

Elżbieta Malinowska-Misiąg
Wojciech Misiąg

Zarządzanie finansami publicznymi

Od budżetów gmin do strategii globalnych

Rzeszów 2024



**WYŻSZA SZKOŁA
INFORMATYKI i ZARZĄDZANIA**
z siedzibą w Rzeszowie

**Elżbieta Malinowska-Misiąg, Wojciech Misiąg –
Zarządzanie finansami publicznymi. Od budżetów gmin do strategii globalnych**

Skład / okładka:

Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie

Copyright © 2024 by Elżbieta Malinowska-Misiąg, Wojciech Misiąg

Copyright © 2024 by Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania

z siedzibą w Rzeszowie

All rights reserved

Współpraca: Jan Misiąg

Wydanie II, Rzeszów 2024

Wydanie uaktualnione i poprawione

ISBN 978-83-66551-42-8

Wydawca:



**WYŻSZA SZKOŁA
INFORMATYKI I ZARZĄDZANIA**
z siedzibą w Rzeszowie

Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania z siedzibą w Rzeszowie

ul. Sucharskiego 2, 35-225 Rzeszów

tel. 17 866 11 11

e-mail: wsiz@wsiz.edu.pl

www.wsiz.edu.pl

www.ksiegarnia.wsiz.pl

Rzeszów 2024

Spis treści

Wykaz ważniejszych skrótów	6
Wstęp.....	8
1. Podstawowe pojęcia finansów publicznych	13
1.1. Zadania publiczne.....	13
1.2. Władza publiczna.....	14
1.3. Sektor finansów publicznych.....	16
1.4. Sektor instytucji rządowych i samorządowych.....	18
1.5. Sektor publiczny.....	19
1.6. Budżet państwa i budżet środków europejskich.....	20
1.7. Dochody i wydatki publiczne, nadwyżka i deficyt budżetu.....	20
1.8. Jawność i przejrzystość, rozliczalność	24
1.8.1. Jawność finansów publicznych.....	24
1.8.2. Przejrzystość.....	25
1.8.3. Klasyfikacja budżetowa.....	25
1.8.4. Rozliczalność.....	29
1.9. Zarządzanie finansami publicznymi – cele i kryteria oceny	29
1.10. Udział obywateli w zarządzaniu środkami publicznymi.....	31
2. Zarządzanie strategiczne – legislacja	39
2.1. Ustrój państwa a finanse publiczne.....	39
2.2. Konstytucyjne zasady finansów publicznych	40
2.3. Zakres zadań publicznych.....	44
2.4. Podział zadań pomiędzy organy władzy publicznej.....	45
2.5. Ustawa o finansach publicznych.....	49
2.6. Organizacja sektora finansów publicznych.....	52
2.6.1. Jednostki budżetowe.....	52
2.6.2. Samorządowe zakłady budżetowe.....	54
2.6.3. Państwowe fundusze celowe.....	56
2.6.4. Instytucje gospodarki budżetowej.....	65
2.6.5. Agencje wykonawcze.....	66
2.6.6. Państwowe i samorządowe osoby prawne.....	69
2.6.7. Pozostałe podmioty sektora finansów publicznych	77
2.7. Prawo dochodów publicznych.....	81
2.8. Procedury dokonywania wydatków publicznych	84
3. Strategie rozwoju.....	88
3.1. Struktura i zadania strategii rozwoju.....	88
3.1.1. Strategia rozwoju jako instrument zarządzania.....	89
3.1.2. Treść strategii.....	89
3.1.3. Priorytety i ograniczenia.....	94
3.1.4. Zasada zrównoważonego rozwoju.....	95
3.1.5. Stabilność finansowa państwa.....	96
3.1.6. Jakość życia	97

3.2.	Prawne podstawy zarządzania rozwojem.....	98
3.3.	Strategie rozwoju kraju.....	103
3.4.	Inne dokumenty strategiczne.....	106
3.5.	Strategie lokalne.....	108
3.6.	Umowa Partnerstwa i programy operacyjne.....	114
3.7.	Strategie ponadnarodowe.....	119
3.7.1.	Milenijne cele rozwoju.....	119
3.7.2.	Strategia Europa 2020.....	122
3.7.3.	Cele zrównoważonego rozwoju ONZ.....	125
4.	Planowanie operacyjne.....	128
4.1.	Funkcje i cele planowania operacyjnego.....	128
4.2.	Przesłanki konstrukcji budżetu.....	129
4.3.	Ustawa budżetowa, budżet państwa.....	131
4.3.1.	Procedura budżetowa.....	134
4.3.2.	Struktura ustawy budżetowej i budżetu państwa.....	136
4.4.	Budżet samorządowy i uchwała budżetowa.....	137
4.5.	Budżet Unii Europejskiej.....	140
4.5.1.	Podstawowe zasady.....	141
4.5.2.	Perspektywa finansowa a budżet UE.....	146
4.6.	Planowanie finansowo-rzeczowe.....	150
4.8.	Algorytmy podziału środków publicznych.....	159
4.9.	Metody i narzędzia planowania wieloletniego.....	165
4.9.1.	Wieloletni plan finansowy państwa.....	165
4.9.2.	Wieloletnia prognoza finansowa JST.....	166
4.9.3.	Budżetowe programy wieloletnie.....	167
4.9.4.	Zapewnienia finansowania.....	169
5.	Zarządzanie operacyjne.....	172
5.1.	Zarządzanie dochodami.....	173
5.2.	Zarządzanie wydatkami, płynnością i długiem publicznym.....	179
5.3.	Zmiany planów finansowych.....	181
5.4.	Ewidencja księgową i sprawozdawczość finansowa.....	184
5.5.	Ewidencja wykonania zadań i stopnia realizacji celów.....	187
5.6.	Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny.....	189
5.6.1.	Definicje.....	189
5.6.2.	Standardy kontroli zarządczej.....	191
	Środowisko kontroli.....	192
	Cele i zarządzanie ryzykiem.....	192
	Mechanizmy kontroli.....	193
	Informacja i komunikacja.....	194
	Monitorowanie i ocena.....	194
5.6.3.	Główny księgowy.....	194
5.6.4.	Audyt wewnętrzny.....	195
6.	Kontrola i nadzór.....	197
6.1.	Cele kontroli.....	198
6.2.	Kryteria kontroli.....	200
6.3.	Kryteria oceny wykonania budżetu i planów finansowych.....	201
6.4.	Zewnętrzna kontrola instytucjonalna.....	203
6.4.1.	Najwyższa Izba Kontroli.....	204
6.4.2.	Regionalne izby obrachunkowe.....	206
6.4.3.	Komisje rewizyjne.....	210
6.4.4.	Inne organy kontroli i nadzoru nad samorządem terytorialnym.....	211
6.5.	Kontrola wewnętrzna.....	212
6.6.	Kontrola społeczna.....	214
6.6.1.	Konstytucyjne podstawy prawa do informacji publicznej.....	214
6.6.2.	Zasady dostępu do informacji publicznej.....	215
6.7.	Referendum samorządowe.....	216
6.8.	Nadzór fiskalny.....	217
6.8.1.	Reguły fiskalne.....	218
6.8.2.	Rady fiskalne.....	219

Literatura cytowana	223
Cytowane akty prawne	231
Aneksy	239
Aneks 1. Dochody i wydatki sektora finansów publicznych w latach 2011-2018.....	240
Aneks 2. Wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych w latach 2012-2017.....	244
Aneks 3. Zestaw wskaźników projektu PEFA	246
Aneks 4. Deklaracja z Rio – zasady zrównoważonego rozwoju.....	248
Aneks 5. Zadania realizujące cele zrównoważonego rozwoju ONZ.....	251
Aneks 6. Dochody i wydatki budżetu państwa w latach 2011-2018.....	260
Aneks 7. Przebieg procedury uchwalania ustawy budżetowej.....	263
Aneks 8. Dochody i wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego w latach 2011-2018.....	264
Aneks 9. Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej na lata 2014-2020 i 2021-2027.....	267
Aneks 10. Programy wieloletnie w ustawie budżetowej na rok 2019.....	270
Aneks 11. Standardy kontroli zarządczej COSO.....	272
Aneks 12. Standardy kontroli zarządczej GAO.....	273
Aneks 13. Przykład streszczenia raportu z kontroli US Government Accountability Office (GAO).....	274
Wykaz tabel, wykresów i rysunków	275

Wykaz ważniejszych skrótów

BIP –	Biuletyn Informacji Publicznej
CIT –	podatek dochodowy od osób prawnych (<i>Corporate Income Tax</i>)
CT –	cel tematyczny w Umowie Partnerstwa
DAC –	Komitet Pomocy Rozwojowej (<i>Development Assistance Committee</i>)
DNB –	dochód narodowy brutto
DSRK –	Długookresowa Strategia Rozwoju Kraju
Dz. U. –	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. MRiF–	Dziennik Urzędowy Ministra Rozwoju i Finansów
Dz. Urz. UE –	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
EBC –	Europejski Bank Centralny
EFRR –	Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego
EFRROW –	Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich
EFS –	Europejski Fundusz Społeczny
GAO –	Government Accountability Office (U.S.)
GUS –	Główny Urząd Statystyczny
HDI –	indeks rozwoju społecznego (<i>Human Development Index</i>)
INTOSAI –	Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>)
ISSAI –	Międzynarodowe standardy najwyższych organów kontroli (<i>International Standards of Supreme Audit Institutions</i>)
JST –	jednostka samorządu terytorialnego
KPO –	krajowy program operacyjny
MDG –	Milenijne Cele Rozwoju (<i>Millenium Development Goals</i>)
NIK –	Najwyższa Izba Kontroli
OECD –	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
ONZ –	Organizacja Narodów Zjednoczonych
PEFA –	<i>Public Expenditure and Financial Accountability</i> – program oceny jakości zarządzania finansami publicznymi
PIT –	podatek dochodowy od osób fizycznych (<i>Personal Income Tax</i>)
PKB –	produkt krajowy brutto
PO –	program operacyjny
POIR –	PO Inteligentny Rozwój
POIiŚ –	PO Infrastruktura i Środowisko
POPC –	PO Polska Cyfrowa
POPT –	PO Pomoc Techniczna
POPW –	PO Polska Wschodnia
PO Ryby –	PO Rybactwo i Morze
POWER –	PO Wiedza Edukacja Rozwój

PPP –	partnerstwo publiczno-prywatne
PROW –	Program Rozwoju Obszarów Wiejskich
PZPR –	Polska Zjednoczona Partia Robotnicza
RIO –	regionalna izba obrachunkowa
RPO –	regionalny program operacyjny
SDG –	cele zrównoważonego rozwoju (<i>Sustainable Development Goals</i>)
UE –	Unia Europejska
UP –	Umowa Partnerstwa
VAT –	podatek od wartości dodanej (<i>Value Added Tax</i>)
WPF –	wieloletni plan finansowy
WPF –	Wieloletni Plan Finansowy Państwa
WPF JST –	wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego
WPR –	Wspólna Polityka Rolna UE

Wstęp

Gdy w jakiegokolwiek dziedzinie funkcjonowania państwa pojawiają się problemy, jako pierwsze wyjaśnienie przyczyn złego stanu rzeczy zwykle podnoszona jest kwestia niedostatecznych środków publicznych kierowanych na finansowanie tego rodzaju działalności. Ta uniwersalna diagnoza jest w wielu przypadkach trafna, lecz musimy pamiętać o tym, że:

- rozmiary dostępnych środków publicznych są zawsze ograniczone i zawsze mniejsze od tych, które moglibyśmy w rozsądny sposób wykorzystać,
- rozmiary środków przeznaczanych na konkretną działalność – na przykład na obronę narodową czy ochronę zdrowia – zależą nie tylko od całkowitej puli dostępnych środków publicznych, ale i od sposobu podziału tej puli między różne rodzaje działalności,
- efekty działań państwa zależą nie tylko od tego, ile środków przeznaczymy na finansowanie tych działań, ale i od sposobu zarządzania tymi środkami.

Jest oczywiste, że nie możemy dowolnie kształtować globalnej kwoty wydatków publicznych – ograniczają ją możliwości gospodarki oraz obowiązujące reguły fiskalne. Wiemy też, że próba zwiększenia dochodów publicznych (a więc i możliwych rozmiarów wydatków) poprzez zwiększenie obciążeń podatkowych może dać tylko ograniczone efekty, tworząc przy tym poważne problemy w przyszłości. Równie poważne problemy niesie ze sobą zwiększanie wydatków przez zwiększenie deficytu budżetowego, powodujące szybszy wzrost zadłużenia. Pokazuje to, jakie znaczenie dla finansów państwa, a przez to – dla dostarczania obywatelom dobrej jakości usług publicznych – ma efektywne zarządzanie ograniczonymi środkami, jakimi dysponować mogą organy władzy publicznej i podległe im jednostki.

Zarządzanie zasobami publicznymi, w tym zarządzanie finansami publicznymi, w istotny sposób kształtuje stan państwa i jakości życia obywateli. Jest przy tym procesem bardzo złożonym. Decyduje o tym zarówno fakt, że proces ten jest realizowany przez ogromną liczbę podmiotów – od najwyższych organów państwa do najmniejszych gmin, jak i to, że zarządzanie środkami publicznymi obejmuje wiele rodzajów zadań, wśród których wyróżnić należy przede wszystkim:

- tworzenie prawnych ram zarządzania środkami publicznymi i szerzej – ram funkcjonowania organów władzy publicznej, w tym ustalenie zakresu zadań publicznych oraz podział zadań i kompetencji pomiędzy różne organy władzy publicznej,
- ustalanie strategii rozwoju na szczeblu państwa i wspólnot samorządowych – strategię te powinny wyznaczać zadania stawiane organom władzy publicznej i stanowić podstawę dla planowania i operatywnego zarządzania środkami publicznymi,
- planowanie dochodów i wydatków publicznych,
- operacje związane z gromadzeniem dochodów, z dokonywaniem wydatków oraz z zaciąganiem i spłatą zobowiązań służących finansowaniu zadań publicznych,

- dokumentowanie wymienionych powyżej operacji i ich efektów,
- publikowanie sprawozdań rzetelnie obrazujących stan finansów publicznych i realizację założonych celów społecznych i gospodarczych,
- kontrolę działań podejmowanych w ramach zarządzania środkami publicznymi oraz nadzór nad tymi działaniami, w tym – sprawowaną we wszystkich instytucjach publicznych kontrolę wewnętrzną, stanowiącą nieodłączną część procedur operatywnego zarządzania finansami publicznymi oraz kontrolę zewnętrzną, sprawowaną zarówno przez wyspecjalizowane organy i instytucje publiczne (Sejm, Najwyższa Izba Kontroli, regionalne izby obrachunkowe, komisje rewizyjne organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego), jak i przez obywateli.

Tak zarysowany zakres pojęcia „zarządzanie finansami publicznymi” jest szerszy, niż wynikałoby z zamieszczonej w ustawie o finansach publicznych „quasi-definicji” finansów publicznych, zgodnie z którą *finanse publiczne obejmują procesy związane z gromadzeniem środków publicznych oraz ich rozdysponowywaniem, w szczególności:*

- 1) *gromadzenie dochodów i przychodów publicznych;*
- 2) *wydatkowanie środków publicznych;*
- 3) *finansowanie potrzeb pożyczkowych budżetu państwa;*
- 4) *zaciąganie zobowiązań angażujących środki publiczne;*
- 5) *zarządzanie środkami publicznymi;*
- 6) *zarządzanie długiem publicznym;*
- 7) *rozliczenia z budżetem Unii Europejskiej¹.*

Uznaliśmy jednak, że pominięcie przy omawianiu zarządzania środkami publicznymi kwestii związanych z określeniem prawnych ram finansów publicznych oraz z konstruowaniem i realizacją strategii rozwoju nie dałoby pełnego obrazu tego zagadnienia.

Zarządzanie środkami publicznymi różni się wyraźnie od zarządzania finansami w podmiotach komercyjnych. O odrębności zarządzania środkami publicznymi decydują w szczególności następujące specyficzne cechy sektora finansów publicznych:

- brak mechanizmów stymulujących dbałość o jakość produktu i efektywność działania, które decydują o sposobie zarządzania podmiotami komercyjnymi (konkurencja rynkowa, dążenie do osiągnięcia zysku),
- ograniczona odpowiedzialność finansowa osób podejmujących decyzje za niezadowolające efekty tych decyzji,
- podatność na ingerencje uwarunkowane celami bieżącej polityki.

W efekcie osiągnięciu zasadniczego celu gospodarowania środkami publicznymi, którym jest takie wykorzystanie środków publicznych, by w maksymalnym stopniu zaspokoić potrzeby obywateli, zagrażają takie negatywne, specyficzne dla sfery publicznej zjawiska jak:

- brak rozpoznania potrzeb i preferencji obywateli lub ignorowanie tych potrzeb,
- korupcja,
- oszustwa podatkowe i unikanie podatków, a także nieskuteczna egzekucja dochodów przez służby podatkowe,
- niedostosowanie wydatków do strategicznych celów społecznych i gospodarczych,

¹ Art. 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2024 r., poz. 1530) Zastanawiać może wskazanie – jako jednego z elementów finansów publicznych – *zarządzania środkami publicznymi*. Wydaje się, że w intencji ustawodawcy było wąskie rozumienie tego terminu – nie oznacza ono zarządzania środkami publicznymi „jako takiego”, a jedynie zarządzanie środkami znajdującymi się w bezpośredniej dyspozycji (np. na rachunkach bankowych) poszczególnych instytucji publicznych.

- motywowane krótkookresowymi potrzebami politycznymi naruszanie zasad zrównoważonego rozwoju,
- nierzetelne i nieprofesjonalne działanie administracji, objawiające się w szczególności w podejmowaniu działań niecelowych,
- złe prawo, w tym – brak koordynacji przepisów odnoszących się do dochodów publicznych z przepisami określającymi zadania publiczne, a przez to – wydatki publiczne.

Kluczowym zadaniem jest więc konstrukcja takiego systemu zarządzania środkami publicznymi, by zminimalizować – ich całkowita eliminacja jest bowiem niemożliwa – potencjalne, niekorzystne skutki wymienionych powyżej zjawisk.

Środki publiczne są podstawowym źródłem utrzymania dla znaczącej części naszego społeczeństwa. Nie istnieją w tym obszarze żadne oficjalne, zbiorcze statystyki, ale biorąc pod uwagę, że środki publiczne stanowią podstawowe źródło utrzymania dla:

- pracowników i funkcjonariuszy instytucji publicznych oraz członków ich rodzin,
- ogromnej większości emerytów i rencistów,
- osób otrzymujących uposażenia w stanie spoczynku (sędziowie, prokuratorzy),
- osób utrzymujących się ze świadczeń pomocy społecznej, w tym – bezrobotnych,
- pracowników przedsiębiorstw, które mogą działać tylko dzięki dotacjom otrzymywanym ze środków publicznych – do takich przedsiębiorstw zaliczyć należy na przykład większość spółek komunalnych wykonujących zadania użyteczności publicznej – zarządy budynków, zakłady komunikacji miejskiej itp.,

można szacować, że odsetek osób, dla których środki publiczne są podstawowym źródłem ich dochodów – wliczając w to również członków rodzin tych osób – wynosi nie mniej niż 35-40%.

W wydanej w 2011 r. książce brytyjski ekspert Gary Bandy zamieścił „Dziesięć zasad zarządzania pieniędzem publicznym”² formułując je – z podziwu godną zwięzłością – tak:

- Zrozum politykę (*Understand the politics*)
- Działaj w granicach swojej funkcji (*Know the limits*)
- Kontroluj pieniądze, którymi zarządzasz (*Be in control*)
- Mierz to, co istotne (*Measure what matters*)
- Działaj celowo (*Act reasonably*)
- Działaj prawidłowo (*Always do the right thing*)
- Bądź rozliczalny (*Be accountable*)
- Bądź dobrym partnerem (*Be a good partner*)
- Myśl komercyjnie (*Be commercial*)
- Zapewnij publiczne efekty dokonanych wydatków (*Create public value for money*).

Trudno się z tymi zasadami nie zgodzić. Problem leży jednak w tym, jak je stosować w praktyce. Spróbujemy to – w ogromnym skrócie – przedstawić w kolejnych rozdziałach tej książki.

Transformacja ustrojowa, jaką Polska przeszła na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych oznaczała nie tylko demokratyzację ustroju politycznego i zasadnicze zmiany struktury i polityki gospodarczej, ale i bardzo głębokie zmiany w zasadach i metodach zarządzania finansami publicznymi. Do polskiego systemu finansów publicznych zaczęły przenikać nowe w naszej praktyce, chociaż często znane już od dziesięcioleci koncepcje i metody zarządzania, z których warto wskazać przynajmniej najważniejsze, takie jak:

² G. Bandy, *Financial Management and Accounting in the Public Sector*, Routledge Masters in Public Management, London 2015 (wyd. 2), s. 351-353 – tłumaczenie własne.

- koncepcje nowego zarządzania publicznego³,
- metody budżetowania zadaniowego,
- zasady zrównoważonego rozwoju, skodyfikowane w tzw. deklaracji z RIO⁴,
- nowe koncepcje pomiaru wzrostu gospodarczego i jakości życia, wyrażone m.in. w tzw. „raporcie Stiglitz”⁵, w pracach prowadzonych w Unii Europejskiej pod hasłem „Beyond GDP”⁶ i w badaniach metod pomiaru i oceny jakości życia zapoczątkowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) pod hasłem „How’s Life”.

Teoretycznych założeń i też tych koncepcji nie będziemy w tej książce omawiać, jednak ich wpływ na istniejące i proponowane procedury i metody zarządzania finansami publicznymi będzie w wielu miejscach wyraźnie widoczny.

Zasadnicze przesłanie naszej książki można streścić w trzech punktach:

- podstawowym i niezmiennym celem zarządzania finansami publicznymi jest efektywne wykorzystanie środków publicznych dla poprawy jakości życia obywateli – i z tego punktu widzenia należy oceniać wszelkie działania podejmowane w związku z zarządzaniem finansami publicznymi,
- zarządzanie finansami publicznymi nie sprowadza się wyłącznie do dokonywania operacji dochodowo-wydatkowych, lecz obejmuje również inne działania – od tworzenia podstaw prawnych, przez programowanie i planowanie rozwoju aż do procedur kontroli i nadzoru,
- procesy zarządzania finansami publicznymi toczą się na różnych poziomach – od najmniejszych jednostek samorządowych do całego świata – i wszystkie są ważne.

Tak szeroko zarysowana tematyka wymagała oczywiście ostrej selekcji omawianych tematów, a także ograniczenia szczegółowości opisu. Częściową „rekompensatą” za brak szerszej prezentacji poszczególnych instrumentów zarządzania finansami publicznymi są liczne odwołania literaturowe, aneksy, zawierające wybrane materiały źródłowe, a także wybrane dane statystyczne. Przy doborze literatury staraliśmy się, by możliwie duża ich część była dostępna w Internecie. Wskazujemy też – gdy jest to możliwe – adresy internetowe, pod którymi znaleźć można cytowane materiały.

Wybrana przez nas metoda opisu i analizy prezentowanych w książce instrumentów zarządzania finansami publicznymi polega na przyjęciu za punkt wyjścia formalnych podstaw funkcjonowania opisywanych instrumentów i konfrontacji teoretycznych założeń z materiałami opisującymi faktyczne działanie tych instrumentów. Tam, gdzie było to możliwe, analiza relacji pomiędzy teoretycznymi założeniami i praktyką została dodatkowo uzupełniona analizą danych statystycznych pokazujących skuteczność stosowania opisywanych instrumentów. Istotne jest przy tym, że za miarę skuteczności zarządzania finansami publicznymi uznawaliśmy przede wszystkim wpływ, jaki funkcjonowanie sektora finansów publicznych wywiera na jakość życia obywateli. Staraliśmy się też wskazywać przypadki pozornie skutecznych mechanizmów zarządzania finansami publicznymi, naruszających jednak wyraźnie zasady zrównoważonego rozwoju.

³ Por. np. Ch. Hood, *A public management for all Seasons?*, „Public Administration” Vol. 69 (Spring 1991), s. 3-19, a po polsku: K. Marchewka-Bartkowiak, *Nowe zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Sejmowe (seria „Infos”), Warszawa 2014

⁴ *Deklaracja z Rio w sprawie środowiska i rozwoju, przyjęta na konferencji Narodów Zjednoczonych „Środowisko i Rozwój” na posiedzeniu w Rio de Janeiro w dniach od 3 do 14 czerwca 1992 r.*, tłumaczenie polskie dostępne na stronie internetowej Sejmu: <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html>; tekst oficjalny: *RIO Declaration on Environment and Development*, dostępny na stronie internetowej ONZ: [https://undocs.org/en/A/CONF.151/26/Rev.1\(vol.I\)](https://undocs.org/en/A/CONF.151/26/Rev.1(vol.I)).

⁵ Fitoussi J., Sen A., Stiglitz J., *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*, Paris 2009, dostępny na stronie internetowej: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/118025/118123/Fitoussi+Commission+report>

⁶ *Wyjść poza PKB. Pomiar postępu w zmieniającym się świecie. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego*, KOM(2009) 433, Bruksela 2009.

Zależało nam również na tym, by ogólne rozważania o metodach i instrumentach zarządzania finansami publicznymi powiązać z polską praktyką – stąd wiele miejsca zajmują w książce opisy polskiego sektora finansów publicznych – jego podstaw prawnych, instytucji i procedur.

Podstawowy tekst został na sześć rozdziałów, omawiających kolejno:

- najważniejsze pojęcia finansów publicznych,
- tworzenie prawnych ram funkcjonowania sektora finansów publicznych,
- tworzenie i koordynację strategii rozwojowych,
- planowanie dochodów i wydatków publicznych, w tym – planowanie wieloletnie i budżetowanie zadaniowe,
- gromadzenie dochodów, dokonywanie wydatków oraz wykonywanie operacji związanych z zaciąganiem i spłatami długu publicznego,
- nadzór nad finansami publicznymi i ich kontrolę, w tym – kontrolę wewnętrzną, zewnętrzną kontrolę instytucjonalną oraz kontrolę społeczną (obywatelską).

Podstawowy tekst – oprócz aneksów – uzupełnia również wykaz cytowanej literatury oraz aktów prawnych.

Sądzymy, że nasza książka przydatna będzie głównie osobom zainteresowanym – teoretycznie lub praktycznie – metodami zarządzania finansami publicznymi, zasadami kształtowania polityk publicznych i planowaniem finansowym. Uważamy też, iż można ją polecić studentom zainteresowanym poszerzeniem swej wiedzy z zakresu finansów publicznych.

Stan prawny został zaktualizowany na dzień 31 grudnia 2019 r. W odsyłaczach do aktów prawnych uwzględniliśmy również opublikowane później nowe teksty jednolite ustaw. Ponadto w niektórych przypisach dodano – wyróżnione innym kolorem czcionki – komentarze odnoszące się do istotnych zmian prawa wprowadzonych po roku 2019.

1. Podstawowe pojęcia finansów publicznych

W rozdziale tym przedstawimy skrótowo najważniejsze pojęcia związane z zarządzaniem środkami publicznymi. Potrzeba takiego wprowadzenia wynika z faktu, że dla wielu kluczowych pojęć nie ma jednej, powszechnie przyjętej definicji, a dla jasności całego wykładu nie zbędne jest, by tym kluczowym pojęciom nadać konsekwentnie dalej stosowaną interpretację.

1.1. Zadania publiczne

Zadaniami publicznymi będziemy nazywać zadania, których wykonanie powierzono – na mocy obowiązującego prawa – władzy publicznej. Powierzenie zadania konkretnemu organowi władzy publicznej nie oznacza, że ma on samodzielnie wykonać dane zadanie – ma on jedynie obowiązek zapewnienia realizacji tego zadania. W praktyce oznaczać to może w szczególności powierzenie realizacji zadania:

- urzędowi obsługującemu dany organ lub innej instytucji publicznej podległej temu organowi lub przez niego nadzorowanej,
- innej instytucji publicznej,
- podmiotowi (instytucji lub osobie fizycznej) spoza sektora finansów publicznych, wykonującemu zadania publiczne zlecone mu – najczęściej w drodze umowy⁷ – przez organ odpowiedzialny za wykonanie zadania publicznego, przy czym zleceniobiorcą może być zarówno organizacja pozarządowa (stowarzyszenie, fundacja), jak i przedsiębiorstwo komercyjne.

Szczególnym trybem zlecenia realizacji zadania publicznego podmiotowi spoza tego sektora jest partnerstwo publiczno-prywatne (PPP), którego zasady określa ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym⁸. PPP jest rozumiane jako współpraca podmiotu publicznego i partnera prywatnego, której przedmiotem jest wspólna realizacja przedsięwzięcia oparta na podziale zadań i ryzyka pomiędzy partnerami – najczęściej przedmiotem PPP są przedsięwzięcia inwestycyjne, powiązane ze świadczeniem przez partnera prywatnego usług publicznych. Do zadań publicznych należą zarówno zadania o charakterze administracyjnym, jak i zadania mające charakter typowych usług publicznych. Zbiór zadań publicznych jest więc

⁷ Wskazać można przykłady ustawowego zlecenia wykonania zadania publicznego organizacji poza rządowej. Na przykład, zgodnie z art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o publicznej służbie krwi (Dz. U. z 2024 r. poz. 281, z późn. zm.) centralną ewidencję wydanych odznak i legitymacji honorowych dawców krwi prowadzi Polski Czerwony Krzyż. W przeszłości zadania publiczne powierzano też w drodze ustawowej Górskiemu Ochotniczemu Pogotowiu Ratunkowemu i Tatrzańskiemu Ochotniczemu Pogotowiu Ratunkowemu.

⁸ Dz. U. z 2023 r. poz. 1637.

niezwykle zróżnicowany. Jako przykłady, ilustrujące różnorodność elementów całego wykazu zadań publicznych wskazać można:

- prowadzenie szkół podstawowych,
- wydawanie wyroków i ich egzekucję,
- zapewnienie bezpieczeństwa wewnętrznego i zewnętrznego,
- prowadzenie akt stanu cywilnego i wydawanie zaświadczeń z tych akt,
- udzielanie zezwoleń i koncesji na pewne rodzaje działalności,
- gromadzenie środków publicznych i egzekucję należności instytucji publicznych,
- ochronę środowiska,
- budowę i utrzymanie dróg publicznych,
- kontrolę gospodarki finansowej jednostek samorządu terytorialnego (JST),
- udzielanie świadczeń medycznych finansowanych ze środków publicznych,
- prowadzenie rejestru zakładów opieki zdrowotnej,
- nadawanie stopni i tytułów naukowych,
- zaopatrzenie w energię elektryczną, wodę i gaz,
- utrzymanie porządku w miastach i innych miejscowościach,
- uchwalanie ustaw,
- prowadzenie instytucji kultury,
- wspieranie działalności kulturalnej prowadzonej przez instytucje niepubliczne,
- zapewnienie bezpieczeństwa w górach,
- wypłatę świadczeń emerytalno-rentowych,
- wypłatę zasiłków dla bezrobotnych,
- gospodarowanie nieruchomościami Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego

oraz wiele tysięcy innych zadań różnego rodzaju i różnego „kalibru”.

Nie ma jednego aktu prawnego zawierającego pełny wykaz zadań publicznych i określającego organy władzy publicznej, którym powierzono wykonanie każdego z tych zadań. Stworzenie takiego aktu prawnego wydaje się zresztą niezbyt racjonalne. Wykaz zadań publicznych trzeba więc odczytywać z wielu ustaw i aktów wydanych na podstawie upoważnień zawartych w tych ustawach.

1.2. Władza publiczna

Sens władzy publicznej najlepiej oddaje wypowiedziana przez Abrahama Lincolna w 1863 r. formuła: *władza narodu, przez naród i dla narodu*⁹. Potrzebna będzie jednak dokładniejsza, prawna definicja.

Użyte w art. 7 Konstytucji pojęcie władza publiczna (Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa) nie zostało wprost zdefiniowane. Nie ma również jednolitej interpretacji relacji pojęć władza publiczna i organy władzy publicznej. Dla naszych potrzeb przyjmujemy, że przez organy władzy publicznej rozumiemy wszystkie państwowe i samorządowe organy władzy ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej, a także organy państwa, których nie zalicza się do żadnej z wymienionych powyżej trzech sfer władzy publicznej – taki charakter mają na przykład instytucje funkcjonujące na podstawie przepisów rozdziału IX

⁹ *The Gettysburg Address*, tekst oryginalny (w różnych wersjach) dostępny np. na stronie internetowej: <http://www.loc.gov/exhibits/gettysburg-address/exhibititems.html>; tłumaczenie polskie – zob. np. https://pl.wikisource.org/wiki/Przemowa_Gettysburska.

Konstytucji („Organy kontroli państwowej i ochrony prawa”)¹⁰. W tak zarysowanej definicji organów władzy publicznej mieszczą się organy o bardzo zróżnicowanych funkcjach i zakresie działań – od Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej do wójta małej gminy. Jako przykłady organów władzy publicznej wskazać można w szczególności:

- organy władzy ustawodawczej – Sejm i Senat,
- organy władzy wykonawczej – Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej i Radę Ministrów, ministrów właściwych w sprawach poszczególnych działów administracji rządowej,
- organy władzy podległe pośrednio lub bezpośrednio Prezesowi Rady Ministrów lub ministrom – na przykład Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, komendantów głównych Straży Pożarnej, Straży Granicznej i Policji, komendantów wojewódzkich tych służb, dyrektorów izb Krajowej Administracji Skarbowej i naczelników urzędów skarbowych oraz wiele innych organów centralnych¹¹,
- organy władzy sądowniczej – sądy i trybunały, w tym Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny, sądy powszechne i sądy administracyjne,
- Najwyższą Izbę Kontroli,
- jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki pomocnicze,
- organy stanowiące JST – rady gmin i powiatów oraz sejmiki wojewódzkie,
- organy wykonawcze JST – wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, zarządy powiatów i województw.

