc przed uchwaleniem przez Radę Ministrów WPFP, co w praktyce oznaczało, że w terminie opracowania formularzy rzeczowych planów zadań na potrzeby projektu ustawy budżetowej na rok 2012 (do 31 marca 2011 r.) nie były jeszcze znane ustalenia WPFP.

Na rysunku 4, na przykładzie procesu opracowywania projektu ustawy budżetowej na rok 2016, pokazane zostały słabe strony tego procesu.

**Rysunek 4. Słabe strony procesu**



Zbierane obecnie w ramach prac nad WFPF dane jedynie w ograniczonym zakresie można wykorzystać na potrzeby, czy to samego WFPF, czy projektu ustawy budżetowej. Wynika to z faktu, że materiały planistyczne do WFPF co do zasady stanowią prognozę wydatków opracowywaną przez dysponentów:

- w oparciu o szacunkowe wytyczne i prognozy makroekonomiczne, poprzez odesłanie do „Wytycznych dotyczących stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą oszacowania skutków finansowych projektowanych ustaw”, które mogą odbiegać od wskaźników przyjmowanych ostatecznie na potrzeby opracowania projektu ustawy budżetowej na kolejne lata objęte WFPF,
- w układzie zadaniowym obowiązującym w pierwszym roku WFPF, podczas gdy projekt ustawy budżetowej opracowywany jest w układzie określonym na rok kolejny; na pełną analizę nie pozwala również poszerzenie układu zadaniowego o działy i rozdziały klasyfikacji budżetowej, gdyż w drukach nie rozróżnia się istniejących wydatków (bazy wydatkowej) i nowych kategorii lub pozycji wydatkowych (np. inwestycji), co praktycznie uniemożliwia ich szczegółową analizę w Ministerstwie Finansów,
- w niepełnym ujęciu, gdyż pomija się np. środki ujmowane w rezerwach celowych budżetu państwa.

Obecne rozwiązania prowadzą do **powielenia w krótkim czasie co najmniej niektórych etapów występujących w ramach procedury sporządzania WFPF oraz opracowania projektu ustawy budżetowej**. Etap sporządzania przez dysponentów materiałów niezbędnych do sporządzenia WFPF (druków WFPF) stanowi odpowiednik etapu opracowywania rzeczowych planów zadań w ramach planowania rocznego (ich zakres jest jednak węższy niż zakres druków WFPF, które obejmują całość wydatków).

Obecna strukturyzacja procesu planowania rocznego, **w związku z koniecznością uzgodnienia w Ministerstwie Finansów odgórnie określonego limitu wynikającego z SRW i oddolnie definiowanych przez dysponentów potrzeb**, prowadzi do **koncentracji kluczowych i trudnych decyzji o alokacji środków publicznych w stosunkowo krótkim okresie**, jaki następuje po przedłożeniu Ministrowi Finansów rzeczowych planów zadań przez dysponentów, przed przekazaniem dysponentom wstępnych limitów wydatków. Oznacza to, że proces planowania rocznego nadal ma charakter oddolny, gdyż **brakuje w nim kierunkowych założeń dotyczących dezagregacji kwoty i limitu wydatków, określonych SRW, na poszczególne kategorie (tytuły) wydatków, które strukturyzowałyby późniejsze prace planistyczne oraz dyskusję pomiędzy Ministerstwem Finansów a dysponentami środków publicznych**, a także konsultacje z partnerami społecznymi. Funkcji tej nie pełni WFPF, gdyż w części dotyczącej programu konwergencji określa on wyłącznie wstępne wielkości kluczowych agregatów fiskalnych, które mogą ulegać zmianom w przypadku zmian wskaźników makroekonomicznych. WFPF nie podlega też konsultacjom społecznym pomimo, że determinuje główne cele polityki społecznej i gospodarczej, a także planowane działania w obszarze dochodów i wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych. Funkcji tej nie pełnią również założenia do projektu ustawy budżetowej w obecnym kształcie,

które – zgodnie z przepisem art. 138 pkt 1 UFP – mają uwzględniać ustalenia i kierunki działań zawarte w WPPF.

Jednocześnie brak odpowiednio wczesnych **założeń dotyczących dezagregacji kwoty i limitu wydatków SRW na poszczególne kategorie (tytuły wydatków) i dysponentów**, które strukturyzowałyby późniejsze prace planistyczne oraz dyskusję pomiędzy Ministrem Finansów a dysponentami środków publicznych, utrwala oddolny charakter procesu planowania. Zasady planowania, określone notą budżetową, **sankcjonują przyrostowy charakter budżetowania, dla którego podstawowym punktem odniesienia jest każdorazowo dotychczasowy poziom alokacji** (tj. poziom alokacji w roku n-1), **a nie poziom wydatków wynikający z projekcji wydatków na rok n**, odzwierciedlającej **podstawowy scenariusz wydatkowy** (tj. poziom tzw. bazy wydatkowej lub inaczej wydatków kontynuowanych, wynikający z realizacji aktualnych polityk publicznych przy założeniu ich niezmienności, *no-policy-change*). W połączeniu z brakiem wymiaru wieloletniego w procesie budżetowym, który wspierałby efektywną koordynację wydatków i elastyczne kształtowanie ich struktury w czasie i pomiędzy dysponentami, **zasady te skutkują dodatkowo usztywnieniem struktury wydatków zarówno na poziomie całego budżetu, jak i w ramach poszczególnych części budżetowych**. Zjawisko to utrudnia zarządzanie przestrzenią fiskalną, w tym odpowiednio wczesne wprowadzanie działań dostosowawczych, umożliwiających kształtowanie pożądanego poziomu i/lub struktury wydatków publicznych, zgodnie z priorytetami Rady Ministrów.

**Wieloletni Plan Finansowy Państwa w obecnym kształcie nie stanowi więc dokumentu, który określałby ramy polityki budżetowej państwa i strukturyzował proces negocjacji budżetowych, tj. podziału kwoty wydatków i limitu wydatków, wynikających ze stabilizującej reguły wydatkowej, w ramach rocznego planowania budżetowego.**

## **Podział budżetu państwa**

W ustawie budżetowej stosowany jest podział budżetu państwa na części budżetowe<sup>13</sup>, które odpowiadają organom władzy publicznej, kontroli państwowej, sądom, trybunałom i innym organom, których projekty budżetu włączane są przez Ministra Finansów do projektu ustawy budżetowej, oraz administracji rządowej (art. 114 ust. 1 UFP). Odrębne części budżetowe tworzy się dla poszczególnych działów administracji rządowej oraz dla urzędów nadzorowanych przez Prezesa Rady Ministrów (art. 114 ust. 1 in fine UFP), a także – w uzasadnionych przypadkach, na wniosek właściwego ministra – dla urzędów centralnych nadzorowanych przez ministra, państwowych jednostek organizacyjnych, które nie są organami władzy lub administracji rządowej, oraz zadań ogólnych, jeżeli wyodrębnienie części jest uzasadnione koniecznością zapewnienia bieżącej kontroli dochodów lub wydatków (art. 114 ust. 3 UFP). Wprost z ustawy (art. 114 ust. 2 UFP) wynika obowiązek utworzenia odrębnych części budżetowych, w których ujmuje się: subwencje ogólne dla JST, rezerwę ogólną, rezerwy celowe, obsługę długu SP, środki własne UE, przychody i rozchody związane z finansowaniem potrzeb pożyczkowych budżetu państwa, a także niektóre dochody (np. środki europejskie po ich przekazaniu na rachunek dochodów budżetu państwa).

---

<sup>13</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów (Dz. U. z 2014 r. poz. 413, z późn. zm.)

UFP oraz akty wykonawcze do ustawy najważniejsze **obowiązki** w zakresie planowania, wykonywania, kontroli i nadzoru oraz sprawozdawczości nakładają na **dysponentów części budżetowych**, którymi zgodnie z art. 2 pkt 8 UFP są kierownicy jednostek oraz organy, których projekty budżetów są włączane do projektu ustawy budżetowej, właściwi ministrowie, kierownicy urzędów centralnych, wojewodowie oraz kierownicy niektórych państwowych jednostek organizacyjnych, którym powierzono dysponowanie częścią budżetową. Dysponenci części budżetowych opracowują i przekazują Ministrowi Finansów materiały planistyczne i sprawozdawcze, dokonują przeniesień w trakcie roku budżetowego, a także sprawują nadzór i kontrolę nad gospodarką finansową podległych jednostek organizacyjnych.

Podział budżetu państwa na części budżetowe stanowi jedną z konstytutywnych cech systemu budżetowego i rodzi zasadnicze konsekwencje dla sposobu realizacji poszczególnych etapów procesu budżetowego oraz dla sposobu i możliwości racjonalnego podziału limitu wydatków na finansowanie poszczególnych obszarów działalności państwa. Wraz z zasadami wykonywania budżetu państwa<sup>14</sup> podział ten służy określeniu właściwości, uprawnień i obowiązków podmiotów (dysponentów części budżetowych oraz dysponentów niższego stopnia) w zakresie gospodarowania środkami publicznymi, w tym bieżącej kontroli dochodów i wydatków.

Uwzględniający powyższe założenia systemowe **obecny podział budżetu państwa na części budżetowe należy uznać za nieoptymalny z punktu widzenia możliwości oddziaływania przez ministrów właściwych do spraw poszczególnych działów administracji rządowej na poziom i strukturę całości wydatków ponoszonych na realizację zadań publicznych leżących w obszarach ich właściwości. Właściwość tę należy bowiem postrzegać przez pryzmat odpowiedzialności, jaką ponoszą ministrowie kierujący działami administracji rządowej, a nie przez zakres zadań, jakie są finansowane z części budżetowych, których są dysponentami.** Obecny podział budżetu państwa wydatnie ogranicza zatem możliwości zapewnienia skutecznej koordynacji polityki Rady Ministrów przez poszczególnych ministrów, w zakresie działów administracji rządowej, którymi kierują.

Stan ten wynika nie tylko ze stosunkowo dużej liczby części budżetowych – obecnie wyróżnia się 160 części budżetowych. **W zakresie administracji rządowej podział na części budżetowe, pomimo wytycznych zawartych w UFP, nie odzwierciedla również w pełni struktury działów administracji rządowej.** Z jednej strony stosunkowo liczne są odstępstwa, polegające np. na tworzeniu części budżetowych dla urzędów centralnych nadzorowanych przez ministrów. Z drugiej strony wyodrębnione zostały części budżetowe wojewodów, w których ujmowane są niejednokrotnie znaczące wydatki (np. w zakresie pomocy społecznej czy wsparcia rodzin). **W konsekwencji prowadzić to może do niedofinansowania lub utrwalania różnic w poziomie finansowania niektórych obszarów działalności państwa.** Dotyczy to zwłaszcza zadań publicznych, za których realizację odpowiedzialni są dysponenci części budżetowych, którzy nie uczestniczą w fazie decyzyjnej procesu planowania budżetowego (np. wojewodowie lub kierownicy urzędów centralnych nadzorowanych przez ministrów). Jednocześnie, ministrowie posiadają ograniczony wpływ na poziom i – przede wszystkim – sposób wydatkowania całości środków na realizację zadań publicznych

---

<sup>14</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa (Dz. U. z 2016 r. poz. 69)

mieszczących się w ich zakresach właściwości, o ile środki te są ujmowane w częściach budżetowych, których dysponentami nie są ci ministrowie.

Jednocześnie, w przypadku ministrów, którzy kierują więcej niż jednym działem administracji rządowej, zasada, zgodnie z którą dla każdego działu administracji rządowej tworzy się część budżetową<sup>15</sup>, oznacza, że dysponenci ci planują, ewidencjonują i sprawozdają o wydatkach odrębnie dla każdej części, a więc podwójnie, potrójnie lub – w skrajnych wypadkach poczwórnie<sup>16</sup>. Prowadzi to często do sztucznego przypisywania wydatków związanych z szeroko rozumianą obsługą ministra, będącego dysponentem więcej niż jednej części budżetu państwa, a także niektórych jednostek podległych, do wybranej części budżetowej (części budżetowych), co pozwala na optymalizację (zmniejszenie) nakładów związanych z planowaniem, wykonywaniem i sprawozdawczością, w związku z koniecznością dzielenia tych wydatków pomiędzy poszczególne części budżetowe, przenoszenia ich w trakcie roku itp. W konsekwencji powyższego, w przypadku dokonywania zmian w strukturze ministerstw, polegających na tworzeniu nowych jednostek, z reguły konieczne jest zwiększanie łącznych wydatków na funkcjonowanie ministerstw w związku z potrzebą zasilenia budżetu nowego ministerstwa.

### Wykonywanie ustawy budżetowej

Organem, który kieruje wykonywaniem budżetu państwa, jest Rada Ministrów (art. 159 UFP). W świetle przepisów UFP kierownicza rola Rady Ministrów w zakresie wykonywania budżetu państwa w warunkach stabilności finansowej państwa wydaje się jednak ograniczona (por. ramka). Kluczową rolę w toku wykonywania ustawy budżetowej i budżetu państwa odgrywa natomiast Minister Finansów oraz, jak wspomniano wyżej, dysponenci części budżetowych, wykonujący zadania w tym zakresie przy pomocy dysponentów niższego stopnia.

Dla efektywności procesu budżetowego oraz elastyczności zarządzania wydatkami publicznymi najbardziej istotne są **zasady dokonywania przeniesień wydatków**, które uregulowane zostały bezpośrednio w przepisach UFP. Dysponenci części budżetowych mogą dokonywać przeniesień wydatków pomiędzy rozdziałami i paragrafami klasyfikacji wydatków w ramach danej części i działu budżetu państwa. Mogą również upoważniać kierowników podległych jednostek do dokonywania przeniesień w obrębie jednego rozdziału. Niektóre rodzaje przeniesień wymagają uprzedniej zgody bądź ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego (przeniesienia polegające na zmniejszeniu lub zwiększeniu wydatków przeznaczonych na realizację programów finansowanych z udziałem środków europejskich i niektórych inwestycji) bądź Ministra Finansów (przeniesienia polegające na zmniejszeniu lub zwiększeniu wydatków majątkowych jednorazowo o kwotę powyżej 100 tys. zł, a także każde

---

<sup>15</sup> Zasada ta – w związku z art. 4 ust. 4 ustawy o działach administracji rządowej – nie dotyczy Ministra Finansów (ministra właściwego do spraw działów: budżet, finanse publiczne oraz instytucje finansowe). Do niedawna nie dotyczyła ona również Ministra Spraw Zagranicznych (jako ministra właściwego do spraw działów: sprawy zagraniczne oraz członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej).

