AUDYT (NIE)PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW PUBLICZNYCH W POLSCE

Opracowanie jest poświęcone analizie jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce. Spełnianie tych dwóch zasad stanowi kluczowy warunek efektywnej kontroli publicznej nad sposobem zarządzania finansami państwa. Niestety w wielu obszarach postulowane działania w zakresie jawności i przejrzystości finansów publicznych nie są wdrażane. Informacja o sytuacji całego sektora finansów publicznych jest niekompletna, a sposób prezentacji danych przez instytucje publiczne nieczytelny. W opracowaniu rekomendujemy m.in. narzucenie obowiązku sporządzania rozbudowanego sprawozdania z sytuacji całego sektora finansów publicznych, tworzenie mniej sformalizowanej, przystępnej dla obywatela wersji budżetu państwa oraz zmianę klasyfikacji budżetowych i sposobu prezentowania danych przez instytucje publiczne. Krytycznie odnosimy się także do licznych praktyk manipulowania informacją o stanie finansów publicznych w celu zaniżania deficytu budżetu państwa, deficytu sektora finansów publicznych oraz długu publicznego.

Jakub **Sawulski**

IBS Policy Paper **02/2015**

październik **2015**

IBS
INSTYTUT BADAŃ STRUKTURALNYCH

AUDYT (NIE)PRZEJRZYSTOŚCI FINANSÓW PUBLICZNYCH

Autor: **Jakub Sawulski**

Uwagi, komentarze i krytyczne spojrzenie: **Jan Baran, Iga Magda**

Projekt realizowany w ramach programu Obywatele dla Demokracji, finansowanego z Funduszy EOG

Wprowadzenie

W latach 2004-2014 rozmiar sektora finansów publicznych (SFP) w Polsce mierzony udziałem wydatków publicznych w PKB wynosił od 41,8% do 45,9% PKB (722,9 mld zł w 2014 r.). Wielkość tego sektora oraz specyfika wynikająca z dysponowania środkami finansowymi pochodzącymi od obywateli sprawia, że szczególnie ważna jest skuteczna kontrola publiczna nad tym obszarem. Podstawowy warunek tej skuteczności stanowi jawność i przejrzystość finansów państwa.

W niniejszym opracowaniu analizujemy stan jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce. Jawność oznacza swobodny dostęp obywatela do informacji o działalności finansowej państwa. Przejrzystość odnosi się do zrozumiałej dla obywatela prezentacji tych danych. Jawność i przejrzystość finansów publicznych są ważne dla prawidłowego funkcjonowania gospodarki i społeczeństwa obywatelskiego. Wspomagają proces decyzyjny i sprzyjają wczesnemu dostrzeganiu zagrożeń w sektorze publicznym. Łatwo dostępna, przekazana w zrozumiałej formie informacja jest kluczowa dla oceny prowadzonych przez rząd działań, zarówno na poziomie eksperckim, jak i obywatelskim. Przejrzystość wpływa na ocenę państwa na rynkach międzynarodowych i stabilność makroekonomiczną kraju. Zagwarantowanie przejrzystości finansów publicznych nabiera szczególnej wagi w kontekście kryzysu greckiego, którego jedną z przyczyn było manipulowanie przez rząd danymi o sytuacji finansowej państwa.

Jednym z elementów opracowania jest ocena jawności i przejrzystości finansów publicznych pod kątem wypełniania rekomendacji zawartych w Kodeksie Transparentności Polityki Fiskalnej opracowanym przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW). Przeprowadzana analiza ujawniła, że Polska nie spełnia znacznej części zaleceń MFW. Spośród jedenastu analizowanych obszarów tylko w trzech wymogi są w pełni spełnione. W pięciu obszarach przyjęte kryteria są częściowo wypełnione, a w kolejnych trzech przyjęte przez Polskę standardy całkowicie odbiegają od zaleceń MFW. Na podstawie tej oceny identyfikujemy i opisujemy najważniejsze słabości polskich finansów publicznych w zakresie ich jawności i przejrzystości. Szczególną uwagę zwracamy na trudności w rozpoznaniu wszystkich przepływów finansowych pomiędzy jednostkami sektora, niekompletną informację o sytuacji całego sektora finansów publicznych i nieprzystępny dla obywatela

sposób prezentacji danych przez instytucje publiczne. Formułujemy także rekomendacje, których realizacja przyczyniłaby się do poprawy jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce. Osobny rozdział opracowania poświęcamy wybranym nagannym praktykom zniekształcenia informacji o stanie finansów publicznych w celu zaniżania deficytu budżetu państwa, deficytu sektora finansów publicznych oraz długu publicznego: nieprawidłowemu ujmowaniu składek przekazywanych do OFE, udzielaniu Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych nieoprocentowanych pożyczek z budżetu państwa oraz niezaliczaniu do sektora finansów publicznych Krajowego Funduszu Drogowego.

1. Znaczenie jawności i przejrzystości w gospodarowaniu środkami publicznymi

Głównym źródłem określającym sposoby realizacji zasady jawności i przejrzystości w Polsce są zapisy zawarte w Ustawie o finansach publicznych (uofp) w rozdziale 4 dział I. Umieszczenie tych dwóch zasad w osobnym rozdziale ustawy świadczy o szczególnym znaczeniu przypisywanemu tej kwestii przez ustawodawcę. O ile jednak metody respektowania jawności zostały w ustawie dosyć precyzyjnie określone, o tyle poważny niedosyt budzi brak definicji i wyznaczonych działań, które miałyby służyć przejrzystości finansów publicznych. Pojęcie to pojawia się w ustawie kilkunastokrotnie w sformułowaniach typu: „mając na uwadze potrzebę zapewniania przejrzystości gospodarowania środkami publicznymi", jednak nie określono precyzyjnie, jakie wymogi należy spełnić, aby przejrzystość została zachowana.

Jawność finansów publicznych należy rozumieć jako swobodny dostęp obywatela do informacji o działalności finansowej państwa. Przejrzystość natomiast polega na zrozumiałej dla obywatela prezentacji tych danych. Obie te zasady są ściśle ze sobą powiązane – jawność bez przejrzystości staje się bezprzedmiotowa, a sama przejrzystość nie przynosi korzyści, jeżeli dostęp do informacji publicznej jest utrudniony. Ustawa o finansach publicznych precyzyjnie określa, jakie informacje o finansach państwa muszą być podawane do wiadomości publicznej i jakie działania muszą być podejmowane w trybie jawnym (np. debata nad budżetem w sejmie, senacie i organach stanowiących jednostek samorządu terytorialnego), ale nie konkretyzuje w jakiej formie dane te powinny być upubliczniane. W tym aspekcie stwierdza się jedynie, że dochody i wydatki publiczne klasyfikuje się według działów, rozdziałów i paragrafów, a szczegółową klasyfikację określa Minister Finansów w drodze rozporządzenia (uofp, art. 33-41).

Kwestia przejrzystości finansów publicznych jest przedmiotem szczególnego zainteresowania Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW). Organizacja ta uznaje transparentność polityki fiskalnej (*fiscal transparency*) za kluczowy element skutecznego zarządzania w obszarze finansów publicznych (IMF 2012, s. 4). MFW definiuje transparentność polityki fiskalnej jako czytelność, wiarygodność, częstotliwość, terminowość i istotność sprawozdawczości w zakresie finansów publicznych oraz jawność procesu

prowadzenia polityki fiskalnej przez rząd. Cechy zawarte w powyższej definicji rozumiane są następująco (IMF 2012, s. 5):

- czytelność – łatwość, z jaką odbiorcy sprawozdań mogą zrozumieć prezentowane dane;
- wiarygodność – stopień, w jakim sprawozdawczość oddaje faktyczną sytuację finansową państwa;
- częstotliwość – regularność, z jaką prezentowane są dane w przestrzeni publicznej;
- terminowość – jak najmniejszy udział opóźnień w rozpowszechnianiu raportów;
- istotność – zakres, w jakim sprawozdawczość pozwala użytkownikom zdobyć potrzebne informacje;
- jawność – łatwość, z jaką opinia publiczna może zrozumieć i wpływać na decyzje w zakresie polityki fiskalnej oraz pociągać rząd do odpowiedzialności za prowadzone działania.

Transparentność polityki fiskalnej stanowi element szerszej koncepcji dobrego rządzenia (*good governance*), której celem jest zwiększanie potencjału administracyjnego i jakości zarządzania w sektorze publicznym, a w szerokim rozumieniu także stabilizacja makroekonomiczna i wzrost gospodarczy. Warto zauważyć, że definicja transparentności polityki fiskalnej według MFW obejmuje swoim zakresem obie zasady gospodarowania środkami publicznymi ujęte w polskiej ustawie o finansach publicznych: jawność i przejrzystość.