Nie jest to wykaz pełny. Istnieją również instytucje, co do których trudno jest o jednoznaczne stwierdzenie, czy należy je traktować jako organy władzy publicznej¹².

Zmienia się sposób podejścia do władzy publicznej. O ile kiedyś przy definiowaniu władzy publicznej główny nacisk kładziono na możliwość bezpośredniego, władczego oddziaływania na sytuację obywatela i podmiotów gospodarczych, to obecnie, pod wpływem koncepcji nowego zarządzania publicznego¹³ eksponuje się głównie fakt, iż rolą władz publicznych jest dostarczenie obywatelom prawem określonego „pakietu” usług, charakteryzującego się dobrą jakością i „wyprodukowanego” możliwie tanio. Od władz publicznych wymagamy również aktywnego podejścia do sposobów realizacji zadań publicznych (poszukiwania *best value for money*¹⁴) oraz do bieżących i przyszłych potrzeb obywateli. Takie rozumienie funkcji władzy publicznej nie może oznaczać postulatów rezygnacji z wyposażenia władzy publicznej w instrumenty władczego oddziaływania (przymusu), nakazuje natomiast stałe konfrontowanie zakresu zadań publicznych z realnie istniejącymi potrzebami obywateli i z analizą ich przyszłych potrzeb. Jest odrębną kwestią, czy wszystkie osoby i instytucje sprawujące władzę publiczną tak rozumieją swoje zadania i obowiązki wobec obywateli. Doświadczenie podpowiada tu odpowiedź negatywną.

Reasumując:

¹⁰ Najwyższa Izba Kontroli, Rzecznik Praw Obywatelskich, Krajowa Rada Radiofonii i Telewizji.

¹¹ Wykaz wszystkich centralnych organów administracji rządowej znaleźć można np. na stronie internetowej Urzędu Statystycznego w Gdańsku: http://gdansk.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gdansk/ASSETS_wykaz_org-3.pdf.

¹² Por. np. T. Biernat, *Władze publiczne w demokratycznym państwie prawa. Prawo – Instytucje – Zasoby*, Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne sp. z o.o. – Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2014, s. 79-84.

¹³ Szerzej o nowym zarządzaniu publicznym – por. np. M. Ochnio, *Nowe Zarządzanie Publiczne (New Public Management) – podstawowe cechy modelu. Jego zastosowanie w Polsce*, Instytut Zmian, Warszawa 2012, http://iz.org.pl/wp-content/uploads/2012/09/New_Public_Management_Michal_Ochnio_Institut_Zmian.pdf; E. Młodzik, *Założenia koncepcji New Public Management*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” nr 11 (2015), „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” nr 858, s. 185-193, http://www.wzieu.pl/zn/858/21_ZN_858.pdf

¹⁴ Szerzej o *Value for Money* – por. np. A. Wodecka-Hyjek, *Zarys metodyczny systemu Best Value*, „Nauki o Zarządzaniu” Nr 8/2011, <http://www.dbc.wroc.pl/dlibra/doccontent?id=36828>; M. Ćwiklicki, A. Wodecka-Hyjek, *Best Value – angielska metoda doskonalenia usług publicznych*, „Zarządzanie Publiczne” Nr 1(23)/2013, s. 50-61 <http://www.zarządzaniepubliczne.pl/download/ZP23/zp23-4.pdf>; *Analiza Value for Money – praktyka i wyzwania*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2015, <http://www.parp.gov.pl/publikacje/ebook/477>.

- zadaniem władzy publicznej jest działanie na rzecz zaspokojenia potrzeb obywateli,
- władzy publicznej trzeba zapewnić warunki do wypełniania jej funkcji, w tym – wyposażyć ją w adekwatne do zadań środki finansowe i prawo dysponowania tymi środkami,
- od władzy publicznej możemy wymagać:
 - działania w interesie obywateli,
 - profesjonalizmu i staranności,
 - działania w granicach kompetencji – upoważnień,
 - dbałości o racjonalne wykorzystanie powierzonych zasobów,
 - poddania się kontroli i ocenie zlecniodawców – obywateli.

Wychodząc z takich założeń możemy syntetycznie przedstawić logikę funkcjonowania sektora finansów publicznych:

- **Obywatele – przez swoich przedstawicieli:**
 - ustalają zakres zadań publicznych
 - ustalają strukturę władzy publicznej
 - zobowiązują się do przekazania części swych dochodów na cele wspólne
 - kontrolują działania władzy publicznej i rozliczają ją z osiągniętych efektów
- **Władza publiczna:**
 - wykonuje zadania publiczne wykorzystując przyznane jej środki i kompetencje
 - zdaje sprawę ze sposobu wykonywania zadań i osiągniętych efektów

Do tego schematu powinniśmy się odwoływać dokonując oceny sposobu zarządzania środkami publicznymi. Nie chodzi przecież o profesjonalną perfekcję (która czasem bywa szkodliwa), lecz o to, by system działał sprawnie w interesie obywateli.

Art. 7 Konstytucji określa podstawową zasadę funkcjonowania organów władzy publicznej, nazywaną zasadą legalizmu. Zgodnie z tą zasadą organy władzy publicznej:

- podejmują tylko takie działania, jakie zostały im zlecone (działają na podstawie prawa),
- w swym działaniu przestrzegają wszystkich przepisów prawa, które ma do nich zastosowanie (działają w granicach prawa).

Istotną cechą tak sformułowanej zasady legalizmu jest to, że o ile w odniesieniu do osób fizycznych i podmiotów sektora prywatnego za legalne uważane jest to, co nie jest zakazane, to w przypadku instytucji publicznych legalne są te działania, które nie tylko nie są zakazane, ale i które zostały przewidziane do wykonywania przez daną instytucję. W odniesieniu do finansów oznacza to na przykład, że ten sam wydatek może być uznany za legalny w jednej instytucji publicznej, gdyż służy realizacji jej zadań, lecz będzie nielegalny w innej instytucji. Konsekwencją przyjęcia zasady legalizmu jest konieczność ustawowego określenia – dla każdego zadania publicznego – organu władzy publicznej odpowiedzialnego za wykonanie tego zadania, a także konieczność utworzenia aparatu wykonawczego – jednostek organizacyjnych, które zapewnią organom władzy możliwość działania.

1.3. Sektor finansów publicznych

Do sektora finansów publicznych zaliczane są jednostki organizacyjne podległe organom władzy publicznej utworzone w celu wykonywania – na zasadach niekomercyjnych – zadań publicznych. Sformułowanie „na zasadach niekomercyjnych” nie wyklucza z sektora jednostek (instytucji)

pobierających opłaty za świadczone przez nie usługi, jeśli osiąganie zysku nie było celem, dla którego tę instytucję utworzono.

Do polskiego ustawodawstwa pojęcie sektora finansów publicznych zostało wprowadzone w 1999 r., gdy weszła w życie ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. finansach publicznych. Sektor zdefiniowano poprzez wymienienie podmiotów i jednostek do niego zaliczanych. Wykaz ten – początkowo dość ogólny (składał się z dwóch zbiorczych punktów) – został uszczegółowiony po nowelizacji z końca grudnia 2000 r.¹⁵ i od tego czasu w bardzo zbliżonej formie jest powielany w kolejnych ustawach o finansach publicznych. Zmiany wprowadzane do wykazu były wynikiem albo reorganizacji sektora, albo zmian nazewnictwa niektórych instytucji. W nielicznych przypadkach modyfikacje wykazu były związane z wyłączeniem pewnych instytucji z sektora¹⁶. Obecnie, zgodnie z art. 9 ustawy o finansach publicznych sektor finansów publicznych obejmuje:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały;
- jednostki samorządu terytorialnego, ich związki oraz związki metropolitalne;
- instytucje, których zasady organizacji i gospodarki finansowej określa ustawa o finansach publicznych (jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, agencje wykonawcze, instytucje gospodarki budżetowej, fundusze celowe);
- podmioty wymienione imiennie: Zakład Ubezpieczeń Społecznych (wraz z zarządzanymi przez niego funduszami), Kasę Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (i fundusze zarządzane przez jej Prezesa), Narodowy Fundusz Zdrowia oraz Polską Akademię Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne;
- grupy podmiotów o jednorodnych zasadach organizacyjnych i finansowych (samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, uczelnie publiczne, instytucje kultury);
- inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego.

Zauważmy, że wykaz ten nie obejmuje Skarbu Państwa – osoby prawnej, która w stosunkach cywilnoprawnych jest podmiotem praw i obowiązków, które dotyczą mienia państwowego nie należącego do innych państwowych osób prawnych¹⁷. Skarb Państwa nie posiada własnych organów, działa poprzez państwowe jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej.

Z formalnego punktu widzenia definicja sektora finansów publicznych jest poprawna, gdyż pozwala w jednoznaczny sposób rozstrzygnąć, czy pewien podmiot jest, czy też nie jest jego częścią składową. Niemniej jednak, definicja ta, przyjmując za podstawę zaliczenia do sektora finansów publicznych organizacyjną formę podmiotu, nie wyjaśnia kryteriów, które uzasadniają właśnie taki dobór. W świetle definicji z art. 9 ustawy o finansach publicznych do sektora finansów publicznych nie zalicza się na przykład utworzonych przez gminy spółek¹⁸ wykonujących zadania z zakresu gospodarki komunalnej, które – mimo ich formy organizacyjnej – nie są instytucjami komercyjnymi. Wątpliwości budzi też niejednorodność podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych, a konkretnie – równoległe zaliczenie do sektora finansów publicznych organów władzy publicznej i urzędów obsługujących te organy.

¹⁵ Dz. U. Nr 122, poz. 1315 z późn. zm.

¹⁶ Na przykład od 1 października 2010 r. do sektora finansów publicznych nie zalicza się instytutów badawczych, działających wcześniej jako jednostki badawczo-rozwojowe.

¹⁷ Art. 33 i 34 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024, poz. 1061 z późn. zm.)

¹⁸ Najczęściej są to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w których 100% udziałów posiadają gminy, które te spółki utworzyły.

O znaczeniu problemów związanych z zarządzaniem finansami publicznymi świadczą rozmiary środków, którymi zarządzają instytucje zaliczane do sektora finansów publicznych. W 2018 r. dochody jednostek tego sektora wyniosły ok. 864,9 mld zł, co odpowiadało 42,7% PKB. Nieco mniejsze (861 mld zł, czyli ok. 42,5% PKB) były w 2018 r. wydatki publiczne.

Tabela 1. Dochody, wydatki i zadłużenie sektora finansów publicznych w latach 2011-2018

Treść	Jednostka miary	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Dochody sektora finansów publicznych	mld zł	604,2	651,1	650,3	677,2	687,8	701,9	776,1	864,9
Wydatki sektora finansów publicznych	mld zł	660,1	689,6	707,0	716,9	731,8	747,9	790,3	861,2
Wynik sektora finansów publicznych	mld zł	-55,9	-38,5	-56,7	-39,7	-44,1	-46,0	-14,2	+3,7
Zadłużenie sektora finansów publicznych	mld zł	815,3	840,5	882,3	826,8	877,3	965,2	961,8	984,3
Relacja do PKB:									
- dochody sektora finansów publicznych	%	38,6	40,0	39,2	39,4	38,2	37,9	39,0	42,7
- wydatki sektora finansów publicznych	%	42,1	42,3	42,7	41,7	40,7	40,2	39,7	42,5
- wynik sektora finansów publicznych	%	-3,6	-2,4	-3,4	-2,3	-2,4	-2,5	-0,7	+0,2
- dług publiczny	%	52,0	51,6	53,2	48,1	48,7	51,9	48,4	48,6
Na jednego mieszkańca:									
- dochody sektora finansów publicznych	zł	15.678	16.897	16.893	17.599	17.894	18.263	20.193	22.517
- wydatki sektora finansów publicznych	zł	17.128	17.896	18.366	18.631	19.039	19.460	20.563	22.421
- dług publiczny	zł	21.156	21.812	22.919	21.487	22.824	25.114	25.025	25.625

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych GUS.

Dochody i wydatki sektora finansów publicznych w latach 2011-2018 przedstawiono szerzej w aneksie nr 1.

1.4. Sektor instytucji rządowych i samorządowych

Sektor finansów publicznych jest pojęciem zbliżonym do pojęcia instytucji rządowych i samorządowych (*general government*) występującym w statystykach międzynarodowych, zarówno w Systemie Rachunków Narodowych i Regionalnych (*The European System of National and Regional Accounts, ESA*)¹⁹, stosowanym przez państwa członkowskie UE, niezależnie od metodologii narodowych, jak też w statystyce Międzynarodowego Funduszu Walutowego (GFS 2014)²⁰.

W systemach ESA 2010 i GFS przyporządkowanie do sektora instytucji rządowych i samorządowych²¹ zależy od typu produkcji i funkcji poszczególnych jednostek instytucjonalnych, a nie od ich formy prawnej. Zgodnie z ESA 2010 jednostkami instytucjonalnymi nazywa się podmioty gospodarcze mające uprawnienia do własności wyrobów i aktywów, zaciągania zobowiązań oraz angażowania się w działalność gospodarczą i dokonywania transakcji z innymi jednostkami we własnym imieniu²². Do sektora instytucji rządowych i samorządowych zaliczane są jednostki instytucjonalne będące producentami nierynkowymi, których produkcja globalna przeznaczona jest na spożycie indywidualne i ogólnospołeczne. Jednostki te finansowane są z obowiązkowych

¹⁹ Por. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z 21.5.2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L Nr 174, s. 1). Rozporządzenie to wprowadziło system ESA 2010, który z dniem 1 września 2014 r. zastąpił obowiązujący wcześniej system ESA 95.

²⁰ *Government Finance Statistics Manual 2014*, International Monetary Fund, Washington DC 2014

²¹ System ESA wyodrębnia jeszcze pięć innych krajowych sektorów instytucjonalnych – przedsiębiorstwa niefinansowe, instytucje finansowe, gospodarstwa domowe oraz instytucje niekomercyjne działające na rzecz gospodarstwa domowych.

²² Por. rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z 21.5.2013 r., *op. cit.*, pkt 1.57

płatności dokonywanych przez jednostki z innych sektorów i innych jednostek instytucjonalnych, a ich podstawową działalnością jest redystrybucja dochodu i bogactwa narodowego²³.

Odmienny sposób przyporządkowywania instytucji do sektora finansów publicznych oraz do sektora instytucji rządowych i samorządowych skutkuje różnym zakresem podmiotowym obu sektorów. Niektóre podmioty zaliczane do sektora finansów publicznych nie są częścią sektora instytucji rządowych i samorządowych (Polski Klub Wyścigów Konnych), i odwrotnie – niektóre podmioty sektora instytucji rządowych i samorządowych (np. fundusze działające w Banku Gospodarstwa Krajowego, agencje rozwoju regionalnego czy Przewozy Regionalne sp. z o.o) nie są zaliczane do sektora finansów publicznych²⁴. Różnice pomiędzy sektorem finansów publicznych a sektorem instytucji rządowych i samorządowych wynikają także z innego ujęcia rozliczeń stosowanego w obu metodologiach – dla systemu krajowego podstawą jest zasada kasowa, dla systemów międzynarodowych – memoriałowa.

Sektor instytucji rządowych i samorządowych dzielony jest na cztery podsektory:

- 1) instytucje rządowe na szczeblu centralnym;
- 2) instytucje rządowe i samorządowe na szczeblu regionalnym (występujący wyłącznie w państwach o ustroju federacyjnym);
- 3) instytucje samorządowe na szczeblu lokalnym;
- 4) fundusze zabezpieczenia społecznego.

Dochody i wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych w latach 2012-2017 przedstawiono w aneksie nr 2.

1.5. Sektor publiczny

Niejednokrotnie pojęcie sektora finansów publicznych jest utożsamiane z pojęciem sektora publicznego, lecz należy podkreślić, że nie są to synonimy – zakres sektora publicznego jest szerszy, a sektor finansów publicznych stanowi tylko jego część. Według ESA 2010 sektor publiczny obejmuje wszystkie jednostki instytucjonalne będące rezydentami w ramach danej gospodarki, które znajdują się pod kontrolą instytucji rządowych i samorządowych. Oprócz jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych do sektora publicznego zaliczane są przedsiębiorstwa publiczne, zarówno niefinansowe, jak i finansowe (w tym bank centralny).

Tabela 2. Sektor publiczny i jego podsektory

SEKTOR PUBLICZNY					
Sektor instytucji rządowych i samorządowych				Przedsiębiorstwa publiczne	
Instytucje rządowe na szczeblu centralnym	Instytucje rządowe i samorządowe na szczeblu regionalnym	Instytucje samorządowe na szczeblu lokalnym	Zabezpieczenie społeczne	Przedsiębiorstwa niefinansowe publiczne	Instytucje finansowe publiczne
					Bank centralny	Inne instytucje finansowe publiczne

Źródło: rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z 21.05.2013 r., op. cit., tablica 20.2, s. 485.

W polskim ustawodawstwie pojęcie sektora publicznego nie zostało sformułowane *explicitę*, ale odwołania do niego znaleźć można np. w ustawie z dnia 25 lutego 2016 r. o ponownym wyko-

²³ Op. cit. pkt 2.111.

²⁴ Wykaz instytucji zaliczanych do sektora instytucji rządowych i samorządowych znajduje się na stronie internetowej GUS. Por. <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/rachunki-narodowe/statystyka-sektora-instytucji-rzadowych-i-samorzadowych/lista-jednostek-sektora-instytucji-rzadowych-i-samorzadowych-s-13-zgodnie-z-esa2010-stan-na-31-grudnia-2016-r-6,6.html>.

rzystywaniu informacji sektora publicznego²⁵ czy ustawie z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej²⁶. Podobnie jak w systemach ESA i GFS, do sektora publicznego zaliczono oprócz jednostek sektora finansów publicznych także m.in. inne państwowe jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej oraz inne osoby prawne utworzone w celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym niemających charakteru przemysłowego ani handlowego finansowane w większości przez jednostki sektora finansów publicznych lub przez nie nadzorowane.

1.6. Budżet państwa i budżet środków europejskich

Najważniejszym dokumentem służącym zarządzaniu środkami publicznymi jest uchwalana corocznie przez Sejm ustawa budżetowa, w której znajduje się najważniejszy plan finansowy (plan dochodów i wydatków) państwa. Ustawa budżetowa nie obejmuje wszystkich dochodów publicznych i finansowanych nimi wydatków, lecz – jak dalej pokażemy – oddziałuje bardzo silnie również na te instytucje publiczne, których pełne dochody i wydatki nie są uwzględniane w planach finansowych tworzących ustawę budżetową. Centralną część ustawy budżetowej stanowią budżet państwa i budżet środków europejskich, w których ujmuje się planowane dochody i wydatki realizowane przez państwowe jednostki budżetowe. Plany innych wybranych jednostek sektora finansów publicznych dołączane są do ustawy budżetowej w formie odrębnych załączników.

Budżet środków europejskich jest planem, w którym ujmuje się:

- dochody z tytułu realizacji programów i projektów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- wydatki ponoszone na realizację tych programów i projektów w części podlegającej refundacji z budżetu UE.

Mimo iż zgodnie z art. 110 ustawy o finansach publicznych elementem budżetu państwa jest łączna kwota prognozowanych dochodów i wydatków oraz wynik budżetu środków europejskich, od 2010 r. jest on traktowany jako odrębny plan finansowy.

1.7. Dochody i wydatki publiczne, nadwyżka i deficyt budżetu

Pozornie intuicyjnie proste pojęcia dochodów publicznych i wydatków publicznych okazują się dość złożone. Wynika to głównie z trzech przyczyn:

- podobieństwa różniących się istotnie od siebie pojęć dochodów publicznych i dochodów jednostki sektora finansów publicznych oraz – analogicznie – pojęć wydatki publiczne oraz wydatki jednostki sektora finansów publicznych,
- niezaliczania do dochodów i wydatków publicznych niektórych operacji polegających na wpływach środków na rachunki jednostek sektora finansów publicznych lub na wypłacie środków z tych rachunków,
- stosowania określenia przychody dla oznaczenia różnych kategorii finansowych.

Dochodami publicznymi albo dochodami sektora finansów publicznych będziemy nazywali wszystkie dochody należne Skarbowi Państwa, jednostkom samorządu terytorialnego oraz z innym osobom prawnym zaliczanymi do sektora finansów publicznych, które pochodzą od podmiotów

²⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 1446.

²⁶ Dz. U. z 2019 poz. 545, z późn. zm.

spoza sektora finansów publicznych, w tym – od osób fizycznych oraz zwiększają aktywa netto (różnicę aktywów i zobowiązań) sektora finansów publicznych. Definicja ta nie odpowiada dokładnie prawnemu ujęciu dochodów publicznych, jednak dobrze oddaje jego ekonomiczną treść.

Założenie, że dochody publiczne zwiększają sumę aktywów netto sektora finansów publicznych eliminuje z dochodów publicznych wpływy z tytułu:

- zaciągnięcia zobowiązań, np. zaciągnięcia kredytu lub pożyczki, albo sprzedaży wyemitowanych dłużnych papierów wartościowych,
- spłat pożyczek udzielonych wcześniej ze środków publicznych,
- prywatyzacji majątku Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

W budżecie państwa i budżetach samorządowych wpływy te nazywane są przychodami budżetowymi i są traktowane jako instrumenty finansowania deficytu budżetowego.

Pojęcie dochodów publicznych obejmuje zarówno wpływy o charakterze publicznoprawnym, takie jak podatki, cła, obowiązkowe składki i inne opłaty, jak też inne wpływy – przychody ze sprzedaży usług, odsetki od środków na rachunkach bankowych, wpływy z dzierżawy lub najmu itp. Do dochodów publicznych zalicza się również środki przekazywane Polsce z budżetu Unii Europejskiej, a także środki z innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

W 2018r. dochody polskiego sektora finansów publicznych wyniosły ok. 864,9 mld zł, a najważniejszymi źródłami tych dochodów były wpływy:

- z podatków pośrednich, czyli z podatku od towarów i usług (VAT), podatku akcyzowego i podatku od gier,
- z podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT),
- z podatku dochodowego od osób prawnych (CIT),
- ze składek na ubezpieczenie społeczne od pracowników oraz od pracodawców spoza sektora finansów publicznych²⁷,
- ze składek na ubezpieczenie zdrowotne,
- ze środków przekazywanych Polsce z budżetu Unii Europejskiej.

Dla dochodów publicznych charakterystyczna jest ich silna koncentracja na kilku najważniejszych pozycjach. Wpływy z wymienionych powyżej sześciu źródeł stanowiły w 2018 r. prawie 85% wszystkich dochodów publicznych.

Z innych znaczących dochodów publicznych wymienić warto:

- podatek od nieruchomości, najważniejszy z podatków lokalnych,
- składki na Fundusz Pracy,
- mandaty oraz opłaty, kary i grzywny nakładane przez sądy,
- dywidendy od spółek stanowiących w całości lub w części własność Skarbu Państwa,
- opłaty za studia w uczelniach publicznych,
- opłaty koncesyjne,
- wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego,

przy czym dochody z tych dwóch ostatnich tytułów są niestabilne – w niektórych latach wpływy mogą być duże, w innych – znacznie mniejsze lub zerowe.

Wydatkami publicznymi nazywa się wszystkie wypłaty środków dokonywane przez jednostki sektora finansów publicznych, które:

²⁷ Wszystkie składki opłacane przez pracowników są dochodami sektora finansów publicznych, gdyż ich źródłem są indywidualne dochody pracowników. Składki opłacane przez pracodawców zaliczanych do sektora finansów publicznych nie są dochodami publicznymi, gdyż ich zapłacenie przez pracodawcę oznacza jedynie przesunięcie środków wewnątrz sektora finansów publicznych.

- kierowane są do osób fizycznych lub instytucji spoza sektora finansów publicznych,
- zmniejszają sumę aktywów netto sektora finansów publicznych, co eliminuje z zakresu wydatków spłaty wcześniej zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz środki na wykup wyemitowanych dłużnych papierów wartościowych oraz wypłaty pożyczek udzielanych ze środków publicznych.

Dochody sektora finansów publicznych jako całości są mniejsze od sumy rozpatrywanych oddzielnie dochodów jednostek sektora finansów publicznych. Również suma wszystkich wydatków jednostek sektora finansów publicznych przewyższa łączną kwotę wydatków sektora finansów publicznych. Wynika to z faktu, iż niektóre jednostki sektora otrzymują dochody od innych jednostek tego sektora. Eliminację z danych o dochodach i wydatkach jednostek sektora finansów publicznych transferów pomiędzy tymi jednostkami nazywa się konsolidacją danych.

W efekcie konsolidacji zmniejszają się kwoty dochodów i wydatków sektora finansów publicznych, nie zmienia się natomiast wynik sektora, czyli różnica łącznych kwot dochodów i wydatków sektora, gdyż eliminacja pewnej kwoty z dochodów jednostki sektora finansów publicznych oznacza zawsze eliminację takiej samej kwoty z wydatków innej jednostki.

Zestawienie dochodów i wydatków sektora finansów publicznych prezentowane jest przez Radę Ministrów dwa razy w roku – w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej (jako prognoza odpowiadająca przedkładanemu projektowi ustawy budżetowej) oraz w sprawozdaniu z wykonania budżetu państwa. W ostatnich latach zestawienie prezentowane jest w bardzo zagregowanej i niezbyt czytelnej formie. Mechanizm konsolidacji dobrze ilustruje zamieszczona na następnej stronie tabela 3 pokazująca – na danych z 2018 r. – powiązania finansowe między najważniejszymi segmentami sektora finansów publicznych.

Z tabeli tej można odczytać wiele ważnych wskaźników, takich jak na przykład:

- udział dochodów i wydatków publicznych ujętych w planach finansowych zamieszczonych w ustawie budżetowej w całkowitych kwotach dochodów i wydatków sektora finansów publicznych – w 2018 r. dochody ujęte w ustawie budżetowej (łącznie z budżetem państwa i budżetem środków europejskich) stanowiły ok. 73,2% wszystkich dochodów publicznych, a analogiczny wskaźnik dla wydatków wyniósł ok. 58%; taka relacja wskaźników udziału „szerokiego” budżetu państwa²⁸ w dochodach i wydatkach publicznych charakterystyczna jest dla systemów silnie scentralizowanych
- stopień samofinansowania poszczególnych segmentów sektora finansów publicznych, mierzony stopniem pokrycia wydatków własnymi dochodami – dla przykładu dla jednostek samorządu terytorialnego wskaźnik ten wynosi 46,4%, dla uczelni – 25,7%, a dla sektora ochrony zdrowia (Narodowy Fundusz Zdrowia i samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej) – 91,7%, przy czym pamiętać należy, że znaczna część składek opłacanych na rzecz NFZ odliczana jest od należnego Skarbowi Państwa i jednostkom samorządu terytorialnego podatku dochodowego od osób fizycznych
- udział transferów do jednostek sektora finansów publicznych w wydatkach budżetu państwa (55%),
- udział środków europejskich w finansowaniu wydatków publicznych (7,4%).

²⁸ Tak można nazwać plan finansowy zestawiony ze wszystkich planów finansowych uchwalanych w ustawie budżetowej.

Tabela 3. Konsolidacja dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2018 r.

	PODMIOTY SFP UWZGLĘDNIONE W USTAWIE BUDŻETOWEJ										POZOSTAŁE PODMIOTY SFP				
	BP	BSE	PFC	AW	IGB	POP	RAZEM	JST	NFZ/SPZOZ	UCZELNIE	POZ	RAZEM	SFP		
WYSZCZEGÓLNIENIE	mln zł														
DOCHODY BRUTTO	380.048,1	63.328,2	276.271,1	8.971,5	1.062,7	8.781,4	738.463,0	251.846,4	135.700,7	24.824,5	38.448,9	450.820,5	1.189.283,5		
TRANSFERY Z USTAWY BUDŻETOWEJ	1.314,6	0	69.832,6	6.695,1	166,2	4.729,1	82.737,6	125.505,7	10.574,4	18.466,1	7.777,8	162.324,0	245.061,6		
Budżet państwa (BP)	25,6	0	64.527,8	6.508,3	154,3	648,6	71.864,6	111.478,9	8.222,9	16.272,6	6.927,8	142.902,2	214.766,8		
Budżet środków europejskich (BSE)	0	0	1.634,4	51,3	0	14,0	1.228,7	13.409,5	586,4	1.108,4	485,7	15.590,0	16.818,7		
Państwowe fundusze celowe (PFC)	71,0	0	2.942,3	135,5	11,9	3.820,0	6.980,7	259,5	1.765,1	0	6,1	2.030,7	9.011,4		
Agencje wykonawcze (AW)	982,9	0	410,0	0	0	235,0	1.627,9	27,8	0	1.081,3	333,6	1.442,7	3.070,6		
Instytucje gospodarki pozabudżetowej (IGB)	11,8	0	123,6	0	0	0	135,4	12,5	0	0	0	12,5	147,9		
Pozostałe państwowe osoby prawne (POP)	223,3	0	665,5	0	0	11,5	900,3	317,5	0	3,8	24,6	345,9	1.246,2		
TRANSFERY OD INNYCH JEDNOSTEK	3.061,4	8,6	19.675,4	0	0	187,0	22.932,4	5.901,4	42.263,3	43,9	8.178,0	56.386,6	79.319,0		
Jednostki samorządu terytorialnego (JST)	2.709,4	7,9	13.012,3	0	0	0	15.729,6	5.268,1	1.879,0	24,2	8.162,0	15.333,3	31.062,9		
NFZ i SPZOZ (NFZ/SPZOZ)	20,4	0	3.244,6	0	0	179,1	3.444,1	4,6	40.381,5	0	0	40.386,1	43.930,2		
Uczelnie	100,2	0	1.964,2	0	0	0	2.064,4	27,6	0	0	0,9	28,5	2.092,9		
Pozostałe jednostki (POZ)	231,4	0,7	1.454,3	0	0	7,9	1.694,3	601,1	2,8	19,7	15,1	638,7	2.333,0		
DOCHODY SFP	375.672,2	63.319,6	186.763,1	2.276,4	896,5	3865,3	632.793,0	120.439,3	82.863,0	6.314,5	22.493,1	232.109,9	864.902,9		
WYDATKI BRUTTO	390.454,4	66.852,8	269.620,1	8.927,0	1.040,0	7.719,5	744.613,8	259.386,3	134.237,3	24.575,8	22.780,8	440.980,2	1.185.594,0		
TRANSFERY DO USTAWY BUDŻETOWEJ	71.864,6	1.228,7	6.980,7	1.627,9	135,4	900,3	82.737,6	15.729,6	3.444,1	2.064,4	1.694,3	22.932,4	105.670,8		
Budżet państwa (BP)	25,6	0	71,0	982,9	11,8	223,3	1.314,6	2.709,4	20,4	100,2	231,4	3.061,4	4.376,0		
Budżet środków europejskich (BSE)	0	0	0	0	0	0	0	7,9	0	0	0,7	8,6	8,6		
Państwowe fundusze celowe (PFC)	64.527,8	1.163,4	2.942,3	410,0	123,6	665,5	69.832,6	13.012,3	3.244,6	1.964,2	1.454,3	19.675,4	89.508,0		
Agencje wykonawcze (AW)	6.508,3	51,3	135,5	0	0	0	6.695,1	0	0	0	0	0	6.695,1		
Instytucje gospodarki pozabudżetowej (IGB)	153,3	0	11,9	0	0	0	166,2	0	0	0	0	0	166,2		
Pozostałe państwowe osoby prawne (POP)	648,6	14,0	3.820,0	235,0	0	11,5	4.729,1	0	179,1	0	7,9	187,0	4.916,1		
TRANSFERY DO INNYCH JEDNOSTEK	142.902,2	15.590,0	2.030,7	1.442,7	12,5	345,9	162.324,0	15.333,3	40.386,1	28,5	638,7	56.386,6	218.710,6		
Jednostki samorządu terytorialnego (JST)	111.478,9	13.409,5	2.595	27,8	12,5	317,5	125.505,7	5.268,1	4,6	27,6	601,1	5.901,4	131.407,1		
NFZ i SPZOZ (NFZ/SPZOZ)	8.222,9	586,4	1.765,1	0	0	0	10.574,4	1.879,0	40.381,5	0	2,8	42.263,3	52.837,7		
Uczelnie	16.272,6	1.108,4	0	1.081,3	0	3,8	18.466,1	24,2	0	0	19,7	43,9	18.510,0		
Pozostałe jednostki (POZ)	6.927,8	485,7	6,1	333,6	0	24,6	4.303,9	8.162,0	0	0,9	15,1	8.178,0	15.955,8		
WYDATKI SFP	175.687,6	50.034,1	260.608,7	5.856,4	892,1	6.473,3	499.552,2	228.323,4	90.407,1	22.482,9	20.447,8	361.661,2	861.213,4		
WYNIK (BRUTTO)	-10.406,3	-3.524,6	6.651,0	44,5	22,7	1.061,9	-6.160,8	-7.539,9	1.464,4	248,7	15.668,1	9.840,3	3.689,5		
WYNIK (NETTO)	199.984,5	13.285,5	-73.845,6	-3.580,0	4,4	-2.608,0	133.240,8	-107.884,1	-7.544,1	-16.168,4	2.045,3	-129.551,3	3.689,5		
SALDO TRANSFERÓW	-210.390,8	-16.810,8	80.496,6	3.624,5	18,3	3.669,9	-139.391,6	100.344,2	9.007,5	16.417,1	13.622,8	139.391,6	0		

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych NIK i Ministerstwa Finansów

Różnicę dochodów i wydatków budżetowych nazywa się wynikiem budżetu. Wynik dodatni, występujący przy przewadze dochodów nad wydatkami jest nadwyżką budżetową, wynik ujemny, gdy wydatki są wyższe od dochodów, nazywa się deficytem budżetowym.