<sup>16</sup> W praktyce, w ministerstwach, w których minister będący dysponentem kilku części budżetu państwa, wydatki np. na delegacje służbowe pracowników czy remonty pomieszczeń, muszą być planowane, ewidencjonowane, księgowane i sprawozdawane odrębnie dla każdej z tych części, pomimo, że dotyczą pracowników wykonujących pracę na rzecz tego samego pracodawcy i zajmujących pomieszczenia w tym samym budynku biurowym, często w ramach tej samej komórki organizacyjnej.

przeniesienie wydatków na inwestycje budowlane). Ministrowie będący dysponentami więcej niż jednej części budżetowej mogą również dokonywać przeniesień wydatków między częściami w ramach jednego działu i rozdziału budżetu państwa, informując o tym Radę Ministrów. Przeniesienia wydatków co do zasady nie mogą zwiększać planowanych wydatków na uposażenia i wynagrodzenia ze stosunku pracy. W sytuacji wprowadzenia stanu nadzwyczajnego możliwe są również – w drodze rozporządzenia Rady Ministrów – przeniesienia wydatków pomiędzy częściami i działami. Odrębne procedury regulują natomiast przeniesienia w ramach budżetu środków europejskich.

Teoretycznie zasady dokonywania przeniesień w trakcie roku budżetowego dają obecnie wystarczający poziom elastyczności gospodarowania wydatkami w ramach poszczególnych części budżetowych (lub części budżetowych, których dysponentem jest jeden minister). Ograniczenia w tym zakresie wynikają z **braku możliwości przenoszenia środków pomiędzy częściami budżetowymi różnych dysponentów (np. wojewodów) oraz (w odniesieniu do środków niewykorzystanych) pomiędzy latami budżetowymi**. Z jednej strony skutkuje to tendencją do tworzenia nadmiernej liczby rezerw celowych, których podziału dokonuje Minister Finansów działając w porozumieniu z właściwymi ministrami lub innymi dysponentami części budżetowych. Zachęca to również do „ręcznego” sterowania rezerwami celowymi, które stanowią swoisty mechanizm zarządzania płynnością budżetu. W konsekwencji dysponenti części budżetowych w wielu przypadkach nie posiadają pewności, że faktycznie otrzymają i w jakiej wysokości środki na realizację określonych zadań publicznych.

Z drugiej strony, ograniczenia dotyczące przenoszenia wydatków negatywnie wpływają na zachęty do oszczędnego gospodarowania środkami. W związku z zasadą roczności budżetu niewykorzystane w danym roku środki budżetowe przepadają – odstępstwo od tej zasady stanowią tzw. wydatki niewygasające, których plan może w drodze rozporządzenia określić Rada Ministrów (możliwość ich wydatkowania jest jednak ograniczona w czasie – do 31 marca następnego roku budżetowego). Jednocześnie, ze względu na brak planowania wieloletniego i historyczną w dużej mierze metodę budżetowania, niewykorzystanie środków prowadzi najczęściej do zmniejszenia alokacji w latach kolejnych. Skutkuje to m.in. tzw. „grudniową gorączką”, tj. dążeniem do pełnego wydatkowania niewykorzystanych środków, nawet jeżeli nie wynika to z bieżących potrzeb.

#### **Ramka 1. Kierownicza rola Rady Ministrów w wykonywaniu ustawy budżetowej**

W warunkach stabilności finansowej oraz normalnego funkcjonowania państwa rola i zadania Rady Ministrów w toku wykonywania ustawy budżetowej są ograniczone. Rada Ministrów może co prawda – w celu rzetelnego i gospodarnego wykonania budżetu państwa – określić, w drodze rozporządzenia, organy administracji rządowej uprawnione do dokonywania określonych rodzajów wydatków oraz wytyczne w tym zakresie (art. 160 UFP), jednak do chwili obecnej nie skorzystała z tego uprawnienia. Podstawowe uprawnienia Rady Ministrów polegają natomiast na możliwości uchylania niektórych decyzji ministrów (np. ministra będącego dysponentem więcej niż jednej części budżetowej, który dokonał przeniesień pomiędzy tymi częściami) lub Ministra Finansów (np. decyzji o blokowaniu wydatków).

Zasadniczą rolę Rada Ministrów odgrywa dopiero w sytuacjach nadzwyczajnych lub konieczności dopuszczenia odstępstwa od zasady roczności budżetu, która stanowi obecnie jedną z podstawowych zasad budżetowych.

W przypadku zagrożenia realizacji ustawy budżetowej Rada Ministrów może, po zasięgnięciu opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu – dokonać blokowania planowanych wydatków budżetu państwa. Z kolei

w przypadku wprowadzenia stanu nadzwyczajnego na terytorium państwa lub jego części Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, dokonać przeniesień planowanych wydatków budżetowych między częściami i działami budżetu państwa w celu realizacji zadań wynikających z przepisów dotyczących wprowadzenia takiego stanu. Wreszcie, Rada Ministrów może również, w drodze rozporządzenia wydanego po uzyskaniu opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu, określić wykaz oraz plan wydatków, które nie wygasają wraz z końcem roku budżetowego.

Zasadniczo, rola i zadania Rady Ministrów w toku wykonania ustawy budżetowej wydają się dobrze zdefiniowane. Wykonywanie ustawy budżetowej ma bowiem charakter w dużej mierze techniczny i nie powinno (z wyjątkami dotyczącymi sytuacji nadzwyczajnych), angażować bezpośrednio Rady Ministrów, której funkcja powinna polegać w głównej mierze na określaniu priorytetów i kierunków wydatkowania środków publicznych. Zasadniczą rolę Rada Ministrów powinna odgrywać wcześniej, tj. na etapie planowania budżetu. W obecnym kształcie procesu budżetowego jest to jednak utrudnione, gdyż – jak wskazano w rozdziałach poświęconych WPPF, ustawie budżetowej oraz trybowi ich opracowywania i uchwalania, brak jest dokumentu, który określałby ramy procesu budżetowego (w tym ramy średniookresowe), wskazując priorytety wydatkowe, indykatywny sposób dezagregacji kwoty wydatków i limitu wydatków uwzględniający te priorytety itp. Obecnie udział Rady Ministrów w procesie budżetowym ma miejsce w dużej mierze dopiero pod jego koniec, kiedy konieczne jest podjęcie decyzji co do ewentualnych korekt i przesunięć w projekcie, umożliwiających jego uzgodnienie i przyjęcie w konstytucyjnym terminie.

Drugie zagadnienie, równie istotne z punktu widzenia efektywności wykonywania budżetu państwa jak przeniesienia wydatków, dotyczy **struktury organizacyjnej systemu budżetowego, tj. struktury dysponentów środków budżetu państwa**. Definicję dysponenta środków publicznych oraz sposób i warunki ustanawiania przez dysponentów części budżetowych dysponentów II i III stopnia określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2014 r. w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa, wydane na podstawie art. 198 UFP. Co ciekawe, przepis ten w systematyce UFP zamieszczony jest w rozdziale dotyczącym bankowej obsługi budżetu państwa oraz niektórych jednostek sektora finansów publicznych, co pośrednio **determinuje zadania tych dysponentów, polegające w głównej mierze na przekazywaniu środków publicznych**. Zakres zadań realizowanych przez dysponentów oraz wątpliwości odnoszące się do zasad wykonywania planów finansowych (dysponentów i państwowych jednostek budżetowych) na gruncie obecnych przepisów, stawiają pod znakiem zapytania racjonalność przyjętych rozwiązań organizacyjnych w systemie budżetowym.

Zgodnie z rozporządzeniem, przez dysponentów środków budżetu państwa rozumie się dysponentów części budżetowych i kierowników podległych tym dysponentom państwowych jednostek budżetowych, którzy dokonują wydatków budżetu państwa ujętych w planie finansowym jednostki (lub realizują dochody budżetu państwa). Jednocześnie, dysponent części budżetowej może, w porozumieniu z Ministrem Finansów, ustanawiać dysponentami środków budżetu państwa kierowników państwowych jednostek organizacyjnych niebędących państwowymi jednostkami budżetowymi.

Struktura dysponentów środków budżetu państwa ma charakter trójstopniowy, z tym że stopień drugi nie występuje zawsze (dysponentowi części budżetowych mogą bezpośrednio podlegać dysponentom III stopnia). Co istotne, dysponent części budżetowej oraz dysponent II stopnia może być jednocześnie dysponentem III stopnia w zakresie pobierania dochodów i dokonywania wydatków ujętych w planie finansowym jednostki.

Za kształtowanie struktury dysponentów w danej części budżetowej odpowiada zawsze dysponent części budżetowej, który ustanawia zarówno dysponentów II stopnia i III stopnia

podległych bezpośrednio sobie, jak i dysponentów III stopnia podległych bezpośrednio dysponentowi II stopnia.

Rozporządzenie w sprawie szczegółowego sposobu wykonywania budżetu państwa przypisuje określonym podmiotom (dysponentom) zadania związane głównie z przekazywaniem środków budżetowych. Uruchamianie środków na wydatki budżetowe odbywa się bowiem w drodze przekazywania środków pieniężnych z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa na rachunki bieżące wydatków odpowiednich dysponentów części budżetowych. Dysponenci kolejnych stopni z otrzymanych środków budżetu państwa realizują wydatki objęte ich planem finansowym oraz przekazują środki bezpośrednio sobie podległym dysponentom niższego stopnia. Różnica pomiędzy dysponentami II i III stopnia polega na tym, że dysponent III stopnia może otrzymane środki budżetu państwa przeznaczać wyłącznie na realizację wydatków objętych swoim planem finansowym bez prawa ich dalszego przekazywania. Wyjątki w tym zakresie dotyczą wyłącznie niektórych, wskazanych w UFP, typów dotacji celowych. Dysponent II stopnia może natomiast przekazywać również środki budżetu państwa na dotacje dla jednostek samorządu terytorialnego oraz pozostałe dotacje ujęte w ustawie budżetowej, jeżeli dysponent części budżetowej ujął w jego planie finansowym taki rodzaj wydatku w związku z realizacją dotowanego zadania. W przeciwnym przypadku środki tego typu przekazywane są bezpośrednio przez dysponenta części budżetowej.

Jak wynika z powyższego, zgodnie z rozporządzeniem, dysponent każdego stopnia posiada swój „plan finansowy”. UFP, ani rozporządzenie nie definiuje wprost tego pojęcia. W art. 11 ust. 3 UFP znajduje się jedynie odniesienie do „planu finansowego jednostki budżetowej”, tj. planu dochodów i wydatków, który stanowi podstawę gospodarki finansowej tej jednostki. Plan finansowy (państwowej) jednostki budżetowej nie może być jednak tożsamy z planem finansowym dysponenta, gdyż nie obejmuje on środków przekazanych dysponentom niższych stopni (którymi mogą być inne jednostki budżetowe).

W przypadku, w którym dysponent części budżetowej oraz dysponent II stopnia jest jednocześnie dysponentem III stopnia, powstaje pytanie o relacje pomiędzy planami finansowymi poszczególnych dysponentów a planem finansowym jednostki, zwłaszcza w kontekście niejasnych przepisów art. 44 oraz 162 UFP, które ustanawiają zasady gospodarowania środkami publicznymi oraz zasady gospodarki finansowej. Art. 44 ust. 1 pkt 3 wspomina bowiem o planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych (a więc nie tylko jednostki budżetowej), natomiast art. 162 pkt 3 ponownie odwołuje się do pojęcia „planu finansowego”, nie wskazując jednakże, o jaki plan finansowy chodzi. Nie jest też jasne, czy zakres wydatków ujmowanych w poszczególnych planach finansowych powinien być tożsamy, czy też nie. Z przepisów nie wynika jednoznacznie, czy plan finansowy dysponenta II stopnia powinien stanowić sumę planów finansowych dysponentów III stopnia, oraz czy w planie finansowym dysponenta II stopnia mogą występować pewne typy wydatków, których nie mogą przekazywać dysponenci III stopnia.

Powyższe rozważania prowadzą do konkluzji o braku uzasadnienia dalszego utrzymywania trójstopniowej struktury dysponentów, których głównym zadaniem jest dystrybucja środków publicznych. Przy zastosowaniu odpowiednich rozwiązań w zakresie obsługi bankowej, środki budżetowe mogą być przekazywane bezpośrednio na rachunki jednostek (tj. obecnych dysponentów II lub III stopnia) z pominięciem poszczególnych szczebli obecnych

dysponentów wyższego stopnia. Rozwiązanie takie przyczyniłoby się też potencjalnie do zwiększenia kontroli wydatkowania środków publicznych.

Biorąc pod uwagę, że obecne przepisy nie ustanawiają dysponentów odrębnymi podmiotami, przypisując ich zadania w procesie wykonywania budżetu państwa kierownikom państwowych jednostek budżetowych, zmiany w tym obszarze powinny zmierzać w kierunku uczynienia jednostki organizacyjnej (jednostki budżetowej) podstawowym podmiotem gospodarki budżetowej, posiadającym jednolity plan kont oraz plan finansowy, sporządzającym sprawozdania finansowe i budżetowe. Rozwiązanie takie wymaga redefinicji pojęcia dysponenta środków budżetu państwa oraz planu finansowego.

Powyższe zagadnienie wpisuje się w szerszy kontekst dotyczący form organizacyjno-prawnych sektora finansów publicznych. Wprowadzenie powyższych rozwiązań powinno bowiem zostać poprzedzone analizą celowości utrzymywania obecnej różnorodności form organizacyjno-prawnych sektora i wprowadzeniem jednolitego pojęcia jednostki sektora finansów publicznych, odpowiedzialnej za realizację zadań publicznych i gospodarowanie środkami publicznymi przeznaczonymi te zadania.

### **Nadzór, kontrola i instrumenty wspierające zarządzanie efektywnością**

Ogólną kontrolę realizacji dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów budżetu państwa, efektywności i skuteczności realizacji budżetu w układzie zadaniowym, wykorzystania środków z budżetu UE oraz niepodlegającej zwrotowi pomocy państw EFTA, a także poziomu deficytu sektora finansów publicznych, sprawuje Minister Finansów (art. 174 UFP). Minister Finansów może również prowadzić ocenę planowania i gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych, jednak z wyłączeniem jednostek, których projekty budżetów są włączane do projektu ustawy budżetowej oraz jednostek samorządu terytorialnego (art. 176 UFP).