Istnieje szereg przyczyn, z powodu których przejrzystość finansów publicznych ma fundamentalne znaczenie dla jakości prowadzonej polityki w tym obszarze. Po pierwsze, reguły transparentności polityki fiskalnej nakładają obowiązek tworzenia kompleksowych informacji o przeszłych, bieżących i przyszłych działaniach w zakresie finansów państwa, co samo w sobie wspomaga i wpływa na podnoszenie jakości decyzji politycznych oraz służy dostrzeganiu potencjalnych ryzyk w sektorze publicznym. Po drugie, przejrzystość finansów publicznych jest niezbędna dla prawidłowego funkcjonowania społeczeństwa obywatelskiego, którego zadaniem jest motywowanie władzy publicznej do działań sprzyjających długofalowemu rozwojowi społecznemu. Łatwo dostępna i zrozumiała informacja jest niezbędna dla prawidłowej oceny prowadzonej przez rząd polityki, a co za tym idzie także dla podejmowania racjonalnych decyzji przy urnach wyborczych.

Przejrzystość finansów państwa służy rozwojowi organizacji pozarządowych recenzujących działalność jego organów (think tanków, organizacji watchdogowych), co wzmacnia kontrolę obywatelską nad polityką publiczną. Po trzecie, przejrzystość finansów publicznych zwiększa wiarygodność państwa jako pożyczkobiorcy oraz miejsca lokowania inwestycji. Transparentność polityki fiskalnej jest ważnym aspektem oceny państwa na międzynarodowych rynkach kapitałowych dokonywanej m.in. przez agencje ratingowe, instytucje finansowe i przedsiębiorstwa.

Kwestia przejrzystości w gospodarowaniu środkami publicznymi nabiera szczególnej wagi w kontekście greckiego kryzysu finansowego. Kryzys ten rozpoczął się, gdy jesienią 2009 r. ujawniono efekty rewizji greckich danych statystycznych. Rewizja pokazała znaczącą skalę nieprawidłowości i liczne praktyki zaniżania wysokości deficytu sektora finansów publicznych. To spowodowało spadek zaufania do Grecji na rynku finansowym oraz gwałtowny wzrost oprocentowania obligacji i w konsekwencji wywołało ciąg zdarzeń, który doprowadził do faktycznej niewypłacalności państwa i poważnych konsekwencji dla gospodarki realnej. Zachowanie zasad jawności i przejrzystości w gospodarowaniu środkami publicznymi najprawdopodobniej uniemożliwiłoby manipulowanie informacjami o sytuacji finansowej Grecji. W 2010 r. Ministerstwo Finansów RP w raporcie na temat greckiego kryzysu stwierdziło, że jedną z głównych przyczyn spadku konkurencyjności greckiej gospodarki na arenie międzynarodowej był brak przejrzystości instytucjonalnej i legislacyjnej. Jakość greckich statystyk oceniono jako niską, co z kolei implikowało ich niską wiarygodność. Ministerstwo Finansów wskazało, że rekomendacje dotyczące polityki gospodarczej wydawane na podstawie błędnych danych prowadziły do nieefektywnej polityki gospodarczej (MF 2010, s. 3, 14-16, 29). Brak transparentności w obszarze finansów państwa należy więc uznać za jedną z ważnych przyczyn greckiego kryzysu gospodarczego.

W 1998 r. MFW opracował Kodeks Dobrych Praktyk w zakresie Transparentności Polityki Fiskalnej (Code of Good Practices on Fiscal Transparency). Obecnie obowiązuje jego aktualizacja z 2007 r., jednak od 2012 r. prowadzone są prace nad nowym dokumentem – Kodeksem Transparentności Polityki Fiskalnej (Fiscal Transparency Code). Kodeks ten docelowo ma składać się z 4 filarów: sprawozdawczość, prognozowanie i budżetowanie, analiza i zarządzanie ryzykiem oraz zarządzanie przychodami z eksploatacji zasobów naturalnych. Pierwsze trzy filary zostały zaprezentowane w sierpniu 2014 r. Czwarty filar,

przeznaczony przede wszystkim dla państw o wysokim udziale przychodów z eksploatacji zasobów naturalnych, zostanie zaprezentowany do końca 2015 r. Celem kodeksu jest wzmocnienie międzynarodowych standardów polityki fiskalnej, których słabości zostały ujawnione w latach 2008-2009 (IMF 2014, s. 3-4). W tabeli 1 podjęto próbę oceny realizacji poszczególnych wymogów określonych w trzech pierwszych filarach Kodeksu Transparentności Polityki Fiskalnej w odniesieniu do polskich finansów publicznych. Analiza wskazuje na istotne zaniedbania w tym zakresie. Spośród jedenastu analizowanych obszarów tylko w trzech wymogi określone w kodeksie są w pełni spełnione.

W latach 2004-2014 rozmiar sektora finansów publicznych w Polsce, mierzony udziałem wydatków publicznych w PKB, wynosił od 41,8% do 45,9% PKB. Wartość nominalna wydatków SFP w 2014 r. wyniosła 722,9 mld zł[1]. Niedostateczna przejrzystość sektora publicznego skutkuje więc osłabieniem kontroli nad ogromną częścią polskiej gospodarki. Brak kontroli może przekładać się na niższą jakość polityki gospodarczej w tym obszarze, a to z kolei prowadzi do osłabienia wzrostu gospodarczego. Troska o przejrzystość finansów publicznych stanowi ważny element wysiłków mających na celu stymulowanie rozwoju społeczno-gospodarczego Polski. W kolejnych podrozdziałach omówiono najważniejsze słabości polskich finansów publicznych w tym obszarze.

[1] Dane Eurostatu dla sektora instytucji rządowych i samorządowych (*general government*).

Tabela 1. Ocena wypełnienia przez Polskę zaleceń zawartych w Kodeksie Transparentności Polityki Fiskalnej MFW

Sprawozdawczość			
Obszar	**Opis**	**Ocena**	**Komentarz**
Zakres	Sprawozdawczość finansowa powinna zapewniać kompleksowy obraz aktywności sektora publicznego i jego podsektorów	niespełniony	Sprawozdawczość finansowa obejmująca cały sektor finansów publicznych jest bardzo ograniczona i sprowadza się do kilkustronicowej informacji zawartej w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. Informacja ta nie zapewnia wiedzy na temat kierunków wydatkowania środków publicznych i źródeł ich finansowania. Rzetelną analizę aktywności finansowej państwa można przeprowadzić jedynie na poziomie pojedynczych budżetów, np. budżetu państwa, budżetów JST, wykonania planów finansowych funduszy celowych, wykonania planu finansowego NFZ. Brakuje jednak zbiorczych danych dla wielu innych jednostek SFP, np. uczelni publicznych, SP ZOZ-ów, instytucji kultury. Analiza dochodów i wydatków całego sektora finansów publicznych jest dodatkowo utrudniona przez liczne przepływy środków finansowych pomiędzy jednostkami tego sektora. Sprawozdawczość nie obejmuje także postulowanego przez MFW ujawniania nakładów podatkowych sektora publicznego (strat z tytułu przyznawania określonych ulg i zwolnień podatkowych).
Częstotliwość i terminowość	Sprawozdania powinny być publikowane często, regularnie i terminowo	spełniony	MF publikuje co miesiąc szacunkowe wykonania budżetu państwa, miesięczne sprawozdania operatywne z wykonania budżetu państwa, kwartalne dane dotyczące sytuacji finansowej JST i samorządowych zakładów pozabudżetowych oraz kwartalne informacje o stanie finansów publicznych. Sprawozdania roczne publikowane są nie później niż 6 miesięcy po zakończeniu roku budżetowego.
Jakość	Informacje zawarte w sprawozdaniach powinny być przejrzyste, możliwe do porównywania między krajami oraz spójne wewnętrznie i historycznie	niespełniony	Klasyfikacja wydatków budżetowych jest nieprzystępna dla przeciętnego obywatela. Charakteryzują ją duża koncentracja w kilku największych działach, częściach lub zadaniach (w zależności od rodzaju klasyfikacji). Praktycznie niewykonalna jest pełna identyfikacja przepływów finansowych pomiędzy jednostkami SFP. Krytycznie należy ocenić sposób publikacji danych, przede wszystkim na poziomie budżetu centralnego (kilkadziesiąt osobnych plików PDF, brak danych w excelu). Dane są nieporównywalne z danymi Eurostatu, zarówno pod względem zakresu SFP (m.in. wyłączanie z SFP Krajowego Funduszu Drogowego w polskiej sprawozdawczości), jak i klasyfikacji wydatków (Eurostat stosuje klasyfikację COFOG*, która istotnie różni się od klasyfikacji polskiej). Spójność danych zaburzają liczne nowelizacje rozporządzenia w sprawie klasyfikacji budżetowej oraz zmiany sposobu klasyfikowania niektórych dochodów i wydatków (m.in. refundacji składek do OFE, wpływów z prywatyzacji).
Rzetelność	Statystyki i sprawozdania powinny być wiarygodne i podlegać audytowi zewnętrznemu	częściowo spełniony	Wykonanie budżetu państwa podlega corocznemu audytowi dokonywanemu przez NIK. Analiza ta obejmuje także cały sektor finansów publicznych. Dotychczas NIK pozytywnie oceniał wykonanie budżetu państwa, wskazując jednak na niewielkie i powtarzające się rokrocznie nieprawidłowości. W wyniku kontroli przeprowadzonej na przełomie 2012 i 2013 r. NIK wykrył, że MF poprzez niewłaściwą konsolidację przepływów wewnątrz SFP istotnie zawyża dochody i zaniża deficyt sektora finansów publicznych (łącznie w latach 2004-2014 niewłaściwa konsolidacja spowodowała zaniżenie deficytu o 152,3 mld zł). Nad finansami samorządów czuwają Regionalne Izby Obrachunkowe, jednak jak wykazała kontrola NIK z 2014 r., izby nie posiadają wystarczających uprawnień do realizacji powierzonych im zadań. Przeprowadzone kontrole wykazały, że część samorządów nie wykazywała rzeczywistego stanu zadłużenia.