W budżetach samorządowych istotne znaczenie ma podział wyniku budżetu na wynik budżetu bieżącego i wynik budżetu majątkowego, przy czym:

- w budżecie majątkowym ujmuje się wydatki majątkowe oraz dochody z tytułu otrzymanych dotacji i środków przeznaczonych na inwestycje, ze sprzedaży majątku oraz z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności²⁹,
- w budżecie bieżącym ujmuje się pozostałe dochody i wydatki budżetowe.

1.8. Jawność i przejrzystość, rozliczalność

Jawność i przejrzystość finansów publicznych i szerzej – jawność i przejrzystość działania władz publicznych – zaliczyć należy do najważniejszych warunków sprawnego i efektywnego zarządzania środkami publicznymi. Jawność i przejrzystość, odniesione do finansów publicznych, nie są synonimami, choć są ze sobą silnie powiązane. Określają one jednak dwie różne cechy ustroju i praktyki funkcjonowania sektora finansów publicznych i poszczególnych jego instytucji.

1.8.1. Jawność finansów publicznych

Jawność finansów publicznych oznacza sytuację, w której podmioty spoza sektora – osoby fizyczne, organizacje pozarządowe, firmy komercyjne – mają łatwy dostęp do pełnej i rzetelnej informacji dotyczącej różnych aspektów zarządzania finansami publicznymi. Jawność finansów publicznych wymaga nie tylko ustanowienia zasady swobodnego dostępu do informacji o finansach publicznych, ale i stworzenia instrumentów i mechanizmów ułatwiających wyegzekwowanie tego prawa. Szczególnie istotne jest, by mechanizmy te gwarantowały możliwie szybki dostęp do żądanych informacji, a koszty pozyskania informacji nie stanowiły istotnej przeszkody w realizacji prawa do informacji. Prawo dostępu do informacji publicznej musi podlegać ograniczeniom ze względu na zasady ochrony informacji niejawnych z przyczyn związanych m.in. z bezpieczeństwem państwa, ochroną prywatności, czy tajemnicą przedsiębiorstwa.

W Polsce formalne podstawy dostępu do informacji publicznej, w tym – informacji publicznej dotyczącej finansów – tworzy art. 61 Konstytucji³⁰ oraz ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej³¹. Zgodnie z tą ustawą każda informacja o sprawach publicznych *stanowi informację publiczną w rozumieniu ustawy i podlega udostępnieniu na zasadach i w trybie określonych w niniejszej ustawie*³².

²⁹ Art. 238 ust. 5 ustawy o finansach publicznych

³⁰ Zgodnie z art. 61 ust. 1 Konstytucji obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne. Prawo to obejmuje również uzyskiwanie informacji o działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa.

³¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 902. Dnia 24 października 2017 r. na stronie internetowej Rządowego Centrum Informacji (<http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12304351/12465401/12465402/dokument313363.pdf>) pojawił się zgłoszony przez ministra-członka Rady Ministrów, Koordynatora Służb Specjalnych, projekt ustawy o jawności życia publicznego, przewidujący uchylenie ustawy o dostępie do informacji publicznej, lecz powtarzający jej najważniejsze przepisy. Do końca kadencji Sejmu (2015-2019) projekt nie został skierowany do Sejmu. Wcześniej rząd deklarował przedłożenie tego projektu Sejmowi na początku 2018 r. Nie ma sygnałów, by prace nad tą ustawą zostały później wznowione.

³² Art. 1 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

Zapewnienie jawności finansów publicznych uwarunkowane jest nie tylko stworzeniem właściwych regulacji prawnych, ale i praktyką funkcjonowania administracji publicznej oraz skutecznością dochodzenia praw do informacji. Tu sytuacja nie jest idealna, a znaczna część administracji publicznej nadal traktuje posiadane informacje jako swą własność. Powszechnie jest na przykład łamanie wyrażonej w ustawie o dostępie do informacji publicznej zasady stanowiącej, iż od osoby wykonującej prawo do informacji publicznej nie wolno żądać wykazania interesu prawnego lub faktycznego³³. Często spotykamy się też z próbami ograniczenia prawa do tzw. wtórnego wykorzystania (publikacji) otrzymanej informacji publicznej.

1.8.2. Przejrzystość

Przejrzystość finansów publicznych utożsamiana bywa często, szczególnie w starszych publikacjach, z przejrzystym i czytelnym systemem klasyfikowania dochodów i wydatków (przychodów i rozchodów). Współcześnie jednak pojęcie to ma znacznie szerszy wymiar i odnosi się do wszelkich reguł gospodarowania środkami publicznymi, obejmujących zarówno kwestie związane z rachunkowością i sprawozdawczością, jak również zasady podejmowania decyzji finansowych oraz odpowiedzialność za decyzje już podjęte.

Jawność i przejrzystość finansów publicznych jest pojęciem zbliżonym do znanego z publikacji anglojęzycznych terminu *fiscal transparency*. Zgodnie z definicją Międzynarodowego Funduszu Walutowego oznacza ono kompleksowość, przejrzystość, wiarygodność, aktualność i trafność upublicznianych informacji o przeszłym, obecnym i przyszłym stanie finansów publicznych³⁴.

W ustawie o finansach publicznych z 2009 r. jeden z rozdziałów nosi tytuł Jawność i przejrzystość finansów publicznych, przy czym zdecydowana jego większość odnosi się do jawności. Można przypuszczać, że zgodnie z intencją ustawodawcy przejrzystość finansów publicznych ma być realizowana poprzez klasyfikację budżetową, rachunkowość i sprawozdawczość, niemniej jest to tylko jeden z aspektów ich przejrzystości.

1.8.3. Klasyfikacja budżetowa

Ogromna różnorodność operacji finansowych wykonywanych z użyciem środków publicznych wymusiła konieczność stworzenia klasyfikacji budżetowej – systemu pozwalającego na dokonywanie według jednolitych i powszechnie obowiązujących zasad grupowania dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów środków publicznych. Termin *klasyfikacja budżetowa* należy traktować umownie, gdyż jednolity system grupowania operacji finansowych powinien obowiązywać również w innych jednostkach sektora finansów publicznych.

Klasyfikację budżetową można zdefiniować jako system kodowych oznaczeń podstawowych operacji finansowych związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi, obejmujący cztery zasadnicze rodzaje wielkości: dochody, wydatki, przychody i rozchody, rozumiane zgodnie z określeniami użytymi w ustawie o finansach publicznych. Pogrupowanie wszystkich operacji do relatywnie małej liczby agregatów w oczywisty sposób ułatwia zarówno planowanie, jak i bieżące monitorowanie i analizę *ex post* sposobu wykorzystania środków publicznych, umożliwiając:

- precyzyjne określanie podmiotowego i przedmiotowego zakresu prognoz i limitów ustalonych w budżetach i planach finansowych jednostek sektora finansów publicznych,
- porównywanie operacji wykonywanych w różnych okresach,

³³ Art. 2 ust. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej.

³⁴ *The Fiscal Transparency Code (2014)*, dostępny na stronie MFW: <https://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>.

- porównywanie operacji wykonywanych przez różne jednostki.

Najczęściej stosowana metoda konstrukcji klasyfikacji budżetowej polega na:

- wyróżnieniu kilku kryteriów charakteryzujących klasyfikowane operacje,
- ustaleniu klasyfikacji odrębnie dla każdego z kryteriów i ustaleniu symboli kodowych dla każdej z grup operacji wyróżnionych według danego kryterium,
- utworzeniu kodowych oznaczeń grup operacji przez złożenie symboli kodowych odpowiadających poszczególnym kryteriom.

Metoda ta pozwala na stworzenie przejrzystego systemu kodów i – co jeszcze ważniejsze – na proste tworzenie zestawień operacji finansowych według różnych kryteriów. W polskiej klasyfikacji budżetowej, nieodbiegającej w ogólnych zasadach konstrukcji od powszechnie przyjmowanych standardów, dla najbardziej rozbudowanej klasyfikacji wydatków budżetowych przyjęto trzy podstawowe kryteria klasyfikacyjne:

- rodzaj działalności, którego dotyczy dana operacja (klasyfikacja funkcjonalna),
- charakter operacji (klasyfikacja ekonomiczna),
- jednostka odpowiedzialna za dokonanie operacji (klasyfikacja administracyjna),

przy czym tego ostatniego kryterium nie stosuje się w budżetach jednostek samorządu terytorialnego. Klasyfikacja funkcjonalna pozwala odróżnić wydatki ponoszone na przykład na zadania publiczne z zakresu:

- administracji publicznej,
- oświaty i wychowania,
- transportu i łączności.

klasyfikacja ekonomiczna wskazuje na formę wydatku, wyróżniając między innymi wydatki na:

- wynagrodzenia,
- stypendia,
- dotacje,
- zakup towarów i różnych rodzajów usług,
- roboty budowlane,
- odsetki od zaciągniętych zobowiązań,

a klasyfikacja administracyjna wskazuje organ odpowiedzialny (bezpośrednio lub pośrednio³⁵) za dokonanie danego wydatku. Złożenie symboli kodowych odpowiadających tym trzem kryteriom daje pełny symbol kodowy wydatku.

Kryterium administracyjne		Kryterium funkcjonalne					Kryterium ekonomiczne					
Część	Region ¹	Dział		Rozdział ²			Paragraf ³					
3	9	0	0	6	0	0	4	7	4	1	1	0

¹ Części budżetowe dla sądów powszechnych, samorządowych kolegiów odwoławczych i dla wojewodów oznaczane są symbolami postaci aa/bb gdzie aa jest oznaczeniem typu instytucji (15 – sądy powszechne, 85 – wojewodowie, 86 – SKO), a bb – symbolem regionalnym.

² Pierwsze trzy cyfry tworzą numer działu, w ramach którego wyodrębniono dany rozdział.

³ Pierwsze trzy cyfry określają rodzaj dochodu lub wydatku, a cyfra czwarta – sposób finansowania dochodu lub wydatku

Podstawowym przekrojem klasyfikacyjnym jest układ działowy, określający podział wydatków publicznych na wydatki finansujące podstawowe funkcje państwa. W pewnym stopniu z układu działowego można również odczytać powiązania dochodów budżetowych z zadaniami wyróż-

³⁵ Cały budżet państwa podzielony jest na tzw. części budżetowe, których dysponentami są właściwe organy administracji publicznej, w tym m.in. ministrowie, wojewodowie, kierownicy niektórych urzędów centralnych, dyrektorzy sądów, osoby odpowiedzialne na finanse urzędów obsługujących najwyższe organy państwa. W części budżetowej ujmuje się zarówno wydatki dochody i wydatki urzędu obsługującego dysponenta tej części, jak i dochody i wydatki jednostek podległych.

nionymi w układzie działowym. Działową strukturę dochodów i wydatków budżetu państwa zrealizowanych w roku 2018 przedstawiono w tabeli 4.

Tabela 4. Dochody i wydatki budżetu państwa w 2018 r. według działów klasyfikacji budżetowej

Działy klasyfikacji budżetowej	Dochody		Wydatki	
	BP	BSE	BP	BSE
mln zł				
Ogółem	380.048,1	63.328,2	390.454,3	66.852,8
Rolnictwo i łowiectwo	1.556,9	17.809,4	9.935,9	19.714,9
Leśnictwo	145,6	0,0	10,6	23,6
Rybołówstwo i rybactwo	5,4	0,0	171,9	357,5
Górnictwo i kopalnictwo	27,4	0,0	1.552,7	0,0
Przetwórstwo przemysłowe	81,7	0,0	843,3	3.476,3
Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz i wodę	0,0	0,0	0,2	0,0
Handel	4.052,1	0,0	362,7	26,2
Hotele i restauracje	0,3	0,0	15,5	0,0
Transport i łączność	1.037,0	0,0	17.455,6	13.379,2
Turystyka	0,2	0,0	57,8	0,0
Gospodarka mieszkaniowa	1.532,2	0,0	2.312,8	0,0
Działalność usługowa	275,6	0,0	442,5	125,2
Informatyka	0,3	0,0	195,2	0,7
Nauka	93,3	0,0	6.627,8	1.811,3
Administracja publiczna	1.442,6	0,0	14.101,1	1.493,9
Urzędy naczelnych organów władzy państwowej, kontroli i ochrony prawa oraz sądownictwa	103,8	0,0	2.836,5	0,0
Obrona narodowa	149,2	0,0	34.750,2	0,0
Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne	298,0	0,0	76.770,8	0,0
Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	71,7	0,0	16.434,1	396,3
Wymiar sprawiedliwości	2.495,5	0,0	12.540,5	172,2
Dochody od osób prawnych, od osób fizycznych i od innych jednostek nieposiadających osobowości prawnej oraz wydatki związane z ich poborem	354.465,8	0,0	6,0	0,0
Obsługa długu publicznego	1.096,0	0,0	29.486,3	0,0
Różne rozliczenia	4.830,2	45.518,8	79.118,1	19.326,1
Oświata i wychowanie	15,9	0,0	3.888,8	555,1
Szkolnictwo wyższe	4,5	0,0	16.100,3	406,0
Ochrona zdrowia	337,3	0,0	10.643,7	1.010,0
Pomoc społeczna	28,5	0,0	4.576,6	8,9
Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej	78,1	0,0	4.658,7	1.501,3
Edukacyjna opieka wychowawcza	0,5	0,0	386,0	1,0
Rodzina	495,9	0,0	39.859,6	0,0
Gospodarka komunalna i ochrona środowiska	5.318,7	0,0	1.630,2	2.614,6
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	6,8	0,0	2.307,7	452,6
Ogrody botaniczne i zoologiczne oraz naturalne obszary i obiekty chronionej przyrody	0,1	0,0	110,4	0,0
Kultura fizyczna	0,9	0,0	264,3	0,0

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych GUS.

Tabela 4 dobrze obrazuje charakterystyczne cechy i słabości polskiego układu działowego, takie jak:

- ogromne zróżnicowanie wielkości dochodów i wydatków w poszczególnych działach,
- niejasna klasyfikacja dochodowa, w której np. wszystkie dochody pochodzące z budżetu Unii Europejskiej i finansujące – jak wiadomo – bardzo zróżnicowane zadania publiczne, klasyfikowane są tylko w dwóch działach klasyfikacji budżetowej, a ponad 85% dochodów krajowych zaliczane jest do jednego działu,

- niezbyt logiczne ujmowanie w dziale „Różne rozliczenia” zróżnicowanych wydatków budżetowych – od subwencji dla jednostek samorządu terytorialnego do wpłat do budżetu UE

Niewątpliwą wadą polskiej klasyfikacji budżetowej jest też brak jej powiązań z systemami klasyfikacyjnymi przyjmowanymi za standard w statystyce międzynarodowej, takich jak obowiązująca w Unii Europejskiej klasyfikacja wydatków według funkcji państwa (COFOG – *classification of functions of government*), obowiązująca na mocy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej³⁶.

COFOG

COFOG jest trójpoziomą klasyfikacją funkcji państwa. Na najwyższym poziomie klasyfikacji wyróżniono 10 funkcji:

1. Ogólne usługi publiczne
2. Obronność
3. Porządek publiczny i bezpieczeństwo
4. Sprawy gospodarcze
5. Ochrona środowiska
6. Mieszkalnictwo i infrastruktura komunalna
7. Zdrowie
8. Wypoczynek, kultura i religia
9. Szkolnictwo
10. Ochrona socjalna

W ramach poszczególnych funkcji wyróżniono od pięciu do dziewięciu zadań z drugiego poziomu klasyfikacyjnego – łącznie jest ich 69.

COFOG nie tylko operuje inną klasyfikacją zadań, ale i innymi niż w polskiej klasyfikacji zasadami przypisywania zadań i wydatków do właściwych funkcji. Istotne różnice polegają przede wszystkim na klasyfikowaniu wydatków administracji branżowych do odpowiednich funkcji, a nie do zbiorczej kategorii wydatków na administrację oraz na rozdzieleniu pomiędzy funkcje wydatków na badania niemające charakteru badań podstawowych, podczas gdy w polskiej klasyfikacji wszystkie te wydatki zaliczane są do agregatu „wydatki na naukę”.

Dane o polskich wydatkach publicznych w układzie klasyfikacji COFOG są publikowane – z opóźnieniem większym niż rok – na stronie internetowej Europejskiego Urzędu Statystycznego (Eurostatu). Dane te są zgodne ze zbiorczymi wielkościami dostępnymi na stronie internetowej GUS, metodologia i źródła danych do opracowania zestawienia wydatków *general government* w układzie klasyfikacji COFOG nie zostały jednak formalnie opublikowane.

Formalną podstawą stosowania w Polsce klasyfikacji budżetowej jest wielokrotnie nowelizowane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych³⁷ oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2009 r. w sprawie klasyfikacji części budżetowych oraz określenia ich dysponentów³⁸.

W ustawach budżetowych i rządowych sprawozdaniach z wykonania budżetu państwa klasyfikacja według ekonomicznego charakteru wydatków stosowana jest w uproszczonej, zagregowanej wersji, obejmującej siedem podstawowych rodzajów wydatków:

- dotacje i subwencje,
- świadczenia na rzecz osób fizycznych,
- wydatki bieżące jednostek budżetowych,
- wydatki majątkowe,
- wydatki na obsługę długu Skarbu Państwa,
- środki własne Unii Europejskiej (wpłaty do budżetu Unii Europejskiej),
- wydatki współfinansujące zadania realizowane z finansowym wsparciem z budżetu Unii Europejskiej lub z innych źródeł bezzwrotnej pomocy zagranicznej.

³⁶ Dz. Urz. UE L Nr 174, s. 1

³⁷ Dz. U. z 2014 r. poz. 1053, z późn. zm.

³⁸ Dz. U. z 2016 r. poz. 1026 z późn. zm.

Wprowadzenie tej ostatniej grupy wydatków łamie logikę klasyfikacji i czyni budżet państwa niezbyt czytelnym. Wynika to stąd, iż do wydatków współfinansujących pomoc unijną zaliczane są zarówno wydatki na dotacje do zadań bieżących, wydatki bieżące jednostek budżetowych, jak i wydatki majątkowe. W efekcie z tabel zamieszczonych w ustawie budżetowej nie można na przykład odczytać globalnej kwoty wydatków majątkowych, albo globalnej kwoty planowanych wydatków jednostek budżetowych³⁹.

1.8.4. Rozliczalność

Termin „rozliczalność”, będący polskim, niezbyt precyzyjnym odpowiednikiem określenia *accountability*, oznacza sytuację, w której istnieją podstawy i możliwości zewnętrznej oceny działalności władz publicznych oraz efektów, w tym skuteczności i efektywności tej działalności. Rozliczalność jest niezbędnym warunkiem możliwości społecznego nadzoru nad funkcjonowaniem administracji i – z tego względu – stworzenie warunków rozliczalności powinno być traktowane jako niezbywalne prawo obywateli w demokratycznym państwie.

Za podstawowe warunki rozliczalności uznać należy:

- istnienie jednolitego systemu rachunkowości sprawozdawczości, zapewniającego pełną dokumentację operacji finansowych władz publicznych i innych podmiotów korzystających ze środków publicznych, a także możliwość czytelnej prezentacji danych księgowych,
- istnienie rzetelnego, wiarygodnego systemu bieżącego monitorowania wskaźników wykorzystywanych do definiowania stopnia osiągnięcia celów polityki prowadzonej przez władze publiczne oraz stopnia realizacji zadań i programów służących osiągnięciu tych celów,
- dostęp do informacji o podziale kompetencji wewnątrz administracji publicznej oraz regułach podejmowania decyzji, albo – ujmując to szerzej – jawność procesów decyzyjnych dotyczących gospodarowania zasobami publicznymi,
- dostęp do informacji o przyszłych skutkach planowanych decyzji,
- jawność finansów publicznych.

1.9. Zarządzanie finansami publicznymi – cele i kryteria oceny

Sposób zarządzania finansami publicznymi w zasadniczy sposób wpływa na wykonywanie przez władze publiczne przypisanych im zadań, a przez to – na zaspokojenie potrzeb mieszkańców. Bez zapewnienia właściwych środków finansowych skuteczne wykonywanie zadań publicznych jest niemożliwe, jednak sposób wykonywania tych zadań zależy również od wielu innych czynników. Dlatego błędem byłoby utożsamianie oceny zarządzania finansami publicznymi z oceną sposobu wykonywania zadań publicznych przez władze publiczne.

Dla kompleksowej oceny funkcjonowania władz publicznych – tak na szczeblu państwa, jak i w mniejszej skali – kluczowe znaczenie mają cztery czynniki:

- skuteczność wykonywania zadań publicznych, służąca poprawie jakości życia obywateli,
- gospodarne zarządzanie posiadanymi zasobami

³⁹ Szerzej na temat klasyfikacji budżetowej zob. np. E. Malinowska-Misiąg, komentarz do art. 39 w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019; W. Misiąg, *Czy klasyfikacja budżetowa służy przejrzystości finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, Numer specjalny 1/2017, s. 38.

- zapewnienie warunków zrównoważonego wzrostu społeczno-gospodarczego,
- rozliczalność.

Od organów odpowiadających bezpośrednio za zarządzanie środkami publicznymi wymagamy zapewnienia warunków umożliwiających realizację wyżej wskazanych postulatów. Powinniśmy więc oceniać takie aspekty funkcjonowania finansów publicznych jak:

- rzetelne i precyzyjne planowanie, zgodne z wymogami dyscypliny makroekonomicznej,
- skuteczne egzekwowanie dochodów należnych organom władzy,
- utrzymanie dyscypliny wydatkowej, a więc przestrzeganie ustalonych limitów wydatków i zasad dokonywania wydatków publicznych,
- kreowanie mechanizmów alokacji środków publicznych, promujących efektywne ich wykorzystanie,
- zapewnienie rzetelnej i czytelnej ewidencji i sprawozdawczości opisującej gospodarowanie środkami publicznymi,
- przestrzeganie zasad jawności finansów publicznych,
- prawidłowe zarządzanie długiem publicznym.

Interesującym pomysłem na kompleksową ocenę tak rozumianej jakości zarządzania finansami publicznymi jest metoda opracowana w ramach programu PEFA. Program PEFA (*Public Expenditure and Financial Accountability*) jest realizowanym od 2001 r. przedsięwzięciem, którego inicjatorami i głównymi partnerami są: Komisja Europejska, Międzynarodowy Fundusz Walutowy, Bank Światowy oraz rządy Francji, Norwegii, Szwajcarii i Wielkiej Brytanii. Zaproponowana przez ekspertów PEFA metoda⁴⁰ polega na ocenie jakości zarządzania na podstawie wartości 94 wskaźników, zgrupowanych w siedmiu obszarach (filarach):

1. Wiarygodność budżetu
2. Przejrzystość finansów publicznych
3. Zarządzanie aktywami i pasywami
4. Polityka budżetowa i budżetowanie skierowane na realizację celów politycznych⁴¹
5. Zarządzanie wykonaniem budżetu
6. Rachunkowość i sprawozdawczość
7. Zewnętrzny audyt i kontrola

Na podstawie wartości badanych wskaźników obliczana jest wartość zbiorczego wskaźnika opisującego jakość zarządzania. Ważniejszych informacji dostarczają jednak wskaźniki dla poszczególnych filarów i zmiany tych wskaźników w kolejnych latach. Autorzy koncepcji PEFA wyraźnie dystansują się – słusznie – od wykorzystywania proponowanej metodologii oceny do budowy medialnie nośnych, ale „gubiących” większość informacji zawartych we wskaźnikach cząstkowych, bardzo zagregowanych indeksów jakości zarządzania środkami publicznymi.

Wskaźniki PEFA mogą być wykorzystywane zarówno na szczeblu państwa, jak i dla mniejszych jednostek – regionów albo miast. Analiza wartości tych wskaźników, ich porównanie ze wskaźnikami osiąganymi przez inne, podobne podmioty, a także analiza zmian wartości wskaźników w czasie może być dobrym punktem wyjścia do programowania prac zmierzających do poprawy jakości zarządzania finansami. Żałować należy, że do tej pory nie opracowano i nie opublikowano ani jednej oceny PEFA dla Polski lub polskiej jednostki samorządu terytorialnego⁴².

⁴⁰ Por. PEFA. *Framework for Assessing Public Finance Management*, PEFA Secretariat, Waszyngton 2016, https://pefa.org/sites/default/files/PEFA%20Framework_English.pdf.

⁴¹ W oryginale: *Policy-based fiscal policy and budgeting*. Zwrot ten wyraża ważną zasadę podporządkowania finansów publicznych polityce społeczno-gospodarczej określonej „ponad budżetem”.

⁴² Wykaz wszystkich 637 zrealizowanych w latach 2005-2019 zastosowań ocen PEFA znaleźć można na stronie internetowej <https://pefa.org/assessments/list>. Na stronie tej znaleźć można również podsumowania przeprowadzonych ocen.

Tabela 5. Struktura wskaźników PEFA

Filary	Wskaźniki	Liczba wskaźników częściowych
1. Wiarygodność budżetu	1.1. Zrealizowane wydatki	–
	1.2. Struktura zrealizowanych wydatków	3
	1.3. Zrealizowane dochody	2
2. Przejrzystość finansów publicznych	2.1. Klasyfikacja budżetowa	–
	2.2. Dokumentacja budżetowa	–
	2.3. Operacje sektora centralnego nieobjęte sprawozdaniami finansowymi	3
	2.4. Transfery do jednostek samorządu terytorialnego	2
	2.5. Informacja o wykonaniu zadań publicznych	4
	2.6. Publiczny dostęp do danych finansowych	–
3. Zarządzanie aktywami i pasywami	3.1. Raportowanie zagrożeń budżetowych	3
	3.2. Zarządzanie inwestycjami publicznymi	4
	3.3. Zarządzanie aktywami publicznymi	3
	3.4. Zarządzanie długiem	3
4. Polityka budżetowa i budżetowanie skierowane na realizację celów politycznych	4.1. Prognozy makroekonomiczne i budżetowe	3
	4.2. Strategia podatkowa	3
	4.3. Średniookresowe planowanie budżetowe	4
	4.4. Planowanie budżetowe	3
	4.5. Analiza budżetu przez organy stanowiące	4
5. Zarządzanie wykonaniem budżetu	5.1. Administracja podatkowa	4
	5.2. Ewidencja dochodów	3
	5.3. Zmiany alokacji środków w trakcie roku budżetowego	4
	5.4. Zaległości wydatkowe	2
	5.5. Kontrola wynagrodzeń	4
	5.6. Zamówienia publiczne	4
	5.7. Kontrola wewnętrzna wydatków pozapłacowych	3
	5.8. Audyt wewnętrzny	4
6. Rachunkowość i sprawozdawczość	6.1. Spójność danych finansowych	4
	6.2. Śródroczne sprawozdania budżetowe	3
	6.3. Roczne sprawozdania finansowe	3
7. Zewnętrzny audyt i kontrola	7.1. Kontrola zewnętrzna	4
	7.2. Analiza wyników kontroli przez organy stanowiące	4

Źródło: opracowanie własne na podstawie PEFA. *Framework for Assessing Public Finance Management*, PEFA Secretariat, Washington 2016, s. 11-13.

Pełny wykaz wskaźników PEFA zamieszczono w aneksie nr 3.

1.10. Udział obywateli w zarządzaniu środkami publicznymi

Zarządzanie środkami publicznymi należy do właściwych organów władzy publicznej. Skoro jednak wydatki budżetowe finansowane są – pośrednio lub bezpośrednio – przez obywateli i im mają służyć, to w pełni zasadne jest pytanie o ich udział w kształtowaniu polityki finansowej władz publicznych i konkretnych decyzji o przeznaczeniu środków publicznych. Celem powinno być takie ukształtowanie zasad uczestnictwa obywateli w zarządzaniu środkami publicznymi, które z jednej strony będzie zapewniało władzom publicznym efektywne wykonywanie ich zadań, z drugiej zaś – obywatelom zapewni faktyczny – a nie tylko formalny – wpływ na decyzje

finansowe ich dotyczące. Znalezienie rozsądnego kompromisu między tymi dwoma postulatami okazuje się dość skomplikowane, lecz możliwe. Trzeba przy tym uwzględnić złożoność problematyki budżetowej – konstrukcja dobrego budżetu wymaga nie tylko rozpoznania potrzeb obywateli i pewnej wrażliwości społecznej, ale i sporego zasobu wiedzy ekonomicznej i finansowej. Pierwszym i koniecznym warunkiem umożliwiającym obywatelom realny udział w zarządzaniu środkami publicznymi jest więc dostarczenie im informacji, która będzie nie tylko w miarę pełna i rzetelna, ale i przekazana w sposób zrozumiały nie tylko dla fachowców.

Najważniejszym instrumentem zapewnienia obywatelom takiej informacji jest tak zwany budżet obywatelski⁴³, czyli opracowany w przystępnej formie dokument, zawierający omówienie i uzasadnienie budżetu. Jego zasadniczym celem jest umożliwienie zapoznania się z treścią budżetu możliwie szerokiemu kręgowi obywateli, którzy są nim zainteresowani zarówno jako podatnicy i jego potencjalni beneficjenci – konsumenci usług publicznych. Dzięki czytelnej formie, budżet obywatelski przyczynia się do zwiększenia przejrzystości funkcjonowania władz publicznych, ułatwia też publiczną dyskusję nad założeniami polityki budżetowej⁴⁴.

Do istotnych nieporozumień prowadzi fakt, iż w Polsce terminu budżet obywatelski używa się często – również w ustawach – na oznaczenie opisanego dalej budżetu partycypacyjnego, czyli wyodrębnionej w budżecie kwoty, o której przeznaczeniu decydują – na zasadach konkursu – obywatele.

Budżet obywatelski może być zarówno formą prezentacji budżetu państwa, jak i budżetu jednostki samorządu terytorialnego. Ogólne reguły tworzenia budżetu obywatelskiego są co prawda podobne dla obu tych przypadków, lecz tu skoncentrujemy się na omówieniu budżetu obywatelskiego dla JST.

Budżet obywatelski może być wykorzystywany na różnych etapach procedury budżetowej. W szczególności w formie budżetu obywatelskiego można prezentować:

- projekt budżetu,
- uchwalony budżet,
- sprawozdanie z wykonania budżetu.

Forma i treść każdego z tych trzech dokumentów muszą oczywiście być nieco inne, lecz ogólne zasady ich tworzenia są identyczne.

Sprawne przygotowanie budżetu obywatelskiego wymaga dostosowania procedury planowania budżetowego do potrzeb takiego dokumentu. Dostosowanie to powinno polegać na tym, by wraz z tworzeniem podstawowych dokumentów budżetowych gromadzone były dane, które dla sporządzenia formalnego dokumentu (projektu albo sprawozdania) nie są niezbędne, lecz powinny być zaprezentowane w budżecie obywatelskim.

Opracowywanie budżetu obywatelskiego równoległe z pracami nad przygotowaniem projektu uchwały budżetowej ma dwie bardzo istotne zalety:

- pozwala uniknąć spiętrzenia prac nad budżetem obywatelskim w końcowej fazie prac nad budżetem,
- wpływa pozytywnie na cały tok prac budżetowych – jeśli planując kolejne wielkości budżetowe mamy równoległe opracowywać budżet obywatelski, a więc przejrzyste wyjaśnienie proponowanych w budżecie wielkości, to planując kolejne wydatki zwracamy

⁴³ W literaturze anglojęzycznej używa się terminu *citizen's budget* albo *citizen's guide to the budget* („obywatelski przewodnik po budżecie”).

⁴⁴ W niektórych krajach – na przykład w Szwecji – sporządzenie „obywatelskiej wersji” budżetu państwa jest ustawowym obowiązkiem rządu.

większą uwagę na konieczność przeprowadzenia poprawnej kalkulacji oraz uzasadnienia celowości finansowania konkretnych zadań z budżetu i wielkości kwot przyznawanych z budżetu na te zadania.

Opracowanie i publikacja budżetu obywatelskiego nie jest w Polsce obowiązkowa ani w odniesieniu do budżetu państwa, ani w odniesieniu do budżetów JST. Niewielka część⁴⁵ jednostek samorządowych podejmuje jednak próby opracowania i publikacji (najczęściej na swoich stronach internetowych) takich dokumentów.