Za nadzór i kontrolę w zakresie poszczególnych części budżetowych odpowiedzialni są natomiast dysponenti części budżetowych. Obejmują one całokształt gospodarki finansowej jednostek organizacyjnych podległych dysponentom części budżetowych, wykorzystanie dotacji udzielanych z budżetu państwa, realizację zadań finansowanych z budżetu państwa, a także efektywność i skuteczność realizacji planów w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów (art. 175 UFP).

W przypadku stwierdzenia niegospodarności w określonych jednostkach, opóźnień w realizacji zadań, nadmiaru posiadanych środków lub naruszenia zasad gospodarki finansowej, Minister Finansów w zakresie całego budżetu (z wyłączeniem jednostek, których projekty są włączane do projektu ustawy budżetowej), a dysponent części budżetowej w zakresie tej części budżetowej, mogą dokonywać blokowania planowanych wydatków budżetowych. Blokada wydatków, tj. okresowy lub obowiązujący do końca roku zakaz dysponowania częścią lub całością planowanych wydatków ma więc charakter prewencyjno-represywny, ma na celu zapobieżenie niegospodarności, naruszeniom zasad gospodarki finansowej lub nadpłynności jednostek, w sytuacji gdy do takiej niegospodarności, naruszeń lub nadpłynności już doszło.

Podstawowe wątpliwości budzą przepisy dotyczące sprawowania nadzoru i kontroli w zakresie efektywności i skuteczności realizacji budżetu w układzie zadaniowym oraz

planów w układzie zadaniowym na podstawie mierników stopnia realizacji celów. Realizację ogólnie zakreślonych obowiązków ustawowych utrudnia:

- brak zdefiniowania prawnego charakteru celów i mierników stopnia ich realizacji,
- brak przepisów określających zasady wykonywania budżetu w układzie zadaniowym oraz
- przyjęty model sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym, która nie dostarcza (ani Ministrowi Finansów, ani dysponentom części budżetowej) informacji o efektach, która byłaby użyteczna z punktu widzenia przeprowadzenia oceny efektywności i skuteczności realizacji budżetu w układzie zadaniowym<sup>17</sup>.

Przepisy prawne nie określają również definicji „planu finansowego w układzie zadaniowym”. Obowiązek opracowywania planów finansowych w układzie zadaniowym „wyinterpretowany” został z obowiązków wynikających z rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym.

**Obowiązek sprawowania przez Ministra Finansów ogólnej kontroli efektywności i skuteczności realizacji budżetu w układzie zadaniowym należy uznać za niemożliwy do wykonania, a więc nieracjonalny, a także nieprzystający do obowiązującego porządku prawnego**, bowiem de facto wprowadza on nadrzędną rolę Ministra Finansów w stosunku do innych, równorzędnych organów administracji rządowej, tj. ministrów kierujących działami administracji rządowej. Jednocześnie, kontrola i nadzór wykonywana przez tych ministrów została ograniczona wyłącznie do efektywności i skuteczności w zakresie części budżetowych, których są dysponentami. Znajduje to odzwierciedlenie w przyjętym modelu sprawozdawczości. Nie został przy tym jednoznacznie określony obowiązek wykonywania takiego nadzoru i kontroli w odniesieniu do nadzorowanych jednostek sektora finansów publicznych, niebędących państwowymi jednostkami budżetowymi, tj. np. agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, czy niektórych państwowych osób prawnych, a także państwowych funduszy celowych, których dysponentem jest minister lub inny organ (obowiązek taki w stosunku do danej jednostki wywodzi się z uprawnień nadzorczych ministra lub danego organu, a nie dysponenta części budżetowej).

Niewystarczające **wydają się natomiast istniejące obecnie rozwiązania dotyczące oceny efektywności, skuteczności i spójności wydatków z priorytetami wynikającymi z polityki Rady Ministrów w poszczególnych obszarach**. Wspomniany wyżej art. 176 UFP wprowadza co prawda możliwość dokonywania przez Ministra Finansów oceny planowania i gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych, nie przewiduje natomiast obowiązkowych, cyklicznych i odpowiednio powiązanych z procesem budżetowym przeglądów wydatków, które aktualnie prowadzone są w oparciu o zarządzenie Ministra Finansów.

Tymczasem, **przeglądy wydatków publicznych** (ang. *spending reviews*) stały się w ostatnich latach<sup>18</sup> jednym z najważniejszych instrumentów polityki fiskalnej. Są wykorzystywane jako

---

<sup>17</sup> Kwestie te zostały opisane również w części dotyczącej sprawozdawczości budżetowej.

<sup>18</sup> Pierwsze przeglądy zostały przeprowadzone w Danii w latach 80-tych i 90-tych XX wieku, w Holandii przeglądy są prowadzone od 1981 r., a w Wielkiej Brytanii od 1998 r. – na podst. OECD (2015), *Building on Basics, Value for Money in Government*, OECD Publishing, Paris

narzędzie wspierające **inteligentną konsolidację fiskalną** oraz tworzenie – w ramach zdeteminowanego limitu wydatków – **przestrzeni fiskalnej** przeznaczonej na finansowanie nowych zadań publicznych. Dzięki priorytetyzacji istniejących polityk i programów publicznych przeglądy umożliwiają również identyfikowanie potencjalnych oszczędności wydatków przeznaczanych na realizację tych polityk i programów.

Obecnie przeglądy wydatków z powodzeniem stosowane są w państwach członkowskich OECD oraz Unii Europejskiej. Badanie przeprowadzone przez OECD w 2011 r. wykazało, że połowa państw objętych badaniem stosuje przeglądy wydatków<sup>19</sup>. Również najnowsze publikacje Komisji Europejskiej i OECD<sup>20</sup> podkreślają znaczenie i potrzebę stosowania tego instrumentu.

Przeglądy stanowią **instrument priorytetyzacji wydatków** ze środków publicznych poprzez usystematyzowaną i pogłębioną analizę całokształtu wydatków publicznych (tj. **bazy wydatkowej**) w danym obszarze działalności państwa. Analiza taka dokonywana jest pod kątem celowości, skuteczności i efektywności realizowanych polityk i programów, w perspektywie wieloletniej, w ramach regulacji determinujących wydatki na te polityki i programy, a jej najważniejszym celem jest identyfikacja możliwych oszczędności, dzięki zwiększeniu efektywności realizowanych polityk oraz ograniczeniu wydatków na mało istotne programy o niskiej skuteczności. Przeglądy oznaczają zatem wyjście poza spojrzenie na wydatki publiczne w horyzoncie rocznym, co ma miejsce w przypadku przygotowywania corocznych budżetów.

Należy przy tym podkreślić kluczową różnicę pomiędzy przeglądami wydatków publicznych a zwykłym cięciem wydatków budżetowych. Podstawowym założeniem przeglądów jest dążenie do wskazania wydatków, których ograniczenie będzie najmniej szkodliwe lub wręcz korzystne, oraz wydatków na skuteczne i efektywne polityki, które należy utrzymywać na niezmiennym poziomie lub nawet zwiększać. Natomiast redukcja wydatków może oznaczać proporcjonalne ograniczenie wszystkich wydatków, bez uwzględnienia negatywnych konsekwencji takiego ograniczenia w określonych obszarach.

**Celem każdego przeglądu jest identyfikacja możliwości zwiększenia efektywności wydatkowania środków publicznych w badanym obszarze** dzięki wdrożeniu, wypracowanych w toku przeglądu, rekomendacji i wniosków, które mogą dotyczyć:

- realokacji środków pomiędzy programami w danym obszarze polityki publicznej;
- zmniejszenia (lub wyjątkowo i w uzasadnionych przypadkach zwiększenia) całkowitej alokacji środków w danym obszarze polityki publicznej;
- likwidacji niektórych programów, realizowanych obecnie, lub, wyjątkowo, wprowadzenia nowych programów;
- zmiany sposobu wydatkowania, wprowadzenia usprawnień procesowych lub optymalizacji sposobu realizacji zadań publicznych.

---

<sup>19</sup> OECD (2012), *Budgeting levers, strategic agility and the use of performance budgeting*, 8th Annual Meeting on Performance and Results, 26-27 listopada 2012 r., Paryż, GOV/PGC/SBO(2012)10

<sup>20</sup> European Commission (2014), *Public Spending Reviews: design, conduct, implementation*, Economic Papers 525, lipiec 2014 r., czy OECD (2015), *Budget reform before and after the global financial crisis*, 36th Annual OECD Senior Budget Officials Meeting, 11-12 czerwca 2015 r., Rzym, GOV/PGC/SBO(2015)7

Tak sprofilowana ewaluacja polityk publicznych stanowi w perspektywie wieloletniej niezbędne wsparcie **efektywnej alokacji wydatków publicznych** w ramach procesu budżetowego.

W ramce 2 przedstawiono zestawienie innych działań wspierających skuteczność i efektywność wydatkowania środków publicznych.

#### **Ramka 2. Przeglądy wydatków publicznych a inne działania wspierające skuteczność i efektywność wydatkowania środków publicznych**

##### **Ewaluacja**

Ewaluacja jest to systematyczne badanie interwencji publicznej prowadzone w oparciu o ustaloną metodykę, którego celem jest identyfikacja efektów wdrażania określonej interwencji publicznej.

Ewaluacje prowadzone są przede wszystkim dla wyodrębnionych programów, przez co nie dają szerszego spojrzenia na całokształt wydatków publicznych w danym obszarze działalności państwa, co z kolei stanowi główną zasadę w przeglądach wydatków. Ewaluacja opiera się w dużej mierze na danych zebranych w jej trakcie, np. wywiadach, ankietach czy panelach ekspertów, podczas gdy przegląd wydatków, choć nie musi to być regułą, bazuje przede wszystkim na dostępnych materiałach i danych.

##### **Działania Najwyższej Izby Kontroli**

Najwyższa Izba Kontroli (NIK), zgodnie z Konstytucją RP, jest naczelnym organem kontroli państwowej. NIK pełni rolę „strażnika” publicznych środków, dbając o zgodne z prawem, gospodarne oraz celowe ich wykorzystanie i rzetelne rozliczenie. NIK nie tylko wskazuje nieprawidłowości, ale również formułuje zalecenia, mające na celu poprawę sytuacji w badanych jednostkach. Oceny są dokonywane przez NIK na podstawie kryterium legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. Przeglądy natomiast służą przede wszystkim priorytetyzacji wydatków ze środków publicznych, a zatem spojrzeniu na wydatki w kontekście całościowej polityki wydatkowej państwa.

##### **Ocena funkcjonowania ustawy (OSR ex-post)**

Przygotowywanie OSR ex-post ustawy wynika z regulaminu pracy Rady Ministrów. Celem przygotowania OSR ex-post jest ocena funkcjonowania regulacji prawnej, jej skutków społeczno-gospodarczych oraz wypracowanie wniosków i rekomendacji w zakresie konieczności dokonania ewentualnych zmian korygujących.

OSR ex-post obejmuje ocenę konkretnej ustawy, podczas gdy przeglądy wydatków oceniają w jednym czasie skuteczność i efektywność wszystkich instrumentów polityki państwa w określonym obszarze.

##### **Audyt wewnętrzny**

Audyt wewnętrzny jest działalnością wspierającą ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań. Ocenia on adekwatność, skuteczność i efektywność kontroli zarządczej, czyli de facto system zarządzania. Na podstawie wyników przeprowadzonych zadań audytowych audytor wewnętrzny formułuje zalecenia skutkujące zwiększeniem skuteczności i efektywności wykonywanych zadań (usprawnienie działalności jednostki). Audyt wewnętrzny nie określa jednak, które cele (a w konsekwencji również wydatki) mają priorytetowy charakter.

**Przeglądy wydatków, ze względu na kompleksowe podejście do badanego obszaru, uzupełniają powyższe działania oraz kładą nacisk na inteligentną konsolidację fiskalną.** Przeglądy korzystają z wyników ewaluacji, kontroli NIK, OSR ex-post czy audytu wewnętrznego, a wypracowane rekomendacje stanowią podstawę działań innych organów administracji.

## **Sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej**

Dokumentem zamykającym proces budżetowy jest sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej, które Rada Ministrów przedstawia Sejmowi i Najwyższej Izbie Kontroli

w terminie do 31 maja roku następującego po roku budżetowym, którego ono dotyczy. Sprawozdanie zawiera również informacje o szerszych procesach zachodzących w ramach finansów publicznych, w tym w zakresie kształtowania się kategorii dotyczących sektora finansów publicznych jako całości. Łącznie ze sprawozdaniem Rada Ministrów przedkłada m.in. zbiorczą informację o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego, ocenę realizacji założeń makroekonomicznych, ocenę przebiegu prywatyzacji majątku Skarbu Państwa, informację o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym, sprawozdanie dotyczące przestrzegania konstytucyjnej reguły dotyczącej kształtowania państwowego długu publicznego, informację dotyczącą długu, poręczeń i gwarancji sektora finansów publicznych.

Obowiązek przedłożenia Sejmowi sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej stanowi podstawowy przejaw kontroli wykonywanej przez władzę ustawodawczą nad władzą wykonawczą. Dokument ten powinien więc dostarczać pełnej, rzetelnej i przejrzystej informacji, niezbędnej do przeprowadzenia pełnej oceny gospodarki finansowej państwa w danym roku, a także sytuacji finansowej państwa.

W obecnym kształcie **sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej nie dostarcza pełnej, rzetelnej i przejrzystej informacji o całości procesów zachodzących w finansach publicznych w danym roku, w tym o stanie finansów państwa, a także efektach realizacji zadań publicznych**. Stanowi to w głównej mierze konsekwencję rozstrzygnięć odnoszących się do ustawy budżetowej i jej zakresu, kształtu sektora finansów publicznych, czy – po części – nieprzejrzystości samego podziału budżetu państwa i klasyfikacji budżetowej.