Prognozowanie i budżetowanie			
Obszar	**Opis**	**Ocena**	**Komentarz**
Kompletność	Prognozy i budżety powinny dostarczać kompletnej informacji o perspektywach finansowych sektora publicznego	częściowo spełniony	Od 2010 r. wprowadzono średnioterminową procedurę budżetową - Wieloletni Plan Finansowy Państwa, który jest uchwalany na okres czterech lat. Plan ten od 2014 r. obejmuje także Program Konwergencji UE i zawiera informację o całym sektorze *general government*. Na etapie budżetowania, co ma następnie konsekwencje w obszarze sprawozdawczości, spotyka się liczne praktyki manipulowania wysokością deficytu SFP i długu publicznego (np. wyłączanie Krajowego Funduszu Drogowego z SFP, zastępowanie dotacji do FUS nieoprocentowanymi pożyczkami, umorzenie obligacji będących w posiadaniu OFE). Nie są publikowane oficjalne informacje na temat zobowiązań państwa z tytułu konieczności wypłat emerytur w przyszłości.
Porządek legislacyjny	Obowiązki i uprawnienia władzy ustawodawczej i wykonawczej w procesie budżetowania powinny być określone prawnie, a budżet powinien być prezentowany, dyskutowany i zatwierdzany w sposób terminowy	spełniony	Prawo szczegółowo reguluje procedurę i terminy opracowywania i uchwalania budżetów JST, budżetu państwa oraz kompetencje poszczególnych organów w tym zakresie. W ostatnich latach nie zidentyfikowano znaczących odstępstw od obowiązujących norm.
Orientacja publiczna	Prognozy i budżety powinny być prezentowane w sposób, który ułatwia analizę kierunków prowadzonej polityki i kontrolę nad nią	niespełniony	W celu ułatwienia analizy i kontroli kierunków prowadzonej polityki od 2006 r. stopniowo wprowadzany jest budżet zadaniowy, jednak pojawiają się zastrzeżenia do jego konstrukcji i użyteczności (nieprawidłowy podział zadań, niewłaściwe definiowanie celów), zarówno na poziomie centralnym, jak i samorządowym. Klasyfikacje i sposób publikacji danych budżetowych nie sprzyja kontroli obywatelskiej (uwagi analogiczne jak w obszarze jakości sprawozdawczości). Podstawową formą prezentacji danych wciąż pozostaje mało przejrzysty dla obywatela budżet tradycyjny. Nadzór obywateli nad finansami państwa dodatkowo utrudnia niejasny podział zadań i sposobów finansowania jednostek SFP. Liczne przepływy finansowe pomiędzy jednostkami SFP oraz brak szczegółowego budżetu obejmującego cały sektor powodują, że analiza kierunków prowadzonej polityki i obywatelska kontrola nad nią jest znacznie utrudniona.
Wiarygodność	Prognozy i budżety powinny być wiarygodne	częściowo spełniony	W prognozach i budżetach występują istotne różnice pomiędzy przyjmowanymi założeniami, a faktycznym wykonaniem. Zjawisko to nasiliło się szczególnie po 2008 r., gdy kryzys gospodarczy wpłynął na pogorszenie się sytuacji finansów publicznych w Polsce. W 2013 r. przyjęcie zbyt optymistycznych założeń spowodowało konieczność nowelizacji budżetu państwa i zawieszenia pierwszego progu ostrożnościowego. W pozostałych latach deficyt budżetu państwa był jednak niższy od prognoz, co sugeruje, że proces budżetowania odbywa się zgodnie z zasadą ostrożności. Niska jest wiarygodność Wieloletnich Planów Finansowych Państwa, gdzie przyjmowano do tej pory, że relacja państwowego długu publicznego do PKB będzie w horyzoncie prognozy spadać, tymczasem relacja ta stopniowo wzrastała (obniżenie nastąpiło dopiero poprzez umorzenie obligacji OFE).

Analiza i zarządzanie ryzykiem			
Obszar	**Opis**	**Ocena**	**Komentarz**
Identyfikacja i analiza ryzyk	Władze publiczne powinny regularnie publikować raporty dotyczące ryzyk mających wpływ na perspektywy sektora finansów publicznych	spełniony	Ocena bieżącej sytuacji, analiza stabilności i ryzyk w sektorze finansów publicznych jest ujmowana w corocznie aktualizowanym Programie Konwergencji, sporządzanym zgodnie z wytycznymi UE (program od 2014 r. został włączony do Wieloletniego Planu Finansowego Państwa). MF publikuje także kwartalną informację o sytuacji makroekonomicznej i stanie finansów publicznych. Wysokość długu publicznego i kosztów jego obsługi jest monitorowana w ramach publikowanej co roku Strategii Zarządzania Długiem Publicznym, która obejmuje okres czterech lat.
Zarządzanie ryzykiem	Określone ryzyka dla stabilności finansów publicznych powinny być regularnie monitorowane, ujawniane i zarządzane	częściowo spełniony	Od 2015 r. wprowadzono regułę wydatkową, która ogranicza możliwości nadmiernego wzrostu wydatków państwa. Wątpliwości budzi fakt, że z jednej strony reguła nie obejmuje całego SFP, a z drugiej Rada Ministrów kontroluje finanse tylko części podmiotów, których wydatki są objęte regułą, w związku z czym działania na rzecz utrzymania reguły mogą być nieskuteczne. W ustawie o finansach publicznych określono progi ostrożnościowe dla wysokości długu publicznego, jednak zawieszenie pierwszego z nich w 2013 r. pokazuje, że politycy mogą nimi manipulować, a jedynym rzeczywiście obowiązującym limitem dla wysokości długu publicznego jest określony w konstytucji próg 60% PKB. W budżecie państwa oraz budżetach JST tworzy się obowiązkowe rezerwy ogólne na sfinansowanie nieprzewidzianych wydatków. Ministerstwo Finansów sporządza i publikuje informacje o zobowiązaniach warunkowych sektora *general government*.
Koordynacja	Relacje pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych i ich wyniki finansowe powinny być analizowane, ujawniane i koordynowane	częściowo spełniony	Ministerstwo Finansów ma ograniczone możliwości kontrolowania sytuacji finansowej części podmiotów SFP (np. samorządów, uczelni, SP ZOZ-ów), co utrudnia koordynację polityki fiskalnej. Podstawowe informacje o wysokości dochodów, wydatków i zadłużeniu w poszczególnych podsektorach (rządowym, samorządowym, ubezpieczeń społecznych) są dostępne co najmniej w ujęciu kwartalnym i rocznym. Dane te są jednak prezentowane publicznie na wysokim poziomie ogólności - bez szczegółów dotyczących wyników finansowych jednostek w ramach każdego z podsektorów. Poważnym mankamentem jest brak informacji o przepływach finansowych pomiędzy jednostkami SFP. Ich suma w każdym z podsektorów pojawia się tylko w rocznym sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa.

* COFOG – *Classification of the Functions of Government* – klasyfikacja wydatków sektora instytucji rządowych i samorządowych według funkcji.

Źródło: opracowanie własne.

2. Struktura sektora finansów publicznych w Polsce i jej implikacje dla przejrzystości finansów publicznych

Sektor finansów publicznych w Polsce cechuje się dużym zróżnicowaniem pod względem form organizacyjnych jednostek należących do tego sektora, ich samodzielności finansowej i sposobów rozliczania z budżetem centralnym. Na stronie 17 zaprezentowano mapę sektora finansów publicznych. Obrazuje ona wielość instytucji, funduszy i organów wchodzących w skład SFP, do którego zalicza się: podmioty oraz fundusze, osoby prawne oraz jednostki nieposiadające osobowości prawnej, podmioty publiczne oraz podmioty prowadzące działalność częściowo komercyjną (np. instytucje kultury). Ta niejednorodność sprawia, że utrudniona jest analiza podziału zadań pomiędzy jednostki SFP, relacje finansowe pomiędzy tymi jednostkami, sposoby ich finansowania oraz kierunki wydatkowania środków. W tej sytuacji zadaniem władz publicznych powinno być ustanowienie spójnego a jednocześnie precyzyjnego, czytelnego i wiarygodnego przekazu o stanie finansów państwa, który pozwoliłby na kontrolowanie działań w obszarze polityki fiskalnej każdemu obywatelowi.