Najważniejszą – przynajmniej w teorii – formą partycypacji obywateli w zarządzaniu finansami publicznymi są wybory. Wyborcy głosując na konkretną partię lub – jak w przypadku wyborów samorządowych – na konkretną listę i jej lidera, nie tylko wybierają swych przedstawicieli do organów stanowiących, lecz również program działania na najbliższe lata, zaproponowany przez ubiegających się o wybór w toku kampanii przedwyborczej. Znaczenie tego mechanizmu dla zarządzania państwem lub wspólnotą samorządową jest jednym z głównych powodów, dla których tak duże znaczenie przywiązujemy do jawności i przejrzystości finansów publicznych. Wyborcy powinni mieć możliwość – zanim podejmą decyzję na kogo głosować – zapoznania się zarówno z osiągnięciami obecnej władzy, jak i ubiegających się o jej przejęcie. Dobrym prawem opozycji, będącej najczęściej również głównym konkurentem obecnej władzy w nadchodzących wyborach, jest przy tym przedstawienie swojej oceny dotychczasowego sposobu rządzenia – a to również wymaga pełnego dostępu do informacji o stanie finansów publicznych i stosowanych metodach zarządzania. Jest to tym ważniejsze, że ugrupowanie będące aktualnie u władzy ma większe możliwości nie tylko prezentowania swych osiągnięć, ale i ukrywania niepowodzeń i nieprawidłowości.

Wybory stanowią faktycznie kluczowy mechanizm partycypacji obywatelskiej w zarządzaniu sprawami publicznymi. Wskazać jednak należy na pewne niedostatki tego mechanizmu. Zaliczyć do nich należy w szczególności:

- opóźnione działanie – „od wyborów do wyborów”,
- brak możliwości wyrażenia przez obywateli opinii w konkretnych kwestiach,

a przede wszystkim rozbieżności pomiędzy praktyką życia publicznego, a teoretycznymi uzasadnieniami znaczenia aktu wyborczego. Na gruncie polskiej praktyki wykaz tych rozbieżności jest dość długi, wskażemy więc tylko najważniejsze z nich.

1. Partie i ugrupowania uczestniczące w wyborach nie przedstawiają na ogół swych programów w sposób dający wyborcom rozeznanie, co do zamierzeń w kluczowych sprawach polityki społeczno-gospodarczej. Nie ma też dostatecznego nacisku ze opinii publicznej na sprecyzowanie tych programów.
2. Powszechna jest świadomość, że obietnice składane w kampanii wyborczej nie mają wiążącego charakteru, dość pobłażliwie traktowane jest niewywiązywanie się z nich. W praktyce nie ma więc politycznej odpowiedzialności za niezrealizowanie obietnic, co jeszcze bardziej zachęca do ich formułowania
3. Zbyt wąski jest zakres oficjalnie publikowanych danych prezentujących efekty funkcjonowania władz publicznych.
4. Wyraźny jest niedostatek niezależnych analiz sytuacji państwa (jednostki samorządu terytorialnego), prezentujących tę sytuację w sposób rzetelny i zrozumiały dla obywateli.

⁴⁵ Szacujemy, że budżety obywatelskie, prezentujące najczęściej projekt budżetu, opracowuje nie więcej niż 3-5% wszystkich jednostek samorządu terytorialnego, przy czym bardzo zróżnicowana jest zarówno szczegółowość, jak i klarowność przekazywanych informacji.

Dużą popularność wśród gmin zyskał w ostatnich latach tzw. budżet partycypacyjny. Za pierwsze jego zastosowanie uważa się budżet Porto Alegre w Brazylii na rok 1991⁴⁶, w Polsce po raz pierwszy wykorzystano budżet partycypacyjny w Sopocie w 2012 r.

Istota budżetu partycypacyjnego polega na tym, iż w procedurze planowania budżetowego wyodrębnia się kwotę wydatków, o której przeznaczeniu mają zdecydować bezpośrednio mieszkańcy. Najczęściej wybór zadań do sfinansowania w ramach budżetu partycypacyjnego przebiegał dwustopniowo:

- na podstawie wniosków mieszkańców, tworzona jest lista zadań do sfinansowania,
- następnie zostaje ona poddana pod głosowanie (prowadzone w różnych formach), w wyniku którego powstaje lista ostateczna.

Oczywiste jest przy tym, że lista zgłoszonych wniosków (albo poddawana pod głosowanie lista zadań do sfinansowania) musi zostać wstępnie zweryfikowana, by wykluczyć z niej propozycje niemożliwe do zrealizowania ze względów formalnych lub technicznych⁴⁷.

Nie jest znana dokładna liczba miast, w których w latach 2016-2018 funkcjonowały budżety partycypacyjne. Nie podlegały one oficjalnej statystyce, a dane zgromadzone przez fundację Instytut Myśli Innowacyjnej (IMI) ze Starego Sącza, zgodnie z którymi budżety partycypacyjne opracowało ponad 50 miast, a łączna kwota budżetów partycypacyjnych w 2016 r. wyniosła 318,5 mln zł, co daje jako średnią na jeden budżet obywatelski kwotę ok. 550 tys. zł, są na pewno zaniżone. Wskazać można miasta, w których budżet partycypacyjny jest opracowywany, a których nie uwzględniono w danych pominięto np. Kraków, który w 2016 r. na budżet partycypacyjny przeznaczył ponad 50 mln zł.

Do 2018 r. prawną podstawę dla budżetów partycypacyjnych w miastach stanowił art. 5a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym⁴⁸, zgodnie z którym:

- w wypadkach przewidzianych ustawą oraz w innych sprawach ważnych dla gminy mogą być przeprowadzane na jej terytorium konsultacje z mieszkańcami gminy,
- zasady i tryb przeprowadzania tych konsultacji określa uchwała rady gminy

oraz uchwała podjęta na podstawie zacytowanego powyżej przepisu. Uchwała ta określała:

- tryb, formę i terminy składania wniosków,
- tryb weryfikacji listy zgłoszonych projektów,
- tryb głosowania.

Często uchwała w sprawie budżetu partycypacyjnego ustalała również podział ogólnej kwoty przeznaczonej na budżet partycypacyjny na kwoty dla dzielnic lub osiedli. Zgłaszane przez mieszkańców propozycje mają zwykle charakter bardzo lokalny, więc rozwiązanie takie jest uzasadnione – zapobiega zdominowaniu budżetu partycypacyjnego przez mieszkańców najbardziej ludnych dzielnic.

⁴⁶ Por. np. B. de Sousa Santos, *Participatory Budgeting in Porto Alegre: Toward a Redistributive Democracy*, w: B. de Sousa Santos (red.), *Democratizing democracy: beyond the liberal democratic canon*, Verso Books, London 2007 – <http://www.boaventuradesousasantos.pt/pages/pt/livros/democratizing-democracy.-beyond-the-liberal-democratic-canon.php>

⁴⁷ Z bardzo obszernej literatury dotyczącej budżetów partycypacyjnych wskazać można np.: Y. Cabannes (red.), *72 Frequently Asked Questions about Participatory Budgeting*, UN-HABITAT, Nairobi – Quito 2004, <https://unhabitat.org/books/72-frequently-asked-questions-about-participatory-budgeting>; W. Kęłowski, *Budżet partycypacyjny. Krótka instrukcja obsługi*, Instytut Obywatelski, Warszawa 2013, http://www.institutobywatelski.pl/wp-content/uploads/2013/03/budzet_partycypacyjny.pdf; D. Kraszewski, K. Mojkowski, *Budżet obywatelski w Polsce*, Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa 2014, <https://partycypacjaobywatelska.pl/wp-content/uploads/2015/07/Budzet-obywatelski-w-Polsce-D.-Kraszewski-K.-Mojkowski.pdf>

⁴⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 1465. Analogiczne przepisy znajdują się w art. 3d ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2024 r. poz. 107) i w art. 10a ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2024 r. poz. 566).

Decyzje podjęte przez mieszkańców w głosowaniu nad propozycjami zgłoszonymi do budżetu partycypacyjnego wymagały jeszcze formalnego zatwierdzenia, gdyż zgodnie z art. 233 ustawy o finansach publicznych inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały budżetowej przysługuje wyłącznie zarządowi JST. Wyniki konsultacji dotyczących budżetu partycypacyjnego musiały być przez burmistrza (wójta, prezydenta miasta) włączone do projektu uchwały budżetowej. Zauważyć należy, że nawet jeśli burmistrz włączył do planu wydatków w projekcie uchwały budżetowej wszystkie projekty wybrane w głosowaniu mieszkańców, to nie obligowało to rady do przyjęcia tych propozycji. W wydanym w 2016 r. wyroku⁴⁹ Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu stwierdził, iż wprowadzenie w uchwale Rady Miejskiej Kudowy-Zdroju postanowień narzucających we wskazany sposób kształt projektu budżetu gminy, stanowi nieuprawnione wkroczenie przez Radę w kompetencje zastrzeżone dla innego organu. Zgodnie bowiem z przywołanym w skardze art. 233 ustawy o finansach publicznych, inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały budżetowej przysługuje wyłącznie zarządowi jednostki samorządu terytorialnego, a więc w tym wypadku – burmistrzowi.

Nową rangę zyskały budżety partycypacyjne po uchwaleniu przez Sejm ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu zwiększenia udziału obywateli w procesie wybierania, funkcjonowania i kontrolowania niektórych organów publicznych⁵⁰. Ustawą tą znowelizowano m.in. ustawę o samorządzie gminnym, dodając w art. 5a odnoszącym się do konsultacji społecznych przepisy ust. 3-7, stanowiące iż:

- budżet obywatelski jest szczególną formą konsultacji społecznych,
- w ramach budżetu obywatelskiego mieszkańcy w bezpośrednim głosowaniu decydują corocznie o części wydatków budżetu gminy,
- rada gminy w toku prac nad projektem uchwały budżetowej nie może usuwać lub zmieniać w stopniu istotnym zadań wybranych w ramach budżetu obywatelskiego,
- w gminach będących miastami na prawach powiatu utworzenie budżetu obywatelskiego jest obowiązkowe, a wysokość budżetu obywatelskiego wynosi co najmniej 0,5% wydatków gminy zawartych w ostatnim przedłożonym sprawozdaniu z wykonania budżetu,
- środki wydatkowane w ramach budżetu obywatelskiego mogą być dzielone na pule obejmujące całość gminy i jej części,
- rada gminy określa w drodze uchwały wymagania, jakie powinien spełniać projekt budżetu obywatelskiego, w szczególności:
 - 1) wymogi formalne, jakim powinny odpowiadać zgłaszane projekty;
 - 2) wymaganą liczbę podpisów mieszkańców popierających projekt, nie większą niż 0,1% mieszkańców terenu objętego pulą budżetu obywatelskiego, w którym zgłaszany jest projekt;
 - 3) zasady oceny zgłoszonych projektów co do ich zgodności z prawem, wykonalności technicznej, spełniania przez nie wymogów formalnych
 - 4) tryb odwołania od decyzji o niedopuszczeniu projektu do głosowania;
 - 5) zasady przeprowadzania głosowania, zapewniające równość i bezpośredniość głosowania,
 - 6) zasady ustalania wyników i podawania ich do publicznej wiadomości.

Niemal identyczne zmiany wprowadzono do ustawy o samorządzie powiatowym i o samorządzie województwa, pomijając jedynie przepis o obowiązkowym tworzeniu budżetu partycypacyjnego

⁴⁹ Wyrok z dnia 30 sierpnia 2016 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, (sygn. III SA/WR 777/16), Dz. Uz. Województwa Dolnośląskiego poz. 55, <http://edzienniki.duw.pl/duw/GetActPdf.ashx?year=2017&book=0&position=55>.

⁵⁰ Dz. U. poz. 130.

– każdy powiat i każde województwo mogą więc samodzielnie decydować o ewentualnym wykorzystaniu nowych przepisów.

Przepisy zawarte w ustawie z dnia 11 stycznia 2018 r. miały – prawdopodobnie – podnieść rangę budżetów partycypacyjnych i promować szerszy udział mieszkańców w tworzeniu budżetów samorządowych. Zamiar ten zrealizowano w sposób rodzący liczne problemy i wątpliwości. Wątpliwości te dotyczą zarówno kwestii formalnych, jak i samej koncepcji budżetów partycypacyjnych i ich znaczenia dla faktycznego zwiększenia wpływu obywateli na zarządzanie środkami publicznymi w jednostkach samorządowych.

Zauważyć należy, że wprowadzenie nowych przepisów dotyczących budżetów partycypacyjnych nie rozwiązuje problemu sprzeczności pomiędzy wiążącym charakterem głosowania na projekty zgłaszane przez mieszkańców, a uprawnieniami organu wykonawczego gminy wynikającymi z art. 233 ustawy o finansach publicznych. Cytowane powyżej przepisy zakazują radzie gminy nadmiernej ingerencji w wyniki głosowania mieszkańców, pomijają natomiast fakt, iż wyniki te muszą najpierw znaleźć się w przedkładanym przez organ wykonawczy (wójta, burmistrza lub prezydenta) projekcie budżetu.

Nowe regulacje są również niejasne lub niepełne w takich kwestiach jak:

- tryb podejmowania decyzji o przystąpieniu do tworzenia budżetu partycypacyjnego⁵¹,
- tryb podejmowania decyzji o puli środków przeznaczanych na budżet partycypacyjny,
- tryb podejmowania decyzji o uwzględnieniu (lub o odmowie uwzględnienia) projektu na liście do głosowania,
- krąg uprawnionych do głosowania,
- tryb ustalania wyników głosowania,
- tryb postępowania gdy łączna wartość akceptowanych w głosowaniu projektów nie wyczerpuje pełnej puli środków przeznaczonych na budżet partycypacyjny.

Dodać należy, że z punktu widzenia logiki zarządzania finansami publicznymi absurdem byłoby przyjęcie założenia, że niezależnie od jakości zgłoszonych projektów i stopnia, w jakim są one akceptowane przez głosujących, obowiązkowe jest wykorzystanie pełnej puli środków przeznaczonych na budżet partycypacyjny. Obawiać się też można, czy nowe przepisy, formalizujące w znacznym stopniu procedury związane z udziałem mieszkańców w tworzeniu budżetu, nie odniosą skutku przeciwnego do zamierzonego i nie utrudnią zgłaszania propozycji.

Przykładowe zasady, na jakich opiera się funkcjonowanie budżetu partycypacyjnego po wejściu w życie ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. przedstawiono w ramce poniżej. Zauważmy, że przyjęte terminy umożliwiają prezydentowi miasta włączenie wybranych przez obywateli zadań do projektu uchwały budżetowej, lecz jednocześnie prowadzi do tego, że obywatele zgłaszają swe propozycje nie znając nawet wstępnej wersji „prezydenckiego” projektu planu wydatków miasta.

⁵¹ W ustawie z dnia 11 stycznia 2018 r. budżet partycypacyjny jest konsekwentnie nazywany *budżetem obywatelskim*. Odnotowujemy ten fakt, lecz nadal posługiwaliśmy się będziemy terminem „budżet partycypacyjny”

- Każdy mieszkaniec Warszawy może wziąć udział w głosowaniu – nie trzeba być pełnoletnim, nie trzeba być zameldowanym w stolicy
- Na realizację pomysłów przeznaczona jest ustalona kwota z budżetu Miasta (na rok 2020 – ponad 83 mln zł)
- Wyodrębniono pule środków na zadania ogólnomiejskie i dla poszczególnych dzielnic
- Mieszkańcy decydują o tym, na co zostaną przeznaczone określone środki publiczne – zgłaszają pomysły, dyskutują o nich i wybierają w głosowaniu te, które uważają, że są potrzebne
- Głosowanie na zgłoszone projekty (do budżetu na rok 2020) trwa od 6 do 23 września 2019 r., wyniki mają zostać ogłoszone 3 października 2019 r.
- Głosować można w urzędzie dzielnicy lub za pośrednictwem internetu
- O zakwalifikowaniu projektu decyduje liczba głosów oddanych na dany projekt – liczba ta nie może być mniejsza niż 50 dla projektów dzielnicowych i niż 100 dla projektów ogólnomiejskich
- Wyniki głosowania są wiążące.

Z dokonanego przez nas przeglądu wynika, że budżety partycypacyjne na rok 2019 sporządziły, zgodnie z ustawą z 18 stycznia 2018 r., wszystkie miasta na prawach powiatu, a także wiele innych jednostek samorządu terytorialnego, w tym – przykładowo:

- powiaty: wałbrzyski, sochaczewski, piaseczyński, tarnogórski, wrzesiński, kłodzki, toruński, rawski, wągrowiecki, kętrzyński, brzeski, olkuski
- województwa: małopolskie, łódzkie, śląskie, opolskie, mazowieckie, dolnośląskie,
- miasta niebędące miastami na prawach powiatu: Pabianice, Jarosław, Głowno, Gorlice, Śrem, Bochnia, Bielsk Podlaski, Trzebnica, Puck, Nysa, Dynów, Czeladź, Ozimek, Końskie, Reda, Ciechanów, Żywiec, Kętrzyn, Radlin, Żagań, Kędzierzyn-Koźle, Tomaszów Lubelski, Ustka, Międzychód, Błonie, Tuchola, Władysławowo, Gołdap, Bierutów, Prudnik, Hel,
- gminy wiejskie: Chojnów (woj. dolnośląskie), Koszęcin (woj. śląskie), Wielka Nieszawka (woj. kujawsko-pomorskie), Dobra (woj. zachodniopomorskie), Komorniki (woj. wielkopolskie) i wiele innych.

Przepisy ustawy z 18 stycznia 2018 r. nie określają sposobu prezentacji wyników głosowania obywateli. Istotne jest by wyniki te były w czytelny sposób przedstawione mieszkańcom. Dobrym przykładem może być opublikowany przez Urząd Miasta dokument podsumowujący wyniki głosowania w sprawie budżetu partycypacyjnego Warszawy na rok 2020⁵³.

Budżetem partycypacyjnym objęta jest na ogół tylko mała część wydatków budżetowych. W większych miastach na budżet partycypacyjny rezerwuje się najczęściej niewiele ponad 0,5% planowanej kwoty wydatków, w mniejszych miejscowościach udział budżetu partycypacyjnego w planowanych wydatkach jest wyższy, dochodząc nawet do 4%.

Dodajmy wreszcie, że nazywanie budżetu partycypacyjnego budżetem obywatelskim budzi złe skojarzenia, sugerując, że tylko 0,5% wydatków budżetu jednostki samorządu terytorialnego jest budżetem dla obywateli, co rodzi oczywiste pytanie o to, czyj budżet tworzy pozostałe 99,5% wydatków.

Nasza ocena budżetów partycypacyjnych jako instrumentu włączania obywateli do zarządzania środkami publicznymi nie jest pozytywna. Zasadnicze zastrzeżenia budzi fakt, że nadanie

⁵² Por. *Budżet obywatelski w Warszawie*, dostępny na stronie internetowej: Urzędu Miasta st. Warszawy:

https://twojbudzet.um.warszawa.pl/sites/twojbudzet.um.warszawa.pl/files/broszura_-_budzet_obywatelski_w_warszawie.pdf

⁵³ *Budżet obywatelski Warszawa 2020*; dostępne na stronie internetowej Urzędu Miasta Stołecznego Warszawy:

<https://pliki.um.warszawa.pl/index.php/s/ptki8WN6A4jRdsn>

rozgłosu budżetowi partycypacyjnemu ogranicza dyskusję o wykorzystaniu środków publicznych do kwestii marginalnych – jest oczywiste, że jeśli na budżet partycypacyjny przeznaczona się ok. 0,5% całej planowanej kwoty wydatków, to wszystkie zasadnicze problemy budżetowe pozostają poza zakresem dyskusji prowadzonej z mieszkańcami. Obywatele głosując nad projektami, które mogą być włączone do budżetu przez budżet partycypacyjny nie mają na ogół żadnych informacji o tym, co władze miasta zamierzają sfinansować z pozostałej części puli wydatków. Budżet partycypacyjny w takiej wersji, w jakiej najczęściej wykorzystują polskie miasta, jest raczej elementem autopromocji administracji samorządowej niż instrumentem zapewnienia mieszkańcom większego wpływu na budżet ich miasta.

Znacznie ważniejsze od promowania budżetu partycypacyjnego byłoby stosowanie innych form dialogu z obywatelami, w tym przede wszystkim konsultowanie kluczowych założeń polityki finansowej. Dość rzadko – niestety – konsultacjom poddawane są na przykład założenia wieloletniego planu inwestycyjnego, założenia wieloletniej prognozy finansowej, czy chociaż założenia do konstrukcji budżetu na kolejny rok, obejmującej w szczególności propozycje dotyczące:

- stawek podatków i opłat lokalnych,
- inwestycji planowanych do rozpoczęcia w nadchodzącym roku i w kolejnych latach,
- polityki zatrudnienia i wynagrodzeń w instytucjach podległych administracji samorządowej,
- wdrożenia nowych usług (bezpłatny Internet, zajęcia dodatkowe w szkołach, zajęcia dla seniorów itp.),
- organizacji dużych imprez,
- dotacji dla jednostek wykonujących zadania z zakresu gospodarki komunalnej oraz cen za te usługi,
- zamierzeń dotyczących sieci placówek szkolnych i przedszkolnych

oraz innych zagadnień istotnych dla mieszkańców i specyficznych dla danej jednostki samorządu terytorialnego.

Na to, by konsultacje takie nie miały charakteru czysto formalnego, lecz służyły autentycznie lepszemu zarządzaniu sprawami mieszkańców, konieczne jest – i tu wracamy do punktu wyjścia – zapewnienie mieszkańcom szerokiej, jasno sformułowanej informacji o problemach ich miejscowości. Od możliwości bezpośredniego udziału w planowaniu wykorzystania znikomej części wydatków budżetowych znacznie ważniejsze jest zapewnienie wszystkim zainteresowanym szerokiej, rzetelnej informacji o całości projektowanego budżetu. Istotne jest również, by konsultując problemy finansowe rzetelnie informować o skutkach wyboru każdego z rozważanych wariantów rozwiązania tych problemów⁵⁴. Jest to szczególnie ważne, gdy konsultacje mają dotyczyć stawek podatków i opłat lub cen za usługi komunalne. Potrzebne jest wówczas wskazanie realistycznie skalkulowanych skutków, jakie podjęcie lub zaniechanie konsultowanych decyzji będzie miało nie tylko dla strony dochodowej budżetu, ale również dla planowanych wydatków i rozmiarów zadłużenia.

⁵⁴ Więcej na temat dialogu z mieszkańcami – zob. np. E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015.; T. Schimanek, *Partycypacja obywatelska w społeczności lokalnej*, FISE – Fundacja Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2015.; M. Rogaczewska, W. Chodecz, A. Hejda, D. Prędkopowicz (red.), *Planowanie rozwoju lokalnego z udziałem społeczności*, Fundacja Fundusz Współpracy, Warszawa 2014.

2. Zarządzanie strategiczne – legislacja

Kwestię norm prawnych regulujących funkcjonowanie sektora finansów publicznych i zasady gospodarowania przez jednostki tego sektora środkami publicznymi rozpatrywać należy w dwóch aspektach:

- Konstytucja i ustawy określają podstawowe zasady organizacji państwa, takie jak:
 - zakres zadań publicznych,
 - kształt systemu podatkowego, określający podstawowe źródła finansowania zadań publicznych
 - strukturę organów władzy publicznej i zasady podziału kompetencji władzy publicznej między te organy,stanowiące podstawę dla konstrukcji całego systemu finansów publicznych,
- Konstytucja i ustawy zawierają najważniejsze przepisy dotyczące sposobu zarządzania środkami publicznymi.

Mówiąc o prawnych regulacjach dotyczących finansów publicznych mamy zazwyczaj na myśli drugi z wymienionych powyżej aspektów, a więc regulacje „techniczne”, odnoszące się do gospodarowania środkami publicznymi. Powinniśmy jednak zawsze pamiętać, że rolą zasad dotyczących funkcjonowania sfery finansów publicznych jest zapewnienie sprawnego wykonywania przez państwo jego zadań, a nie narzucanie rozwiązań ustrojowych.

2.1. Ustrój państwa a finanse publiczne

Doświadczenie uczy, że oczywista zasada, iż finanse publiczne są dla obywateli i państwa, a nie państwo i obywatele dla finansów publicznych, nie dla wszystkich jest tak oczywista jak mogłoby się wydawać. Takie cechy organizacji i funkcjonowania państwa, jak:

- stopień opiekuńczości państwa,
- zakres niezależności i kompetencji przyznanych wspólnotom lokalnym,
- relacje pomiędzy państwem a sferą instytucji komercyjnych

powinny stanowić przesłanki budowy sprawnego systemu finansów publicznych, a nie przedmiot regulacji finansowych.

Nie zmienia to faktu, iż podstawę funkcjonowania sektora finansów publicznych i zarządzania środkami publicznymi stanowią przepisy najwyższej rangi – Konstytucja i ustawy. Skoro organy i instytucje (jednostki) sektora finansów publicznych działać mają z upoważnienia i na rzecz obywateli, skoro mają dysponować w tym celu znacznymi zasobami środków pochodzących

– pośrednio lub bezpośrednio – od tychże obywateli, to konieczne jest precyzyjne określenie mandatu (zakresu kompetencji) władz publicznych, zasad ich funkcjonowania, wreszcie – zadań stawianych władzom publicznym. Przypomnieć warto w tym miejscu treść art. 7 Konstytucji, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

2.2. Konstytucyjne zasady finansów publicznych

Zakres regulowanych Konstytucją i ustawami zagadnień odnoszących się bezpośrednio do finansów publicznych jest bardzo szeroki. Obejmuje on w szczególności:

- zasady gospodarowania (zarządzania) środkami publicznymi, w tym – procedury związane z planowaniem i uchwalaniem budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego,
- zasady ewidencji i sprawozdawczości odnoszących się do gospodarowania środkami publicznymi,
- zasady kontroli gospodarki środkami publicznymi,
- zasady dokonywania wydatków publicznych i operacji związanych z zaciąganiem i spłatą zobowiązań tworzących państwowy dług publiczny.

Centralnym punktem ustawodawstwa odnoszącego się do finansów publicznych są przepisy finansowe zawarte w Konstytucji oraz ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Przepisy dotyczące wymienionych powyżej zagadnień znajdują się jednak nie tylko w tych dwóch podstawowych aktach prawnych, lecz również w bardzo wielu innych ustawach. Są wśród nich ustawy regulujące pewne kwestie dla całego sektora finansów publicznych (takie jak np. Ordynacja podatkowa, ustawa o dostępie do informacji publicznej, Kodeks postępowania administracyjnego czy Prawo zamówień publicznych), lecz większość stanowią ustawy dotyczące wybranych instytucji lub konkretnego rodzaju działalności publicznej (np. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, ustawa o systemie oświaty, ustawa o systemie ubezpieczeń zdrowotnych, a także ustawy tworzące specyficzne instytucje sektora finansów publicznych), w których zawarte są zarówno przepisy dotyczące organizacji i zadań instytucji publicznych, jak i przepisy odnoszące się do dochodów i wydatków publicznych.

Odnalezienie przepisów odnoszących się do konkretnej sytuacji może więc być dość trudne⁵⁵. Rozproszenie przepisów finansowych sprzyja również występowaniu licznych sprzeczności, niekiedy dość istotnych, pomiędzy ustawami.

Przypomnieć też należy, że do finansów jednostek sektora finansów publicznych mają również zastosowanie ustawy odnoszące się do szerszego kręgu podmiotów – takie jak na przykład ustawa o rachunkowości, Kodeks pracy, Prawo budowlane, czy też ustawy podatkowe.

Najważniejsze zasady odnoszące się do finansów publicznych zostały ujęte w Konstytucji. Sprawom finansów publicznych poświęcono cały rozdział X (art. 216-227), ważne regulacje mające wpływ na finanse publiczne znalazły się też w innych rozdziałach Konstytucji.

W rozdziale X Konstytucji wyróżnić można trzy odrębne części:

⁵⁵ Jednym z najbardziej spektakularnych przykładów może być kwestia podmiotów upoważnionych do zaciągania kredytów w imieniu Skarbu Państwa. Okazuje się, że przepisy dotyczące tej kwestii zostały ujęte w dwóch ustawach: ustawie o finansach publicznych oraz w ustawie z dnia 28 września 1991 r. o lasach (Dz. U. z 2024 r., poz. 530, z późn. zm.), której art. 41 ust. 1 stanowi, iż *Dyrektor Generalny, dyrektor regionalnej dystrykcji Lasów Państwowych oraz nadleśniczy mogą, w imieniu Skarbu Państwa, zaciągać kredyty bankowe lub pożyczki z Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz z wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej*. Odniesienia do tego przepisu nie znajdziemy jednak w ustawie o finansach publicznych.

- ogólne zasady gospodarowania majątkiem Skarbu Państwa i środkami publicznymi (art. 216-218),
- procedurę uchwalania i rozliczania wykonania budżetu państwa (art. 219-226),
- podstawowe zasady funkcjonowania Narodowego Banku Polskiego – centralnego banku państwa (art. 227).

Art. 216-218 określają najważniejsze zasady odnoszące się do dochodów i wydatków publicznych oraz długu publicznego. W szczególności Konstytucja stanowi, że:

- nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy,
- środki finansowe na cele publiczne są gromadzone i wydatkowane w sposób określony w ustawie,
- zaciąganie pożyczek oraz udzielanie gwarancji i poręczeń finansowych przez państwo następuje na zasadach i w trybie określonych w ustawie.

Ustanowiono granice finansowania wydatków publicznych środkami pochodzącymi z zaciąganych zobowiązań. Zgodnie z art. 216 ust 5 nie wolno zaciągać pożyczek lub udzielać gwarancji i poręczeń finansowych, w następstwie których państwowy dług publiczny przekroczy $\frac{3}{5}$ wartości rocznego produktu krajowego brutto, przy czym sposób obliczania wartości produktu krajowego brutto i państwowego długu publicznego mają być określone w odrębnej ustawie. Warto zauważyć, że w treści art. 216-218 nie ma – poza ustanowieniem limitu państwowego długu publicznego – bezpośrednio sformułowanych zasad finansów publicznych. Sens większości przepisów sprowadza się więc do nakazu regulowania kluczowych kwestii dotyczących finansów publicznych w ustawach, a nie w aktach prawnych niższego rzędu.

Najważniejszą ustawą wypełniającą dyspozycje art. 216-218 jest bardzo obszerna i szczegółowa (a przy tym, niestety, bardzo często zmieniana – od 2009 r. było ok. 50 nowelizacji) ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych⁵⁶. Spośród innych ustaw wypełniających dyspozycje art. 216-218 wymienić należy:

- ustawę z dnia 26 października 2000 r. o sposobie obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto⁵⁷,
- wszystkie ustawy ustanawiające podatki i inne daniny publiczne,
- ustawę z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne⁵⁸.

Kolejna część rozdziału X Konstytucji (art. 219-226) poświęcona jest budżetowi państwa i ustawie budżetowej. W literaturze przez budżet państwa powszechnie rozumie się plan finansowy określający – dla ustalonego okresu nazywanego rokiem budżetowym⁵⁹ – dochody i wydatki państwa oraz przychody i rozchody państwa, określające sposób sfinansowania deficytu budżetowego lub podział jego nadwyżki. Taką interpretację pojęcia budżetu państwa na gruncie polskiego prawa znaleźć można również w art. 219 ust. 3 Konstytucji, stanowiącym, iż w wyjątkowych przypadkach *dochody i wydatki państwa w okresie krótszym niż rok może określać ustawa o prowizorium budżetowym*. Ujmując to nieco dokładniej, budżet państwa powinien określać:

- przewidywane dochody państwa,
- rozmiary wydatków państwa, które mogą być poniesione przez organy władzy publicznej w danym roku budżetowym,

⁵⁶ Tekst pierwotny: Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240, tekst aktualny: Dz. U. z 2024 r. poz. 1530.

⁵⁷ Dz. U. z 2021 r. poz. 151.

⁵⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 291.

⁵⁹ Na mocy art. 109 ustawy o finansach publicznych rokiem budżetowym jest w Polsce rok kalendarzowy.

- jeśli przewidywane dochody różnią się od limitu wydatków – sposób sfinansowania wydatków niemających pokrycia w dochodach lub sposób wykorzystania nadwyżki dochodów ponad limit wydatków.

Jak się okaże, analizowane przepisy Konstytucji nie w pełni odpowiadają takiemu rozumieniu budżetu państwa. Art. 219 ust. 1 Konstytucji stanowi, że Sejm uchwała budżet państwa na rok budżetowy w formie ustawy budżetowej. Rozumiejąc to dosłownie należałoby przyjąć, że ustawa budżetowa zawiera wyłącznie budżet państwa. Praktyka jest jednak inna, a z wymienionych poniżej powodów relacje pojęć budżet państwa oraz ustawa budżetowa są bardziej złożone.