Czynnikiem ograniczającym użyteczność dołączanej do sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej informacji o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym, zawierającej informacje o stopniu realizacji zadań państwa i osiągniętych efektach, jest również dualistyczny charakteru procesu budżetowego – informacje w układzie tradycyjnym i zadaniowym prezentowane są oddzielnie<sup>21</sup>. Co więcej, informacja o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym jest sporządzana w ujęciu odmiennym (nieskonsolidowanym) od ujęcia stosowanego w uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej (skonsolidowanego), co uniemożliwia porównanie rezultatów z planem (który w sposób ostateczny określany jest już po uchwaleniu ustawy budżetowej, w ramach sporządzania WFPF). Obecne rozwiązania w zakresie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym nie pozwalają bowiem na konsolidację wydatków (eliminację przepływów) w układzie zadaniowym.

## **Sprawozdawczość budżetowa**

Sprawozdawczość jednostek sektora finansów publicznych z procesów związanych z gromadzeniem oraz rozdysponowywaniem środków publicznych (art. 41 UFP) stanowi podstawowy mechanizm zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych. Sprawozdawczość stanowi również instrument zaspokojenia potrzeb informacyjnych, zarówno związanych z zarządzaniem środkami publicznymi (ich efektywną alokacją, wykorzystaniem i kontrolą), jak i wynikających z członkostwa Polski w organizacjach międzynarodowych.

---

<sup>21</sup> Zagadnienie dualizmu opisano w części dotyczącej klasyfikacji.

Sprawozdawczość uregulowana jest **rozporządzeniem Ministra Finansów** z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej<sup>22</sup> oraz **rozporządzeniem Ministra Finansów** z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych<sup>23</sup>.

W ramach sprawozdawczości budżetowej zbierane są w szczególności dane dotyczące wykonania budżetów jednostek samorządu terytorialnego, planów finansowych: jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, a także poniesionych przez jednostki sektora finansów publicznych wydatkach strukturalnych. Co do zasady, sprawozdawczość budżetowa nie obejmuje wszystkich jednostek sektora finansów publicznych. Do wszystkich jednostek sektora finansów publicznych odwołuje się natomiast drugie z ww. rozporządzeń. Obejmuje ono bowiem ogół operacji finansowych dokonywanych przez jednostki sektora finansów publicznych mających wpływ na stan należności i zobowiązań. Jest ono w szczególności podstawą sporządzania informacji o wartości państwowego długu publicznego (w tym długu Skarbu Państwa), jako kategorii fiskalnej, z którą obowiązujący porządek prawny wiąże istotne skutki.

Na podstawie **rozporządzenia Ministra Finansów** z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym<sup>24</sup> jednostki sektora finansów publicznych, które są zobowiązane do ujmowania swoich wydatków/kosztów w układzie zadaniowym, sporządzają również sprawozdania z wykonania swoich planów finansowych w układzie zadaniowym. Sprawozdania te, oprócz informacji o wydatkach/kosztach związanych z realizacją zadań budżetowych, zawierają również informacje na temat wykonania mierników stopnia realizacji celów działalności państwa (efektach wydatków/kosztów). Co istotne, jak wspomniano już wyżej, ze względu na brak przepisów odnoszących się do wykonywania budżetu w układzie zadaniowym, obowiązek opracowania takich planów jest wywodzony z rozporządzenia w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym (jednostki muszą posiadać plany finansowe, aby mogły się sprawozdawać z ich realizacji).

Sprawozdawczość budżetowa w obecnym kształcie jest zdeterminowana zakresem ustawy budżetowej i podporządkowana celowi, jakim jest wypełnienie obowiązków informacyjnych i sprawozdawczych wobec Sejmu oraz obowiązków publikacyjnych, wynikających z zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych. Te pierwsze realizowane są przede wszystkim w formie informacji o przebiegu wykonania ustawy budżetowej za pierwsze półrocze oraz sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej. Te drugie dotyczą kategorii takich jak sektor finansów publicznych oraz budżet państwa i realizowane są m.in. w formie podawanych do publicznej wiadomości zbiorczych danych dotyczących ogółu operacji finansowych tego sektora oraz wykonania budżetu państwa za okresy miesięczne, w tym kwoty deficytu lub nadwyżki. W ramce 3 opisano podstawowe wymogi międzynarodowej statystyki finansów publicznych.

---

<sup>22</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 119, z późn. zm.

<sup>23</sup> Dz. U. z 2014 r. poz. 1773

<sup>24</sup> Dz. U. poz. 1766

### Ramka 3. Międzynarodowa statystyka finansów publicznych i potrzeby informacyjne

Obowiązki i związane z tym potrzeby informacyjne wynikają z członkostwa Polski w organizacjach międzynarodowych (UE, MFW, OECD). Opracowywanie i przekazywanie danych odbywa się z różną częstotliwością, od comiesięcznej w przypadku danych publikowanych zgodnie z przepisami art. 3 pkt 2a Dyrektywy Rady 2011/85/UE oraz w ramach *Government Finance Statistics (GFS)* w zakresie budżetu państwa i najważniejszych funduszy ubezpieczeń społecznych, do rocznej w przypadku programu konwergencji czy statystyki finansów sektora instytucji rządowych i samorządowych (*GFS – general government*).

W ramach tzw. notyfikacji fiskalnej (dwukrotnie każdego roku, przed 1 kwietnia oraz przed 1 października) państwa członkowskie UE zobowiązane są do składania sprawozdań dotyczących planowanego i rzeczywistego deficytu publicznego oraz wysokości długu publicznego. Obowiązek ten oraz zakres przekazywanych danych zdefiniowano w rozdziale II (art. 3-7) rozporządzenia Rady (WE) nr 479/2009 z dnia 25 maja 2009 r. o stosowaniu Protokołu w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu załączonego do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (z późniejszymi zmianami).

Z kolei dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich zobowiązuje państwa członkowskie do terminowego i regularnego publicznego udostępniania danych budżetowych dotyczących wszystkich podsektorów sektora instytucji rządowych i samorządowych. Państwa członkowskie publikują dane budżetowe w ujęciu kasowym, co miesiąc w przypadku podsektorów instytucji rządowych na szczeblu centralnym oraz funduszy ubezpieczeń społecznych, a co kwartał w przypadku podsektora instytucji samorządowych na szczeblu lokalnym (przed końcem kolejnego miesiąca lub kwartału). W praktyce w ww. terminach nie są dostępne dane od wszystkich podmiotów w poszczególnych podsektorach; przekazywane informacje mają więc charakter częściowo szacunkowy. Szacunki dotyczą głównie mniejszych podmiotów (np. w przypadku podsektora funduszy ubezpieczeń społecznych: Funduszu Administracyjnego, Funduszu Składowego, Funduszu Prewencji i Rehabilitacji, Funduszu Motywacyjnego), mających niewielki wpływ na poziom wyniku podsektora, i sporządzane są m.in. w oparciu o plany finansowe tych podmiotów.

Dyrektywa wprowadza również obowiązek publikowania przez Eurostat co trzy miesiące kwartalnych informacji dotyczących poziomów długu i deficytu w państwach członkowskich, co oznacza konieczność przekazywania Eurostatowi odpowiednich danych.

Statystyki sporządzane według metodologii Międzynarodowego Funduszu Walutowego (*Government Finance Statistics*) opracowywane są w cyklach rocznym, w odniesieniu do sektora instytucji rządowych i samorządowych, oraz miesięcznych, w zakresie operacji szczebla centralnego sektora instytucji rządowych i samorządowych (budżet państwa oraz cztery fundusze ubezpieczeń społecznych). Zarówno dochody, jak i wydatki dzielone są na kategorie, przy czym podział jest bardziej szczegółowy w przypadku statystyki rocznej. W zakresie wydatków dane roczne opracowywane są również według klasyfikacji wydatków instytucji rządowych i samorządowych według funkcji (ang. *Classification of functions of government*, COFOG).

Metodyka opracowywania danych na potrzeby międzynarodowe (Statystyka Europejskich Rachunków Narodowych i Regionalnych, ESA 2010) różni się od metodyki krajowej. Podstawowe różnice wynikają przede wszystkim z kształtu i zakresu polskiego sektora finansów publicznych (SFP), określonego w art. 9 UFP, który odbiega od zakresu sektora instytucji rządowych i samorządowych, a także odmiennego sposobu klasyfikowania niektórych transakcji. Różnice wynikają również z kasowego charakteru rachunkowości krajowej (głównie w zakresie budżetu państwa). Różnice te, szczególnie w świetle niejednorodnej „definicji” polskiego sektora finansów publicznych, rodzą pytanie o celowość dalszego utrzymywania podwójnej statystyki finansów publicznych, tj. realizowanej na potrzeby międzynarodowe (w zakresie sektora GG) oraz krajowej (w zakresie SFP). W kontekście wprowadzenia SRW oraz nieracjonalności obecnych rozwiązań dotyczących form organizacyjno-prawnych SFP, celowe może być ponowne zdefiniowanie SFP oraz wprowadzenie pojęcia jednostki SFP, w sposób spójny z rozwiązaniami międzynarodowymi, ale uwzględniający w tym zakresie specyfikę i potrzeby krajowe.

Z punktu widzenia efektywności procesu budżetowego obecne rozwiązanie w zakresie sprawozdawczości budżetowej należy ocenić jako nieefektywne. Z jednej strony, pomimo wielości rodzajów i znacznej szczegółowości, sprawozdania budżetowe nie pozwalają na

pełne zaspokojenie krajowych i międzynarodowych potrzeb informacyjnych. Z drugiej strony sprawozdawczość budżetowa, realizowana podobnie jak planowanie budżetowe w dwóch odrębnych układach klasyfikacyjnych, nie dostarcza pełnych i użytecznych danych, niezbędnych do kompleksowej analizy, zarządzania, oceny i kontroli procesów zachodzących w ramach finansów publicznych, związanych z pozyskiwaniem środków publicznych i ich wydatkowaniem, oraz wiedzy o uzyskanych efektach. Istniejących luk informacyjnych nie wypełnia również sprawozdawczość finansowa jednostek sektora finansów publicznych, zwłaszcza że nie istnieje obowiązek sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego państwa (sektora rządowego).

W tabeli 2 przedstawiono podstawowe dokumenty, z których wynikają obowiązki sprawozdawcze w zakresie finansów publicznych oraz rodzaje sprawozdań.

**Tabela 2. Sprawozdawczość o finansach publicznych na potrzeby międzynarodowe i krajowe**

| Źródło zobowiązania                        |                                                                                                                                                                                                                  | Rodzaj zobowiązania                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Zobowiązania międzynarodowe                | Umowy międzynarodowe                                                                                                                                                                                             | GFS miesięczny i roczny – wg metodologii MFW                                                                                                           |
| Przepisy unijne                            | Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich                                                                                                  | 1) monitoring reguły wydatkowej<br>2) ESA 2010 roczna/ kwartalna<br>3) aktualizacja programu konwergencji                                              |
|                                            | Rozporządzenie Rady (WE) nr 479/2009 z dnia 25 maja 2009 r. o stosowaniu Protokołu w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu załączonego do Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, z późn. zm. | Notyfikacja fiskalna                                                                                                                                   |
|                                            | Rozporządzenie Rady (WE) nr 1466/97/WE z dnia 7 lipca 1997 r. w sprawie wzmocnienia nadzoru pozycji budżetowych oraz nadzoru i koordynacji polityk gospodarczych, z późn. zm.                                    | Wieloletni plan finansowy państwa/<br>Aktualizacja programu konwergencji                                                                               |
|                                            | Europejski system rachunków narodowych ESA 2010 – program transmisji danych                                                                                                                                      | 1) statystyka kwartalna / roczna<br>2) IPSAS? EPSAS?                                                                                                   |
| Przepisy krajowe (o finansach publicznych) | Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych                                                                                                                                                        | 1) projekt ustawy budżetowej<br>2) sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej<br>3) monitorowanie reguły wydatkowej<br>4) budżet w układzie zadaniowym |

## Klasyfikacja budżetowa, układ zadaniowy i inne klasyfikacje

Efektywne i skuteczne zaspokojenie potrzeb informacyjnych uwarunkowane jest w dużej mierze sposobem klasyfikowania środków publicznych oraz rozwiązaniami z zakresu rachunkowości publicznej.

**Obecnie wydatki budżetu państwa klasyfikowane są w dwóch podstawowych układach, tj. w układzie klasyfikacji budżetowej oraz układzie zadaniowym.**

**Klasyfikacja budżetowa (tzw. układ tradycyjny)** systematyzuje dochody publiczne i wydatki publiczne według działów i rozdziałów, określających rodzaj działalności (na poziomie działów w sposób niewyczerpujący powiązanej z Polską Klasyfikacją Działalności) oraz paragrafów, określających rodzaj dochodu lub wydatku (art. 39 UFP). Wydatki publiczne klasyfikowane są również według klasyfikacji określającej kody wydatków strukturalnych, która pozwala monitorować realizację zasady dodatkowości. Przychody oraz rozchody publiczne klasyfikowane są według paragrafów określających źródło przychodu lub rodzaj rozchodu. Klasyfikację budżetową (tj. klasyfikację dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów publicznych), a także szczegółową klasyfikację wydatków strukturalnych określa Minister Finansów w rozporządzeniach<sup>25</sup>.

Niezależnie od klasyfikacji budżetowej wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich oraz wydatki/koszty agencji wykonawczych, państwowych funduszy celowych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, o których mowa w art. 9 pkt 14 UFP, klasyfikowane są również **w układzie zadaniowym**, tj. wg funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz według zadań budżetowych, grupujących wydatki według celów, i podzadań budżetowych, grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione. Struktura układu zadaniowego określana jest co roku w nocie budżetowej – Minister Finansów nie skorzystał do tej pory z przewidzianej w art. 41 ust. 3 UFP delegacji do określenia w drodze rozporządzenia wykazu zadań budżetowych.

W ustawie budżetowej stosowany jest również podział wydatków na grupy wydatków, tj.: 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 UE oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie EFTA, środki własne UE.

Ponadto, w związku z zobowiązaniami międzynarodowymi wynikającymi z członkostwa Polski w UE czy MFW, stosowane są również inne układy klasyfikacyjne (np. układ funkcji rządu, ang. *Classification of Functions of Government, COFOG*).

**Obecne systemy klasyfikowania wydatków, ze względu na brak jednolitych kryteriów wyodrębniania poszczególnych jednostek klasyfikacyjnych, wzajemną nieprzystawalność i zróżnicowany stopień szczegółowości, nie dostarczają informacji wspierających efektywne zarządzanie wydatkami.**

Klasyfikacja budżetowa wyróżnia 33 działy, 646 rozdziałów oraz odpowiednio więcej paragrafów. Wątpliwości dotyczące użyteczności poszczególnych podziałów klasyfikacyjnych wynikają przede wszystkim z **zastosowania niejednorodnych kryteriów konstrukcyjnych** –

---

<sup>25</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, z późn. zm.) i rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji wydatków strukturalnych (Dz. U. poz. 255)

zarówno w odniesieniu do działów, jak i, w większym stopniu, rozdziałów klasyfikacji budżetowej.