Sprawozdawczość w obszarze finansów publicznych nie spełnia jednak tych wymogów. Jej podstawowym mankamentem jest bardzo ograniczona informacja o sytuacji całego sektora finansów publicznych. Ministerstwo Finansów publikuje szczegółowe informacje o realizacji planów finansowych tylko dla budżetu centralnego, budżetu środków europejskich i budżetów jednostek samorządu terytorialnego oraz ograniczone informacje o finansach państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych. Podsumowanie dochodów, wydatków i wyniku całego sektora finansów publicznych sprowadza się do 4-5 stronnicowej informacji oraz jednej tabeli w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. Informacja ta nie pozwala na poznanie szczegółowych kierunków wydatkowania środków publicznych. Zawiera ona jedynie najbardziej ogólny podział wydatków na dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, inne wydatki bieżące, wydatki majątkowe, obsługę długu publicznego oraz środki własne UE. Dla odbiorcy sprawozdania wartość informacyjna tego podziału jest jednak niska.

Tabela 2. Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2014 r. w poszczególnych podsektorach, przed i po uwzględnieniu transferów pomiędzy jednostkami sektora (w mld zł)

wyszczególnienie	**podsektor rządowy, w tym:**	budżet państwa	pozostałe jednostki	**podsektor samorządowy, w tym:**	budżety JST	pozostałe jednostki	**podsektor ubezpieczeń społecznych, w tym:**	FUS	pozostałe jednostki	**sektor finansów publicznych ogółem**
dochody ogółem	**412,6**	283,5	129,0	**239,4**	194,3	45,1	**288,9**	183,6	105,4	**940,9**
w tym transfery wewnątrz SFP	**45,8**	6,3	39,5	**132,1**	98,6	33,5	**85,9**	54,5	31,3	**263,8**
dochody bez transferów	**366,7**	277,2	89,6	**107,3**	95,8	11,6	**203,1**	129,1	74,0	**677,2**
wydatki ogółem	**443,0**	312,5	130,4	**241,3**	196,8	44,5	**296,4**	191,7	104,7	**980,6**
w tym transfery wewnątrz SFP	**187,5**	159,8	27,7	**30,5**	26,9	3,5	**45,8**	5,3	40,5	**263,8**
wydatki bez transferów	**255,5**	152,7	102,8	**210,8**	169,8	41,0	**250,6**	186,4	64,2	**716,9**

Źródło: Rada Ministrów 2015a, s. 307.

Poważnym wyzwaniem jest także dokonanie precyzyjnej analizy wydatków publicznych we własnym zakresie. Po pierwsze, o ile część istotnych danych pominiętych w sprawozdaniach Ministerstwa Finansów można odszukać bezpośrednio w sprawozdaniach poszczególnych instytucji lub funduszy (np. sprawozdania z wykonania planów finansowych funduszy zarządzanych przez ZUS i KRUS, sprawozdanie z wykonania planu finansowego NFZ), o tyle dotarcie do sprawozdań wszystkich podmiotów sektora finansów publicznych jest bardzo problematyczne. Do SFP przynależy bowiem prawie 45 tys. jednostek[2], a zakres danych prezentowanych w sprawozdaniach nie zawsze jest spójny. Ministerstwo Finansów nie publikuje natomiast zbiorczych danych dla poszczególnych rodzajów jednostek SFP[3]. Po drugie, całościową analizę wydatków publicznych znacznie komplikują liczne przepływy finansowe pomiędzy jednostkami SFP. Jako wydatek publiczny należy rozumieć środki przekazywane poza sektor finansów publicznych, w związku z czym z kwoty wydatków danej jednostki należy wyeliminować przepływy do innych jednostek SFP. Jak wskazują dane

[2] Zgodnie z listą załączoną do Komunikatu Ministra Finansów Nr 8 z dnia 23 grudnia 2014 r. w sprawie podziału jednostek sektora finansów publicznych w zakresie składanych sum depozytowych. Dokładna liczba tych jednostek wyniosła 44.877. Źródło: http://www.finanse.mf.gov.pl/dlug-publiczny/sprawozdania-rb-z-rb-n/informacje-podstawowe.

[3] Część pracy w tym zakresie wykonuje GUS, np. publikując raporty: „Szkoły wyższe i ich finanse" oraz „Narodowy Rachunek Zdrowia".

przedstawione w tabeli 2, transfery wewnątrz SFP stanowią 42,3% wydatków podsektora rządowego, 12,6% wydatków podsektora samorządowego i 15,5% wydatków podsektora ubezpieczeń społecznych. W sprawozdaniach poszczególnych jednostek SFP informacja o tych przepływach jest jednak zazwyczaj niedostępna lub jej znalezienie wymaga określonej wiedzy. Problem z precyzyjnym odszukaniem transferów wewnątrz SFP istnieje nawet w przypadku budżetu państwa, którego sprawozdawczość obejmuje kilkaset stron i kilkadziesiąt załączników.

Kodeks Przejrzystości Polityki Fiskalnej MFW postuluje, aby raporty w obszarze finansów publicznych obejmowały wszystkie jednostki prowadzące działalność publiczną [MFW 2014, s. 14]. Jak wskazano powyżej, polska sprawozdawczość nie spełnia tych wymogów, a dokonanie kompletnej analizy finansów państwa we własnym zakresie jest utrudnione ze względu na brak dostępu do danych oraz liczne przepływy finansowe pomiędzy jednostkami sektora. Kluczowym działaniem w kierunku zwiększenia przejrzystości polskiej polityki fiskalnej jest wprowadzenie do zadań Ministerstwa Finansów obowiązku sporządzania rozbudowanego sprawozdania z sytuacji całego sektora finansów publicznych. Sprawozdanie takie mogłoby mieć formę osobnego dokumentu lub, jak obecnie, byłoby częścią sprawozdania z wykonania budżetu państwa, jednak w znacznie rozszerzonej formule[4]. Podstawowym elementem sprawozdania z sytuacji sektora finansów publicznych powinny być zbiorcze dane finansowe dla poszczególnych rodzajów jednostek należących do SFP: samorządów, instytucji kultury (państwowych i samorządowych), SP ZOZ-ów, uczelni publicznych, itd. (patrz mapa SFP). Wyodrębnienia wymagałby budżet państwa oraz część innych istotnych z punktu widzenia fiskalnego oraz zadań realizowanych przez państwo planów finansowych (np. wykonanie FUS, KRUS, Funduszu Pracy oraz budżetów niektórych agencji wykonawczych). Klasyfikacja dochodów i wydatków wszystkich jednostek powinna być spójna i w klarowny dla obywatela sposób przedstawiać źródła dochodów publicznych oraz kierunki wydatkowania środków[5]. Klasyfikacja taka powinna obejmować dodatkową informację o udziale w danej kwocie transferu do innych jednostek SFP. Dopiero po przedstawieniu wszystkich wskazanych informacji sprawozdanie powinno prezentować

[4] Jako pożądany kierunek działań należy jednak wskazać sporządzanie sprawozdania z sytuacji sektora finansów publicznych w formie osobnego dokumentu.
[5] Więcej o klasyfikacji budżetowej w kolejnym podrozdziale.

konsolidację całego sektora finansów publicznych wraz z klasyfikacją dochodów i wydatków publicznych oraz opisem najistotniejszych zmian w stosunku do lat poprzednich.

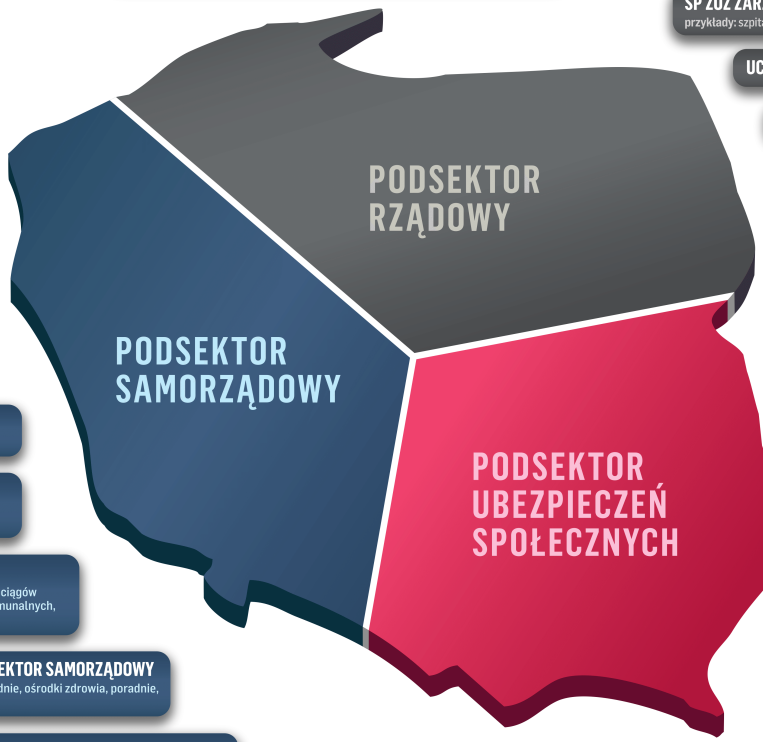
Spoglądając ponownie na tabelę 2, można wysunąć kolejny wniosek – w przestrzeni publicznej przypisuje się znacznie większe znaczenie budżetowi państwa, niż wynikałoby to z jego udziału w sektorze finansów publicznych. Polska debata publiczna w obszarze finansów państwa w zasadzie zdominowana jest przez dyskusję nad ustawą budżetową oraz (w mniejszym stopniu) nad realizacją budżetu państwa. Tymczasem w 2014 r. wydatki budżetu państwa stanowiły 43,6% wydatków sektora finansów publicznych, a po wyeliminowaniu środków przekazywanych z budżetu do innych jednostek SFP było to zaledwie 21,3%. W przestrzeni publicznej praktycznie nie funkcjonuje informacja o planie finansowym Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (FUS), którego wydatki netto (poza sektor finansów publicznych) przewyższają wydatki netto budżetu państwa. Podobnie jest ze zbiorczymi danymi na temat budżetów samorządów. Brak debaty nad całościowym obrazem sytuacji sektora finansów publicznej w Polsce jest m.in. efektem braku wystarczającej informacji na ten temat.