1. Budżet państwa nie obejmuje wszystkich dochodów i wydatków państwa. Poza zakresem budżetu państwa znajdują się np. przychody i koszty państwowych funduszy celowych, a także wielu innych instytucji państwowych zaliczanych do sektora finansów publicznych, powołanych do wykonywania – na zasadach niekomercyjnych – zadań publicznych. Przypomnieć też należy, że poza zakresem budżetu państwa znajdują się wszystkie dochody publiczne przypisane jednostkom samorządu terytorialnego oraz wydatki tych jednostek.
2. Od 2010 r. w budżecie państwa nie ujmuje się – z małymi wyjątkami – dochodów publicznych pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz wydatków finansowanych tymi dochodami. Wielkości te tworzą odrębnie prezentowany budżet środków europejskich, którego dochody i wydatki nie są wliczane do budżetu państwa. Takie rozwiązanie nie znajduje podstawy ani w Konstytucji, ani w ustawie o finansach publicznych, jednak obowiązująca praktyka powoduje, że zakres budżetu państwa po roku 2010 jest inny niż do roku 2009, a w kolejnych ustawach budżetowych dochody i wydatki budżetu środków europejskich nie są zaliczane do dochodów i wydatków budżetu państwa⁶⁰.
3. Zgodnie z art. 109 ust. 2 i art. 122 ust. 1 ustawy o finansach publicznych ustawa budżetowa składa się z:
 - budżetu państwa;
 - załączników, w których zamieszcza się – między innymi – plany finansowe:
 - agencji wykonawczych,
 - instytucji gospodarki budżetowej,
 - państwowych funduszy celowych,
 - niektórych państwowych osób prawnych,
 - postanowień, których obowiązek zamieszczenia i w ustawie budżetowej wynika z ustawy o finansach publicznych lub z innych ustaw⁶¹.

Takie określenie struktury ustawy budżetowej jest mylące, gdyż w ustawie budżetowej budżet państwa prezentowany jest w załącznikach do bardzo krótkiej i formalnej części tekstowej.

Ustawa budżetowa, w formie w jakiej jest uchwalana od 2010 roku, obejmuje:

- 1) budżet państwa, określający dochody i wydatki państwowych jednostek budżetowych finansowane środkami krajowymi,
- 2) odrębny budżet środków europejskich,
- 3) plany finansowe wybranych instytucji państwowych i funduszy zaliczanych do sektora finansów publicznych,

⁶⁰ Szerzej w tej sprawie por. W. Misiąg, *Relacje między budżetem państwa a budżetem środków europejskich*, „Kontrola Państwa”, Numer Specjalny 1/2017, s. 78-90.

⁶¹ Por. np. komentarz do art. 109 w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

- 4) postanowienia, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynika z ustawy o finansach publicznych lub z innych ustaw.

Art. 220 i 221 Konstytucji określają dwie specyficzne cechy procedury uchwalania ustawy budżetowej:

- przypisanie Radzie Ministrów wyłącznej inicjatywy ustawodawczej w sprawach ustawy budżetowej, ustawy o prowizorium budżetowym oraz ustaw zmieniających te ustawy, co zresztą nie odbiera Sejmowi możliwości uchwalania budżetu różniącego się od projektu przedłożonego przez rząd⁶²,
- zakaz uchwalania ustawy budżetowej z deficytem większym, niż to ustalono w rządowym projekcie ustawy budżetowej⁶³.

Przepisy te mają służyć ochronie równowagi budżetowej. Nie są one jednak w pełni skuteczne, gdyż dopuszczalne jest jednoczesne zwiększenie planowanych dochodów i wydatków, co formalnie nie powiększa deficytu budżetowego, lecz mimo to tworzy istotne zagrożenia dla finansów państwa gdy zwiększenie planu dochodów nie ma uzasadnienia. Ponadto przyznanie Radzie Ministrów wyłączności w kwestii inicjatywy ustawodawczej nie odbiera Sejmowi i Senatowi możliwości dokonywania w rządowym projekcie ustawy budżetowej na wet daleko idących zmian.

Odrębnego komentarza wymaga przepis art. 220 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym ustawa budżetowa nie może przewidywać pokrywania deficytu budżetowego przez zaciąganie zobowiązania w centralnym banku państwa. Chociaż przepis ten nie stanowi bezpośredniego, bezwzględnego zakazu finansowania deficytu budżetowego w NBP, to na ogół jest tak interpretowany. W bardziej bezpośredniej formie zakaz finansowania deficytu budżetu państwa przez bank centralny sformułowano w art. 123 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁶⁴, stanowiącym, iż zakazane jest udzielanie przez Europejski Bank Centralny (EBC) lub banki centralne Państw Członkowskich, zwane dalej *krajowymi bankami centralnymi*, pożyczek na pokrycie deficytu lub jakichkolwiek innych kredytów instytucjom, organom lub jednostkom organizacyjnym Unii, rządowi centralnemu, władzom regionalnym, lokalnym lub innym władzom publicznym, innym instytucjom lub przedsiębiorstwom publicznym Państw Członkowskich, jak również nabywanie bezpośrednio od nich przez EBC lub krajowe banki centralne ich papierów dłużnych.

Art. 222-225 określają terminy obowiązujące w toku prac nad ustawą budżetową, wprowadzając przy tym pewne specyficzne zasady procedury ustawodawczej. Polegają one na:

- skróceniu niektórych terminów obowiązujących przy pracach nad ustawą budżetową, w tym – terminu rozpatrywania uchwalonej ustawy budżetowej przez Senat,
- wyłączeniu możliwości prezydenckiego weta – Prezydent może jednak zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie zgodności ustawy budżetowej z Konstytucją,
- przyznaniu Prezydentowi prawa rozwiązania Sejmu i Senatu w przypadku, gdy w ciągu czterech miesięcy od dnia przedłożenia Sejmowi projektu ustawy budżetowej nie zostanie ona przedstawiona Prezydentowi Rzeczypospolitej do podpisu⁶⁵.

Sekwencję przepisów odnoszących się do budżetu państwa zamyka art. 226, poświęcony procedurze rozliczenia wykonania ustawy budżetowej. Określono w nim termin złożenia przez

⁶² Art. 221 Konstytucji. Analogiczna zasada – zapisana jednak w ustawach „zwykłych”, a nie w Konstytucji – obowiązuje przy uchwalaniu budżetów samorządowych. Wyłączne prawo przedstawienia organowi stanowiącemu JST (radzie lub sejmikowi) przysługuje wyłącznie organowi wykonawczemu JST.

⁶³ Art. 220 ust. 2 Konstytucji.

⁶⁴ Wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202, z 7 czerwca 2016 r., s. 0001 – 0390

⁶⁵ Art. 225 Konstytucji. Upoważnienie to wygasa po upływie 14 dni od ostatecznego terminu przedłożenia Prezydentowi ustawy budżetowej do podpisu (cztery miesiące od daty przedłożenia Sejmowi projektu ustawy budżetowej).

Radę Ministrów sprawozdania z wykonania ustawy budżetowej oraz tryb, w jakim Sejm rozpatruje sprawę udzielenia (lub nieudzielenia) Radzie Ministrów absolutorium. Z formalnego punktu widzenia udzielenie rządowi absolutorium oznacza zaakceptowanie przez Sejm działań Rady Ministrów jako organu odpowiedzialnego za wykonanie ustawy budżetowej. W obecnym stanie prawnym odmowa udzielenia absolutorium nie ma jednak żadnych konsekwencji prawnych.

Z ujętych w innych rozdziałach przepisów mających istotny wpływ na funkcjonowanie sektora finansów publicznych wskazać należy przede wszystkim:

- przepisy podrozdziału *Wolności i prawa ekonomiczne, socjalne i kulturalne*, zarysowujące zakres zadań publicznych,
- art. 61, którego ust. 1 stanowi, że obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne, w tym – do uzyskiwania informacji o działalności organów samorządu gospodarczego i zawodowego, a także innych osób oraz jednostek organizacyjnych w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa,
- art. 77, zgodnie z którym każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej,
- art. 146 ust. 4, w którym wśród zadań Rady Ministrów wskazano kierowanie wykonaniem budżetu państwa i uchwalanie zamknięcia rachunków państwowych,
- art. 167 i 168, odnoszące się do dochodów jednostek samorządu terytorialnego i stanowiące w szczególności, że:
 - a) jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań, a zmiany w zakresie zadań i kompetencji jednostek samorządu terytorialnego następują wraz z odpowiednimi zmianami w podziale dochodów publicznych
 - b) dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne oraz subwencje ogólne i dotacje celowe z budżetu państwa,
 - c) jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie,
- art. 204, który w ust. 1 pkt 1 i 2 zobowiązuje Najwyższą Izbę Kontroli do przedkładania Sejmowi analizy wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz opinii w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów⁶⁶.

2.3. Zakres zadań publicznych

Z samej definicji zadań publicznych (zadania, których wykonanie powierzono – na mocy obowiązującego prawa – władzy publicznej) wynika, że każde zadanie publiczne musi mieć swą podstawę w obowiązującym akcie prawnym – w ustawie lub w rozporządzeniu. Ustanowienie zadania publicznego wymaga nie tylko jego wskazania w odpowiednim akcie prawnym, lecz również wskazania organu władzy publicznej, któremu to zadanie powierzono. Konieczność wskazania wykonawcy zadania publicznego wynika z dwóch przesłanek:

- po pierwsze – z treści art. 7 Konstytucji, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie prawa i w granicach prawa, co oznacza, że aby organ władzy

⁶⁶ Zgodnie z art. 226 ust. 2 Konstytucji Sejm rozpatruje sprawę udzielenia Radzie Ministrów absolutorium po zapoznaniu się z opinią NIK.

publicznej mógł wykonywać pewne zadanie musi być do tego w jawny sposób upoważniony;

- po drugie – ustanowienie zadania publicznego bez określenia jego wykonawcy, a dokładniej – bez określenia organu władzy publicznej odpowiedzialnego za spowodowanie wykonania danego zadania, prawdopodobnie spowodowałoby, że zadanie to nie byłoby wykonywane, gdyż żaden organ władzy publicznej nie uważałby się za zobowiązany do takiego działania – możliwe byłyby również spory kompetencyjne, gdyby wykonywanie zadania było atrakcyjne dla władz publicznych.

Nie ma jednego aktu prawnego, który regulowałby w całościowy sposób kwestię zakresu zadań publicznych. Kompetencje poszczególnych organów władzy publicznej odczytywać zatem należy z ustaw odnoszących się do poszczególnych dziedzin działalności państwa. Istotne jest przy tym, że zadania publiczne ustanawiane w ustawach szczegółowych powinny mieć podstawę w odpowiednim przepisie Konstytucji, wskazującym ogólnie zadania państwa.

Nie wszystkie zadania publiczne mają charakter obligatoryjny – w wielu przypadkach decyzję o podjęciu realizacji danego zadania ustawa pozostawia organowi władzy publicznej. Dla przykładu, w ustawie o finansach publicznych zamieszczono następujące przepisy:

- art. 13 ust. 1: Prezes Rady Ministrów może utworzyć jednostkę budżetową realizującą zadania na rzecz administracji rządowej;
- art. 20 ust. 2: Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, wymogi, jakie powinien spełniać statut agencji wykonawczej, w celu zapewnienia jednolitej i przejrzystej organizacji wewnętrznej agencji wykonawczych pod względem instytucjonalnym;
- art. 46 ust. 2: Dysponent części budżetowej lub zarząd jednostki samorządu terytorialnego może ustalić dla podległych lub nadzorowanych jednostek dodatkowe ograniczenia zaciągania zobowiązań lub dokonywania wydatków.

2.4. Podział zadań pomiędzy organy władzy publicznej

Podział zadań pomiędzy organy władzy publicznej musi być – w pierwszej kolejności – zgodny z wyrażoną w art. 10 ust. 1 Konstytucji zasadą, iż ustrój Rzeczypospolitej Polskiej opiera się na podziale i równowadze władzy ustawodawczej, władzy wykonawczej i władzy sądowniczej. Przydzielenie jakiegokolwiek zadania publicznego niezgodnie z tą zasadą uznać należy za poważne naruszenie Konstytucji.

W obrębie zadań najważniejszą decyzją, jaką należy podjąć ustalając podział zadań publicznych pomiędzy organy władzy publicznej jest ustalenie, które z zadań wykonywane będą przez organy władzy państwowej (centralne), a które przez jednostki samorządu terytorialnego. Podział ten rozstrzyga o jednej z podstawowych cech charakteryzujących ustrój państwa – o stopniu decentralizacji władzy publicznej.

Prosty podział zadań publicznych na zadania państwowe i samorządowe jest w istotny sposób zakłócony przez wprowadzenie do polskiego systemu prawnego pojęcia zadań państwowych (w przeważającej części – zadań administracji rządowej), na mocy ustawzleconych do wykonania jednostkom samorządu terytorialnego. Stanowią one – w szczególności w powiatach – znaczącą część zadań wykonywanych przez jednostki samorządu terytorialnego. Zadania te są finansowane dotacjami z budżetu państwa i nie mogą być przejęte przez administrację rządową nawet w przypadku istotnych zastrzeżeń do sposobu ich wykonywania przez zobowiązaną jednostkę samorządu terytorialnego. Nie udało się przy tym ustalić jasnego i akceptowanego przez obie

strony systemu finansowania tych zadań, a przede wszystkim – wysokości niezbędnego finansowania zadań zleconych.

Podział zadań publicznych na zadania państwowe – wykonywane przez organy władzy szczebla centralnego – i zadania samorządowe wynikać powinien z trzech przesłanek:

- zamieszczonego w preambule Konstytucji stwierdzenia, iż *ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa oparte na poszanowaniu wolności i sprawiedliwości, współdziałaniu władz, dialogu społecznym oraz na zasadzie pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot,*
- art. 16 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym samorząd terytorialny uczestniczy w sprawowaniu władzy publicznej, a przysługującą mu w ramach ustaw istotną część zadań publicznych wykonuje w imieniu własnym i na własną odpowiedzialność,
- art. 163 Konstytucji, zgodnie z którym samorząd terytorialny wykonuje zadania publiczne nie zastrzeżone przez Konstytucję lub ustawy dla organów innych władz publicznych,
- art. 168 ust. 1 Konstytucji, stanowiącego, że zadania publiczne służące zaspokajaniu potrzeb wspólnoty samorządowej są wykonywane przez jednostkę samorządu terytorialnego jako zadania własne.

Zasada pomocniczości (subsydiarności)

Zasada pomocniczości wyraża postulat, by:

- pozostawić obywatelom zaspokajanie tych potrzeb, w których ingerencja państwa nie jest niezbędna,
- zadania publiczne były wykonywane przez najniższy szczebel władzy publicznej, na którym zadanie to może być efektywnie wykonane.

W literaturze można znaleźć stwierdzenia wskazujące na występowanie tej koncepcji już u starożytnych filozofów. W czasach współczesnych idea ta zyskała nową popularność, nowe sformułowania i nowe uzasadnienia. Jako wyjaśnienie aktualnej interpretacji pojęcia subsydiarności często przytaczane są słowa papieża Piusa XI⁶⁷:

...nienaruszalnym i niezmiennym pozostaje to nader ważne prawo filozofii społecznej: jak nie wolno jednostkom wydzierać i na społeczeństwo przenosić tego, co mogą wykonać z własnej inicjatywy i własnymi siłami, podobnie niesprawiedliwością, szkodą społeczną i zakłóceniem porządku jest zabierać mniejszym i niższym społecznościom te zadania, które mogą spełnić, i przekazywać je społecznościom większym i wyższym. Wszelka bowiem działalność społeczności mocą swojej natury winna wspomagać członki społecznego organizmu, nigdy zaś ich nie niszczyć ani nie wchłaniać.

Przytoczone postanowienia Konstytucji zawierają istotne wskazówki do ukształtowania zakresu samorządowych zadań publicznych, lecz wymagają one uściślenia w kolejnych aktach prawnych, zawierających szczegółowe ustalenia. Nie ma jednak jednej ustawy, która w całościowy sposób opisywałaby zakres zadań publicznych powierzonych JST i zakres ten musi być odczytywany z ustaw szczegółowych. Pewną orientację w zakresie samorządowych zadań publicznych daje analiza tzw. ustaw ustrojowych, czyli ustawy o samorządzie gminnym, o samorządzie powiatowym i o samorządzie województwa. Każda z tych ustaw zawiera przepis będący wskazaniem najważniejszych zadań publicznych realizowanych przez jednostki tego typu⁶⁸. W żadnej z tych trzech ustaw nie jest to jednak wykaz pełny.

⁶⁷ Pius XI (A. Ratti), Encyklika Quadragesimo Anno o odnowieniu ustroju społecznego i dostosowaniu go do Prawa Ewangelicznego na czterdziestą rocznicę encykliki "Rerum novarum", Rzym, 15 maja 1931 r, <http://www.mop.pl/doc/html/encykliki/Quadragesimo%20anno.htm>.

⁶⁸ Ze względu na fakt, iż między jednostkami samorządu terytorialnego nie zachodzą relacje podległości, unikamy używania wyrażenia *szczeble samorządu terytorialnego*.

Wybrane zadania publiczne wykonywane przez gminy

Zadania własne gmin obejmują sprawy:

- ładu przestrzennego, gospodarki nieruchomościami, ochrony środowiska i przyrody oraz gospodarki wodnej;
- gminnych dróg, ulic, mostów, placów oraz organizacji ruchu drogowego;
- wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz;
- działalności w zakresie telekomunikacji;
- lokalnego transportu zbiorowego;
- ochrony zdrowia;
- pomocy społecznej, w tym ośrodków i zakładów opiekuńczych;
- wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- gminnego budownictwa mieszkaniowego;
- edukacji publicznej (przedszkola, szkoły podstawowe);
- kultury, w tym bibliotek gminnych i innych instytucji kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
- kultury fizycznej i turystyki, w tym terenów rekreacyjnych i urządzeń sportowych;
- targowisk i hal targowych;
- zieleni gminnej i zadrzewień;
- cmentarzy gminnych;
- porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli oraz ochrony przeciwpożarowej i przeciwpowodziowej,
- utrzymania gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
- polityki prorodzinnej, w tym zapewnienia kobietom w ciąży opieki socjalnej, medycznej i prawnej;
- wspierania i upowszechniania idei samorządowej oraz działalności na rzecz organizacji pozarządowych,
- promocji gminy;
- współpracy ze społecznościami lokalnymi i regionalnymi innych państw.

Jak stąd widać, zakres zadań gmin obejmuje wszystkie podstawowe usługi społeczne. Nieco mylące jest zamieszczenie na liście zadań gmin spraw ochrony zdrowia, gdyż kompetencje gmin w tej sferze są niewielkie.

Wybrane zadania publiczne wykonywane przez powiaty

Zadania własne powiatu obejmują zadania o charakterze ponadlokalnym z zakresu:

- edukacji publicznej (licea);
- promocji i ochrony zdrowia;
- pomocy społecznej, polityki prorodzinnej, wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- wspierania osób niepełnosprawnych;
- transportu zbiorowego i dróg publicznych;
- kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
- kultury fizycznej i turystyki;
- geodezji, kartografii i katastru;
- gospodarki nieruchomościami oraz administracji architektoniczno-budowlanej;
- gospodarki wodnej;
- ochrony środowiska i przyrody;
- rolnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego;
- porządku publicznego i bezpieczeństwa obywateli;
- ochrony przeciwpowodziowej;
- przeciwdziałania bezrobociu oraz aktywizacji lokalnego rynku pracy;
- ochrony praw konsumenta;
- utrzymania powiatowych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej oraz obiektów administracyjnych;
- obronności;
- promocji powiatu;
- współpracy i działalności na rzecz organizacji pozarządowych;
- działalności w zakresie telekomunikacji.

Zamieszczony w ustawie o samorządzie powiatowym wykaz zadań własnych powiatu nie różni się w istotny sposób od wykazu zadań gmin. Kluczem do rozróżnienia zakresu zadań i kompetencji jest tu określenie „zadania o charakterze ponadlokalnym”, wskazujące, że w tym

samym obszarze aktywności samorządu terytorialnego – na przykład w oświacie – powiat wykonuje zadania inne niż gminy.

Wyraźnie inny charakter mają zadania województw, skoncentrowane nie na świadczeniu usług skierowanych bezpośrednio do mieszkańców (tak jak w przypadku gmin i powiatów), lecz na programowanie rozwoju województw.

Wybrane zadania publiczne wykonywane przez województwa

Zadania własne województwa obejmują zadania o charakterze wojewódzkim z zakresu:

- edukacji publicznej, w tym szkolnictwa wyższego;
- promocji i ochrony zdrowia;
- kultury oraz ochrony zabytków i opieki nad zabytkami;
- pomocy społecznej;
- polityki prorodzinnej, wspierania rodziny i systemu pieczy zastępczej;
- modernizacji terenów wiejskich;
- zagospodarowania przestrzennego;
- ochrony środowiska;
- gospodarki wodnej, w tym ochrony przeciwpowodziowej;
- transportu zbiorowego i dróg publicznych;
- kultury fizycznej i turystyki;
- ochrony praw konsumentów;
- obronności;
- bezpieczeństwa publicznego;
- przeciwdziałania bezrobociu i aktywizacji lokalnego rynku pracy;
- działalności w zakresie telekomunikacji;
- ochrony roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy.

Szczegółowa analiza podziału zadań pomiędzy gminy, powiaty i województwa pokazuje, że w wielu przykładach wątpliwość budzić może zgodność dokonanego podziału z wymienionymi powyżej zasadami ustrojowymi. Warto na przykład zwrócić uwagę na fakt, że w przyjętym modelu finansowania ochrony zdrowia gminy zostały w zasadzie pozbawione realnych możliwości wpływu na zapewnienie mieszkańcom gminy podstawowych usług medycznych. Nadmiernie scentralizowany wydaje się też podział zadań z zakresu pomocy społecznej.

Wskazać jeszcze należy dwie istotne cechy polskiego ustroju samorządu terytorialnego.

1. Niektóre miasta – głównie większe – nie zostały włączone do terytorium żadnego powiatu i administracja miejska wykonuje na terenie tych miast zarówno zadania gminne, jak i zadania z zakresu kompetencji powiatu. Miast takich jest obecnie 66⁶⁹.
2. Oprócz zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego wykonują również tak zwane zadania zlecone z zakresu administracji rządowej i inne zadania zlecone ustawami. Są to zadania formalnie przypisane organom administracji centralnej, lecz obowiązkowo wykonywane przez jednostki samorządowe. Wykonanie tych zadań finansowane jest dotacjami celowymi z budżetu państwa, przy czym zarówno kwoty przyznawanych dotacji, jak i sposób rozliczania JST z wykorzystania tych dotacji są od 1990 r. (wtedy pojęcie zadań zleconych wprowadzono po raz pierwszy) przedmiotem nieustannych sporów między rządem i samorządami. Krytycznie oceniane są również działania organów rządowych związane z tymi zadaniami⁷⁰.

⁶⁹ Por. dane GUS z systemu TERYT – <http://eteryt.stat.gov.pl/eteryt/raporty/WebRaportZestawienie.aspx>.

⁷⁰ Por. np. *Dotowanie zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017.

Przepisy zlecające zadania jednostkom samorządu terytorialnego znajdują się w kilkudziesięciu ustawach. Ich przegląd⁷¹ wyraźnie pokazuje, że znaczna część tych zadań powinna mieć status zadań własnych samorządu i podlegać innym zasadom, finansowania.

2.5. Ustawa o finansach publicznych

Zasadniczą część regulacji prawnych odnoszących się do zarządzania środkami publicznymi stanowią akty prawne ustanawiające dochody publiczne oraz zasady dokonywania różnego rodzaju wydatków publicznych. Niejako ponad tymi regulacjami, w Konstytucji i ustawie o finansach publicznych zawarto kilka ogólnych zasad określających ramy dla regulacji szczegółowych. Przepisy Konstytucji przedstawiliśmy w rozdziale 2.1, tu krótko omówimy zasady sformułowane w ustawie o finansach publicznych.

Zasadom gospodarowania środkami publicznymi poświęcono w ustawie o finansach publicznych rozdział 5 (art. 42-67) i wiele przepisów w innych częściach ustawy. W naszym omówieniu ograniczymy się do trzech istotnych kwestii:

- ogólnych limitów i ograniczeń kwot wydatków budżetu państwa budżetów samorządowych i całego sektora finansów publicznych,
- ogólnych reguł dokonywania wydatków publicznych,
- systemu wewnętrznej kontroli zarządzania środkami publicznymi, w tym - prawidłowości dokonywania wydatków w jednostkach sektora finansów publicznych.

Zawarte w ustawie o finansach publicznych przepisy określające ogólne limity i ograniczenia kwot wydatków budżetu państwa budżetów samorządowych i całego sektora finansów publicznych mają charakter albo tzw. reguł fiskalnych albo charakter norm ostrożnościowych, mających zapewnić przestrzeganie konstytucyjnego limitu rozmiarów państwowego długu publicznego.

Regułami fiskalnymi nazywa się przepisy (zasady), które dla kolejnych lat ustalają – za pomocą wskaźników lub stałych parametrów – limity wydatków budżetowych, deficytu budżetowego lub długu publicznego⁷². Reguły te nabrały szczególnego znaczenia po kryzysie finansowym z lat 2007-2009, gdy budżety najbardziej rozwiniętych państw zostały obciążone kosztami ratowania (restrukturyzacji) banków, a recesja rykoszetem uderzyła w finanse innych państw⁷³.

Podstawową regułą fiskalną obowiązującą w polskich finansach publicznych jest zapisane w art. 216 ust. 5 Konstytucji limit dopuszczalnych rozmiarów państwowego długu publicznego, określony na $\frac{3}{5}$ (60%) wartości produktu krajowego brutto. Zasada ta powtarza – chociaż nie w pełni precyzyjnie – ograniczenie wielkości długu publicznego wynikające z prawa unijnego⁷⁴. W ustawie o finansach publicznych charakter reguł fiskalnych mają przepisy:

- art. 112aa, w którym określono limity wydatków dla:
 - a) wybranych ważniejszych instytucji sektora finansów publicznych,
 - b) wybranych ważniejszych instytucji sektora centralnego,

⁷¹ Por. np. E. Malinowska-Misiąg, *Finansowanie zadań zleczanych jednostkom samorządu terytorialnego*, „Studia BAS” nr 4(52) 2017, s. 53-77.

⁷² Szerzej na temat reguł fiskalnych w rozdz. 6.7.1.

⁷³ Zestawienie wszystkich reguł fiskalnych stosowanych (w przeszłości lub obecnie) przez państwa członkowskie Unii Europejskiej znaleźć można na stronie internetowej Komisji Europejskiej – *Fiscal rules database*, https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-rules-database_en

⁷⁴ Art. 1 Protokołu nr 12 w sprawie procedury dotyczącej nadmiernego deficytu (por. *Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, Dz. Urz. UE C nr 202 z dn. 7.06.2016 r., s. 47-390, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=OJ:C:2016:202:TOC>).

- wiążąc te limity z uśrednionym tempem wzrostu PKB z ośmiu lat, przewidywaną inflacją oraz z wielkością tzw. wydatków dyskrejonalnych (jednorazowych)⁷⁵,
- art. 242 zakazującego finansowania deficytu budżetu bieżącego jednostki samorządu terytorialnego przez zaciąganie nowych zobowiązań,
 - art. 243 określającego limit zaciągania zobowiązań finansujących deficyt budżetu JST poprzez powiązanie dopuszczalnego obciążenia dochodów budżetowych spłatami i wydatków na obsługę zobowiązań⁷⁶ od rozmiarów tzw. nadwyżki operacyjnej, czyli różnicy dochodów i wydatków bieżących budżetu JST⁷⁷.

Najważniejszymi normami ostrożnościowymi są przepisy art. 86, określające szczególne zasady wykonywania budżetu państwa, gdy relacja państwowego długu publicznego do PKB przekroczy „alarmowy” poziom 55% lub gdy przekroczy konstytucyjny limit 60%.

Skuteczność reguł fiskalnych jako instrumentu zapewniającego utrzymanie równowagi finansowej państwa budzi istotne zastrzeżenia, wynikające zarówno z faktu, iż kluczowy przepis art. 112aa dopuszcza dość znaczący wzrost realnej wartości wydatków publicznych nawet w warunkach gwałtownie obniżającej się dynamiki wzrostu gospodarczego, jak i z tego, że po wejściu w życie ustawy o finansach publicznych wprowadzono zmiany osłabiające funkcjonowanie przewidzianych w niej ograniczeń – na przykład łagodząc działanie procedur z art. 86.

Wśród przepisów określających ogólne reguły dokonywania wydatków kluczowe znaczenie ma często przytaczany i kontrowersyjny w swej treści art. 44, stanowiący między innymi, że:

- wydatki publiczne mogą być ponoszone na cele i w wysokościach ustalonych w:
 - 1) ustawie budżetowej,
 - 2) uchwale budżetowej jednostki samorządu terytorialnego,
 - 3) planie finansowym jednostki sektora finansów publicznych;
- jednostki sektora finansów publicznych dokonują wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków,
- wydatki publiczne powinny być dokonywane:
 - 1) w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad:
 - a) uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów,
 - b) optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów;
 - 2) w sposób umożliwiający terminową realizację zadań;
 - 3) w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań.

Wątpliwości związane z tym artykułem dotyczą następujących kwestii:

- niejasne jest znaczenie przepisu nakazującego dokonywanie wydatków zgodnie z przepisami dotyczącymi poszczególnych rodzajów wydatków; może on być rozumiany albo jako powtórzenie wymagania działania zgodnie z prawem (co czyniłoby ten przepis zbędnym), albo jako wyrażenie zasady, iż *wydatek może być dokonany wówczas, jeśli przewiduje to przepis prawa*⁷⁸, co rodzi trudności interpretacyjne gdy przepisy określają zadania do

⁷⁵ Szerzej na ten temat – por. W. Misiąg, komentarz do art. 112aa w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2019.

⁷⁶ Wydatkami na obsługę zobowiązań są przede wszystkim odsetki od zaciągniętych kredytów i pożyczek oraz odsetki lub dyskonto od wyemitowanych papierów dłużnych. Do wydatków na obsługę długu nie wlicza się natomiast spłat zaciągniętych zobowiązań.

⁷⁷ Szerzej na ten temat – por. E. Kornberger-Sokołowska, komentarz do art. 243 w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H.Beck, Warszawa 2019.

⁷⁸ Szerzej na ten temat – por. M. Bitner, komentarz do art. 44 w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017.

wykonania, lecz nie precyzują sposobu ich wykonania, a więc i wydatków, które trzeba ponieść;

- aby dokonać *optymalnego doboru metod i środków* służących osiągnięciu założonych celów trzeba – z formalnego punktu widzenia – rozpatrzyć wszystkie możliwe sposoby osiągnięcia tych celów – co w praktyce jest oczywiście niemożliwe i nieracjonalne,
- nakaz *uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów* sugeruje sposób działania sprzeczny zarówno z ekonomiczną racjonalnością (nie chodzi przecież o to, by wydatkować wszystkie środki przewidziane na dane zadanie), jak i z obowiązującymi procedurami – szczególnie jest to widoczne w przypadku wydatków na zakupy towarów i usług realizowanych zgodnie z przepisami o zamówieniach publicznych; zauważmy też sprzeczność pomiędzy postulatami *uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów* oraz *optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów* – jak słusznie zauważa M. Bitner gdyby zarówno nakłady, jak i cele („efekty”) były z góry ustalone nie byłoby miejsca dla optymalizacji⁷⁹.

Wątpliwości merytoryczne budzi również sformułowanie art. 46, zgodnie z którym *jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do sfinansowania w danym roku do wysokości wynikającej z planu wydatków lub kosztów jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia, składki na ubezpieczenie społeczne i Fundusz Pracy, inne składki i opłaty obligatoryjne oraz płatności wynikające z zobowiązań zaciągniętych w latach poprzednich*, wyłączając spod tej reguły zobowiązania wynikające z realizacji programów wieloletnich oraz zobowiązania związane z wydatkami, dla których Minister Finansów udzielił tak zwanego *zapewnienia finansowania*, będącego pewnego rodzaju gwarancją, iż w kolejnych ustawach budżetowych zostaną przewidziane środki na finansowanie tych wydatków. Przepis ten miał – prawdopodobnie⁸⁰ – wyrażać zakaz zaciągania zobowiązań, dla których nie ma pokrycia w budżecie na dany rok. Treść tego przepisu takiego zakazu jednak nie wyraża – ani w tym artykule, ani w żadnym innym przepisie nie sformułowano bowiem bezwzględnego zakazu zaciągania zobowiązań bez pokrycia w limitach wydatków zawartych w bieżącym budżecie lub w limitach wydatków, które na mocy innych przepisów mogą być ponoszone w kolejnych latach.

W ustawie o finansach publicznych można natomiast wskazać przepisy dopuszczające zaciąganie zobowiązań, których skutkiem mają być wydatki ponoszone po zakończeniu bieżącego roku budżetowego. Możliwość taką przewidziano dla wydatków:

- na zadania ujęte w programach wieloletnich;
- na zadania finansowane z udziałem zagranicznych środków pomocowych, w tym – z udziałem środków z budżetu UE;
- ujętych przez Radę Ministrów i organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego w wykazach tzw. wydatków niewygasających⁸¹;
- na zadania objęte tzw. zapewnieniami finansowania⁸²;
- z tytułu umów, których realizacja w roku budżetowym i w latach następnych jest niezbędna do zapewnienia ciągłości działania jednostki i z których wynikające płatności wykraczają poza rok budżetowy,

⁷⁹ *Op. cit.*, s. 174.

⁸⁰ Do końca 2005 r. obowiązywał przepis art. 29 ust. 6 ustawy o finansach publicznych z 2005 r., stanowiący iż jednostki sektora finansów publicznych mogą zaciągać zobowiązania do wysokości wynikającej z planu wydatków jednostki, pomniejszonej o wydatki na wynagrodzenia i uposażenia oraz o obligatoryjne wpłaty płatnika. Nie wydaje się, by świadomą intencją ustawodawcy było stworzenie sytuacji, w której nie ma żadnych limitów ograniczających zaciąganie zobowiązań wymagających płatności zaczynających się po zakończeniu roku budżetowego.