Struktura rozdziałów klasyfikacji budżetowej ma charakter niejednorodny – oprócz pozycji o charakterze przedmiotowym (np. rozdział 05001 Rybołówstwo), klasyfikacja budżetowa zawiera również liczne pozycje o charakterze podmiotowym (np. rozdział 01027 Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa, 15012 Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 50002 Agencja Rynku Rolnego, 50003 Agencja Rezerw Materiałowych, 60047 Urząd Komunikacji Elektronicznej, 71021 Główny Urząd Geodezji i Kartografii itd.). Struktura rozdziałów w niektórych działach klasyfikacji budżetowej niemal w całości ma charakter podmiotowy (np. w dziale 754 – Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa). Prowadzi to do sytuacji, w której te same kategorie wydatków, w przypadku przekazania zadania do realizacji innej jednostce sektora finansów publicznych lub zmiany klasyfikacji budżetowej, mogą być w różnych okresach klasyfikowane w różnych pozycjach (np. początkowo w rozdziale przedmiotowym, a następnie podmiotowym, kiedy środki z nimi związane wydatkować będzie jednostka sektora finansów publicznych, której dedykowany jest odrębny rozdział).

Dyskusyjna jest również jednolitość stosowania klasyfikacji budżetowej – z uwagi na brak szczegółowych wytycznych, wydatki tego samego typu niejednokrotnie klasyfikowane są w różnych rozdziałach. Dotyczy to w szczególności występującego we wszystkich działach **rozdziału 095 Pozostała działalność**. Jaskrawy przykład stanowią również wydatki na zadania zlecone z zakresu administracji rządowej, niejednokrotnie ujmowane przez dysponentów części budżetowych w ramach rozdziału 75001 Urzędy wojewódzkie.

Powyższe słabości powodują, że **żaden poziom obecnej klasyfikacji budżetowej nie pozwala na jednoznaczną, całościową ocenę kształtowania się wydatków na poszczególne obszary działalności państwa** (struktura wydatków w wymiarze przedmiotowym).

Pełnej informacji o wydatkach na zadania publiczne nie dostarcza również układ zadaniowy. W obecnym kształcie wciąż pozostaje on wciąż zbyt rozbudowany (struktura ma charakter czterostopniowy) i w sposób niezadowalający odpowiada na potrzeby informacyjne, gdyż ma charakter jednowymiarowy (odzwierciedla zadania publiczne). Struktura układu zadaniowego powstawała w sposób oddolny, w oparciu o propozycje przedkładane przez dysponentów. W konsekwencji zróżnicowana jest jej szczegółowość, zwłaszcza na poziomie działań budżetowych. Jednocześnie, układ zadaniowy nie ma charakteru zupełnego (tj. nie obejmuje całego sektora finansów publicznych, pomijając np. JST czy NFZ w takiej części, w jakiej nie są one finansowane ze środków budżetu państwa lub budżetu środków europejskich).

**Dotychczasowe doświadczenia pokazują również, że nie jest możliwe trwałe, jednolite powiązanie ze sobą klasyfikacji budżetowej i układu zadaniowego w ich obecnym kształcie** (zidentyfikowane powiązania występują pomiędzy różnymi poziomami obu klasyfikacji, a przypisanie wydatków w ramach działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej do zadań budżetowych wymaga każdorazowo szczegółowej wiedzy, czerpanej z poziomu poszczególnych jednostek, zwłaszcza w zakresie wydatków klasyfikowanych w dziale 750 – Administracja publiczna).

**Utrzymywanie podwójnego systemu klasyfikacyjnego (tradycyjnego i zadaniowego), na co wielokrotnie zwracali uwagę eksperci międzynarodowi, podnosi natomiast koszty związane**

z realizacją procesu budżetowego, tj. koszty systemów i personelu zaangażowanego w planowanie, ewidencję i sprawozdawczość w dwóch układach budżetowych, **i nie znajduje obecnie ekonomicznego uzasadnienia.**

#### **Ramka 4. Rekomendacje sformułowane w toku zewnętrznych przeglądów i ekspertyz dotyczących polskiego systemu budżetowego**

W latach 2009-2011 na zlecenie lub we współpracy z Ministerstwem Finansów, Międzynarodowy Fundusz Walutowy oraz Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju przeprowadziły dwa przeglądy, które dotyczyły polskiego systemu budżetowego i ram fiskalnych. Efektem tych przeglądów były (1) raport IMF z 2010 r. pt. *Poland. Strengthening the Fiscal Framework* (IMF 2010)<sup>26</sup> oraz (2) raport OECD pt. *Performance Budgeting in Poland: An OECD Review* (OECD 2011)<sup>27</sup>. Rekomendacje dotyczące systemu budżetowego zamieszczone zostały również w materiałach do (3) raportu z przeglądu wydatków publicznych, sporządzonego przez misję Banku Światowego w marcu 2010 r. na podstawie prac zrealizowanych dla Rady Ministrów w 2009 r. (WB 2010)<sup>28</sup>, a także w (4) raporcie OECD z przeglądu polityki publicznych dotyczącego zdolności Polski do wyznaczania i realizacji celów strategicznych (OECD 2013)<sup>29</sup>.

W raportach tych zostały sformułowane zbliżone zalecenia i rekomendacje. Do najważniejszych, które nie zostały dotychczas zrealizowane, zaliczyć należy synchronizację Wieloletniego Planu Finansowego Państwa (WFPF) i procesu rocznego planowania budżetowego, które powinno być oparte na wieloletnich limitach wydatkowych określonych w średniookresowych ramach fiskalnych (*top-down budgeting*), stanowiących tzw. strategię budżetową, rozpoczynającą proces planowania rocznego. Eksperci międzynarodowi postulowali również wzmocnienie kontroli Rady Ministrów nad wysokością wydatków w trakcie procesu budżetowego, wprowadzenie mechanizmów priorytetyzacji wydatków (przeglądy wydatków), rozdzielenie planowania tzw. wydatków kontynuowanych (bazy wydatkowej) oraz nowych kategorii wydatków, a także wprowadzenie tzw. „dywidendy efektywnościowej” w odniesieniu do niektórych kategorii wydatków kontynuowanych (głównie związanych z zapewnieniem obsługi funkcjonowania administracji). Istotne zalecenia dotyczyły również integracji dwóch stosowanych obecnie układów budżetu (tradycyjnego i zadaniowego) oraz optymalizacji układu zadaniowego budżetu państwa w celu umożliwienia zastosowania go jako podstawowego narzędzia w procesie budżetowym i narzędzia do badania skuteczności i efektywności wydatków. Ponadto, mając na względzie stworzenie zachęt do oszczędnego gospodarowania środkami publicznymi, eksperci rekomendowali uelastycznienie zasad przenoszenia wydatków na kolejne lata budżetowe (wydatków niewygasających z końcem roku budżetowego), a także stworzenie, w miejsce istniejącej klasyfikacji „paragrafowej”, nowego planu kont, który uzupełniałby układ zadaniowy i umożliwiał rzeczywistą i rzetelną analizę kosztów wykonania zadań publicznych.

## **Rachunkowość publiczna**

Rachunkowość publiczna jest systemem ewidencjonowania procesów zachodzących w jednostkach sektora finansów publicznych oraz źródłem informacji o sytuacji finansowej tych jednostek. Obecne rozwiązania w zakresie rachunkowości cechuje wielość aktów prawnych regulujących zasady prowadzenia rachunkowości, wielość form organizacyjno-prawnych w sektorze finansów publicznych oraz adresowanych do nich przepisów szczególnych lub wyłączeń. Problematiczna jest również użyteczność informacji finansowej

<sup>26</sup> International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department, Kumar S. Manmohan, Ali Abbas S., Caceres S., Robinson M., Sierhej R., *Poland. Strengthening the Fiscal Framework*, June 2010 (dokument niepublikowany, do użytku wewnętrznego)

<sup>27</sup> OECD, OECD Journal on Budgeting, Vol. 2011/1, Hawkesworth I., von Trapp L., Fjord Nielsen D., *Performance Budgeting in Poland: An OECD Review*, Paris, OECD Publishing, ss. 7-57

<sup>28</sup> The World Bank, Report No. 52536-PL, *Poland Public Expenditure Review*, Vol. II. Background Papers, 2010

<sup>29</sup> OECD, OECD Public Governance Reviews, *Poland: Implementing Strategic-State Capability*, Paris, OECD Publishing, 2013

pochodzącej z systemu rachunkowości publicznej ze względu na zasadnicze rozbieżności (w tym definicyjne) pomiędzy ustawą o finansach publicznych oraz ustawą o rachunkowości.

W myśl art. 41 ust. 1 UFP jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>30</sup> – dalej UR. W odniesieniu do budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej, UFP oraz wydane na podstawie art. 41 ust. 4 pkt 1 lit. a rozporządzenie<sup>31</sup> wprowadzają jednak szczególne zasady rachunkowości, odnoszące się do ewidencji wykonania budżetu, ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym, ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów, sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań. Odrębne zasady rachunkowości oraz plany kont określone zostały dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego<sup>32</sup>, a także organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów<sup>33</sup>. Wyłączenia lub zasady szczególne w stosunku do przewidzianych w UR wprowadzają również, w odniesieniu do poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych, ustawy je tworzące. Oznacza to, że spośród około siedemdziesięciu tysięcy jednostek w sektorze finansów publicznych, które formalnie zobowiązane są do stosowania ogólnych przepisów o rachunkowości, jedynie niewielka część stosuje je w pełnym zakresie. Zróżnicowany zakres wyłączeń i przepisów szczególnych wpływa negatywnie na przejrzystość, spójność oraz użyteczność informacji finansowej.

UR i UFP nie tylko nadają tym samym pojęciom odmienne znaczenie, co rodzi trudności interpretacyjne, ale wiele istotnych pojęć w ogóle nie zostało zdefiniowanych w UFP. Dotyczy to zwłaszcza takich pojęć jak wydatek, dochód, środek trwały, czy też inwestycja lub zaangażowanie, podstawowych z punktu widzenia jednolitości, spójności i użyteczności gromadzonych informacji finansowych.

Rozproszenie przepisów regulujących rachunkowość sektora publicznego, zakres stosowanych wyłączeń oraz wielość form organizacyjno-prawnych jednostek sektora, dla których wprowadzono odrębne regulacje, ograniczają użyteczność sprawozdań finansowych, do sporządzania których odpowiednie jednostki są zobligowane<sup>34</sup>, głównie z powodu braku płaszczyzny do wspólnej interpretacji czy porównań prezentowanych danych.

---

<sup>30</sup> Dz. U. z 2013 r. poz. 330, z późn. zm.

<sup>31</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 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 (Dz. U. z 2013 r. poz. 289)

<sup>32</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 1375)

<sup>33</sup> Zarządzenie nr 64 Ministra Finansów z dnia 29 września 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 i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz innych niepodatkowych należności budżetowych, do których ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 65)

<sup>34</sup> § 17 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 lipca 2010 r. stanowi, że sprawozdania finansowe składające się z bilansu, rachunku zysku i strat (wariant porównawczy), zestawienia zmian w funduszu sporządzają na

Istniejące problemy pogłębia niekonsekwentne zastosowanie w rachunkowości zasad kasowej i memoriałowej. Wykonanie budżetu opiera się na zasadzie kasowej, zaś pozostałe zdarzenia i operacje gospodarcze występujące w sektorze budżetowym związane z funkcjonowaniem jednostek budżetowych – zasadzie memoriału. O ile prymat i ugruntowane zastosowanie zasady kasowej dla budżetu nie budzi wątpliwości, o tyle trudno mówić o konsekwentnym zastosowaniu zasady memoriałowej. Przewidziany w przepisach wymóg stosowania zasady memoriału nie znajduje w związku z tym praktycznego przełożenia na pełną i rzetelną informację o stanie finansów państwa.

Podkreślenia wymaga, co podniesiono już wyżej<sup>35</sup>, że obecnie nie sporządza się sprawozdania finansowego państwa (sektora rządowego).

Sprawozdania finansowe sporządzają obecnie jednostki budżetowe (państwowe i samorządowe) oraz samorządowe zakłady budżetowe. W sektorze rządowym łączne sprawozdania finansowe, będące sumą sprawozdań finansowych jednostek i placówek podległych dysponentom części budżetowej i dysponentom środków budżetu państwa drugiego stopnia oraz własnego sprawozdania finansowego, z odpowiednim wyłączeniem wzajemnych rozliczeń dokonywanych między tymi jednostkami, sporządzają jednostki budżetowe obsługujące dysponenta części budżetowej i dysponenta środków budżetu państwa drugiego stopnia.

W sektorze rządowym brak jest zatem jednego sprawozdania finansowego, które stanowiłoby odpowiednik sprawozdania finansowego jednostki samorządu terytorialnego, które obejmują dane ze sprawozdań finansowych samorządowych jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych.

Nabiera to szczególnego znaczenia w kontekście prowadzonych obecnie przez Eurostat prac zmierzających do harmonizacji rachunkowości sektora publicznego w UE z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. *International Public Sector Accounting Standards, IPSAS-MSRSP*). Eurostat zakłada m.in. innymi opracowanie i wprowadzenie Europejskich Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (ang. *European Public Sector Accounting Standards, EPSAS-ESRSP*), opartych o IPSAS. Celem tych działań jest poprawa jakości danych zawartych w sprawozdaniach sporządzanych przez państwa członkowskie UE zgodnie z ESA 2010.

Równolegle KE prowadzi prace nad reformą rachunkowości sektora publicznego na poziomie europejskim. Zgodnie z raportem KE, istnieje pilna potrzeba harmonizacji przepisów o rachunkowości publicznej w UE. W związku ze stwierdzonym brakiem możliwości bezpośredniego przyjęcia istniejących już standardów międzynarodowych (IPSAS), KE podjęła działania zmierzające do przygotowania standardów europejskich (EPSAS). KE zakłada wdrożenie EPSAS w państwach członkowskich do 2021 r.