Mniejszy niż wynikałoby to z przebiegu polskiej debaty publicznej udział budżetu państwa w SFP nie zmienia faktu, że sektor ten jest silnie scentralizowany. Budżet państwa pełni w nim rolę nie tylko jednostki finansującej podstawowe zadania państwa w obszarach takich, jak obrona narodowa, administracja rządowa czy wymiar sprawiedliwości, ale także kształtuje, przy pomocy systemu przepływów środków finansowych wewnątrz sektora, sytuację finansową większości podmiotów SFP (NIK 2014, s. 214 i 215). Około połowy wydatków budżetu państwa (51,1% w 2014 r.) stanowią transfery do innych jednostek SFP. W konsekwencji wiele podmiotów sektora nie prowadzi w pełni samodzielnej gospodarki finansowej, co z punktu widzenia przejrzystości finansów publicznych stanowi jedną z istotnych wad omawianego systemu. Do najważniejszych niesamodzielnych finansowo jednostek SFP należą samorządy, których około połowa dochodów (50,7% w 2014 r.) pochodzi z transferów wewnątrz SFP, w tym przede wszystkim z dotacji i subwencji z budżetu państwa. Uregulowania wymagają także zasady prowadzenia gospodarki finansowej przez fundusze celowe. Idea funduszy celowych polega na tym, że finansują one swoje wydatki z określonych przychodów własnych. Tymczasem dwa największe państwowe fundusze celowe – Fundusz Ubezpieczeń Społecznych oraz Fundusz Emerytalno-Rentowy rolników – opierają swoje plany finansowe na dotacjach z budżetu państwa. Dotacje te

stanowiły odpowiednio 16% i 82% przychodów tych funduszy w 2014 r.[6] (Rada Ministrów 2015a, s. 189). Brak samofinansowania się funduszy celowych nie sprzyja zwiększaniu świadomości obywateli o finansach państwa. Taki system buduje bowiem pewną fikcję – sprawia, że rolnicy odprowadzający składki na KRUS są przekonani, że danina ta jest wystarczająca na pokrycie świadczeń z Funduszu Emerytalno-Rentowego. Nie mają świadomości, jak duża część emerytur i rent rolnych finansowana jest z podatków wszystkich obywateli. Podobnie, lecz w mniejszej skali, jest w powszechnym systemie ubezpieczeń społecznych. Osobny problem stanowi przeznaczanie przez niektóre fundusze środków na cele niezwiązane z zadaniami, do których zostały powołane. Za przykład może służyć Fundusz Pracy, którego zadaniem jest aktywizacja zawodowa bezrobotnych oraz łagodzenie skutków bezrobocia, a z którego środków finansowane są m.in. koszty specjalizacji i staże podyplomowe lekarzy.

[6] FUS otrzymał także nieoprocentowane pożyczki z budżetu państwa, o czym szerzej w podrozdziale 4.

SEKTOR FINANSÓW PUBLICZNYCH



ORGANY WŁADZY PUBLICZNEJ
- urzędy naczelnych organów władzy państwowej (np. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta)
- organy kontroli państwowej i ochrony prawa (np. NIK, RPO, KRRIT)
- sądy
- trybunały

INSTYTUCJE GOSPODARKI BUDŻETOWEJ
- Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP
- Centrum Usług Wspólnych
- Centralny Ośrodek Sportu
- Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego
- Instytucje Gospodarki Budżetowej Piast, Baltica, Pomerania, Mazovia, Carpatia
- Centralny Ośrodek Informatyki
- Centrum Usług Logistycznych
- Centralny Ośrodek Dokumentacji Geodezyjnej i Kartograficznej,
- Centrum Zakupów dla Sądownictwa
- Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie,
- Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS

PAŃSTWOWE JEDNOSTKI BUDŻETOWE
przykłady: urzędy skarbowe, izby skarbowe, izby celne, urzędy kontroli skarbowej, komendy policji i państwowej straży pożarnej

PAŃSTWOWE FUNDUSZE CELOWE
- Fundusze związane z prywatyzacją (Reprywatyzacji, Restrukturyzacji Przedsiębiorców, Skarbu Państwa, Rekompensacyjny)
- Fundusze związane z bezpieczeństwem i obronnością kraju (Wsparcia Policji, Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego, Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców, Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywięziennych Zakładów Pracy, Modernizacji Sił Zbrojnych, Wsparcia Straży Granicznej Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej, Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej)
- Fundusze związane z nauką, kulturą i kulturą fizyczną (Promocji Twórczości, Zajęć Sportowych dla Uczniów, Rozwoju Kultury Fizycznej, Promocji Kultury, Nauki i Technologii Polskiej)
- Pozostałe (Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, Kredytu Technologicznego, Rozwiązywania Problemów Hazardowych)

AGENCJE WYKONAWCZE
- Agencja Rezerw Materiałowych
- Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
- Narodowe Centrum Nauki
- Narodowe Centrum Badań i Rozwoju
- Agencja Mienia Wojskowego
- Wojskowa Agencja Mieszkaniowa
- Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych
- Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa
- Agencja Nieruchomości Rolnych
- Agencja Rynku Rolnego

SP ZOZ ZARZĄDZANE PRZEZ SEKTOR RZĄDOWY
przykłady: szpitale, sanatoria, przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie, pogotowia ratunkowe

UCZELNIE PUBLICZNE

POLSKA AKADEMIA NAUK I JEJ JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE

PAŃSTWOWE INSTYTUCJE KULTURY
przykłady: Instytut Książki, Teatr Narodowy, Polski Instytut Sztuki Filmowej, Narodowy Instytut Fryderyka Chopina, Instytut Teatralny, Filmoteka Narodowa

INNE PAŃSTWOWE LUB SAMORZĄDOWE OSOBY PRAWNE
przykłady: Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej, Polska Agencja Żeglugi Powietrznej, Urząd Dozoru Technicznego, parki narodowe

JEDNOSTKI SAMORZĄDU TERYTORIALNEGO
gminy powiaty i województwa oraz ich związki

SAMORZĄDOWE JEDNOSTKI BUDŻETOWE
przykłady: żłobki, przedszkola, szkoły, straż miejska/gminna, domy pomocy społecznej, zarządy dróg

SAMORZĄDOWE ZAKŁADY BUDŻETOWE
przykłady: zakłady gospodarki komunalnej, zakłady wodociągów i kanalizacji, zakłady usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku, cmentarze

SP ZOZ ZARZĄDZANE PRZEZ SEKTOR SAMORZĄDOWY
przykłady: szpitale, sanatoria, przychodnie, ośrodki zdrowia, poradnie, pogotowia ratunkowe

SAMORZĄDOWE INSTYTUCJE KULTURY
przykłady: utworzone przez JST muzea, teatry, filharmonie, centra i ośrodki kultury, biblioteki

ZAKŁAD UBEZPIECZEŃ SPOŁECZNYCH
Fundusz Ubezpieczeń Społecznych
Fundusz Rezerwy Demograficznej
Fundusz Emerytur Pomostowych

KASA ROLNICZEGO UBEZPIECZENIA SPOŁECZNEGO
Fundusz Emerytalno-Rentowy
Fundusz Administracyjny
Fundusz Prewencji i Rehabilitacji
Fundusz Składkowy
Fundusz Motywacyjny

FUNDUSZE CELOWE ZWIĄZANE Z ZADANIAMI SOCJALNYMI PAŃSTWA
Fundusz Pracy
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych
Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych

NARODOWY FUNDUSZ ZDROWIA

3. Słabości prezentacji danych o sytuacji finansowej w instytucjach publicznych

Poważne zastrzeżenia w zakresie przejrzystości polskich finansów publicznych można mieć nie tylko do omówionego w poprzednim podrozdziale zakresu publikowanych danych, ale także do sposobu prezentacji tych danych. Uwagi te zostaną omówione na podstawie ustawy budżetowej oraz sprawozdania z wykonania budżetu państwa. Te dwa dokumenty z jednej strony zawierają relatywnie obszerną informację o sytuacji finansowej w określonym obszarze sektora finansów publicznych, a z drugiej uwypuklają wszystkie niedociągnięcia instytucji publicznych w zakresie sposobu prezentacji danych.