⁸¹ Por. art. 181 i art. 263 ustawy o finansach publicznych.

⁸² Por. art. 153 ustawy o finansach publicznych.

przy czym ta ostatnia możliwość dotyczy tylko jednostek samorządu terytorialnego, chociaż zasadne i celowe byłoby przyznanie jej wszystkim jednostkom sektora finansów publicznych.

Sformułowanie art. 46 oznacza jednak, że zaciąganie w danym roku zobowiązań innych niż wskazane powyżej nie zostało formalnie zakazane. Uznanie, iż oznacza to prawo zaciągania dowolnych zobowiązań powodujących konieczność dokonania wydatków w kolejnych latach przeczyłoby jednak najbardziej podstawowym zasadom gospodarki budżetowej.

Odrębne przepisy – rozdział 5 w dziale I oraz cały dział VI – poświęcono w ustawie o finansach publicznych zasadom prowadzenia w jednostkach sektora finansów publicznych kontroli zarządczej i audytu wewnętrznego. Zagadnienia te omówimy w rozdziale 5.

2.6. Organizacja sektora finansów publicznych

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. nie dzieli sektora finansów publicznych na podsektory. Taki podział przewidywała ustawa z 2005 r.⁸³, ale nie był to podział podmiotowo spójny z podziałem unijnym. Według polskiej metodologii do sektora ubezpieczeń społecznych zaliczano wyłącznie ZUS i KRUS, wraz z zarządzanymi przez nie funduszami, a zgodnie z ESA analogiczny podsektor sektora instytucji rządowych i samorządowych obejmował także Narodowy Fundusz Zdrowia i Fundusz Pracy. Niemniej jednak, podział sektora finansów publicznych na podsektory jest nadal stosowany w dokumentach planistycznych i sprawozdawczych (obecnie zgodnie z ujęciem unijnym).

Niektóre z form organizacyjnych sektora występują wyłącznie na szczeblu rządowym, inne zaś na szczeblu samorządowym. Część jednostek działa zarówno jako jednostki państwowe, jak i samorządowe.

Ustawa o finansach publicznych określa zasady funkcjonowania i gospodarki finansowej wybranych form organizacyjnych sektora (jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, funduszy celowych, instytucji gospodarki budżetowej, agencji wykonawczych), choć zakres tych regulacji nie jest jednolicie wyczerpujący. Ustawa zawiera ogólne zasady gospodarki finansowej państwowych osób prawnych, a dla części podmiotów (np. Narodowego Funduszu Zdrowia, uczelni publicznych, instytucji kultury) zastosowanie mają wyłącznie ogólne zasady dotyczące gospodarowania środkami publicznymi.

2.6.1. Jednostki budżetowe

Jednostka budżetowa jest podstawową formą organizacyjno-prawną sektora finansów publicznych. Jednostki budżetowe nie posiadają osobowości prawnej, co oznacza, że w stosunkach cywilnoprawnych państwowe jednostki budżetowe działają w imieniu i na rzecz Skarbu Państwa, a jednostki samorządowe – w imieniu i na rzecz właściwej gminy, powiatu lub województwa.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o finansach publicznych państwowe jednostki budżetowe są tworzone, łączone i likwidowane przez ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów i inne organy działające na podstawie odrębnych ustaw, a samorządowe jednostki budżetowe – przez organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego. Można jednak wskazać także przykłady jednostek utworzonych bezpośrednio na mocy innych ustaw – tak

⁸³ Przez krótki okres podział sektora (na rządowy i samorządowy) zapisany był także w ustawie o finansach publicznych z 1998 r.

utworzono m.in. regionalne izby obrachunkowe i Państwową Agencję Rozwiązywania Problemów Alkoholowych.

Według danych Prokuratury Generalnej RP⁸⁴ na koniec 2018 r. działały w Polsce 2.304 państwowe jednostki budżetowe, z czego większość stanowiły jednostki urzędów wojewódzkich (848). W ramach administracji centralnej najwięcej jednostek było finansowanych z części budżetowych, których dysponentami byli: Minister Sprawiedliwości (w 2018 r. – 449 jednostek), Minister Kultury i Dziedzictwa Narodowego (295, głównie szkoły artystyczne) oraz Minister Obrony Narodowej (97).

Znacznie więcej jednostek budżetowych działa w podsektorze samorządowym. W tej formie funkcjonują urzędy wszystkich gmin, starostwa, urzędy marszałkowskie, urzędy pracy, ośrodki pomocy społecznej, powiatowe centra pomocy rodzinie oraz większość szkół podstawowych i średnich⁸⁵.

Jednostki budżetowe rozliczają się z budżetem metodą brutto, czyli wszystkie zgromadzone dochody odprowadzane są do budżetu, i z budżetu finansowane są wszystkie ich wydatki. Jest to metoda typowa dla sektora finansów publicznych, gdyż większość jednostek albo nie posiada własnych źródeł dochodów, albo źródła te są niewystarczające by pokryć ich wydatki.

Podstawą gospodarki finansowej jednostki budżetowej jest plan dochodów i wydatków. Plany państwowych jednostek budżetowych tworzą budżet państwa, plany jednostek samorządowych – budżet odpowiednio: gminy, powiatu lub województwa. Przygotowanie planu finansowego wymaga koordynacji prac kierownika jednostki budżetowej z dysponentem części budżetowej – w przypadku jednostek państwowych lub zarządem jednostek samorządu terytorialnego – w przypadku jednostek samorządowych. Plany jednostek budżetowych mogą być zmieniane w trakcie roku budżetowego w sytuacji i na warunkach ustalonych w ustawie o finansach publicznych.

Co warto podkreślić, forma budżetowania brutto nie sprzyja efektywności i oszczędnościom w prowadzeniu gospodarki finansowej. Kierownicy jednostek muszą przekazać do budżetu wszystkie zgromadzone dochody i niewykorzystane środki, nie mają więc motywacji ani do szukania dodatkowych źródeł dochodów, ani do ograniczania wydatków.

Sposobem na uelastycznienie gospodarki budżetowej miały być instytucje rozliczające się z budżetem na zasadzie netto (wpłatami lub dotacjami). Już w latach pięćdziesiątych ubiegłego wieku umożliwiono stosowanie takich rozliczeń dla działalności ubocznej i pomocniczej jednostek budżetowych. Działalność taka mogła być wyodrębniona finansowo i organizacyjnie – w formie gospodarstw pomocniczych – lub tylko finansowo – w formie środków specjalnych. Z czasem jednak instytucje pozabudżetowe były coraz częściej traktowane jako sposób na unikanie budżetowych rygorów związanych z kontrolą i nadzorem nad wydatkowaniem środków publicznych. Odchodzono także od pierwotnych założeń ich powoływania, przypisując im źródła dochodów niezwiązane z ich działalnością, co było szczególnie widoczne na przykładzie środków specjalnych. Wyraźne nadużywanie tej formy sprawiło, że zdecydowano o likwidacji wszystkich środków specjalnych z początkiem 2005 r. Niemniej w ich miejsce pojawiły się nowe, podobne formy: rachunki dochodów własnych i fundusze motywacyjne. Formy te wyeliminowano z systemu finansów publicznych w roku 2010.

Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. dopuszcza jednak pewne odstępstwa od zasady budżetowania brutto jednostek budżetowych, w formie tzw. wydzielonych rachunków dochodów.

⁸⁴ *Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa. Stan na dzień 31 grudnia 2018 r.*, Prokuratura Generalna Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2019, <https://dane.gov.pl/dataset/1081,sprawozdanie-o-stanie-mienia-skarbu-panstwa>

⁸⁵ W roku szkolnym 2017/2018 funkcjonowało ponad 19 tys. samorządowych szkół dla dzieci, młodzieży i dorosłych.

Rachunki te mogą być tworzone przez państwowe jednostki budżetowe z siedzibą poza granicami RP (placówki zagraniczne) nadzorowane przez ministra właściwego do spraw zagranicznych oraz przez jednostki prowadzące działalność oświatową⁸⁶.

Na wydzielonych rachunkach placówek zagranicznych mogą być gromadzone m.in. wpływy z odszkodowań za utracone lub uszkodzone mienie, wpływy z najmu, dzierżawy i odsetek od środków na rachunkach. Środki te są przeznaczane na wydatki bieżące i inwestycyjne związane z remontami i odtworzeniem mienia tych placówek.

Podobnie jak w przypadku placówek zagranicznych, jednostki oświatowe mogą gromadzić na wydzielonych rachunkach środki z odszkodowań i wpłat za utracone lub uszkodzone mienie, ale także środki ze spadków, zapisów i darowizn pieniężnych. Ustawa o finansach publicznych ustala ponadto inne źródła dochodów gromadzonych na rachunkach jednostek państwowych, w tym m.in. wpływy z działalności wykraczającej poza zakres działalności podstawowej tych jednostek, z opłat egzaminacyjnych, za wydawanie świadectw i certyfikatów, sprawdzanie kwalifikacji. Źródła dochodów, które mogą być gromadzone na rachunkach jednostek samorządowych ustalane są przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego. Środki z wydzielonych rachunków jednostek oświatowych nie mogą być przeznaczane na finansowanie wynagrodzeń osobowych.

2.6.2. Samorządowe zakłady budżetowe

Samorządowe zakłady budżetowe są jednostkami, które wykonują odpłatnie swoje zadania, pokrywając koszty z własnych przychodów, przy czym nie oznacza to ich pełnej samowystarczalności finansowej. Część opłat za świadczone przez zakłady usługi ustalana jest na poziomie niewystarczającym na sfinansowanie kosztów ich dostarczenia, co powoduje konieczność dofinansowania tych jednostek z budżetu.

Zakłady budżetowe funkcjonują w Polsce od 1958 r. Były one bardzo ważną formą gospodarki pozabudżetowej dla jednostek terenowych, a później samorządowych. W takiej formie działały m.in. podmioty administrujące mieniem komunalnym i komunikacją miejską, a także przedszkola, czy żłobki. Znacznie mniejszą rolę odgrywały państwowe (wcześniej: centralne) zakłady budżetowe.

Od końca lat dziewięćdziesiątych ubiegłego wieku podejmowano próby ograniczenia działalności zakładów budżetowych, m.in. poprzez limitowanie ich dotowania. Zmiany te nie były jednak wprowadzane konsekwentnie, z części się wycofano⁸⁷. Kolejne podejście było bardziej zdecydowane – od 2007 r. prowadzono w Ministerstwie Finansów prace mające na celu likwidację zakładów budżetowych (i gospodarstw pomocniczych). Efekty prac okazały się jednak mniej radykalne niż początkowo zakładano, zlikwidowano wprawdzie wszystkie gospodarstwa pomocnicze i państwowe zakłady budżetowe, zezwolono jednak na funkcjonowanie samorządowych zakładów budżetowych. Niemniej, ustawa o finansach publicznych z 2009 r. wprowadziła ograniczenie zakresu zadań, jakie mogą być wykonywane w formie zakładów budżetowych. Wykaz ten obejmuje obecnie m.in. gospodarkę mieszkaniową, zaopatrzenie w wodę, usuwanie i oczyszczanie ścieków komunalnych, utrzymanie czystości i porządku, zaopatrzenie w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz, lokalny transport zbiorowy⁸⁸.

⁸⁶ Początkowo dotyczyło to wyłącznie jednostek samorządowych, od początku 2011 r. – również państwowych.

⁸⁷ Szerzej: E. Malinowska-Misiąg, objaśnienia do art. 14 w: *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, red. W. Misiąg, wyd. III, C.H. Beck, Warszawa 2019.

⁸⁸ Art. 14 ustawy o finansach publicznych z 2009 r.

Samorządowe zakłady budżetowe są tworzone, łączone, przekształcane i likwidowane przez organy stanowiące JST. Zakłady budżetowe nie posiadają osobowości prawnej – działają w imieniu jednostki, która go utworzyła.

Zakład budżetowy prowadzi gospodarkę finansową na podstawie rocznego planu finansowego, obejmującego przychody, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych oraz należności i zobowiązań na początek i koniec okresu. Kształt projektu planu finansowego zakładu zależy od informacji przekazanych przez zarząd JST. Po zatwierdzeniu uchwały budżetowej plan jest dostosowywany do ostatecznych kwot zawartych w uchwale.

Plan samorządowego zakładu budżetowego może być zmieniany w przypadku realizowania przychodów i kosztów wyższych niż planowane, o ile nie zmniejszy to wpłat do budżetu ani nie zwiększy dotacji z budżetu JST.

Samorządowe zakłady budżetowe mogą otrzymywać dofinansowanie z budżetu JST w formie dotacji przedmiotowych i celowych oraz – w ściśle określonych przypadkach – dotacji podmiotowych. Większość dotacji jest limitowana, nie mogą one przekroczyć 50% kosztów działalności zakładu. Najczęściej stosowaną formą dofinansowania samorządowych zakładów budżetowych są dotacje przedmiotowe, czyli dopłaty do określonych rodzajów wyrobów lub usług, kalkulowane według stawek jednostkowych.

Zakłady budżetowe wpłacają do budżetu JST nadwyżkę środków obrotowych⁸⁹, chyba że organ stanowiący JST postanowi inaczej.

W 2018 r. przychody i koszty samorządowych zakładów budżetowych kształtowały się na poziomie 4,5 mld zł, z czego większość realizowały zakłady gminne. Działalność w formie zakładu budżetowego prowadziło łącznie 685 gmin wiejskich, wiejsko-miejskich i miejskich, głównie w zakresie gospodarki komunalnej i ochrony środowiska, gospodarki mieszkaniowej oraz wytwarzania i zaopatrywania w energię elektryczną, gaz i wodę. Zakłady budżetowe funkcjonowały także w blisko $\frac{2}{3}$ miast na prawach powiatu. W takiej formie realizowano tam zadania związane przede wszystkim z gospodarką mieszkaniową, kulturą fizyczną oraz transportem i łącznością.

Tabela 6. Finanse samorządowych zakładów budżetowych w 2018 r.

Wyszczególnienie	Zakłady gmin wiejskich, miejskich i miejsko- wiejskich	Zakłady miast na prawach powiaty	Pozostałe zakłady	Zakłady budżetowe ogółem
Stan środków na początek roku	57.594	42.009	2.103	101.706
Przychody	2.588.303	1.793.219	128.743	4.510.265
w tym:				
- dotacje budżetowe	293.634	264.577	20.302	578.513
Koszty	2.566.321	1.778.318	126.770	4.471.409
CIT	10.105	9.989	562	20.656
Wpłaty do budżetu	14.199	10.767	1.731	26.697
Stan środków na koniec roku	60.742	36.269	1.361	98.372

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Załączniki*, Rada Ministrów, Warszawa 2019.

⁸⁹ Należy przy tym zauważyć, że pojęcie „nadwyżka środków obrotowych” oraz sposób jej ustalania nie zostały precyzyjnie zdefiniowane.

2.6.3. Państwowe fundusze celowe

Najważniejszymi pod względem finansowym instytucjami, których plany dołączane są do ustawy budżetowej są państwowe fundusze celowe. Są to jednostki, które finansują wybrane zadania publiczne z przypisanych im dochodów publicznych. Często dochody te związane są z finansowanymi zadaniami (np. składki na ubezpieczenie społeczne przeznaczane są na świadczenia z ubezpieczeń społecznych), lecz nie jest to zasadą.

Fundusze celowe są tworzone z różnych powodów. Po pierwsze, jest to sposób na zapewnienie ciągłości finansowania określonych wydatków. Po drugie, wyodrębnienie z budżetu pewnej części dochodów i wydatków pozwala na prowadzenie elastyczniejszej (i mniej kontrolowanej) gospodarki finansowej. Po trzecie, łatwiej jest uzasadnić wprowadzenie nowej daniny, jeśli będzie ona przeznaczana na konkretny, powiązany z nią merytorycznie, cel.

Fundusze celowe mają w Polsce długą historię. Szczególnie intensywnie rozwijały się one w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX w. Proces ten zahamowano na początku lat dziewięćdziesiątych, kiedy zniesiono lub zlikwidowano kilkadziesiąt centralnych i terenowych funduszy celowych. W następnych latach zaczęto jednak tworzyć kolejne fundusze, a w roku 2005 kilkanaście nowych funduszy celowych zastąpiło środki specjalne. Ustawa o finansach publicznych z 2009 r. przyniosła dalsze zmiany – zlikwidowano wszystkie fundusze samorządowe, a państwowe fundusze celowe nie mogły już działać (przynajmniej w teorii) jako osoby prawne. W ostatnich latach proces kreacji funduszy celowych wyraźnie się nasilił.

Mimo iż zgodnie z art. 29 ust. 3 ustawy o finansach publicznych państwowy fundusz celowy nie posiada osobowości prawnej, jeden z funduszy – Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – jest osobą prawną⁹⁰. Nie jest to jedyna niekonsekwencja w gospodarce funduszowej. Przejrzystość finansów publicznych zaburza też obecność instytucji o cechach funduszy celowych, lecz nieposiadających takiego statusu (Narodowy Fundusz Zdrowia, fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej).

Podstawą gospodarki finansowej państwowych funduszy celowych jest roczny plan finansowy. Koszty funduszu mogą być pokrywane tylko z bieżących przychodów, w tym dotacje z budżetu państwa, oraz pozostałości środków z okresów poprzednich.

Ustawa o finansach publicznych zezwala na dokonywanie zmian w planie finansowym funduszu, o nie powodują one zwiększenia dotacji budżetowej. Zmiany planu wymagają zgody Ministra Finansów i opinii sejmowej komisji do spraw budżetu.

W 2018 r. przychody państwowych funduszy wyniosły 287,0 mld zł, a koszty 271,5 mld zł, z czego większość przypadła na przychody i koszty funduszy związanych z ubezpieczeniami społecznymi. Fundusze celowe otrzymały dotacje budżetowe w wysokości 54,2 mld zł. Środki te trafiły na rachunki pięciu funduszy, przy czym $\frac{2}{3}$ całej kwoty zasiliło Fundusz Ubezpieczeń Społecznych.

Obecnie działa ponad 30 państwowych funduszy celowych. W sprawozdawczości budżetowej klasyfikowane są one według rodzajów działalności, i w takim ujęciu zostały one scharakteryzowane poniżej.

⁹⁰ Por. art. 45 ust. 2a ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2024 r., poz. 44 z późn. zm.).

Tabela 7. Przychody i koszty państwowych funduszy celowych w 2018 r.

Wyszczególnienie	Przychody		Koszty
	Ogółem	w tym: dotacja	
		tys. zł	
Fundusze związane z ubezpieczeniami społecznymi	261.161.685	53.476.125	253.278.628
Fundusz Ubezpieczeń Społecznych	238.472.254	35.822.723	231.621.070
Fundusz Emerytalno-Rentowy	20.172.682	17.096.995	20.164.789
Fundusz Emerytur Pomostowych	1.825.360	551.407	807.022
Fundusz Administracyjny	648.872	–	644.023
Fundusz Prewencji i Rehabilitacji	42.517	5.000	41.724
Fundusze związane z zadaniami socjalnymi państwa	19.702.933	741.841	14.747.140
Fundusz Pracy	13.880.963	–	7.840.451
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	5.328.490	741.841	5.135.438
Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	493.480	–	1.771.251
Fundusze związane z prywatyzacją	2.540.783	–	438.457
Fundusz Reprywatyzacji	2.167.585	–	101.363
Fundusz Rekompensacyjny	373.198	–	337.094
Fundusze związane z bezpieczeństwem i obronnością kraju	2.465.941	–	1.748.678
Fundusz Zapasów Interwencyjnych	1.300.299	–	835.030
Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych	406.767	–	197.571
Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej	325.371	–	365.682
Fundusz - Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców	148.410	–	84.514
Fundusz Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy	145.553	–	127.813
Fundusz Wsparcia Policji	90.000	–	90.347
Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej	46.007	–	45.120
Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego	2.128	–	1.153
Fundusz Wsparcia Straży Granicznej	1.406	–	1.448
Fundusze związane z kulturą i kulturą fizyczną	1.034.328	–	1.192.198
Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej	799.774	–	913.841
Fundusz Promocji Kultury	213.668	–	249.934
Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów	20.111	–	28.423
Narodowy Fundusz Ochrony Zabytków	775	–	0
Pozostałe	62.108	–	77.474
Fundusz Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego	41.305	–	0
Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych	12.920	–	73.758
Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym	7.363	–	3.632
Fundusz Niskoemisyjnego Transportu	470	–	84
Fundusz Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego	50	–	0
Razem fundusze	286.967.778	54.217.966	271.482.577

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 2019.

Najważniejszą grupę tworzą **fundusze związane z ubezpieczeniami społecznymi**, wśród których znajduje się największy państwowy fundusz celowy – **Fundusz Ubezpieczeń Społecznych (FUS)**. Podstawą jego funkcjonowania jest ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁹¹. FUS jest zasilany przede wszystkim ze składek na ubezpieczenia społeczne, jest także dofinansowywany z budżetu państwa. Dofinansowanie to przybierało w ostatnich latach formę dotacji budżetowej, będącą wydatkiem budżetu państwa lub refundacji z tytułu składek przekazywanych do otwartych funduszy emerytalnych, traktowanych

⁹¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 497 z późn. zm.

jako rozchody budżetowe. Rozchodami budżetu państwa były także pożyczki udzielane FUS, później systematycznie umarzane.

Środki FUS są przeznaczane głównie na wypłaty świadczeń emerytalno-rentowych oraz innych świadczeń, takich jak np. zasiłki chorobowe, zasiłki macierzyńskie, świadczenia rehabilitacyjne. Dysponentem FUS jest Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

Zakład Ubezpieczeń Społecznych jest również dysponentem **Funduszu Emerytur Pomostowych (FEP)**, utworzonego na podstawie ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych⁹². Fundusz powołano w celu finansowania wypłat emerytur pomostowych, czyli emerytur przysługujących osobom urodzonym po 31 grudnia 1948 r., które były zatrudnione przy pracach o szczególnym charakterze lub w szczególnych warunkach. Głównym źródłem przychodów FEP są płacone na niego składki oraz dotacje budżetowe. Co ciekawe, w 2018 r. wpływy ze składek tego funduszu wyniosły 271 mln zł, a środki przekazane z budżetu państwa 1,6 mld zł, przy całkowitych kosztach na poziomie 807 mln zł.

Od 1991 r. – na mocy ustawy z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników⁹³ – działają państwowe fundusze celowe w Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (KRUS). Status państwowego funduszu celowego posiadają: Fundusz Emerytalno-Rentowy, Fundusz Prewencji i Rehabilitacji oraz Fundusz Administracyjny⁹⁴. Ich dysponentem jest Prezes KRUS.

Najważniejszym funduszem związanym z ubezpieczeniami społecznymi rolników jest **Fundusz Emerytalno-Rentowy (FER)**. Jest on finansowany m.in. ze składek na ubezpieczenie emerytalno-rentowe rolników. Składki te ustalone są na tak niskim poziomie, że konieczne jest dofinansowanie FER z budżetu państwa. Udział dotacji budżetowej w przychodach FER przekracza 90%. Środki Funduszu przeznaczone są przede wszystkim na wypłatę świadczeń z ubezpieczenia emerytalno-rentowego.

Fundusz Prewencji i Rehabilitacji (FPiR) został utworzony w celu finansowania kosztów związanych z zapobieganiem wypadkom przy pracy rolniczej i rolniczym chorobom zawodowym oraz pomocy osobom niezdolnym do pracy poprzez kierowanie ich na leczenie i rehabilitację. Przychody FPiR to przede wszystkim odpis od Funduszu Składowego KRUS, a także dotacje z budżetu państwa.

Fundusz Administracyjny finansuje koszty obsługi ubezpieczenia społecznego rolników, z wyłączeniem tych kosztów pokrywanych z innych funduszy. Środki Funduszu przeznaczone są także na obsługę zadań w zakresie ubezpieczenia zdrowotnego. Podstawowym źródłem zasilania Funduszu Administracyjnego ustanowiono odpisy z Funduszu Emerytalno-Rentowego i Funduszu Składowego KRUS.

Do **funduszy związanych z zadaniami socjalnymi** państwa zaliczane są trzy fundusze: Fundusz Pracy, Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Podstawą prawną działalności **Funduszu Pracy** jest obecnie ustawa dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁹⁵. Dysponentem Funduszu jest minister właściwy do spraw pracy. Środki Funduszu pochodzą przede wszystkim z obowiązkowych składek opłacanych razem ze składkami na ubezpieczenie emerytalne i rentowe. Zakres zadań

⁹² Dz. U. z 2023 r. poz. 164 z późn. zm.

⁹³ Dz. U. z 20124 r. poz. 90 z późn. zm.

⁹⁴ Oprócz tych funduszy w KRUS działa także Fundusz Składowy oraz Fundusz Motywacyjny.

⁹⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 475 z późn. zm.

finansowanych z Funduszu Pracy obejmuje głównie szeroko rozumianą aktywizację zawodową bezrobotnych oraz łagodzenie skutków bezrobocia.

Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych (PFRON) działa od 1991 r., obecnie podstawą prawną jego działalności jest ustawa dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych⁹⁶. Nadzór nad Funduszem sprawuje minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. Większość środków PFRON przeznaczana jest na wydatki na dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych.

PFRON jest zasilany w głównej mierze wpłatami od pracodawców, a także środkami z budżetu państwa na refundacje dla gmin z tytułu zwolnień podatkowych przyznanych zakładom pracy chronionej oraz na dofinansowanie do wynagrodzeń pracowników niepełnosprawnych.

Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych (FGŚP) działa obecnie na podstawie ustawy z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy⁹⁷. Podstawowym źródłem finansowania FGŚP są składki płacone przez pracodawców oraz odsetki od lokat wolnych środków Funduszu. Środki FGŚP służą zaspakajaniu roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy, które dotyczą przede wszystkim wynagrodzenia za pracę wraz ze składkami na ubezpieczenia społeczne oraz odpraw pieniężnych z tytułu rozwiązania stosunku pracy.

Do **funduszy prywatyzacyjnych** zalicza się aktualnie wyłącznie Fundusz Reprywatyzacji oraz Fundusz Rekompensacyjny.

Fundusz Reprywatyzacji rozpoczął działalność w 2005 r. jako następca zlikwidowanego wówczas środka specjalnego, na mocy nowelizacji ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i prywatyzacji⁹⁸. Dysponentem Funduszu jest minister właściwy do spraw finansów publicznych. Przychody Funduszu Reprywatyzacji pochodzą ze sprzedaży części akcji należących do Skarbu Państwa w każdej ze spółek powstałych w wyniku komercjalizacji, wraz z odsetkami. Środki te mają zaspokajać roszczenia byłych właścicieli mienia przejętego przez Skarb Państwa.

Fundusz Rekompensacyjny został utworzony na podstawie ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej⁹⁹. Cel utworzenia Funduszu wskazuje tytuł powołującej go ustawy. Środki na wypłatę rekompensat pochodzą m.in. ze sprzedaży części nieruchomości Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa. Dysponentem Funduszu Rekompensacyjnego jest minister właściwy do spraw administracji publicznej.

Większość **funduszy związanych z bezpieczeństwem i obronnością kraju** powstała w 2005 r. z przekształcenia środków specjalnych. Do funduszy tych zalicza się:

- Fundusz Wsparcia Policji,
- Fundusz Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego,
- Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych.
- Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców,
- Fundusz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy (który w 2011 r. zmienił nazwę na: Fundusz Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywiąziennych Zakładów Pracy).

⁹⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 44 z późn. zm.

⁹⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 1087 z późn. zm.

⁹⁸ Obecnie ustawa nosi nazwę: o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (Dz. U. z 2019 r. poz. 2181).

⁹⁹ Dz. U. z 2017 poz. 2097.

Fundusz Wsparcia Policji (FWP) działa na mocy ustawy z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji¹⁰⁰. Składa się on z funduszu centralnego, funduszy wojewódzkich i funduszu Szkół Policji, których dysponentami są odpowiednio: Komendant Główny Policji, komendanci wojewódzcy lub Komendant Stołeczny Policji oraz Komendant Wyższej Szkoły Policji i komendanci szkół policyjnych. FWP zasilany jest z przede wszystkim z wpłat jednostek samorządu terytorialnego z przeznaczeniem na inwestycje, modernizacje lub remonty oraz koszty utrzymania i funkcjonowania jednostek organizacyjnych Policji wraz z zakupem niezbędnych im towarów i usług.

Podstawą prawną funkcjonowania **Funduszu Modernizacji Bezpieczeństwa Publicznego** (FMBP) jest ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego¹⁰¹. Funduszem dysponuje minister właściwy do spraw wewnętrznych. Przychody FMBP pochodzą z części wpływów z gospodarowania mieniem Skarbu Państwa przekazanym Agencji Mienia Wojskowego. Ze środków tych finansowane są zadania inwestycyjne oraz modernizacja uzbrojenia oraz wyposażenia organów i jednostek podległych ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych lub przez niego nadzorowanych.

Fundusz Modernizacji Sił Zbrojnych (FMSZ) działa na mocy ustawy z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej¹⁰². Dysponentem Funduszu jest Minister Obrony Narodowej. W 2018 r. najważniejszym źródłem przychodów FMSZ były odszkodowania i kary umowne otrzymane w toku realizacji umów finansowanych z części budżetu państwa „Obrona narodowa”. Fundusz otrzymuje ponadto wpłaty Zakładu Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego oraz Agencji Mienia Wojskowego, a także środki za udostępnianie poligonów obcym wojskom. Zgromadzone środki Funduszu są przeznaczane na finansowanie zakupów uzbrojenia i sprzętu wojskowego.

Fundusz – Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców (CEPIK) działa na mocy ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym¹⁰³. Dysponentem Funduszu jest minister właściwy do spraw informatyzacji. Przychody CEPIK pochodzą z m.in. z opłat za udostępnienie danych lub informacji z centralnej ewidencji pojazdów i centralnej ewidencji kierowców oraz opłat ewidencyjnych pobieranych za różnego rodzaju czynności, m.in. za zawarcie umowy ubezpieczenia OC posiadaczy pojazdów mechanicznych, za wpis kolejnego terminu badania technicznego oraz za wydanie: dowodu rejestracyjnego. Fundusz finansuje wydatki związane z utworzeniem, rozwojem i funkcjonowaniem centralnej ewidencji pojazdów i centralnej ewidencji kierowców.

Podstawą prawną funkcjonowania **Funduszu Aktywizacji Zawodowej Skazanych oraz Rozwoju Przywzięciennych Zakładów Pracy** jest ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności¹⁰⁴. Dysponentem Funduszu jest Dyrektor Generalny Służby Więziennej. Fundusz finansowany jest głównie z wpłat przywzięciennych zakładów pracy oraz potrąceń z wynagrodzeń za pracę osób skazanych. Środki te przeznacza się działania w zakresie resocjalizacji osób pozbawionych wolności oraz wykonywania kary pozbawienia wolności.

Fundusz Wsparcia Straży Granicznej (FWSG) działa na podstawie ustawy z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej¹⁰⁵. Fundusz składa się z funduszu centralnego oraz funduszy oddziałów, ośrodków szkolenia i ośrodków Straży Granicznej. Dysponentami FWSG są odpowiednio Komendant Główny Straży Granicznej oraz komendanci oddziałów i ośrodków

¹⁰⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 145 z późn. zm.

¹⁰¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 98.

¹⁰² Dz. U. z 2019 r. poz. 1453 z późn. zm.

¹⁰³ Dz. U. z 2023 r. poz. 1047 z późn. zm.

¹⁰⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 1559.

¹⁰⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 915 z późn. zm.

Straży Granicznej. Przychody Funduszu pochodzą ze środków uzyskiwanych na podstawie umów i porozumień zawieranych z jednostkami samorządu terytorialnego, bankami oraz instytucjami ubezpieczeniowymi, z przeznaczeniem na inwestycje, modernizacje lub remonty, finansowanie kosztów utrzymania i funkcjonowania jednostek organizacyjnych Straży Granicznej oraz za kupno niezbędnych towarów i usług.

Na podobnych zasadach funkcjonuje **Fundusz Wsparcia Państwowej Straży Pożarnej (FWPSP)**, którego podstawą prawną jest ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej¹⁰⁶. Fundusz składa się z funduszu centralnego, wojewódzkich i szkół Państwowej Straży Pożarnej. Dysponentami poszczególnych funduszy ustanowiono odpowiednio Komendanta Głównego Państwowej Straży Pożarnej, komendantów wojewódzkich Państwowej Straży Pożarnej komendantów szkół Państwowej Straży Pożarnej. Środki FWPSP, które pochodzą przede wszystkim z wpłat jednostek samorządu terytorialnego, przeznaczane są głównie na pokrywanie wydatków inwestycyjnych.

Od połowy 2014 r. funkcjonuje Fundusz Zapasów Agencyjnych, który we wrześniu 2016 r. zmienił nazwę na **Fundusz Zapasów Interwencyjnych (FZI)**. Podstawą prawną FZI jest ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym¹⁰⁷. Dysponentem Funduszu jest Prezes Agencji Rezerw Materiałowych. Głównym źródłem zasilania FZI są wpływy z opłaty zapasowej wnoszonej przez producentów paliw oraz handlowców wykonujących działalność gospodarczą w zakresie przywozu ropy naftowej lub paliw. Środki te przeznaczane są na tworzenie i utrzymywanie zapasów agencyjnych oraz finansowanie zadań Agencji Rezerw Materiałowych w tym zakresie.