---

dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych jednostki budżetowe i samorządowe zakłady budżetowe; placówki sporządzają sprawozdanie finansowe obejmujące bilans na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych (dzień bilansowy), to jest na dzień 31 grudnia.

<sup>35</sup> W części Sprawozdanie z wykonania ustawy budżetowej.

## Założenia reformy systemu budżetowego

Z punktu widzenia istnienia podstawowych elementów konstytutywnych krajowe ramy budżetowe formalnie spełniają standardy międzynarodowe oraz wymogi określone w dyrektywie Rady 2011/85/UE w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich. Wzajemne relacje pomiędzy poszczególnymi elementami, wprowadzanymi odrębnie i w sposób punktowy, nie pozwalają jednak przyjąć, że ich obecna architektura jest spójna, odpowiada wymaganiom przejrzystego i przemyślanego procesu budżetowego, a także sprzyja prowadzeniu racjonalnej, skutecznej i efektywnej polityki budżetowej, szczególnie w warunkach wynikających z wprowadzenia SRW oraz konieczności zapewnienia przestrzeni fiskalnej, niezbędnej na finansowanie nowych potrzeb i priorytetów wydatkowych.

Konsekwencją zasady, że łączne wydatki podmiotów i jednostek objętych regułą (w sposób szczególny dotyczy to jednostek objętych ustawą budżetową) nie mogą przekroczyć zagregowanego limitu określonego zgodnie z art. 112aa ust. 3 UFP, powinny być odpowiednie zmiany zarówno w odniesieniu do planowania rocznego, jak i wieloletniego. Wprowadzonemu przez regułę ograniczeniu poziomu wydatków publicznych powinny towarzyszyć komplementarne zmiany podejścia do procesu budżetowego w kierunku tzw. modelu odgórnego (*top-down budgeting*), zwiększenia roli planowania wieloletniego oraz redefinicji roli Rady Ministrów, Ministra Finansów oraz pozostałych członków Rady Ministrów w procesie budżetowym.

### Ramka 5. Przebudowa procesu budżetowego w Niemczech

W 2009 r. Niemcy wprowadziły regułę salda strukturalnego, która ogranicza możliwości finansowania zadań publicznych długiem (tzw. „hamulec zadłużenia”). W konsekwencji wprowadzenia odgórnych ograniczeń budżetowych, a także w celu wzmocnienia możliwości skutecznego sterowania alokacją środków publicznych, od 2010 r. zasadniczej przebudowie – w kierunku modelu budżetowania odgórnego – uległ roczny proces budżetowy.

Proces planowania budżetowego na rok *n*, w ramach którego opracowywany jest również wieloletni plan finansowy (w perspektywie 5-letniej, w której pierwszym rokiem jest rok bieżący, a drugim – rok *n*), jest ściśle zintegrowany z semestrem europejskim (opracowaniem Programu stabilności) i rozpoczyna się w listopadzie/grudniu roku *n-2*. W jego ramach wyróżnić można trzy podstawowe etapy, tj.:

- etap określenia priorytetów i indykatorywnych limitów budżetowych przez Rząd, którego efektem są (1) tzw. decyzja o kluczowych parametrach budżetowych, podejmowana przez Rząd w marcu/kwietniu roku *n-1*, oraz (2) Program stabilności. Etap ten poprzedzony jest tzw. konsultacjami technicznymi, prowadzonymi przez Ministerstwo Finansów z ministerstwami właściwymi i Urzędem Kanclerskim, w celu aktualizacji danych dotyczących wielkości ujętych w obowiązującym planie finansowym oraz zebrania informacji na temat nowych priorytetów i kategorii wydatków, które mogą mieć wpływ na limity wydatków przewidziane dla poszczególnych obszarów. Towarzyszą temu konsultacje polityczne, dotyczące m.in. uzgodnienia sposobu finansowania tych propozycji, które wykraczają poza limit przewidziany dla danego obszaru w planie finansowym;
- etap negocjacji budżetowych pomiędzy Ministrem Finansów oraz ministrami właściwymi dla poszczególnych obszarów wydatkowych, w ramach którego prowadzone są szczegółowe uzgodnienia odnoszące się do sposobu i poziomu alokacji środków w ramach limitów określonych dla poszczególnych obszarów. Etap ten kończy się przyjęciem przez Rząd w lipcu roku *n-1* i skierowaniem do Parlamentu w sierpniu roku *n-1* projektu ustawy budżetowej oraz planu finansowego;
- etap prac parlamentarnych, który kończy się uchwaleniem ustawy budżetowej w grudniu roku *n-1*.

W modelu obowiązującym do 2010 r. proces planowania budżetowego miał charakter oddolny, a kluczowe decyzje podejmowane były dopiero na etapie uchwalania projektu ustawy budżetowej i planu finansowego przez Rząd (tj. w lipcu roku  $n-1$ <sup>36</sup>). Obecnie, proces planowania budżetowego w Niemczech – w związku z wprowadzeniem reguły fiskalnej – charakteryzuje się silną koncentracją kluczowych decyzji, odnoszących się do priorytetów i kierunków wydatkowych, z których wynikają limity wydatków w obszarach właściwości poszczególnych ministrów, w stosunkowo wczesnej fazie. Przykładowo, decyzja o kluczowych parametrach dotyczących ustawy budżetowej na rok 2017 i planu finansowego do 2020 r., została przyjęta przez Rząd 23 marca 2016 r.

Inną cechą wyróżniającą niemiecki model planowania budżetowego jest jego wieloletni charakter. Razem z projektem ustawy budżetowej, od 1967 r., opracowywany jest co roku 5-letni plan finansowy. Dokument ten nie ma charakteru wiążącego – przedkładany jest Parlamentowi w celach informacyjnych, a w kolejnych cyklach planowania podlega zmianom, odzwierciedlającym zmiany w istniejących politykach i programach. Zagregowany poziom wydatków określony w Planie finansowym na lata wykraczające poza horyzont ustawy budżetowej musi spełniać ograniczenia wynikające ze stosowanych przez Niemcy reguł fiskalnych, natomiast limity na poszczególne obszary wydatkowe muszą uwzględniać indykatywne limity wynikające z decyzji Rządu o kluczowych parametrach, zaktualizowanych ewentualnie w wyniku negocjacji budżetowych. Scenariusz wydatkowy (wielkości wydatków) przewidziany w planie finansowym stanowi, w kolejnym cyklu planowania, podstawę dialogu technicznego pomiędzy Ministerstwem Finansów a pozostałymi ministerstwami. Pomimo formalnie niewiążącego charakteru, plan finansowy w praktyce stanowi podstawowy instrument polityki budżetowej, umożliwiając zarządzanie w perspektywie średniookresowej wydatkami publicznymi w sposób zgodny z kierunkami i priorytetami określanymi przez Rząd oraz ogólnymi ograniczeniami wynikającymi z reguł fiskalnych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Budget Review: Germany*, OECD Journal on Budgeting. Vol. 2014, Issue 2

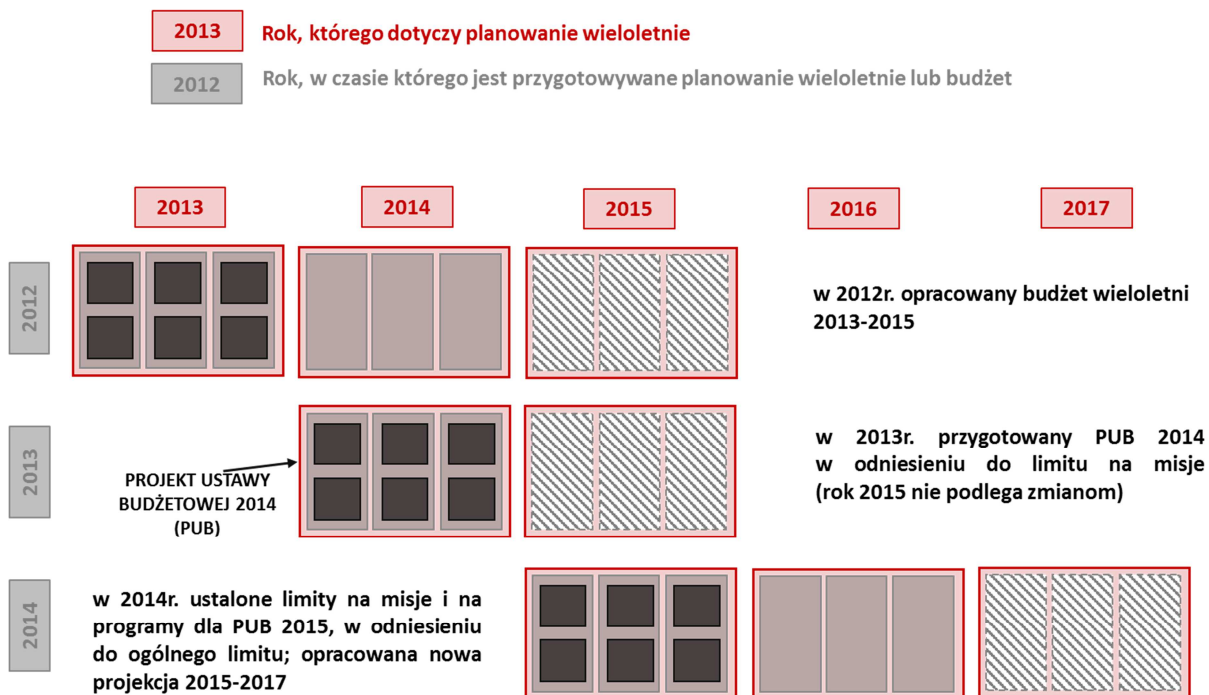
Jednocześnie, proces budżetowy w większym niż dotychczas stopniu powinien pozwalać na identyfikację potencjalnych kierunków zmiany bazy wydatkowej (tj. poziomu wydatków niezbędnych do realizacji aktualnych polityk publicznych) w perspektywie wieloletniej. Oznacza to, że w scenariuszu zakładającym prognozowaną negatywną przestrzeń fiskalną, tj. w sytuacji, w której prognozowana baza wydatkowa może przekraczać prognozowany zagregowany limit wydatków w kolejnych latach, wykraczających poza horyzont ustawy budżetowej, niezbędne będzie odpowiednio wczesne wprowadzanie zmian dostosowawczych, dotyczących poziomu, struktury i przeznaczenia wydatków publicznych.

Skuteczność SRW jako mechanizmu stabilizującego finanse publiczne oraz determinującego wysokość wydatków budżetu państwa w poszczególnych ustawach budżetowych wymaga istnienia przejrzystych **mechanizmów umożliwiających dezagregację, w ramach procesu budżetowego, nieprzekraczalnego limitu wydatków, bez uszczerbku dla efektywności alokacyjnej tego procesu**. Mechanizmy te powinny również umożliwiać kształtowanie bazy wydatkowej w przyszłości, tj. w perspektywie wieloletniej. Stosowanie SRW powinno więc rodzić określone konsekwencje dla planowania wieloletniego oraz rocznego planowania budżetowego (przygotowywania projektu ustawy budżetowej).

W ramce 6 przedstawiony został sposób model planowania wieloletniego i dezagregacji limitu wydatków przyjęty we Francji.

<sup>36</sup> Podobnie jak w przypadku Polski.

## Ramka 6. Model planowania wieloletniego i dezagregacji limitu wydatków we Francji



Budżet wieloletni we Francji dotyczy planowania wydatków Państwa w perspektywie trzyletniej w podziale na ogólny limit wydatków oraz limity wydatków na misje (główne polityki publiczne). Limity te, co do zasady, nie podlegają zmianom przez pierwsze dwa lata, w przeciwieństwie do trzeciego roku, gdy ich dostosowanie jest możliwe.

Dla każdego roku objętego budżetem trzyletnim, w odniesieniu do limitów w nim zapisanych, przygotowywany jest projekt rocznego budżetu. Roczny cykl budżetowy przebiega nieco inaczej w latach parzystych (przygotowanie budżetu trzyletniego) i latach nieparzystych (prosta aktualizacja drugiego roku budżetu trzyletniego).



Dla pierwszego roku z budżetu trzyletniego, limity wydatków na poziomie misji i podział środków na programy wewnątrz misji (limity na programy) są zapisane w projekcie rocznej ustawy budżetowej i mają charakter wiążący.



Dla drugiego roku, limity na poziomie misji mają charakter wiążący, mogą jednak w wyjątkowych przypadkach podlegać dostosowaniu. Podział środków na programy wewnątrz misji przewidziany na etapie przygotowania budżetu trzyletniego podlega natomiast zmianom w ramach limitu na daną misję.



Dla trzeciego roku natomiast, podział środków na misje może być przedmiotem niezbędnego dostosowania. Ten trzeci „dostosowany” rok stanowi punkt wyjścia dla nowego budżetu wieloletniego obejmującego kolejne trzy lata.

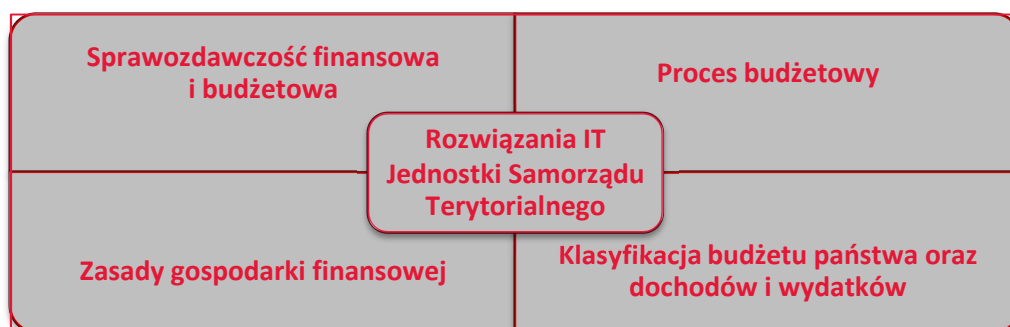
Źródło: Opracowanie własne na podstawie *Comment s'élabore la programmation pluriannuelle du budget de l'État?*, 2014 <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr>

Istniejące rozwiązania w zakresie krajowych ram budżetowych należy również rozpatrywać w kontekście prowadzonych obecnie prac Komisji Europejskiej (KE), która zgodnie z art. 16 ust. 1 dyrektywy w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, najpóźniej do 14 grudnia 2018 r. ma obowiązek przedstawić wyniki przeglądu, w którym oceni przydatność dyrektywy. Ocena obejmować będzie w szczególności zagadnienia dotyczące prognoz, numerycznych reguł fiskalnych oraz ram średniookresowych (w zakresie np. związku pomiędzy planowaniem wieloletnim i rocznym, czy szczegółowych projekcji dochodów i wydatków w oparciu scenariusz *no-policy-change*). W świetle przedstawionych w diagnozie zagadnień, **istnieje ryzyko, że niektóre wdrożone przez Polskę rozwiązania mogą zostać uznane jako niewystarczające z punktu widzenia zapewnienia skuteczności wdrożenia Dyrektywy.**

Biorąc pod uwagę powyższe za niezbędne należy uznać wprowadzenie zmian w systemie budżetowym, zmierzających do wdrożenia mechanizmów prowadzenia i koordynacji odpowiedzialnej polityki budżetowej, jako jednej z kluczowych polityk rządu, umożliwiającej zarządzanie wydatkami i przestrzenią fiskalną w perspektywie wieloletniej, przy uwzględnieniu celów strategicznych i priorytetów rozwojowych państwa. Zmianom tym powinno towarzyszyć uporządkowanie instytucjonalne sektora finansów publicznych oraz takich obszarów jak: proces budżetowy, klasyfikacja budżetu państwa oraz klasyfikacja dochodów i wydatków, zasady gospodarki finansowej czy sprawozdawczość budżetowa i finansowa.