Po otworzeniu plików dotyczących ustawy budżetowej oraz sprawozdania z jej wykonania – uzyskanych ze strony internetowej Ministerstwa Finansów – odnosi się wrażenie, że dokumenty te są publikowane wyłącznie w celu spełnienia określonych ustawowych obowiązków dotyczących publikacji danych finansowych, a nie po to, żeby zapewnić obywatelowi faktyczną możliwość zaznajomienia się z sytuacją finansową państwa, poznania kierunków wydatkowania środków publicznych czy poddania analizie prowadzonej polityki fiskalnej. Dokumenty te nie mają obywatelskiego charakteru. Trudno zrozumieć dlaczego wszystkie załączniki do ustawy budżetowej, załączniki do sprawozdania z wykonania budżetu oraz każdy podrozdział omówienia sprawozdania z wykonania budżetu są publikowane w osobnych plikach pdf. Liczba tych plików w 2014 r. wynosiła 290 i dzieliła się następująco:

- Ustawa budżetowa na 2014 r. opublikowana została jako część tekstowa (jeden plik) oraz 42 załączniki (każdy w osobnym pliku) zgrupowane w 19 folderach;
- Omówienie sprawozdania z wykonania budżetu za 2014 r. obejmuje 33 pliki, w tym osobne pliki dla strony tytułowej, spisu treści, 24 podrozdziałów i spisu tablic oraz 6 plików z tabelami;
- Tabelaryczne sprawozdanie z wykonania budżetu państwa udostępnione zostało w dwóch tomach, z których pierwszy zawiera 158 plików, a drugi 7 plików. W tym przypadku także w osobnych plikach zamieszczono m.in. strony tytułowe, spisy treści, itd.;
- Informacja o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym – 2 pliki (informacja oraz aneks tabelaryczny);
- Informacja o wykonaniu budżetów JST – 47 plików (część tekstowa oraz 46 załączników).

Wszystkie pliki opublikowano w formacie pdf, który praktycznie uniemożliwia obrabianie i analizowanie danych. Znacznie bardziej funkcjonalny dla zestawień tabelarycznych byłby format excel. Dobrym wzorcem prostszego i użytecznego publicznie prezentowania informacji są niektóre raporty Główny Urząd Statystyczny (GUS). Przykładowo załączniki do publikacji „Nauka i technika w Polsce" umieszczono w kilku plikach excel podzielonych według kategorii. W każdym pliku w pierwszej zakładce znajduje się spis treści, a w kolejnych umieszczono poszczególne tabele (kliknięcie w tytuł w spisie treści przenosi do odpowiedniej zakładki). Cała część tekstowa raportu znajduje się w jednym osobnym pliku pdf. Podobnie mógłby być prezentowany budżet państwa i sprawozdanie z jego wykonania.

Kolejnym krokiem powinno być większe wykorzystanie przez instytucje publiczne nowoczesnych narzędzi informatycznych, służących do publikowania danych statystycznych. Głównym kanałem udostępniana statystyk na świecie są interaktywne bazy danych, które umożliwiają pobieranie informacji w kilku formatach, automatyczne tworzenie wykresów czy porównywanie danych według określonych przez użytkownika kryteriów. Często zawierają one także dodatkowe informacje, które pomagają użytkownikowi w zrozumieniu statystyk, np. opisy metodologiczne oraz linki do powiązanych publikacji (patrz – baza danych Eurostatu). Tego typu bazy danych nie posiada ani Ministerstwo Finansów, ani nawet GUS. Instytucje publiczne w Polsce nie wykorzystują nowo powstających narzędzi informatycznych, które mogłyby znacząco wpłynąć na zmianę jakości informacji publicznej. Uwaga ta dotyczy nie tylko braku interaktywnych baz danych, ale także niewykorzystywania możliwości prezentowania statystyk przy pomocy aplikacji lub atrakcyjnych wizualizacji danych.

Osobną kwestią jest niesprzyjająca przejrzystości ustawy budżetowej i sprawozdania z jej wykonania klasyfikacja dochodów i wydatków. Klasyfikacja dochodów w ustawie budżetowej oraz sprawozdaniu z wykonania budżetu nie budzi większych wątpliwości. Wyszczególnia się wpływy z poszczególnych podatków, wpływy niepodatkowe (w podziale na dywidendy, cło, opłaty, grzywny, odsetki i inne dochody niepodatkowe, wpłaty JST) oraz środki z UE. Informacja ta jest wystarczająca dla odbiorcy sprawozdania. Znacznie mniej przejrzyście prezentuje się klasyfikacja wydatków. Należy oczywiście mieć na uwadze, że wydatki obejmują dużo więcej kategorii aniżeli dochody. Nie zmienia to jednak faktu, że obywatel chcący na podstawie ustawy budżetowej lub sprawozdania z jej wykonania

zapoznać się z kierunkami wydatkowania środków publicznych, nie otrzymuje czytelnej informacji.

Wydatki budżetu państwa klasyfikowane są według grup ekonomicznych, części, działów, rozdziałów oraz zadań. Podział według grup ekonomicznych (dotacje i subwencje, świadczenia na rzecz osób fizycznych, wydatki bieżące jednostek budżetowych, wydatki majątkowe, wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa, środki własne UE, współfinansowanie projektów z udziałem środków UE) jest ogólny i wskazuje raczej charakter przepływu finansowego, niż kierunek wydatkowania środków. Podział według części ma na celu przede wszystkim wskazanie dysponenta danych środków budżetowych. W praktyce charakter podmiotowy klasyfikacji (np. Kancelaria Sejmu) miesza się z przedmiotowym (np. obrona narodowa), a sama klasyfikacja nie określa, kto jest dysponentem części o charakterze przedmiotowym. Klasyfikacja według części może być wartościową informacją dla podmiotów zaangażowanych w dysponowanie środkami publicznymi, ale jej użyteczność dla obywatela jest znikoma. Za przykład może posłużyć część 63 budżetu – „rodzina". Według sprawozdania z wykonania budżetu za 2014 r. w tej części budżet wydał zaledwie 0,014 mld zł. W praktyce jednak wielokrotnie wyższe wydatki na świadczenia rodzinne, rodziny zastępcze, centra pomocy rodzinie, itd., znajdują się w części 85 budżetu – „budżety wojewodów". Odszukanie tej informacji wymaga jednak specjalistycznej wiedzy. Klasyfikację wydatków budżetu według części dodatkowo komplikuje uzupełniający podział na działy i rozdziały. Taka systematyzacja jest nieprzejrzysta, gdyż obie klasyfikacje nie są ze sobą kompatybilne, a poszczególne działy i rozdziały mogą znajdować się w kilku, kilkunastu lub kilkudziesięciu częściach. W konsekwencji np. „administracja publiczna" występuje w tej klasyfikacji jednocześnie jako jedna z części oraz wielokrotnie jako dział.

Teoretycznie najbardziej użyteczną dla odbiorcy informacją o wydatkach budżetu państwa powinna być klasyfikacja według działów. Działy przedstawiają bowiem poszczególne obszary działalności państwa (np. ubezpieczenia społeczne, nauka, obrona narodowa). Łącznie wyróżniono 33 takie działy. Problem w tym, że według danych za 2014 r. 56% wydatków budżetu zawierało się w zaledwie 3 działach (różne rozliczenia, obowiązkowe ubezpieczenia społeczne i obsługa długu publicznego), a 9 największych działów obejmowało 84% wydatków budżetu. W konsekwencji klasyfikacja według działów staje się zbyt ogólna i także nie daje wyczerpującej informacji na temat kierunków wydatkowania środków

publicznych. Co więcej, największym wartościowo działem klasyfikacji budżetowej jest dział „różne rozliczenia" (70,4 mld zł w 2014 r.), który nie ma żadnej wartości informacyjnej dla odbiorcy ustawy czy sprawozdania. Rozwiązaniem tego stanu rzeczy byłoby publikowanie, przynajmniej w odniesieniu do największych wartościowo działów, dodatkowego rozbicia na rozdziały. Działy i rozdziały charakteryzuje ścisłe przyporządkowanie – każdy rozdział może podlegać tylko jednemu działowi. To oznacza, że dzieląc działy na rozdziały, unika się wielokrotnego powtarzania tych samych kategorii, co ma miejsce w klasyfikacji według części. Taki rodzaj klasyfikacji nie jest jednak publikowany przez Ministerstwo Finansów, mimo że jego sporządzenie na podstawie posiadanych przez ministerstwo danych jest zadaniem stosunkowo łatwym. Należy także rozważyć zmianę nazewnictwa, zakresu i liczby poszczególnych działów. W 13 z 33 działów kwota wydatków budżetu państwa w 2014 r. nie przekroczyła 1 mld zł. Wyróżnianie tej wielkości kategorii jest w skali całego budżetu państwa pozbawione treści. Warto podkreślić, że sposób klasyfikacji budżetowej określa Minister Finansów w drodze rozporządzenia i dotyczy on nie tylko budżetu państwa, lecz wszystkich jednostek SFP. Ponownie należy także zauważyć, że istotną wadą klasyfikacji budżetowych jest brak informacji, jaka część danego wydatku jest transferem wewnątrz SFP.