Fundusz Pomocy Pokrzywdzonym oraz Pomocy Postpenitencjarnej (nazywany także Funduszem Sprawiedliwości, wcześniej działający pod nazwą: Fundusz Pomocy Postpenitencjarnej) został utworzony w celu pomocy pokrzywdzonym i świadkom, pomocy postpenitencjarną oraz przeciwdziałaniu przestępczości. Podstawą prawną funkcjonowania Funduszu jest ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy¹⁰⁸, jego dysponentem jest Minister Sprawiedliwości. Środki Funduszu pochodzą przede wszystkim z potrąceń od wynagrodzeń za pracę skazanych zatrudnionych na podstawie skierowania do pracy, kar dyscyplinarnych polegających na obniżeniu przypadającej skazanemu części wynagrodzenia za pracę oraz orzeczonych przez sądy nawiązek oraz świadczeń pieniężnych.

Do **funduszy związanych z nauką, kulturą i kulturą fizyczną** należą: Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów, Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej, Fundusz Promocji Kultury oraz Narodowy Fundusz Ochrony Zabytków.

Fundusz Zajęć Sportowych dla Uczniów¹⁰⁹ działa na podstawie ustawy z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi¹¹⁰. Jego dysponentem jest minister właściwy do spraw kultury fizycznej. Fundusz zasilany jest opłatami wnoszonymi przez podmioty reklamujące napoje alkoholowe. Środki te przeznaczane są na dofinansowanie zajęć sportowo-rekreacyjne dla uczniów, w tym przede wszystkim na naukę pływania.

¹⁰⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 1443 z późn. zm.

¹⁰⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 1281.

¹⁰⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 706.

¹⁰⁹ Fundusz działał wcześniej pod nazwą: Fundusz Zajęć Sportowo-Rekreacyjnych dla Uczniów.

¹¹⁰ Dz. U. z 2023 poz. 2151.

Dwa kolejne fundusze – Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej oraz Fundusz Promocji Kultury – działają na mocy ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych¹¹¹.

Przychody **Funduszu Rozwoju Kultury Fizycznej** pochodzą z 75% wpływów z dopłat do gier objętych monopolem państwa. Ich dysponentem jest minister właściwy do spraw kultury fizycznej. Środki Funduszu przeznaczane na modernizację, remonty i dofinansowanie inwestycji obiektów sportowych oraz rozwijanie sportu wśród dzieci, młodzieży i osób niepełnosprawnych.

Wpływy z dopłat do gier objętych monopolem państwa (w wysokości 20%) są także źródłem dochodów **Funduszu Promocji Kultury**. Środki te przeznaczane są przez ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego m.in. na ogólnopolskie i międzynarodowe przedsięwzięcia artystyczne oraz na działania na rzecz ochrony polskiego dziedzictwa narodowego oraz młodych twórców i artystów. Corocznie nie mniej niż 5% przychodów Funduszu przekazywane jest na realizację zadań Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej.

W 2018 r. rozpoczął działalność **Narodowy Fundusz Ochrony Zabytków**. Jego podstawą prawną jest ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami¹¹². Dysponentem Funduszu jest minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Źródłem zasilania Funduszu ustanowiono wpływy z kar pieniężnych za nieprzestrzeganie przepisów o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Ze środków tych mają być dofinansowywane prace konserwatorskie lub restauratorskich przy zabytku wpisanym na Listę Skarbów Dziedzictwa.

Biorąc pod uwagę fakt, że Fundusz jest tylko uzupełniającym źródłem finansowania takich prac, a źródła jego przychodów są trudno przewidywalne¹¹³, zastanawia powód, dla którego zdecydowano o wyodrębnieniu tych środków z budżetu i powołaniu nowego funduszu celowego. W 2018 r. przychody Funduszu wyniosły 775 tys. zł, co odpowiadało niecałemu 5% zaplanowanej na ten rok kwoty.

Większość funduszy celowych zaliczanych do grupy „**pozostałe fundusze**” została utworzona w ostatnich latach, choć jeden z nich – Państwowy Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym – ma znacznie dłuższą historię.

Państwowy Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym (PFGZGiK) przed rokiem 2011 r. działał pod nazwą Fundusz Gospodarki Zasobem Geodezyjnym i Kartograficznym, i składał się z funduszu centralnego, wojewódzkich i powiatowych. Po likwidacji funduszy samorządowych Fundusz działa wyłącznie na szczeblu centralnym. Podstawą prawną funkcjonowania PFGZGiK jest ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne¹¹⁴. Jego dysponentem jest Główny Geodeta Kraju. Przychody Funduszu pochodzą m.in. z opłat za udostępnienie zbiorów danych oraz innych materiałów z centralnego zasobu geodezyjnego i kartograficznego i są przeznaczane na dofinansowanie zadań związanych z aktualizacją i utrzymywaniem tego zasobu.

Fundusz Rozwiązywania Problemów Hazardowych działa na podstawie ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych. Jego dysponentem jest minister właściwy do spraw zdrowia. Przychody Funduszu pochodzą z 1% wpływów z dopłat w grach objętych monopolem państwa. Są one przeznaczane m.in. na finansowanie działalności informacyjno-edukacyjnej na temat problematyki uzależnień od hazardu i innych uzależnień (z wyjątkiem uzależnień od

¹¹¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 227 z późn. zm.

¹¹² Dz. U. z 2024 r. poz. 1292.

¹¹³ *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r., Omówienie*, Rada Ministrów, Warszawa 2019, s. 244.

¹¹⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 1151.

substancji psychoaktywnych) oraz opracowywania i wdrażanie nowych metod profilaktyki i rozwiązywania problemów wynikających z tych uzależnień.

Na mocy nowelizacji z sierpnia 2015 r. ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie¹¹⁵ powołano **Funduszu Wspierania Organizacji Pożytku Publicznego**, którego celem jest wzmocnienia potencjału organizacji pożytku publicznego poprzez wyrównywanie ich szans. Dysponentem Funduszu jest Dyrektor Narodowego Instytutu Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego.

Przychody Funduszu pochodzą m.in. z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych niewydatkowanych przez organizacje, które utraciły status organizacji pożytku publicznego oraz tej części środków, które zostały wydatkowane na cele inne niż prowadzenie działalności pożytku publicznego. W 2018 r. całkowite przychody Funduszu wyniosły zaledwie 50 tys. zł, w związku z czym nie finansowano żadnych kosztów statutowych.

Na mocy ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw¹¹⁶ utworzono **Fundusz Wspierania Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego**, którego dysponentem ustanowiono Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego. Jako źródło przychodów Funduszu wskazano 4% z dopłat w grach objętych monopolem państwa. Środki te mają wspierać wdrażanie rozwiązań systemowych służących wzmocnieniu i podnoszeniu jakości działania sektora pozarządowego.

Od 2017 r. miał też zacząć działać **Fundusz Odszkodowawczy**, z którego miały być pokrywane wypłaty odszkodowań za szkody łowieckie. Artykuł przewidujący powstanie tego funduszu zawarto w ustawie z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo łowieckie¹¹⁷, ale zanim rozpoczął on działalność (termin ten odraczano) uchylono podstawę prawną jego funkcjonowania¹¹⁸.

W ostatnim czasie proces tworzenia nowych państwowych funduszy celowych wyraźnie przyspieszył.

Na podstawie ustawy z dnia 6 czerwca 2018 roku o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych innych ustaw¹¹⁹ powołano **Fundusz Niskoemisyjnego Transportu (FNT)**. Fundusz ma wspierać rozwój elektromobilności oraz transportu opartego na paliwach alternatywnych. Dysponentem FNT jest minister właściwy do spraw energii, a zarządzanie Funduszem powierzono Narodowemu Funduszowi Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej. Przychodami Funduszu ustanowiono m.in. środki z budżetu państwa, których wielkość uzależniono od wysokości wpływów z podatku akcyzowego od paliw silnikowych, a także środki przekazywane przez operatora systemu przesyłowego elektroenergetycznego.

W dniu 23 października 2018 r. uchwalono ustawę o **Funduszu Dróg Samorządowych**¹²⁰, który ma finansować budowę, przebudowę lub remont dróg powiatowych i gminnych. Ustawa wymienia szereg źródeł przychodów Funduszu, w tym m.in. wpłaty Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej w wysokości nie mniejszej niż 1,4 mld zł rocznie, dotacje celowe z budżetu Ministra Obrony Narodowej w wysokości 500 mln zł rocznie oraz wpłaty Dyrekcji Generalnej Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe w wysokości odpowiadającej

¹¹⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 1491. Nowelizacja powołująca Fundusz: Dz. U. z 2015 r. poz. 1339.

¹¹⁶ Dz. U. poz. 88.

¹¹⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 1082.

¹¹⁸ Na mocy ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o zmianie ustawy - Prawo łowieckie oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 651.

¹¹⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 120 z późn. zm.

¹²⁰ Dz. U. z 2018 r. poz. 2161 z późn. zm.

2% przychodów uzyskanych przez ten podmiot w ze sprzedaży drewna. Dysponentem Funduszu ustanowiono ministra właściwego do spraw transportu.

Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych został utworzony na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych¹²¹ w celu wsparcia społecznego, zawodowego lub zdrowotnego osób niepełnosprawnych. Źródłem finansowania Funduszu ustanowiono m.in. obowiązkowe składki na Fundusz oraz tzw. daninę solidarnościową opłacaną przez najlepiej zarabiających podatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Ustawa z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw¹²² stała się podstawą prawną powołania **Funduszu Wyплаты Różnicy Ceny (FWRC)**. Fundusz ma się zajmować wypłatami utraconych przychodów przedsiębiorstwom, które zajmują się dystrybucją energii elektrycznej oraz jej obrotem. Będzie on finansował m.in. różnice cenowe kwoty oraz rekompensaty finansowe ze środków pochodzących z aukcji na sprzedaż uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Dysponentem FWRC ustanowiono ministra właściwego do spraw energii, a zarządzanie Funduszem powierzono zarządcy rozliczeń cen.

Na mocy nowelizacji ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym z dnia 21 lutego 2019 r.¹²³ powołano **Fundusz Inwestycji Kapitałowych (FIK)**, którego dysponentem ustanowiono Prezesa Rady Ministrów. Celem działalności FIK jest nabywanie lub obejmowanie akcji przez Skarb Państwa reprezentowany przez Prezesa Rady Ministrów. Przychodami Funduszu ustanowiono m.in. wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz udział w dywidendach z akcji należących do Skarbu Państwa.

W dniu 16 maja 2019 r. uchwalono ustawę o **Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej**¹²⁴, którego dysponentem ma być minister właściwy do spraw transportu. Przychodami Funduszu mają być m.in. udziały we wpływach z opłaty emisyjnej, opłaty zastępczej i opłaty paliwowej. Środki Funduszu mają być przeznaczane przede wszystkim na dofinansowanie zadań własnych organizatorów w zakresie przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej, w formie dopłaty do ceny usługi.

Na mocy ustawy dnia 19 lipca 2019 r. o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych¹²⁵ powołano **Fundusz Rekompensat Pośrednich Kosztów Emisji**, z którego środków mają być wypłacane rekompensaty z tytułu przenoszenia kosztów zakupu uprawnień do emisji na ceny energii elektrycznej zużywanej do wytwarzania produktów w sektorach lub podsektorach energochłonnych. Przychody Funduszu mają pochodzić przede wszystkim ze sprzedaży w drodze aukcji uprawnień do emisji gazów cieplarnianych. Dysponentem Funduszu ustanowiono ministra właściwego do spraw gospodarki.

W dniu 19 lipca 2019 r. uchwalono także tworzącą Fundusz Dostępności ustawę o zapewnianiu dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami¹²⁶. Fundusz na finansować poprawę dostępności architektonicznej w budynkach użyteczności publicznej oraz budynkach mieszkalnictwa wielorodzinnego. Środki na ten cel pochodzą m.in. z Solidarnościowego Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych i dotacji budżetowych. Dysponentem Funduszu Dostępności ustanowiono ministra właściwego do spraw rozwoju regionalnego.

¹²¹ Dz. U. z 2018 poz. 2192 z późn. zm

¹²² Dz. U. z 2018 r. poz. 2538 z późn. zm.

¹²³ Dz. U. z 2019 poz. 492.

¹²⁴ Dz. U. z 2024 poz. 402.

¹²⁵ Dz. U. z 2024 poz. 1215.

¹²⁶ Dz. U. z 2019 poz. 1411.

W sektorze finansów publicznych działają także instytucje, które mają wszelkie cechy państwowych funduszy celowych, lecz z różnych względów nie są do nich zaliczane. Największe z nich to Narodowy Fundusz Zdrowia oraz Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej.

2.6.4. Instytucje gospodarki budżetowej

Forma prawna instytucji gospodarki budżetowej została wprowadzona ustawą o finansach publicznych z 2009 r. Zdefiniowano ją jako jednostkę odpłatnie realizującą wyodrębnione zadania publiczne i pokrywającą koszty swojej działalności oraz zobowiązań z uzyskiwanych przychodów. Ich działalność jest często związana z produkcją i usługami na rzecz urzędów administracji centralnej.

Podmioty te mogą być dotowane z budżetu państwa, o ile stanowią tak odrębne ustawy. Koszty instytucji gospodarki budżetowej mogą być ponoszone tylko w ramach uzyskanych przychodów, z uwzględnieniem możliwości wykorzystania środków pieniężnych z poprzednich okresów. Warto zauważyć, że pojęcie „środki pieniężne z poprzednich okresów” bywało interpretowane w odmienny sposób przez różne instytucje¹²⁷.

W 2018 r. przychody i koszty instytucji gospodarki budżetowej kształtowały się na poziomie ok. 1 mld zł. Tylko dwie instytucje korzystały z dotacji budżetowych. Dla jednej – Zakładu Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego stanowiły one ponad 60% przychodów.

Tabela 8. Przychody i koszty instytucji gospodarki budżetowej w 2018 r.

Wyszczególnienie	Przychody		Koszty
	Ogółem	w tym: dotacja	
	tys. zł		
Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej Mazovia ¹	411.613	–	413.643
Zakład Inwestycji Organizacji Traktatu Północnoatlantyckiego	209.741	127.633	207.523
Centralny Ośrodek Informatyki	163.892	–	141.673
Centralny Ośrodek Sportu	121.273	24.168	125.544
Centrum Obsługi Kancelarii Prezydenta RP	52.967	–	50.910
Centrum Obsługi Administracji Rządowej	49.461	–	50.453
Centrum Usług Logistycznych	44.269	–	41.353
Centrum Badań i Edukacji Statystycznej GUS	12.509	–	12.391
Centrum Zakupów dla Sądownictwa Instytucji Gospodarki Budżetowej	6.048	–	5.798
Profilaktyczny Dom Zdrowia w Juracie	1.722	–	1.587
Razem instytucje gospodarki budżetowej	1.073.495	151.801	1.050.875

¹ W marcu 2018 r. Minister Sprawiedliwości wydał zarządzenia w sprawie połączenia Bałtyckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej Baltica, Mazowieckiej Instytucji Gospodarki Budżetowej Mazovia, Podkarpackiej Instytucji Gospodarki Budżetowej Carpatia, Pomorskiej Instytucji Gospodarki Budżetowej Pomerania oraz Zachodniej Instytucji Gospodarki Budżetowej Piast. Nowy podmiot działa pod nazwą: Mazowiecka Instytucja Gospodarki Budżetowej Mazovia.

Źródło: Rada Ministrów, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Omówienie*, Warszawa 2019.

Instytucje gospodarki budżetowej mogą być tworzone przez ministrów, Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów lub przez organy (lub kierowników) jednostek z tzw. autonomią budżetową¹²⁸. Powstawały one przede wszystkim z przekształcenia gospodarstw pomocniczych państwowych jednostek budżetowych, a także na bazie likwidowanych zakładów budżetowych. Instytucje

¹²⁷ Najwyższa Izba Kontroli, Informacja o wynikach kontroli. Funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej, Warszawa 2014.

¹²⁸ Zostały one wskazane w art. 139 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Należą do nich np. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu, Kancelaria Prezydenta RP, Trybunał Konstytucyjny, Najwyższa Izba Kontroli, sądy. Projekty planów finansowych tych podmiotów dołączane są do projektu ustawy budżetowej bez ingerencji Ministra Finansów.

gospodarki budżetowej uzyskują osobowość prawną wraz z wpisem do Krajowego Rejestru Sądowego. Status osoby prawnej wyraźnie odróżnia te podmioty od zakładów budżetowych i działających wcześniej gospodarstw pomocniczych. Zmiany planu finansowego w trakcie roku budżetowego wymagają zgody organu wykonującego funkcje organu założycielskiego. Zmiany te nie mogą spowodować zwiększenia dotacji budżetowej ani pogorszyć planowanego wyniku finansowego. W przypadku zwiększenia kosztów ponad planowane przychody, zmiana ta nie może przekraczać kwoty środków pieniężnych z poprzednich okresów, pozostających w dyspozycji instytucji gospodarki budżetowej.

2.6.5. Agencje wykonawcze

Agencja wykonawcza jest formą organizacyjno-prawną wprowadzoną w 2010 r. Jej ustawowa definicja jest dość ogólna – jest to państwowa osoba prawna, tworzona na podstawie odrębnej ustawy w celu realizacji zadań państwa¹²⁹. Obecnie działa 10 agencji wykonawczych – część z nich funkcjonuje już kilkanaście lat; ustawa wprowadzająca ustawę o finansach publicznych nadała im tylko nowy status prawny. Trudno podać racjonalny powód, dla którego zdecydowano się na utworzenie nowej formy prawnej przy pozostawieniu wcześniej działających tzw. agencji rządowych (nazywanych oficjalnie „państwowymi osobami prawnymi, o których mowa w art. 9 pkt 14 ustawy o finansach publicznych”), nie wiadomo też jakie były kryteria przyznawania (lub nieprzyznawania) tym podmiotom statusu agencji wykonawczych.

Agencje wykonawcze mogą być dotowane z budżetu państwa, dla części tych instytucji jest to podstawowe źródło przychodów. Na agencje wykonawcze – w odróżnieniu od innych państwowych osób prawnych (agencji rządowych) – został nałożony obowiązek wpłacania do budżetu nadwyżki środków finansowych. Sposób ustalenia nadwyżki poszczególnych agencji regulują rozporządzenia ministrów nadzorujących te podmioty.

W 2018 r. przychody agencji wykonawczych – łącznie z Zasobem Własności Rolnej Skarbu Państwa – wyniosły 8,8 mld zł, koszty zaś 8,5 mld zł.

Tabela 9. Przychody i koszty agencji wykonawczych¹ w 2018 r.

Wyszczególnienie	Przychody		Koszty
	Ogółem	w tym: dotacja	
	tys. zł		
Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	3.099.829	2.968.642	3.115.509
Narodowe Centrum Nauki	1.273.845	1.234.172	1.273.619
Agencja Mienia Wojskowego	1.196.148	765.714	1.113.315
Narodowe Centrum Badań i Rozwoju	937.172	910.284	937.200
Agencja Rezerw Materiałowych	376.580	214.898	312.985
Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa	336.343	78.034	311.054
Zasób Własności Rolnej Skarbu Państwa	1.171.989	0	1.005.542
Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości	280.792	158.505	278.847
Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego	82.247	82.234	82.500
Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych	72.606	31.051	73.528
Polska Agencja Kosmiczna	8.801	8.206	8.989
Razem agencje	8.827.551	6.451.740	8.504.099

¹ Łącznie z Zasobem Własności Rolnej Skarbu Państwa.

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 2019.

¹²⁹ Art. 18 ustawy o finansach publicznych.

Plany finansowe agencji wykonawczych są zamieszczane w załączniku do ustawy budżetowej. Są one są sporządzane w ujęciu memoriałowym i kasowym. Projekt planu finansowego agencji wykonawczej jest zatwierdzany przez ministra nadzorującego agencję, a następnie przekazywany Ministrowi Finansów w ramach prac nad projektem ustawy budżetowej. Wielkość zaplanowanych wydatków może przewyższać wielkość planowanych dochodów, jeśli minister nadzorujący w porozumieniu z Ministrem Finansów wyrażą na to zgodę. Plan agencji wykonawczej może być zmieniany za zgodą ministra sprawującego nadzór nad agencją, wydaną po uzyskaniu opinii sejmowej komisji właściwej do spraw budżetu. Zmiany te – co do zasady – nie powinny zwiększać zobowiązań agencji ani pogorszać jej wyniku finansowego.

Zakres zadań agencji wykonawczych jest bardzo obszerny i zróżnicowany. Największe agencje związane są z rolnictwem, badaniami naukowymi oraz zarządzaniem mieniem Skarbu Państwa. Poniżej przedstawiono krótką charakterystykę funkcjonujących obecnie agencji.

Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (ARiMR) działa na podstawie ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa¹³⁰. Jest ona nadzorowana przez dwóch ministrów: ministra właściwego do spraw rozwoju wsi oraz – w zakresie gospodarki finansowej – ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Do zadań ARiMR należy m.in. wspieranie inwestycji w rolnictwie, rybołówstwie, przetwórstwie produktów rolnych i przetwórstwie ryb, wspieranie poprawy struktury agrarnej i rozwoju rolnictwa ekologicznego oraz wspieranie przedsięwzięć związanych ze wznowieniem produkcji po szkodach spowodowanych przez niekorzystne warunki atmosferyczne. Pomoc agencji udzielana jest głównie w formie dopłat do odsetek od kredytów bankowych, częściowej spłaty kredytu bankowego, gwarancji i poręczeń kredytowych. ARiMR pełni również rolę agencji płatniczej Unii Europejskiej. Przepływy środków związane z pomocą udzielaną ze środków zagranicznych nie są ujmowane w planie finansowym zamieszczanym w ustawie budżetowej.

Druga agencja rolna to **Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa (KOWR)**. Jest to następcą działającej wcześniej Agencji Nieruchomości Rolnych, która z kolei zastąpiła Agencję Własności Rolnej Skarbu Państwa działającą od 1991 r. KOWR powołano na mocy ustawy z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa¹³¹, powierzając mu zarówno zadania Agencji Nieruchomości Rolnych, jak i część zadań likwidowanej Agencji Rynku Rolnego¹³². Nadzór nad KOWR sprawuje minister właściwy do spraw rozwoju wsi.

Do zadań KOWR należy m.in. tworzenie oraz poprawa struktury obszarowej gospodarstw rodzinnych, restrukturyzacja oraz prywatyzacja mienia Skarbu Państwa użytkowanego na cele rolne, obrót nieruchomościami i innymi składnikami majątku Skarbu Państwa użytkowanymi na cele rolne, administrowanie zasobami majątkowymi Skarbu Państwa przeznaczonymi na cele rolne, wsparcie działań na rzecz odnawialnych źródeł energii, w szczególności w rolnictwie, monitorowanie produkcji biogazu rolniczego oraz rynku biokomponentów i biopaliw ciekłych.

KOWR wykonuje prawa własności i inne prawa rzeczowe w stosunku do mienia Skarbu Państwa obejmującego:

- nieruchomości rolne położone na obszarach przeznaczonych w planach zagospodarowania przestrzennego na cele gospodarki rolnej, z wyłączeniem gruntów znajdujących się w zarządzie Lasów Państwowych i parków narodowych;

¹³⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 1199.

¹³¹ Dz. U. poz. 623.

¹³² Agencja Rynku Rolnego była pierwszą agencją rządową. Utworzono ją w 1990 r. w celu realizacji polityki interwencyjnej państwa. Od maja 2004 r. była także agencją płatniczą UE.

- inne nieruchomości i składniki mienia pozostałych po likwidacji państwowych przedsiębiorstw gospodarki rolnej oraz ich zjednoczeń i zrzeszeń;
- lasy niewydzielone geodezyjnie z powyżej wymienionych nieruchomości.

Mienie to tworzy **Zasób Własności Rolnej Skarbu Państwa**. Według stanu na koniec maja 2019 r. w Zasobie znajdowało się 1.368 tys. ha gruntów, z czego grunty w dzierżawie stanowiły 7%¹³³. Plan finansowy Zasobu dołączany jest do ustawy budżetowej w części poświęconej agencjom wykonawczym, choć nie ma on takiego statusu¹³⁴.

Dwie agencje wykonawcze nadzorowane są przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki. **Narodowe Centrum Nauki** powołano na mocy ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Nauki¹³⁵. Celem jego działalności jest wspieranie działalności naukowej w zakresie badań podstawowych. Druga agencja - **Narodowe Centrum Badań i Rozwoju** (NCBR) – funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju¹³⁶. NCBR zarządza strategicznymi programami badań naukowych i prac rozwojowych oraz zajmuje się ich finansowaniem lub współfinansowaniem.

Podstawowym zadaniem **Agencji Rezerw Materiałowych** (ARM), działającej na mocy ustawy z dnia 17 grudnia 2020 r. o rezerwach strategicznych¹³⁷ jest utrzymywanie rezerw strategicznych. Agencja realizuje też zadania określone w ustawie z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym¹³⁸. ARM podlega ministrowi właściwemu do spraw energii.

Podstawą działalności **Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości** (PARP) jest ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości¹³⁹. Wśród zadań PARP wymieniwać można m.in. wspieranie przedsiębiorców, eksportu, rozwoju regionalnego, działalności innowacyjnej, tworzenia nowych miejsc pracy, przeciwdziałania bezrobociu i rozwoju zasobów ludzkich, rozwoju potencjału adaptacyjnego przedsiębiorców. PARP podlega ministrowi właściwemu do spraw gospodarki.

Jedną z mniejszych – ze względu na wielkość dochodów i wydatków – agencji wykonawczych jest **Centralny Ośrodek Badania Odmian Roślin Uprawnych**. Ośrodek utworzono na mocy ustawy z dnia 25 listopada 2010 r. o Centralnym Ośrodku Badania Odmian Roślin Uprawnych¹⁴⁰ w celu realizacji zadań związanych z badaniami i rejestracją odmian roślin i ich ochroną prawną. Ośrodek jest nadzorowany przez ministra właściwego do spraw rolnictwa.

Polska Agencja Kosmiczna działa na podstawie ustawy z dnia 26 września 2014 r. o Polskiej Agencji Kosmicznej¹⁴¹, wykonując zadania w zakresie badań i rozwoju techniki kosmicznej. Agencja podlega ministrowi właściwemu do spraw gospodarki.

Kolejną agencją wykonawczą jest **Narodowy Instytut Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego** powołany na podstawie ustawy z dnia 15 września 2017 r. o Narodowym Instytucie Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego¹⁴². Został

¹³³ <http://www.kowr.gov.pl/zasob>

¹³⁴ Zasady gospodarowania Zasobem reguluje ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa (t.j. Dz. U. z 2019 poz. 817 ze zm.).

¹³⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 153.

¹³⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 1170.

¹³⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 294 z późn. zm.

¹³⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 1281.

¹³⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 419.

¹⁴⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 2109.

¹⁴¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 1957.

¹⁴² Dz. U. z 2023 r. poz. 1618.

on ustanowiony instytucją właściwą w sprawach wspierania rozwoju społeczeństwa obywatelskiego oraz działalności pożytku publicznego i wolontariatu. Instytut jest nadzorowany przez Przewodniczącego Komitetu do spraw Pożytku Publicznego.

2.6.6. Państwowe i samorządowe osoby prawne

Zgodnie z art. 9 pkt 14 ustawy o finansach publicznych do sektora finansów publicznych zalicza się „inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego”.

Podmioty te, nazywane często agencjami rządowymi i samorządowymi, tworzone są w drodze ustawowej, ustawy określają także szczegółowe zasady ich funkcjonowania. Ustawa o finansach publicznych reguluje wyłącznie kwestie związane z planem finansowym, który stanowi pod stawę gospodarki finansowej agencji. Plany państwowych osób prawnych dołączane są do ustawy budżetowej. W sprawozdaniu z wykonania ustawy budżetowej w 2018 r. znalazły się informacje o 62 podmiotach, w tym o 16 wojewódzkich ośrodkach doradztwa rolniczego oraz 23 parkach narodowych. W tabeli 10 zostały one przedstawione według wielkości przychodów w 2018 r.

Tabela 10. Przychody i koszty państwowych osób prawnych w 2018 r.

Wyszczególnienie	Przychody		Koszty
	Ogółem	w tym: dotacja	
		tys. zł	
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	4.506.821	–	4.239.201
Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej	1.606.771	48.935	983.316
Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie	1.206.309	657.860	1.110.956
Polska Agencja Żeglugi Powietrznej	1.035.898	15.661	897.932
Urząd Dozoru Technicznego	470.466	–	342.488
Centrum Doradztwa Rolniczego w Brwinowie i 16 wojewódzkich ośrodków doradztwa rolniczego	302.452	196.163	299.334
23 Parki Narodowe	293.411	88.490	279.967
Polski Instytut Sztuki Filmowej	212.569	15.020	211.815
Transportowy Dozór Techniczny	65.338	0	55.142
Narodowa Agencja Wymiany Akademickiej	57.308	55.671	57.227
Polska Organizacja Turystyczna	54.254	50.163	53.749
Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji	34.991	–	31.082
Polskie Centrum Akredytacji	24.074	6	21.971
Rzecznik Finansowy	16.240	–	16.240
Polski Instytut Spraw Międzynarodowych	10.347	9.084	10.454
Ośrodek Studiów Wschodnich im. Marka Karpia	9.581	9.182	9.456
Polski Klub Wyścigów Konnych	6.569	467	6.324
Centrum Polsko-Rosyjskiego Dialogu i Porozumienia	6.100	5.851	6.013
Krajowy Zasób Nieruchomości	4.513	4.500	4.059
Polski Instytut Ekonomiczny	4.006	3.292	3.638
Instytut Zachodni im. Zygmunta Wojciechowskiego	3.878	3.455	3.869
Polska Agencja Antydopingowa	3.442	3.199	3.435
Instytut Współpracy Polsko-Węgierskiej im. Wacława Felczaka	1.057	1.057	1.057
Instytut Europy Środkowej	282	282	335
Razem państwowe osoby prawne	9.936.677	1.168.338	8.649.060

Źródło: Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Omówienie, Rada Ministrów Warszawa 2019.

Lista państwowych osób prawnych stale się powiększa. W ustawie budżetowej na rok 2020 zamieszczono 66 planów tych podmiotów. Należy przy tym zauważyć, że część podmiotów – na podstawie przepisów szczególnych – w początkowym okresie działalności nie dołącza swoich planów do ustawy budżetowej.

Warto też wspomnieć, że osobowość prawną mają też inne podmioty sektora finansów publicznych, takie jak np. instytucje kultury, uczelnie publiczne, Narodowy Fundusz Zdrowia i Polska Akademia Nauk. Przyjęło się jednak za państwowe osoby prawne uznawać tylko te podmioty, które nie były wymienione we wcześniejszych punktach wykazu zawartego w art. 9 ustawy o finansach publicznych. Niemniej jest to czynione niekonsekwentnie, gdyż w pkt 8 tego artykułu znajduje się Zakład Ubezpieczeń Społecznych, którego plan za mieszczony jest w ustawie budżetowej w części poświęconej państwowym osobom prawnym.

Zróżnicowany zakres działalności państwowych osób prawnych utrudnia ich klasyfikację według rodzaju wykonywanych zadań. Z tego też względu przyjęto inny sposób ich podziału – według stopnia dofinansowania z budżetu państwa – i w takim ujęciu podmioty te zostały scharakteryzowane poniżej.

Pierwszą grupę tworzą państwowe osoby prawne, dla których dotacje budżetowe są podstawowym (lub jedynym) źródłem finansowania:

- 1) Instytut Współpracy Polsko-Węgierskiej im. Wacława Felczaka,
- 2) Instytut Europy Środkowej,
- 3) Krajowy Zasób Nieruchomości,
- 4) Narodowa Agencja Wymiany Akademickiej,
- 5) Centrum Polsko-Rosyjskiego Dialogu i Porozumienia,
- 6) Ośrodek Studiów Wschodnich im. Marka Karpia,
- 7) Polska Agencja Antydopingowa,
- 8) Polska Organizacja Turystyczna,
- 9) Instytut Zachodni im. Zygmunta Wojciechowskiego,
- 10) Polski Instytut Spraw Międzynarodowych,
- 11) Polski Instytut Ekonomiczny.

Dla pierwszych trzech instytucji udział dotacji budżetowych w przychodach ogółem w 2018 r. wynosił 100%¹⁴³, dla ostatniej z powyżej wymienionych 82%. W gronie tych podmiotów wskazać można kilka jednostek o zbliżonym profilu działalności – są to podmioty zajmujące się wspieraniem współpracy zagranicznej.

Pod koniec marca 2018 r. weszła w życie ustawa, na mocy której utworzono **Instytut Współpracy Polsko-Węgierskiej im. Wacława Felczaka**¹⁴⁴. Celem jego działalności jest pogłębianie polsko-węgierskiej przyjaźni i współpracy, co ma być realizowane m.in. poprzez przekazywanie młodym pokoleniom znaczenia tradycji polsko-węgierskiej, wzmocnienie współpracy i nawiązywanie kontaktów między przedstawicielami młodego pokolenia, a także wspieranie współpracy naukowej¹⁴⁵. Instytut jest nadzorowany przez Prezesa Rady Ministrów.