Zmiany w powyższym zakresie będą wymagały stworzenia odpowiednich narzędzi IT oraz współpracy z jednostkami samorządu terytorialnego w obszarach związanych z klasyfikacją budżetu państwa, klasyfikacją dochodów i wydatków, sprawozdawczością i zasadami gospodarki finansowej. Kluczowe elementy systemu budżetowego, wymagające zmian, ilustruje rysunek 5.

**Rysunek 5. Kluczowe elementy systemu budżetowego**



**Podstawowe kierunki reformy systemu budżetowego powinny obejmować:**

### **Wprowadzenie średniookresowych ram budżetowych**

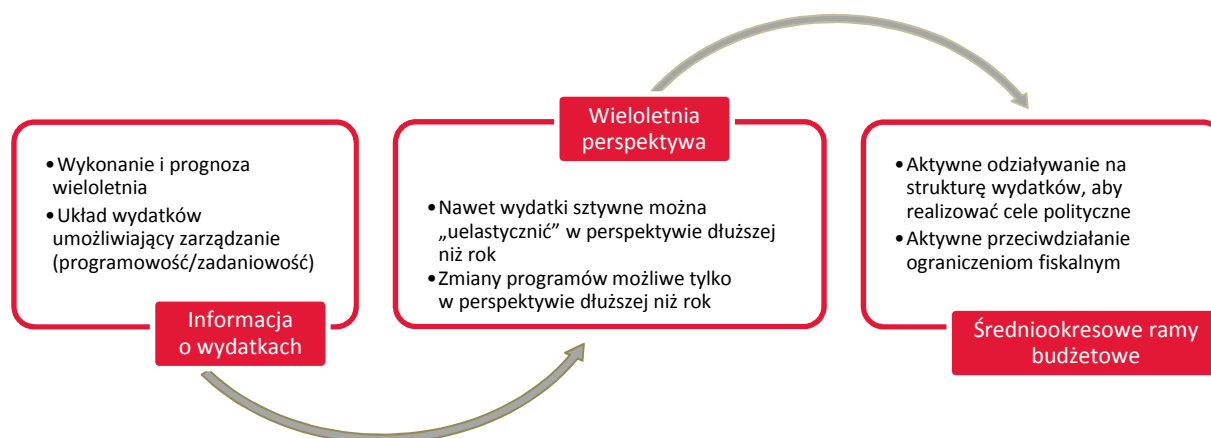
Mechanizmy zarządzania wydatkami publicznymi i przestrzenią fiskalną powinny obejmować **planowanie wieloletnie w formie średniookresowych ram budżetowych, które stanowią będą podstawę (w poszczególnych latach) do przygotowania projektu ustawy budżetowej**, opracowywanych razem z projektem ustawy budżetowej.

Średniookresowe ramy budżetowe powinny stanowić podstawowy instrument koordynacji, w perspektywie wieloletniej, strumieni wydatków publicznych w sposób zgodny z priorytetami i celami strategicznymi rządu, a także instrument oddziaływania na przestrzeń fiskalną, tj. odpowiednio wczesnego wprowadzania działań dostosowawczych, dotyczących poziomu i/lub struktury wydatków publicznych, aby umożliwić finansowanie priorytetów wydatkowych, w tym w ramach nowych zadań.

Średniookresowe ramy budżetowe powinny pozwalać na łączną, równoczesną analizę kształtowania się wielkości wynikających ze stabilizującej reguły wydatkowej (kwoty wydatków i limitu wydatków), niezależnie od jej kształtu, oraz tzw. bazy wydatkowej, tj. wydatków wynikających z istniejących polityk i programów przy założeniu ich kontynuowania w kolejnych latach (tzw. scenariusz *no-policy-change*), a także nowych kategorii wydatków, w perspektywie wieloletniej.

Na rysunku 6 zaprezentowano schemat logiczny średniookresowych ram budżetowych.

**Rysunek 6. Schemat logiczny średniookresowych ram budżetowych**



### **Ścisła integracja procesów planowania wieloletniego i rocznego – zmiana przebiegu procesu budżetowego**

Integracja procesów planowania (wieloletniego, rocznego, czy fiskalnego na potrzeby tzw. semestru europejskiego, tj. opracowania Programu konwergencji) wymaga **rozdzielenia polityki fiskalnej** (odnoszącej się do kształtowania i zarządzania całością finansów

publicznych) **oraz polityki budżetowej** (odnoszącej się do kształtowania i zarządzania szeroko rozumianym budżetem państwa).

Program konwergencji, przygotowywany na potrzeby semestru europejskiego, powinien pełnić funkcję średniookresowych ram fiskalnych, określających podstawowe cele fiskalne oraz działania umożliwiające ich realizację w perspektywie wieloletniej.

W celu koncentracji procesu decyzyjnego w ramach planowania oraz wzmocnienia roli Rady Ministrów jako kreatora polityki budżetowej (decydenta określającego priorytety i kierunki wydatkowe) konieczna jest kompleksowa przebudowa logiki procesu budżetowego. **Rolę podstawowego instrumentu polityki budżetowej, strukturyzującego proces planowania i określającego priorytetu wydatkowe, odgrywać powinny wieloletnie założenia polityki budżetowej.** Dokument ten, przyjmowany przez Radę Ministrów łącznie z Programem konwergencji (w ramach zreformowanego Wieloletniego Planu Finansowego Państwa) lub w niewielkim odstępie czasowym od tego Programu, powinien określać kluczowe założenia polityki budżetowej w perspektywie średniookresowej, w tym w szczególności **wstępne pułapy wydatków na poszczególne obszary działalności państwa** (zgodne z kwotą wydatków i limitem wydatków w rozumieniu SRW), a także **nowe kategorie wydatków**, które podlegałyby uszczegółowieniu na kolejnych etapach planowania budżetowego.

W ramce 7 zaprezentowano sposób powiązania średniookresowych ram budżetowych z planowaniem rocznym oraz koncentrację fazy decyzyjnej w Niemczech, Szwecji, Holandii, Austrii i Francji.

#### **Ramka 7. Powiązanie średniookresowych ram budżetowych z planowaniem rocznym; koncentracja fazy decyzyjnej**

Średniookresowe ramy budżetowe zdefiniowano w dyrektywie Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich jako zbiór procedur budżetowych wydłużających perspektywę kształtowania polityki budżetowej poza roczny cykl budżetowy, w tym ustalanie priorytetów politycznych i średniookresowych celów budżetowych.

Znaczenie tego instrumentu wynika z konsekwencji, jakie dla możliwości prowadzenia elastycznej polityki budżetowej i wydatkowej (tj. kształtowania poziomu i struktury wydatków w sposób odzwierciedlający nowe priorytety, cele i potrzeby) w przyszłości wynika z bieżących decyzji dotyczących realizacji określonych programów i polityk.

Z punktu widzenia skuteczności zastosowania średniookresowych ram budżetowych, za kluczową należy uznać ścisłą integrację planowania wieloletniego z planowaniem rocznym (tj. opracowaniem projektu ustawy budżetowej). Doświadczenia międzynarodowe wskazują również na istotne znaczenie koncentracji fazy decyzyjnej na możliwie wczesnym etapie zintegrowanego procesu.

**Niemcy.** Niemiecki model procesu budżetowego (por. ramka 5) zakłada, że dyskusja o wieloletniej projekcji wydatków odbywa się (w różnej szczegółowości) na każdym etapie planowania, dla którego punktem wyjścia są zawsze wielkości (scenariusz wydatkowy) określone w szczegółowości analogicznej jak szczegółowość ustawy budżetowej w obowiązującym w danym momencie 5-letnim planie finansowym. Plan ten stanowi uszczegółowienie (do poziomu prezentowanego w ustawie budżetowej) indykatorywnych limitów wydatkowych dla obszarów właściwych poszczególnym ministrom, które określane są przez Rząd w początkowej fazie procesu planowania (w formie tzw. decyzji o kluczowych parametrach budżetowych). Sam plan finansowy nie ma jednak mocy wiążącej – przedstawiany jest Parlamentowi jedynie w celach informacyjnych, a Rząd może, w kolejnych cyklach planowania, dokonywać w nim zmian odzwierciedlających zmieniające się priorytety lub polityki.

**Szwecja.** Wieloletni charakter planowania budżetowego jest również wyraźnie widoczny w rozwiązaniach stosowanych w Szwecji. Średniookresowa (trzyletnia) perspektywa budżetowa, została wprowadzona do procesu budżetowego w ramach reform przeprowadzonych w połowie lat 90. XX w., związanych m.in. z ustanowieniem trzyletnich, aktualizowanych co roku (o kolejny rok) limitów wydatkowych, przyjęciem ogólnego modelu budżetowania i nowego kalendarza budżetowego, a także określeniem nowego podziału budżetu państwa (na 27 obszarów wydatkowych). W kwietniu roku  $n-1$  Rząd przedkłada Parlamentowi założenia polityki fiskalnej, które zawierają m.in. propozycję ogólnego limitu wydatków na trzeci rok ( $n+2$ , gdzie  $n$  to rok, na który sporządzany będzie projekt ustawy budżetowej), a także propozycję limitów dla 27 obszarów wydatkowych na rok  $n$  oraz 2 kolejne lata. Po przyjęciu przez Parlament (w czerwcu roku  $n-1$ ) założeń polityki fiskalnej, Rząd kieruje do Parlamentu projekt ustawy budżetowej (we wrześniu roku  $n-1$ ). Uchwalany przez parlament budżet ma roczny charakter (z wyjątkiem limitu wydatków na rok  $n+2$ , który również jest uchwalany przez Parlament). W samym projekcie ustawy budżetowej, dla celów informacyjnych, prezentowane są również limity wydatkowe w poszczególnych obszarach wydatkowych na 2 kolejne lata.

**Holandia.** Ramy polityki budżetowej na okres kadencji określa każdorazowo umowa koalicyjna, sporządzana na etapie formowania Rządu po wyborach parlamentarnych. Umowa ta opiera się m.in. o średniookresową prognozę makroekonomiczną, w ramach której szacuje się również dostępną przestrzeń fiskalną w okresie kadencji (przy założeniu niezmienności polityki gospodarczej). W umowie określa się również zagregowany limit wydatków na okres kadencji, a w jego ramach odrębne sublimity dla rządu centralnego, ubezpieczeń społecznych oraz opieki zdrowotnej. Limity te mają charakter wiążący (ponieważ są wyrażone w ujęciu realnym, podlegają one corocznie uaktualnieniu o inflację) i stanowią podstawę do wyznaczania limitów dla ministerstw w ramach rocznego procesu budżetowego. W samej ustawie budżetowej limity (lub prognozy) wydatków prezentowane są również w perspektywie wieloletniej w podziale na artykuły, odpowiadające poszczególnym politykom lub kategoriom wydatków).

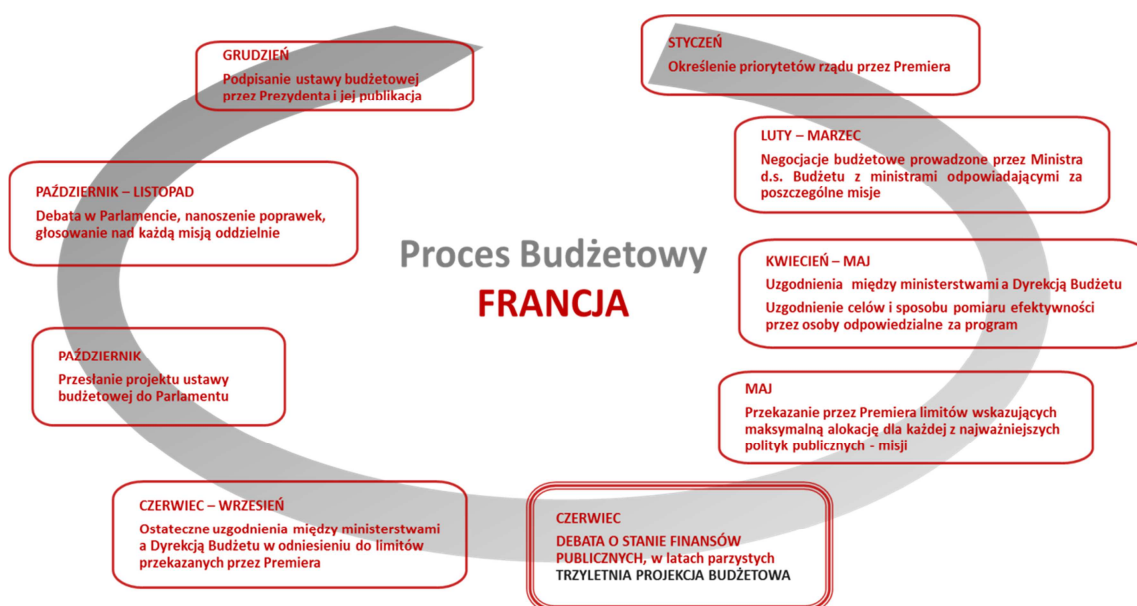
**Austria** natomiast jest przykładem państwa, w którym średniookresowe ramy budżetowe przyjmowane są przez Parlament w formie ustawy. Projekt ustawy o średniookresowych ramach budżetowych (na lata  $n$  do  $n+4$ ), wraz z raportem na temat strategii budżetowej, objaśniającym priorytety budżetowe Rządu, przedkładany jest Parlamentowi do końca kwietnia roku  $n-1$ . Ustawa określa wiążące 4-letnie limity wydatków dla 5 obszarów wydatkowych (tj. 1) prawo i bezpieczeństwo, 2) praca, sprawy społeczne, zdrowie i rodzina, 3) edukacja, nauka, kultura i sztuka, 4) gospodarka, infrastruktura i środowisko oraz 5) zarządzanie finansowe i obsługa długu), a w ich ramach wiążące 2-letnie limity wydatkowe dla około 30 rozdziałów wydatkowych (odpowiadających właściwości poszczególnych ministerstw i urzędów) i stanowi następnie podstawę opracowania projektu ustawy budżetowej na rok  $n$ .