Odpowiedzią na brak efektywności części wydatków publicznych, ale także brak przejrzystości budżetu państwa, miało być wprowadzenie ustawowego obowiązku tworzenia budżetu zadaniowego. Zadania w ramach tego budżetu zgrupowane są w 22 funkcje państwa, takie jak bezpieczeństwo wewnętrzne i porządek publiczny, nauka polska, rynek pracy, polityka zagraniczna, itd. Wydaje się, że przyjęta klasyfikacja według funkcji jest najbliższa obywatelskiemu charakterowi informacji publicznej. Informacja o wykonaniu wydatków budżetu w układzie zadaniowym oraz aneks tabelaryczny do tej informacji nie zawierają jednak prostej tabeli lub wykresu obrazujących kwotę wydatków przeznaczonych na poszczególne funkcje. Zamieszcza się jedynie bardzo rozbudowaną tabelę ze szczegółowymi informacjami o wszystkich zadaniach, celach, miernikach i dysponentach poszczególnych wydatków. Zidentyfikowanie wysokości wydatków według funkcji wymaga pewnego nakładu pracy. W tym przypadku także odnosi się wrażenie, że priorytetem dla twórców budżetu było spełnienie wymogów ustawowych oraz zaspokojenie potrzeb dysponentów środków budżetowych, a nie przekazanie czytelnej informacji społeczeństwu.

We wrześniu 2015 r. ukazała się piąta edycja raportu Open Budget Survey przygotowywanego przez organizację International Budget Partnership. Raport analizuje przejrzystość budżetów w 102 państwach świata i prezentuje utworzony na podstawie 109 kryteriów wskaźnik otwartości budżetu (Open Budget Index). Polska z wynikiem 64 punktów na 100 możliwych znalazła się w gronie państw, których otwartość budżetu została określona jako wystarczająca (61 lub więcej punktów). Tym samym poprawiła swój wynik z 2012 r. (59 punktów), ale uzyskała gorszy rezultat niż w 2006 i 2008 r. (odpowiednio 73 i 67 punktów) i taki sam jak w 2010 r. Przejrzystość polskiego budżetu słabo wypadła na tle innych państw UE. Lepszy wynik uzyskało 9 państw UE objętych badaniem, w tym m.in. Rumunia, Czechy, Słowenia i Bułgaria, natomiast gorszy tylko cztery państwa (Hiszpania, Słowacja, Chorwacja i Węgry). Warto jednak podkreślić, że spośród państw Europy Środkowo-Wschodniej tylko Polsce i Rumunii udało się poprawić wynik w stosunku do badania z 2012 r. (IBP 2015).

Open Budget Survey 2015 wyróżnia 8 kluczowych dokumentów, które według autorów raportu powinny być publikowane w ramach informacji publicznej o budżecie państwa. W Polsce nie tworzy się tylko jednego z nich – budżetu obywatelskiego, czyli prostej, mniej sformalizowanej wersji budżetu państwa, zaprojektowanej w sposób, który pozwala przekazać najważniejsze informacje o budżecie państwa obywatelowi. Taki dokument jest publikowany przez 54 ze 102 objętych badaniem państw, w tym wiele takich, w których poziom rozwoju i jakość demokracji jest niższa niż w Polsce. W stosunku do badania z 2012 r. aż 28 państw zaczęło sporządzać budżet obywatelski, jednak nie ma w tej grupie Polski (IBP 2015, s. 21, 29 i 70). Co znamienne, autorzy raportu nie uważają tworzonego w Polsce budżetu zadaniowego za formę budżetu obywatelskiego. Warto wprowadzić do praktyki Ministerstwa Finansów nawyk sporządzania takiego budżetu oraz sprawozdania z jego wykonania. Nie wymagałoby to szczególnie dużych zmian w dotychczasowym systemie zbierania informacji o wydatkach publicznych, gdyż można w tym celu wykorzystać istniejące klasyfikacje budżetowe według działów i rozdziałów lub według funkcji, a następnie przedstawić te dane w formie atrakcyjnej wizualnie aplikacji. Postulat ten warto połączyć z narzuceniem obowiązku sporządzania rozbudowanego sprawozdania z sytuacji sektora finansów publicznych i budżet obywatelski tworzyć nie tylko dla budżetu państwa, ale także całego SFP.

4. Przykłady działań zniekształcających informację o stanie finansów publicznych

Przejrzystość polityki fiskalnej w Polsce jest zaburzona również ze względu na określone działania władz publicznych, których głównym celem jest sztuczne zaniżanie deficytu budżetu państwa, deficytu sektora finansów publicznych oraz długu publicznego. Do najważniejszych z nich zaliczyć można:

Nieprawidłowe ujmowanie refundacji składek przekazywanych do OFE. Od 2004 r. refundacja składek OFE z jednej strony ujmowana jest jako rozchody budżetu państwa, a z drugiej strony zaliczana do dochodów Funduszu Ubezpieczeń Społecznych (FUS). W konsekwencji każdego roku następuje zawyżenie dochodów publicznych o wartość rekompensaty utraconych przez FUS wpływów z tytułu składek przekazanych do OFE. Kwestia ta była przedmiotem przeprowadzonej w 2012 r. kontroli NIK w zakresie metodyki kalkulowania przez Ministerstwo Finansów dochodów i wydatków sektora finansów publicznych. NIK zwróciła uwagę, że do dochodów publicznych można zaliczyć jedynie kwotę, która pochodzi spoza sektora finansów publicznych. Przy ustalaniu salda SFP w danym roku budżetowym przepływ środków pomiędzy budżetem państwa a FUS powinien zostać wyeliminowany. Ministerstwo Finansów stoi na stanowisku, że niemożliwe jest dokonanie konsolidacji rozchodów budżetu państwa z dochodami FUS, gdyż konsolidacji podlegają wyłącznie przepływy zaliczane z jednej strony do dochodów, a z drugiej do wydatków. Zaliczanie refundacji składek przekazywanych do OFE do rozchodów budżetu państwa jest jednak niezgodne z charakterem ekonomicznym tej operacji. Środki te powinny być traktowane jako wydatek budżetu państwa i podlegać konsolidacji z dochodami FUS (NIK 2012, s. 9 i 10). Pomimo interwencji NIK Ministerstwo Finansów nie zmieniło sposobu liczenia dochodów publicznych. Wpływ takiego klasyfikowania refundacji składek przekazywanych do OFE na zniekształcenie informacji o stanie finansów publicznych jest istotny – w latach 2004-2014 łączne zaniżenie deficytu sektora finansów publicznych z tego tytułu wyniosło 152,3 mld zł, czyli średnio 14,6 mld zł rocznie (NIK 2015, s. 229).

Udzielanie Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych pożyczek z budżetu państwa. Od 2009 r. budżet państwa udziela Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych nieoprocentowanych pożyczek. FUS nie posiada zdolności do spłaty zadłużenia z tego tytułu, sens ekonomiczny tych pożyczek jest więc tożsamy z dotacjami budżetu do FUS. Pożyczka jako forma transferu

środków pomiędzy budżetem a FUS pozwala jednak nie wykazywać tej transakcji jako wydatku budżetu państwa. Jest to więc sposób na sztuczne zaniżenie deficytu budżetowego. W latach 2009-2014 ze środków budżetu państwa udzielono FUS aż 15 pożyczek. Według stanu na koniec 2014 r. łączne zobowiązanie FUS z tego tytułu wyniosło 39,8 mld zł, a termin spłaty 39,2 mld zł przypada na 31 marca 2016 r. (ZUS 2015, s. 24). Jak już wskazano FUS nie ma zdolności do spłaty tych pożyczek, w związku z czym jest niemal pewne, że Ministerstwo Finansów wydłuży termin ich wymagalności, odsuwając problem w czasie, lub umorzy powstałe zobowiązania. W uzasadnieniu do projektu ustawy budżetowej na 2016 r. pojawia się stwierdzenie, że przy konstrukcji planu finansowego FUS założono, że fundusz nie zwróci do budżetu państwa pożyczek otrzymanych w latach 2009-2015. W planach finansowych FUS na 2015 i 2016 r. wpisano kolejne nieoprocentowane pożyczki z budżetu państwa, a łączne zadłużenie FUS z tego tytułu na koniec 2016 r. ma wynieść 50,2 mld zł (Rada Ministrów 2015b, s. 136).