**Francja.** We Francji planowanie wieloletnie do systemu budżetowego wdrożono na podstawie konstytucyjnej reformy z 2008r., która wprowadziła nowe pojęcie – ustawy o projekcji wieloletniej i uszczegółowiono ustawą organiczną o planowaniu wieloletnim i zarządzaniu finansami publicznymi w 2012r. Zgodnie z dyspozycjami konstytucji, wieloletnia projekcja finansów publicznych wskazuje cele działalności państwa i wspiera zachowanie równowagi rachunków administracji publicznej. Rozwiązania francuskie ściśle wiążą średniookresowe ramy budżetowe z planowaniem rocznym, sytuując fazę decyzyjną na początkowym etapie procesu budżetowego (por. ramka 6 i rys. 7). Kluczowym punktem jest parlamentarna Debata o stanie finansów publicznych, której podstawą jest składany corocznie do końca czerwca rządowy Raport o stanie gospodarki i finansów publicznych. W latach parzystych do Raportu dołączany jest projekt budżetu trzyletniego, który następnie jest przedmiotem debaty parlamentarnej i jest przyjmowany przez Parlament na jesieni.

Źródła: Opracowanie własne na podstawie m.in.: *Budgeting practices and procedures in OECD Countries*, OECD 2014, OECD Publishing; *Budget Review: Germany*, OECD Journal on Budgeting. Vol. 2014, Issue 2; *The Swedish fiscal policy framework*, Government offices, 2011; *Public finance in the Netherlands*, National Academy for Finance and Economics, Ministry of Finance, 2013; *Programmation pluriannuelle des finances publiques et budget triennal de l'État*, 2013, *Comment s'élabore la programmation pluriannuelle du budget de l'État?*, 2014, <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr>

Na rysunku 7 zaprezentowany został z kolei przebieg procesu planowania budżetowego, uwzględniający powiązanie planowania wieloletniego i rocznego na przykładzie Francji.

Rysunek 7. Roczny cykl budżetowy we Francji



W konsekwencji wprowadzenia wieloletnich założeń polityki budżetowej zmian wymagać będzie sekwencja etapów i harmonogram procesu budżetowego. Proces planowania budżetowego na rok  $n$  powinien rozpoczynać się wcześniej niż obecnie, najlepiej w stosunkowo niedługim czasie po przyjęciu przez Radę Ministrów projektu ustawy budżetowej na rok  $n-1$ . Pierwszym etapem tego procesu powinna być **aktualizacja projekcji istniejących wydatków (tzw. bazy wydatkowej)**, ujętych w średniookresowych ramach budżetowych obowiązujących w momencie rozpoczęcia prac planistycznych, a przyjętych wraz z projektem ustawy budżetowej na rok  $n-1$ .

W ramach procesu aktualizacji zbierane powinny być również propozycje nowych kategorii wydatków (odzwierciedlających np. nowe priorytety Rady Ministrów i inicjatywy ministrów), które po weryfikacji przez Ministerstwo Finansów, podlegałyby zatwierdzeniu przez Radę Ministrów.

W procesie planowania budżetowego konieczne więc będzie **rozdzielenie tzw. wydatków kontynuowanych, wynikających z istniejących polityk i programów rządowych, oraz nowych kategorii wydatków, tj. wydatków na nowe polityki lub programy**. Rozdzielenie takie pozwoli również prowadzić analizy trendów w kształtowaniu się bazy wydatkowej, umożliwiając zarządzanie **przestrzenią fiskalną**, tj. różnicą między zobowiązaniami budżetowymi, wynikającymi z kontynuacji realizowanych polityk lub programów, a kwotą limitu budżetowego, wynikającą z reguły, oraz odpowiednio wczesne podejmowanie działań zapewniających dostosowanie poziomu wydatków do pułapów wynikających ze stabilizującej reguły wydatkowej i włączanie nowych kategorii wydatków do ustawy budżetowej.

## Redefinicja roli Rady Ministrów, Ministra Finansów oraz innych członków Rady Ministrów w procesie budżetowym

Wprowadzeniu wymiaru funkcjonalnego klasyfikacji powinna towarzyszyć **redefinicja roli Rady Ministrów, Ministra Finansów oraz ministrów właściwych do spraw poszczególnych działów administracji rządowej, w szczególności na etapie planowania budżetowego**.

Rada Ministrów, jako kreator polityki budżetowej, powinna decydować o priorytetach wydatkowych i kierunkach wydatkowych, tj. indykatywnym sposobie podziału kwoty i limitu wydatków wynikających z SRW, uwzględniającym te priorytety, na możliwie wczesnym etapie procesu budżetowego – w momencie przyjmowania wieloletnich założeń polityki budżetowej.

Rola Ministra Finansów powinna polegać na strategicznym kształtowaniu ram procesu budżetowego i negocjacji budżetowych w sposób umożliwiający zapewnienie stabilności finansów publicznych (zapewnienie spełnienia realizacji celów fiskalnych), efektywności alokacyjnej procesu budżetowego, a także kształtowania przestrzeni fiskalnej, niezbędnej dla zapewnienia realizacji priorytetów Rady Ministrów, i pełnej kontroli wydatkowania środków publicznych.

Ciężar kształtowania polityki wydatkowej w poszczególnych obszarach działalności państwa, w ramach pułapów określonych w średniookresowych ramach budżetowych i ustawie budżetowej, powinien natomiast zostać przeniesiony na ministrów właściwych, odpowiedzialnych za realizację potrzeb społeczno-gospodarczych w danym obszarze. Przyznanie ministrom właściwym większej elastyczności w sposobie wydatkowania środków publicznych w ramach przepisów prawa, powinno być powiązane z jednoczesnym zwiększeniem ich odpowiedzialności za efektywną realizację priorytetów Rady Ministrów i celów określonych dla poszczególnych obszarów działalności państwa, to jest wydatkowanie środków publicznych w sposób skuteczny i efektywny.

### **Zniesienie istniejącego dualizmu klasyfikacyjnego i wprowadzenie nowego podziału budżetu państwa oraz jednolitej klasyfikacji o charakterze zadaniowym (funkcjonalno-programowym)**

Efektywne zarządzanie wydatkami wymaga **zniesienia istniejącego dualizmu klasyfikacji (tradycyjnej i zadaniowej)**, a co za tym idzie dualizmu planowania, wykonania i sprawozdawczości w zakresie budżetu państwa. Powinna je zastąpić **jednolita klasyfikacja o charakterze zadaniowym (funkcjonalno-programowym)**, która w największym stopniu sprzyja efektywnemu planowaniu, priorytetyzacji i racjonalizacji wydatków. Klasyfikacja ta powinna zostać **integralnie powiązana z nowym podziałem budżetu państwa**.

Klasyfikacja powinna pozwalać na systematyzację wydatków w wymiarach:

- funkcjonalnym – odpowiadającym właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa, stanowiącym podstawowy podział w zakresie budżetu państwa,
- przedmiotowym – inaczej programowym, odzwierciedlającym możliwie jednorodne obszary zadań oraz polityk publicznych, leżące we właściwości poszczególnych ministrów i organów państwa,
- podmiotowym – odzwierciedlającym jednostki realizujące poszczególne zadania publiczne oraz
- ekonomicznym – odzwierciedlającym podstawowe kategorie i grupy wydatków.

Odpowiedniego ujęcia w docelowej klasyfikacji wymagać będą także dochody publiczne. Konieczne będzie również analiza podejścia m.in. do tzw. „wydatków podatkowych” (ang. *tax expenditures*, tj. specyficznie rozumianych wydatków publicznych stanowiących

równowartość zmniejszenia dochodów publicznych w wyniku stosowania określonych preferencji podatkowych).

### **Uporządkowanie systemów zbierania danych (sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej)**

Uporządkowanie sposobu zarządzania finansami publicznymi i gromadzenia wiedzy o wydatkach oraz wielkościach przyszłych wydatków na istniejące programy i polityki publiczne wymaga również **uporządkowania systemów zbierania danych**, tj. systemu sprawozdawczości budżetowej oraz sprawozdawczości finansowej, opartej na uporządkowanej i ujednoliconej dla całego sektora finansów publicznych rachunkowości publicznej, a także zbudowania odpowiedniego systemu informatycznego obsługującego te procesy.

System rachunkowości publicznej wymaga dostosowania do potrzeb jednostek sektora finansów publicznych oraz transakcji realizowanych w sektorze publicznym, a także potrzeb Ministra Finansów w zakresie sprawozdawczości, w tym m.in. międzynarodowych. Przepisy o rachunkowości i o finansach publicznych wymagają uspoźnienia – postulat ten dotyczy zarówno definicji podstawowych pojęć (np. wydatku i dochodu, inwestycji i środków trwałych) jak i sposobu sporządzania sprawozdań finansowych, czy ewidencjonowania zobowiązań długookresowych (np. związanych z wypłatą świadczeń emerytalnych czy wynagrodzeń) i ich prezentacji.

**Sprawozdawczość budżetowa powinna koncentrować się na informacji o planowanych i wykonanych wydatkach budżetowych oraz ich efektach.**

**Zwiększeniu przejrzystości i rzetelności informacji o stanie finansów publicznych powinno służyć oparcie planowania, wykonywania i sprawozdawczości budżetowej na informacji pochodzącej bezpośrednio z systemu rachunkowości publicznej.**

W tym celu niezbędne będzie m.in.:

- zredefiniowanie zakresu sektora finansów publicznych (katalog jednostek sektora finansów publicznych),
- zredefiniowanie podstawowych pojęć, takich jak: jednostka sektora finansów publicznych, wydatki, dochody, przychody, rozchody, inwestycje, wydatki bieżące, wydatki majątkowe,
- ujednolicenie zasad działania i gospodarki finansowej poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych oraz rozwiązań w zakresie ewidencji księgowej i sprawozdawczości finansowej.

Niezbędne będzie również opracowanie planu kont i zasad ewidencjonowania wydatków w sposób odpowiadający na potrzeby Ministerstwa Finansów oraz innych jednostek, a także interesariuszy zewnętrznych (tj. np. UE, IMF, OECD), na rzecz których Polska zobowiązana jest przekazywać różne dane w formach odbiegających od obecnej klasyfikacji budżetowej. Usystematyzowana, spójna i wystandaryzowana rachunkowość sektora publicznego powinna stanowić podstawę nie tylko sprawozdawczości budżetowej, ale też sprawozdawczości finansowej. Oparte na niej ewidencjonowanie wydatków w różnych układach potencjalnie pozwoliłoby nie tylko zaspokoić bieżące potrzeby informacyjne, ale też prowadzić pogłębione analizy wydatków, np. w układzie rodzajowym

według kategorii ekonomicznych. Co ważne, uproszczenie i standaryzacja przepisów o rachunkowości sektora publicznego pozwoliłyby też zrozumieć, interpretować oraz porównywać sprawozdania finansowe różnych jednostek sektora publicznego. Umożliwiłoby to też rzetelną konsolidację wydatków, a w konsekwencji – uzyskanie pełnej informacji o stanie finansów państwa. Oczywiście działania w zakresie wewnętrznego uproszczenia i uspoźnienia, a także dostosowanie polskich przepisów sektora rachunkowości publicznej do międzynarodowych standardów wymagają przemyślanej koncepcji i rozważnej realizacji. W szczególności zaś rozszerzenie zasady memoriałowej powinno być poprzedzone przeprowadzeniem pogłębionej analizy potrzeb i potencjalnych korzyści w stosunku do szacowanego kosztu. Jakkolwiek działania ukierunkowane na uporządkowanie i uproszczenie rachunkowości publicznej wydają się przedsięwzięciem ogromnym, zwłaszcza że stan obecny rachunkowości budżetowej w dużej mierze odpowiada potrzebom sformułowanym wiele lat temu, to zmiany w tym zakresie są konieczne zarówno w kontekście aktualnych wyzwań zarządczych w polskim sektorze finansów publicznych jak i prowadzonych przez KE i Eurostat pracach nad europejskimi standardami rachunkowości publicznej.

### **Instytucjonalizacja i włączenie do procesu budżetowego przeglądów wydatków oraz innych instrumentów wspierających efektywność wydatkowania środków publicznych**

Aby przeglądy wydatków osiągały określone dla nich cele, muszą stać się stałym elementem procesu budżetowego. Dlatego jednym z istotnych elementów reformy systemu budżetowego powinna być instytucjonalizacja przeglądów, poprzez umocowanie prowadzenia przeglądów w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, oraz ich trwałe włączenie do procesu budżetowego.

Wdrożenie wskazanych zmian będzie wymagało opracowania propozycji rozwiązań szczegółowych, w tym dokumentów o charakterze legislacyjnym. Ze względu na cykl prac nad projektem ustawy budżetowej, wymagane jest również zachowanie odpowiedniego okresu na przygotowanie i wdrożenie nowych rozwiązań, w tym w szczególności opracowanie pierwszych średniookresowych ram budżetowych. Z uwagi na znaczenie, jakie mają stabilne finanse publiczne, a także uwzględniając kompleksowy i złożony charakter planowanych zmian, powinny one być wprowadzane w sposób zapewniający płynną realizację zadań Państwa i bezpieczne funkcjonowanie podmiotów finansowanych ze środków publicznych.

\*

\*                      \*

**Uwzględniając powyższe założenia Ministerstwo Finansów opracuje propozycje rozwiązań legislacyjnych, umożliwiających reformę systemu budżetowego, a także harmonogram ich realizacji.**