Niezaliczanie do sektora finansów publicznych Krajowego Funduszu Drogowego. Utworzony w 2004 r. w ramach Banku Gospodarstwa Krajowego (BGK) Krajowy Fundusz Drogowy (KFD) odpowiedzialny jest przede wszystkim za finansowanie budowy i przebudowy dróg krajowych oraz gromadzenie środków na ten cel. KFD ma możliwość zaciągania za pośrednictwem BGK zobowiązań na pokrycie swoich wydatków. Taki sposób finansowania działalności KFD zaczęto wykorzystywać od 2008 r. Według sprawozdania BGK za 2014 r., na dzień 31 grudnia łączna kwota zobowiązań zaciągniętych na potrzeby KFD wyniosła aż 43,6 mld zł (BGK 2015, s. 87). W 2013 r. znowelizowano ustawę o KFD, tak aby fundusz miał możliwość spłacania zobowiązań poprzez zaciąganie kolejnych kredytów i pożyczek (tzw. rolowanie długu). Na 2014 r. przypadały bowiem na tyle wysokie kwoty spłaty długu, że nieprzegłosowanie tej nowelizacji groziło zachwianiem płynności funduszu. Warto podkreślić, że obligacje i kredyty emitowane lub zaciągane na rzecz KFD są objęte gwarancjami Skarbu Państwa. Najbardziej kontrowersyjnym aspektem działalności KFD jest fakt, że zadłużenie funduszu nie jest zaliczane do państwowego długu publicznego, gdyż zgodnie z ustawą o finansach publicznych KFD nie mieści się w definicji jednostki SFP. W związku z tym władze publiczne, poprzez wyprowadzenie zadań publicznych związanych z finansowaniem budowy określonej infrastruktury drogowej poza sektor finansów publicznych, mogą swobodnie zaciągać dług na ten cel, nie zważając na ustawowe

ograniczenia dotyczące jego wysokości. Na taką interpretację nie zgadza się jednak Eurostat, który zalicza zobowiązania KFD do długu publicznego. Jest to podstawowa przyczyna różnic pomiędzy wysokością długu publicznego liczonego według polskiej i unijnej metodologii. Podejście Eurostatu jest w tym przypadku prawidłowe, a strona polska powinna dostosować regulacje do standardów unijnych. Można tego dokonać poprzez nowelizację ustawy o finansach publicznych i zaliczenie KFD oraz innych podobnych funduszy do jednostek SFP lub uznaniowe określenie, że KFD i inne fundusze zarządzane przez BGK są państwowymi funduszami celowymi.

Wnioski

- Polska nie spełnia znacznej części wymogów jawności i przejrzystości polityki fiskalnej zawartych w Kodeksie Transparentności Polityki Fiskalnej MFW. Spośród jedenastu standardów całkowicie wypełnione są tylko trzy.
- Sektor finansów publicznych w Polsce charakteryzuje się dużym zróżnicowaniem pod względem form organizacyjnych jednostek należących do tego sektora, ich samodzielności finansowej i sposobów rozliczania z budżetem centralnym. Niejednorodna struktura SFP oraz liczne przepływy finansowe pomiędzy jego jednostkami znacznie utrudniają analizę dochodów i wydatków sektora.
- Informacja o sytuacji całego sektora finansów publicznych (po konsolidacji) jest niewystarczająca. Nie pozwala na poznanie kierunków wydatkowania środków publicznych w Polsce. Szczegółowej analizy sytuacji SFP można dokonywać jedynie na poziomie wybranych pojedynczych budżetów i sprawozdań z ich wykonania (np. budżetu państwa i budżetów samorządów).
- W debacie publicznej przypisuje się znacznie większe znaczenie budżetowi państwa niż wynikałoby to z jego udziału w sektorze finansów publicznych. Niedostateczna dyskusja nad całościowym obrazem finansów publicznych jest m.in. efektem braku wystarczającej informacji na ten temat.
- Dane finansowe publikowane przez instytucje publiczne nie mają obywatelskiego charakteru. Podmioty publiczne najczęściej koncentrują się jedynie na spełnieniu określonych ustawowych wymogów w zakresie publikacji danych, a nie na umożliwieniu obywatelowi dostępu do przejrzystej informacji o sytuacji finansowej państwa.
- W polskich finansach publicznych spotyka się liczne praktyki celowego zaniżania deficytu budżetowego, deficytu sektora finansów publicznych oraz długu publicznego. Do najważniejszych z nich należą: nieprawidłowe ujmowanie składek przekazywanych do OFE, udzielanie Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych nieoprocentowanych pożyczek z budżetu państwa oraz niezaliczanie do sektora finansów publicznych Krajowego Funduszu Drogowego.

Rekomendacje

- Rekomendujemy wprowadzenie do obowiązków Ministerstwa Finansów sporządzanie rozbudowanego sprawozdania z sytuacji całego sektora finansów publicznych. Sprawozdanie takie powinno zawierać zbiorcze dane finansowe dla wszystkich rodzajów jednostek należących do SFP (przed konsolidacją), jednolitą i przejrzystą klasyfikację dochodów i wydatków publicznych, informacje o przepływach środków finansowych pomiędzy poszczególnymi rodzajami jednostek SFP oraz klasyfikację dochodów i wydatków publicznych po konsolidacji wraz z opisem najistotniejszych zmian w stosunku do lat poprzednich.
- Rekomendujemy umieszczanie części tekstowej sprawozdań z obszaru finansów publicznych w jednym pliku w formacie pdf oraz prezentowanie zestawień tabelarycznych w formacie excel. Instytucje publiczne powinny w większym stopniu wykorzystywać istniejące narzędzia informatyczne do publikacji danych statystycznych (np. aplikacje i wizualizacje danych). Pożądanym kierunkiem byłoby stworzenie przez Ministerstwo Finansów interaktywnej bazy danych, umożliwiającej pobieranie danych w kilku formatach, automatyczne generowanie wykresów i porównywanie statystyk według określonych przez użytkownika kryteriów.
- Zwiększeniu przejrzystości finansów publicznych w Polsce służyłoby tworzenie przez Ministerstwo Finansów budżetu obywatelskiego – prostej, mniej sformalizowanej wersji budżetu państwa, zaprojektowanej w sposób, który pozwala przekazać najważniejsze informacje o finansach państwa obywatelowi. W podobnej konwencji należałoby przedstawiać także sprawozdanie z wykonania budżetu oraz sprawozdanie z sytuacji sektora finansów publicznych.
- Zalecamy publikowanie – przynajmniej w odniesieniu do największych wartościowo działów klasyfikacji budżetowej – dodatkowego rozbicia na rozdziały. Dzięki temu uniknie się nadmiernej koncentracji danych w kilku największych obszarach klasyfikacji budżetowej.
- Rekomendujemy publikowanie przez Ministerstwo Finansów informacji o wysokości zobowiązań państwa z tytułu konieczności wypłat emerytur w przyszłości (tzw. długu ukrytego) oraz zbiorczej informacji o wysokości strat sektora publicznego z tytułu

przyznawania określonych ulg i zwolnień podatkowych (tzw. nakładów podatkowych).

- Rekomendujemy zaliczanie refundacji składek przekazywanych do OFE do wydatków budżetu państwa, co pozwoli na właściwą konsolidację dochodów i wydatków SFP, zaprzestanie praktyk zastępowania dotacji budżetowych do FUS nieoprocentowanymi pożyczkami oraz włączenie Krajowego Funduszu Drogowego do sektora finansów publicznych. Działania te pozwolą na wykazywanie rzeczywistej wysokości deficytu budżetowego, deficytu sektora finansów publicznych oraz długu publicznego.

Bibliografia

BGK, 2015, *Raport roczny 2014,* Warszawa.

International Budget Partnership, 2015, *Open Budget Survey 2015,* Washington.

International Monetary Fund, 2012, *Fiscal Transparency, Accountability and Risk*, Fiscal Affairs Department, Washington.

International Monetary Fund, 2014, *Update on the fiscal transparency initiative*, IMF Policy Paper, Washington.

Ministerstwo Finansów, 2010, *Kryzys grecki – geneza i konsekwencje,* Warszawa.

NIK, 2012, *Wystąpienie pokontrolne. Kontrola I/12/001 Metodyka sporządzania przez Ministerstwo Finansów rachunku dochodów i wydatków sektora finansów publicznych*, Warszawa.

NIK, 2014, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2013 roku,* Warszawa.

NIK, 2015, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku,* Warszawa.

Rada Ministrów, 2015a, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. Omówienie,* Warszawa.

Rada Ministrów, 2015b, *Ustawa budżetowa na rok 2016. Uzasadnienie,* Warszawa.

ZUS, 2015, *Sprawozdanie z wykonania planu finansowego Funduszu Ubezpieczeń Społecznych za 2014 rok*, Warszawa.



WWW.IBS.ORG.PL