¹⁴³ Dla wszystkich tych podmiotów były to początki funkcjonowania.

¹⁴⁴ Ustawa z dnia 8 lutego 2018 r. o Instytucie Współpracy Polsko-Węgierskiej im. Wacława Felczaka (Dz. U. z 2024 r. poz. 251).

¹⁴⁵ Art. 5 ust. ustawy o Instytucie Współpracy Polsko-Węgierskiej im. Wacława Felczaka.

W dniu 9 listopada 2018 r. uchwalono ustawę powołującą **Instytut Europy Środkowej (IWŚ)**¹⁴⁶, który zastąpił działający od 2002 r. Instytut Europy Środkowo-Wschodniej¹⁴⁷. Nowy Instytut ma prowadzić m.in. działalność analityczną, naukową i ekspercką dotyczącą obszaru Europy Środkowej i Europy Środkowo-Wschodniej. Ma to być podmiot wspierający współpracę Gospodarczą Polski z krajami Trójmorza. Nadzór nad IWŚ powierzono Prezesowi Rady Ministrów.

Centrum Polsko-Rosyjskiego Dialogu i Porozumienia (CPRDiP) powołano na mocy ustawy z dnia 25 marca 2011 r. o Centrum Polsko-Rosyjskiego Dialogu i Porozumienia¹⁴⁸ w celu inicjowania wspierania i podejmowania w Rzeczypospolitej Polskiej i Federacji Rosyjskiej działań na rzecz dialogu i porozumienia w stosunkach polsko-rosyjskich. Nadzór nad działalnością CPRDiP sprawuje minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego.

Ośrodek Studiów Wschodnich im. Marka Karpia (OSW) został przekształcony z jednostki budżetowej w państwową osobę prawną na mocy ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o Ośrodku Studiów Wschodnich im. Marka Karpia¹⁴⁹. Ośrodek jest nadzorowany przez Prezesa Rady Ministrów. Do zadań OSW należy m.in. gromadzenie, opracowywanie oraz udostępnianie organom władzy publicznej informacji o istotnych wydarzeniach i procesach politycznych, społecznych i gospodarczych na obszarze Europy Środkowej, Europy Wschodniej, Rosji, Półwyspu Bałkańskiego oraz Kaukazu Południowego i Azji Centralnej. Ośrodek przygotowuje także analizy dotyczące tych obszarów.

Instytut Zachodni im. Zygmunta Wojciechowskiego działał wcześniej jako instytut badawczy – na mocy ustawy z dnia 17 grudnia 2015 r. o Instytucie Zachodnim im. Zygmunta Wojciechowskiego¹⁵⁰ zyskał status państwowej osoby prawnej. Instytut jest nadzorowany przez Prezesa Rady Ministrów. Do zadań Instytutu należy w szczególności gromadzenie, opracowywanie oraz udostępnianie organom władzy publicznej informacji o ważnych wydarzeniach i procesach dotyczących Niemiec i stosunków polsko-niemieckich oraz przygotowywanie analiz i prowadzenie badań naukowych w tym zakresie.

Podstawą funkcjonowania **Polskiego Instytutu Spraw Międzynarodowych (PISM)** jest ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o Polskim Instytucie Spraw Międzynarodowych¹⁵¹. Nadzór nad PISM sprawuje minister właściwy do spraw zagranicznych. Do zadań PISM należy m.in. prowadzenie badań naukowych oraz przygotowywanie analiz i ekspertyz z zakresu spraw międzynarodowych. Instytut zajmuje się także prowadzeniem doskonalenia zawodowego pracowników zajmujących się stosunkami międzynarodowymi i polityką zagraniczną Polski, gromadzeniem specjalistycznego księgozbioru i dokumentacji naukowej oraz działalnością wydawniczą.

Krajowy Zasób Nieruchomości (KZN) działa na podstawie ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości¹⁵². Nadzór nad działalnością KZN sprawuje minister właściwy do spraw budownictwa, planowania i zagospodarowania przestrzennego oraz mieszkalnictwa. Celem działalności KZN jest zwiększanie dostępności mieszkań oraz tworzenie ram finansowych dla budownictwa mieszkaniowego¹⁵³. Krajowy Zasób Nieruchomości

¹⁴⁶ Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o Instytucie Europy Środkowej (Dz. U. z 2018, poz. 2270).

¹⁴⁷ Instytut ten działał na podstawie rozporządzenia Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 5 października 2001 r. w sprawie utworzenia jednostki badawczo-rozwojowej Instytut Europy Środkowo-Wschodniej (Dz. U. z 2001 r. Nr 120, poz. 1296).

¹⁴⁸ Dz. U. z 2019 r. poz. 640. Obecnie nosi nazwę Centrum Dialogu im. Juliusza Mieroszewskiego (zob. Dz. U. z 2024 r. poz. 1374).

¹⁴⁹ Dz. U. z 2011 Nr 173, poz. 1029.

¹⁵⁰ Dz. U. z 2015 r. poz. 2292.

¹⁵¹ Dz. U. z 2020 r. poz. 720.

¹⁵² Dz. U. z 2024 r. poz. 1026 z późn. zm.

¹⁵³ <https://kzn.bip.gov.pl/organizacja/zadania-kzn.html>

gospodaruje nieruchomościami Skarbu Państwa o mieszkaniowym potencjale inwestycyjnym, które zostały przekazane do Zasobu Nieruchomości.

Narodową Agencję Wymiany Akademickiej (NAWA) powołano na mocy ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej¹⁵⁴, w miejsce Biura Uznawalności Wykształcenia i Wymiany Międzynarodowej, działającego jako państwowa jednostka budżetowa. Agencja jest nadzorowana przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki. Celem działalności NAWA jest umiędzynarodowienie szkolnictwa wyższego i nauki, co obejmuje np. prowadzenie działań wspierających międzynarodową wymianę akademicką oraz proces umiędzynarodowienia uczelni oraz instytutów badawczych.

Polska Agencja Antydopingowa (oficjalny skrót: POLADA) działa na podstawie ustawy z dnia 21 kwietnia 2017 r. o zwalczaniu dopingu w sporcie¹⁵⁵. Jest ona nadzorowana przez ministra właściwego do spraw kultury fizycznej. POLADA zajmuje się przede wszystkim określaniem zasad i przebiegu kontroli antydopingowej, ustanawianiem reguł dyscyplinarnych dotyczących dopingu w sporcie, planowaniem i przeprowadzaniem kontroli antydopingowej.

Polska Organizacja Turystyczna (POT) została utworzona w celu wzmocnienia promocji Polski w dziedzinie turystyki w kraju i za granicą, na mocy ustawy z dnia 25 czerwca 1999 r. o Polskiej Organizacji Turystycznej¹⁵⁶. Do zadań POT należy m.in. promowanie Polski jako kraju atrakcyjnego turystycznie oraz zapewnianie funkcjonowania i rozwijania polskiego systemu informacji turystycznej w Polsce i za granicą. Nadzór nad POT sprawuje minister właściwy do spraw turystyki.

Polski Instytut Ekonomiczny, który jest następcą Instytutu Badań Rynku, Konsumpcji i Koniunktur – Państwowego Instytutu Badawczego, został utworzony na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. o Polskim Instytucie Ekonomicznym¹⁵⁷. Głównym zadaniem Instytutu jest organizowanie i prowadzenie badań naukowych w zakresie nauk ekonomicznych i społecznych, a następnie przekazywanie ich wyników organom władzy publicznej. Instytut jest nadzorowany przez Prezesa Rady Ministrów.

Drugą podgrupę państwowych osób prawnych tworzą te podmioty, dla których dotacje budżetowe są ważnym źródłem uzupełniającym dochody własne. Są to:

- 1) Centrum Doradztwa Rolniczego z siedzibą w Brwinowie oraz 16 wojewódzkich ośrodków doradztwa rolniczego;
- 2) Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie;
- 3) 23 parki narodowe.

Centrum Doradztwa Rolniczego z siedzibą w Brwinowie oraz 16 ośrodków wojewódzkich działają na podstawie ustawy z dnia 22 października 2004 r. o jednostkach doradztwa rolniczego¹⁵⁸. Początkowo jednostki te działały jako państwowe osoby prawne, w 2009 r. stały się wojewódzkimi osobami prawnymi, a od dnia 20 sierpnia 2016 r. ponownie otrzymały status państwowych osób prawnych. Podlegają one ministrowi właściwemu do spraw rozwoju wsi.

Jednostki te prowadzą doradztwo rolnicze w zakresie rolnictwa, rozwoju wsi, rynków rolnych oraz wiejskiego gospodarstwa domowego, w celu poprawy poziomu dochodów rolniczych, podnoszenia konkurencyjności rynkowej gospodarstw rolnych, wspieranie zrównoważonego rozwoju obszarów wiejskich oraz podnoszenie poziomu kwalifikacji zawodowych rolników

¹⁵⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 843.

¹⁵⁵ Dz. U. z 2023 r. poz. 608 z późn. zm.

¹⁵⁶ Dz. U. z 2018 r. poz. 563.

¹⁵⁷ Dz. U. z 2018 r. poz. 1735.

¹⁵⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 76.

i innych mieszkańców obszarów wiejskich¹⁵⁹. Jednostki doradztwa rolniczego uzyskują przychody z prowadzonej działalności oraz z dotacji budżetowych. W 2018 r. udział dofinansowania z budżetu w ich przychodach ogółem wyniósł 64,9%.

Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie (Wody Polskie) zostało utworzone w 2018 r. na mocy ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne¹⁶⁰. Jest to podmiot odpowiedzialny na krajową gospodarkę wodną; do jego zadań należy m.in. wykonywanie praw właścicielskich w stosunku do wód Skarbu Państwa, działania związane z ochroną przeciwpowodziową i przeciwdziałanie skutkom suszy oraz prowadzenie spraw związanych z płatnościami za usługi wodne. Nadzór nad Wodami Polskimi sprawuje minister właściwy do spraw gospodarki wodnej oraz – w zakresie realizacji zadań związanych z rybołówstwem śródlądowym – minister właściwy do spraw rybołówstwa.

W 2018 r. ponad połowę przychodów Wód Polskich stanowiły dotacje budżetowe. Pozostałe przychody pochodziły m.in. z opłat za usługi wodne z wpływów za korzystanie ze śródlądowych dróg wodnych oraz urządzeń wodnych stanowiących własność Skarbu Państwa.

Parki narodowe działają na podstawie ustawy z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody¹⁶¹, a status państwowych osób prawnych uzyskały w 2012 r.¹⁶² Obecnie w Polsce działają 23 parki narodowe, które zajmują łącznie ok. 1% powierzchni Polski. Parki są nadzorowane przez ministra właściwego do spraw środowiska.

Parki narodowe w Polsce

Babiogórski Park Narodowy	Magurski Park Narodowy	Roztoczański Park Narodowy
Białowiecki Park Narodowy	Narwiański Park Narodowy	Słowiński Park Narodowy
Biebrzański Park Narodowy	Ojcowski Park Narodowy	Świętokrzyski Park Narodowy
Bieszczadzki Park Narodowy	Park Narodowy „Bory Tucholskie”	Tatrzański Park Narodowy
Drawieński Park Narodowy	Park Narodowy Gór Stołowych	Wielkopolski Park Narodowy
Gorczański Park Narodowy	Park Narodowy „Ujście Warty”	Wigierski Park Narodowy
Kampinoski Park Narodowy	Pieniński Park Narodowy	Woliński Park Narodowy
Karkonoski Park Narodowy	Poleski Park Narodowy	

Podstawowym zadaniem parków narodowych jest prowadzenie działań ochronnych w ich ekosystemach, a także udostępnianie swoich obszarów (w wyznaczonych granicach) oraz prowadzenie działań związanych z edukacją przyrodniczą. Przychody parków pochodzą m.in. z opłat pobieranych za wstęp oraz z działalności związanej z wynajmem i dzierżawą. W 2018 r. dotacje budżetowe stanowiły łącznie 30,2% przychodów wszystkich parków narodowych.

Pozostałe państwowe osoby prawne korzystają z dotacji budżetowych w bardzo ograniczonym zakresie lub też nie otrzymują ich wcale. Dla Polskiego Klubu Wyścigów Konnych, Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej, Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej oraz Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej dotacje budżetowe stanowiły w 2018 r. od 7% do 2% całkowitych przychodów.

¹⁵⁹ Art. 2 ust. 2b ustawy o jednostkach doradztwa rolniczego.

¹⁶⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 1087 z późn. zm.

¹⁶¹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1478.

¹⁶² Wcześniej działały one jako jednostki budżetowe, które część swojej działalności podstawowej lub działalność uboczną prowadziły w formie gospodarstw pomocniczych.

Polski Klub Wyścigów Konnych (PKWK) działa na podstawie ustawy z dnia 18 stycznia 2001 r. o wyścigach konnych¹⁶³, pod nadzorem ministra właściwego do spraw rolnictwa. Do zadań PKWK należy ustalanie warunków rozgrywania gonitw i czuwanie nad ich przestrzeganiem oraz działanie na rzecz umacniania i doskonalenia hodowli koni oraz rozwoju wyścigów konnych. Przychody PKWK pochodzą przede wszystkim z opłat wnoszonych przez organizatorów wyścigów konnych za wpis do rejestru organizatorów tych wyścigów, opłat od wpłaconych stawek na zakłady wzajemne na wyścigi konne rozgrywane w kraju oraz opłat za wydawane licencje i pozwolenia.

Polski Instytut Sztuki Filmowej (PISF) został utworzony na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii¹⁶⁴. Jest to podmiot nadzorowany przez ministra właściwego do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego. Celem PISF jest wspieranie rozwoju polskiej kinematografii, co realizuje on m.in. poprzez wspieranie debiutów filmowych oraz dofinansowywanie przedsięwzięć związanych z przygotowaniem projektów filmowych oraz produkcji, dystrybucji i rozpowszechniania filmów. Podstawowym źródłem finansowania PISF są wpłaty dokonywane m.in. przez podmioty prowadzące kina, dystrybucję filmów, nadawców programów telewizyjnych oraz operatorów platform cyfrowych i telewizji kablowej.

Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) posiada status państwowej osoby prawnej od 2010 r. Wcześniej działał jako państwowy fundusz celowy, zmiana statusu nie była związana ze zmianą sposobu funkcjonowania – była wynikiem chęci zachowania osobowości prawnej¹⁶⁵.

Podstawą prawną działalności NFOŚiGW jest ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska¹⁶⁶. Nadzór nad działalnością NFOŚiGW sprawuje minister właściwy do spraw środowiska. Fundusz finansuje przedsięwzięcia ekologiczne o charakterze ponadregionalnym, zarówno w formie zwrotnej (pożyczki), jak i bezzwrotnej (np. w formie dopłat do oprocentowania kredytów bankowych lub częściowej spłaty kapitału kredytów bankowych). Środki NFOŚiGW pochodzą przede wszystkim z opłat za korzystanie ze środowiska oraz kar pobieranych na mocy ustawy Prawo ochrony środowiska, opłat eksploatacyjnych i koncesyjnych wynikających z ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze¹⁶⁷, a także opłat i kar ustalanych na podstawie ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne¹⁶⁸ oraz ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii¹⁶⁹.

Polska Agencja Żeglugi Powietrznej (PAŻP) działa na podstawie ustawy z dnia 8 grudnia 2006 r. o Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej¹⁷⁰. Podlega ona ministrowi właściwemu do spraw transportu, a w ustalonym ustawowo zakresie – Prezesowi Urzędu Lotnictwa Cywilnego. Do zadań PAŻP należy przede wszystkim zapewnianie służby żeglugi powietrznej, zarządzanie przestrzenią powietrzną oraz zarządzanie przepływem ruchu lotniczego. Przychody Agencji pochodzą głównie ze sprzedaży usług nawigacyjnych.

Podstawą prawną funkcjonowania **Polskiego Centrum Akredytacji (PCA)** jest obecnie ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku¹⁷¹. Jest ono nadzorowane

¹⁶³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1354.

¹⁶⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 130.

¹⁶⁵ Od 2010 r. państwowe fundusze celowe nie posiadają osobowości prawnej, choć – jak wskazuje praktyka – jest wyjątek od tej zasady (Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych).

¹⁶⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 54 z późn. zm.

¹⁶⁷ Dz. U. z 2024 r. poz. 1290 z późn. zm.

¹⁶⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 266 z późn. zm.

¹⁶⁹ Dz. U. z 2024 r. poz. 1361.

¹⁷⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 1272.

¹⁷¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 1854 z późn. zm.

przez ministra właściwego do spraw gospodarki. PCA akredytuje jednostki oceniające zgodność oraz prowadzi wykaz tych jednostek, zajmuje się także nadzorem nad akredytowanymi jednostkami, organizowaniem szkoleń i prowadzeniem działalności wydawniczej w zakresie akredytacji. PCA finansowane jest z wpływów z prowadzonej działalności, głównie z tytułu opłat za oceny w nadzorze oraz za udział w systemie akredytacji.

Największą państwową osobą prawną jest **Zakład Ubezpieczeń Społecznych (ZUS)** działający na mocy ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych¹⁷². Nadzór nad ZUS sprawuje minister właściwy do spraw zabezpieczenia społecznego. ZUS realizuje zadania związane z ubezpieczeniami społecznymi, obejmujące m.in. ustalanie obowiązku tych ubezpieczeń oraz ustalanie uprawnień do świadczeń i wypłacanie świadczeń, wymierzanie i pobieranie składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenie zdrowotne, a także prowadzenie rozliczeń z płatnikami składek oraz prowadzenie indywidualnych kont ubezpieczonych. ZUS zajmuje się ponadto prowadzeniem prewencji rentowej, kontrolą orzecznictwa o czasowej niezdolności do pracy oraz opracowywaniem aktuarialnych analiz i prognoz w zakresie ubezpieczeń społecznych. Do zadań ZUS należy także dysponowanie środkami Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Funduszu Emerytur Pomostowych oraz Funduszu Rezerwy Demograficznej.

Podstawowym źródłem przychodów ZUS jest odpis z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych oraz refundacje kosztów poboru i odprowadzania składek na rzecz innych instytucji, w tym Narodowego Funduszu Zdrowia. Środki te przeznaczone przede wszystkim na koszty funkcjonowania ZUS, głównie wynagrodzenia pracowników oraz usługi informatyczne.

Do państwowych osób prawnych zaliczane są dwa podmioty związane z dozorem technicznym: Urząd Dozoru Technicznego oraz Transportowy Dozór Techniczny. Podstawą prawną ich działalności jest ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym¹⁷³. Przychody obu instytucji pochodzą przede wszystkim z opłat pobieranych za czynności związane z wykonywaniem dozoru technicznego. **Urząd Dozoru Technicznego (UDT)** zajmuje się nadzorowaniem i kontrolowaniem przestrzegania przepisów o dozorcze technicznym oraz przepisów i zasad z zakresu bezpieczeństwa techniki, dotyczących urządzeń technicznych. Jest to podmiot podlegający ministrowi właściwemu do spraw gospodarki.

Transportowy Dozór Techniczny (TDT) podlega ministrowi właściwemu do spraw transportu. Do zadań TDT należy wykonywanie dozoru technicznego m.in. nad urządzeniami technicznymi zainstalowanymi na obszarze kolejowym oraz nad kolejami linowymi i wyciągami narciarskimi.

Status państwowej osoby prawnej posiada też (od sierpnia 2009 r.) **Agencja Oceny Technologii Medycznych i Taryfikacji (AOTMiT)**, która działała początkowo jako jednostka budżetowa¹⁷⁴. Podstawą prawną jej funkcjonowania jest ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹⁷⁵. Nadzór nad AOTMiT sprawuje minister właściwy do spraw zdrowia. Zadania AOTMiT związane są m.in. z oceną świadczeń opieki zdrowotnej w zakresie wydawania rekomendacji w sprawie kwalifikacji świadczenia opieki zdrowotnej jako świadczenia gwarantowanego oraz określaniem sposobu jego finansowania, a także określaniem taryf świadczeń, które są później wykorzystywane przez NFZ przy zawieraniu umów o świadczenie usług medycznych. Głównym źródłem finansowania Agencji jest odpis na taryfikację z Narodowego Funduszu Zdrowia.

¹⁷² Dz. U. z 2024 r. poz. 497 z późn. zm. Do roku 1999 ZUS działał jako państwowa jednostka budżetowa.

¹⁷³ Dz. U. z 2024 r. poz. 1194.

¹⁷⁴ Zmieniła się także jej nazwa – została utworzona jako Agencja Oceny Technologii Medycznych.

¹⁷⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 146 z późn. zm.

Urząd **Rzecznika Finansowego** został utworzony na podstawie ustawy z dnia 5 sierpnia 2015 r. o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego i o Rzeczniku Finansowym¹⁷⁶, jako następcą Rzecznika Ubezpieczonych. Rzecznik jest powoływany na czteroletnią kadencję przez Prezesa Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw instytucji finansowych. Rzecznik zajmuje się przede wszystkim działaniami w zakresie ochrony klientów podmiotów rynku finansowego, których interesy reprezentuje. Jego działalność (oraz działalność obsługującego go biura) jest finansowana z wpłat podmiotów rynku finansowego, w tym np. krajowe zakłady ubezpieczeń, banki, towarzystwa funduszy inwestycyjnych, instytucje pożyczkowe.

Na mocy nowelizacji ustawy o zwalczaniu dopingu w sporcie z dnia 6 grudnia 2018 r.¹⁷⁷ powołano **Polskie Laboratorium Antydopingowe**, nadzorowane przez ministra właściwego do spraw kultury fizycznej. Laboratorium ma się zajmować przede wszystkim prowadzeniem działań niezbędnych do utrzymania akredytacji Światowej Agencji Antydopingowej oraz krajowej jednostki akredytującej na zgodność z normą ISO oraz prowadzenie analiz antydopingowych próbek fizjologicznych zawodników i zwierząt. Przychodami Laboratorium ustanowiono m.in. różne rodzaje dotacji budżetowych.

Od 2019 r. status państwowej osoby prawej posiada także **Urząd Komisji Nadzoru Finansowego** (UKNF)¹⁷⁸, którego zadaniem jest obsługa Komisji Nadzoru Finansowego oraz Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego. Jest to podmiot nadzorowany przez Prezesa Rady Ministrów.

Przychody UKNF pochodzą przede wszystkim ze środków wnoszonych przez podmioty nadzorowane na pokrycie kosztów nadzoru, a także z opłat za egzaminy m.in. dla brokerów ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych oraz egzaminy na aktuariuszy i maklerów papierów wartościowych.

W marcu 2019 r. weszła w życie ustawa¹⁷⁹ powołująca kolejną państwową osobę prawną – **Agencję Badań Medycznych** (ABM). Agencja ma wspierać działalność innowacyjną w ochronie zdrowia, ze szczególnym uwzględnieniem rozwoju niekomercyjnych badań klinicznych. Nadzór nad ABM powierzono ministrowi właściwemu do spraw zdrowia.

Do podstawowych przychodów ABM zaliczono dotacje budżetowe oraz odpis od Narodowego Funduszu Zdrowia. Ze środków Agencji mają być m.in. dofinansowywane badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie nauk medycznych i nauk o zdrowiu oraz projektów interdyscyplinarnych wyłonionych w drodze konkursowej.

W kwietniu 2019 r. zaczęło funkcjonować **Centrum Łukasiewicz** utworzone na mocy ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz¹⁸⁰. Centrum ma planować i koordynować badania naukowe i prace rozwojowe prowadzone przez instytuty działające w ramach Sieci. Głównym źródłem jego przychodów mają być środki budżetowe.

Samorządowymi osobami prawnymi zaliczanymi do sektora finansów publicznych są obecnie jedynie wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego oraz wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

Podstawą działania **wojewódzkich ośrodków ruchu drogowego** jest ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym¹⁸¹. Podmioty te są tworzone przez sejmiki województwa, po

¹⁷⁶ Dz. U. z 2024 r. poz. 1109.

¹⁷⁷ Dz. U. z 2022 r. poz. 1258.

¹⁷⁸ Na mocy ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem nadzoru nad rynkiem finansowym oraz ochrony inwestorów na tym rynku (Dz. U. poz. 2243 z późn. zm.).

¹⁷⁹ Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Agencji Badań Medycznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2064).

¹⁸⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 925 z późn. zm.

¹⁸¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 1047 z późn. zm. Początkowo wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego miały status państwowych osób prawnych, w lutym 2000 r. stały się samorządowymi wojewódzkimi osobami prawnymi.

uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw transportu. Nadzór nad ośrodkiem sprawuje zarząd odpowiedniego województwa.

Do podstawowych zadań ośrodków należy organizowanie egzaminów państwowych, które sprawdzają kwalifikacje osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz kierujących pojazdami. Zajmują się one także m.in. prowadzeniem kursów kwalifikacyjnych, doskonalących dla nauczycieli prowadzących zajęcia dla kandydatów na kartę rowerową oraz doszkalających w zakresie bezpieczeństwa ruchu drogowego. Przychody ośrodków pochodzą z wpływów z prowadzonej działalności.

Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej przed 2010 r. działały jako wojewódzkie fundusze celowe z osobowością prawną, obecnie mają status samorządowych osób prawnych. Podstawą prawną tych funduszy jest ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska. Są one nadzorowane przez wojewodów.

Wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej zajmują się finansowaniem zadań z zakresu ochrony środowiska i gospodarki wodnej na poziomie regionalnym. Pomoc udzielna przez fundusze może mieć charakter zwrotny lub bezzwrotny.

Przychody funduszy pochodzą głównie z opłat i kar pobieranych na podstawie ustawy – Prawo ochrony środowiska.

2.6.7. Pozostałe podmioty sektora finansów publicznych

Do pozostałych podmiotów sektora finansów publicznych należą zarówno pojedyncze instytucje, jak też grupy jednostek o podobnych zadaniach i takim samym sposobie funkcjonowania, tworzone na podstawie jednej ustawy. Przykładami takich grup jednostek są:

- samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne,
- instytucje kultury,
- wojewódzkie ośrodki ruchu drogowego,
- wojewódzkie fundusze ochrony środowiska i gospodarki wodnej.

Cechą wspólną dla wszystkich omawianych dalej instytucji jest to, że ich plany finansowe nie są dołączane ani do ustawy budżetowej, ani do uchwał budżetowych jednostek samorządu terytorialnego.

Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) działa na podstawie ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych¹⁸². Nadzór nad działalnością NFZ sprawuje minister właściwy do spraw zdrowia, a gospodarkę finansową Funduszu nadzoruje minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Podstawowym źródłem przychodów NFZ są składki na ubezpieczenie zdrowotne. Środki te przeznaczane są przede wszystkim na finansowanie kosztów świadczeń zdrowotnych. Do zadań NFZ należy także m.in. określanie jakości i dostępności oraz analiza kosztów świadczeń opieki zdrowotnej, przeprowadzaniem konkursów ofert i rokowań, zawieraniem umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej oraz monitorowanie ich realizacji.

Gospodarka finansowa NFZ prowadzona jest na podstawie planu finansowego, zrównoważonego w zakresie przychodów i wydatków. Projekt tego planu sporządzany jest przez Prezesa NFZ, a następnie przedstawiany do zaopiniowania przez Radę NFZ oraz sejmową komisję do spraw

¹⁸² Dz. U. z 2024 r. poz. 146 z późn. zm.

finansów publicznych oraz do spraw zdrowia. Następnie Prezes NFZ sporządza plan finansowy i przekazuje go do zatwierdzenia przez ministra właściwego do spraw zdrowia, działającego w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych. Plan finansowy NFZ nie jest dołączany do ustawy budżetowej.

W dyspozycji NFZ znajduje się istotna część środków publicznych. W 2018 r. przychody NFZ wyniosły 85,3 mld zł. Plan finansowy, sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności NFZ są publikowane w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” oraz na stronie internetowej ministerstwa zdrowia i NFZ.

Polska Akademia Nauk (PAN) jest państwową instytucją naukową działającą na mocy ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk¹⁸³. Jest ona nadzorowana przez Prezesa Rady Ministrów. PAN prowadzi działalność naukową, wspiera rozwój młodych naukowców, zajmuje się kształceniem w szkole doktorskiej i na studiach podyplomowych, a także współpracą z innymi jednostkami naukowymi.

Podstawowym źródłem przychodów PAN są środki z budżetu państwa. Plan finansowy PAN oraz sprawozdanie budżetowe z wykonania tego planu podlegają zatwierdzeniu przez ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki.

Działalność **samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (SPZOZ)** skupia się na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Podstawą funkcjonowania SPZOZ jest ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej¹⁸⁴.

SPZOZ mogą być tworzone i prowadzone przez Skarb Państwa (reprezentowany przez ministra, centralny organ administracji rządowej albo wojewodę), jednostkę samorządu terytorialnego lub uczelnię medyczną. Utworzenie SPZOZ wymaga wydania rozporządzenia, zarządzenia albo uchwały właściwego organu podmiotu tworzącego. W takim samym trybie następuje likwidacja lub przekształcenie SPZOZ.

Podstawą gospodarki finansowej SPZOZ jest plan finansowy ustalany przez jego kierownika. SPZOZ pokrywa koszty działalności oraz zobowiązania ze swoich środków i przychodów, które pochodzą przede wszystkim z prowadzonej działalności. Ustawa o działalności leczniczej określa zobowiązania podmiotu tworzącego SPZOZ w przypadku wystąpienia straty finansowej, której zakład nie jest w stanie pokryć samodzielnie. Obowiązuje ponadto zasada, iż zobowiązania i należności samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej po jego likwidacji stają się zobowiązaniami podmiotu, który utworzył SPZOZ.

Finansową samodzielność SPZOZ w zasadniczy sposób ogranicza fakt, iż podstawową część przychodów SPZOZ stanowią środki uzyskane z kontraktów na świadczenie usług medycznych zawieranych z Narodowym Funduszem Zdrowia, przy czym procedury kontraktacyjne stosowane przez NFZ uznać trzeba za niejasne i mało przejrzyste. W 2018 r. w państwowych SPZOZ przychody z kontraktów z NFZ stanowiły 76%, a w SPZOZ samorządowych – 86% wszystkich przychodów SPZOZ. Dla państwowych SPZOZ istotnym źródłem przychodów (ok. 10% wszystkich przychodów) są transfery (dotacje) z budżetu państwa.

Nierozwiązanym od wielu lat problemem jest zadłużenie SPZOZ. Mimo powtarzanych kilka razy akcji oddłużeniowych SPZOZ są nadal zadłużone, a co więcej – ich dług nadal rośnie, wynosząc w końcu 2019 r. ponad 14 mld zł. Niemal całe zadłużenie SPZOZ skoncentrowane jest w szpitalach. Źródłem stałego zadłużenia szpitali szukać należy zarówno w niedostatecznej – dla

¹⁸³ Dz. U. z 2020 r. poz. 1796.

¹⁸⁴ Dz. U. z 2024 r. poz. 799.

wielu, chociaż nie wszystkich, szpitali – wysokości kontraktów z NFZ, jak i w błędach popełnianych przy zarządzaniu środkami finansowymi szpitali.

Po roku 2000 intensywnie propagowano przekształcanie SPZOZ w spółki prawa handlowego, upatrując w zmianie formy funkcjonowania placówek medycznych sposobu na zwiększenie efektywności ich funkcjonowania. Przekształcenia te nie miały jednak szerokiego zasięgu, nie spełniły też oczekiwań co do poprawy efektywności działania. Odnotowano natomiast wiele przypadków, w których następstwem przekształcenia szpitala w spółkę było ograniczenie zakresu usług medycznych świadczonych przez przekształcaną szpital, a co za tym idzie – pogorszenie dostępności świadczeń zdrowotnych dla mieszkańców obszarów obsługiwanych przez przekształcaną szpital. Prowadzone przez nas badania¹⁸⁵ przyczyn zadłużenia szpitali wykazały przy tym, że eliminacja podstawowych przyczyn zadłużenia, takich jak nadmierne zatrudnienie, słaba dyscyplina finansowa, niekonsekwentna realizacja programów naprawczych, nie wymaga zmiany formy organizacyjnej restrukturyzowanego podmiotu.

Nową podstawą prawną działalności **uczelni publicznych** jest ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹⁸⁶. Każda uczelnia działa także na podstawie statutu, który reguluje kwestie nieokreślone ustawowo.

Uczelnie posiadają osobowość prawną i są autonomiczne, co oznacza, że organy administracji publicznej mogą podejmować decyzje dotyczące uczelni tylko w ustawowo przewidzianych przypadkach. Nadzór nad większością uczelni sprawuje minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego i nauki, natomiast organami nadzorującym uczelnie są:

- artystyczne – minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego,
- medyczne – minister właściwy do spraw zdrowia,
- morskie – minister właściwy do spraw gospodarki morskiej,
- wojskowe – Minister Obrony Narodowej,
- służb państwowych – minister właściwy do spraw wewnętrznych lub Minister Sprawiedliwości.

Uczelnie publiczne działają jako uczelnie akademickie lub zawodowe. Uczelnie akademickie tworzone są ustawowo. Prowadzą one działalność naukową oraz posiadają kategorię naukową A+, A albo B+ w co najmniej jednej dyscyplinie naukowej albo artystycznej¹⁸⁷. Podstawowym zadaniem uczelni akademickiej jest kształcenie i wychowywanie studentów, kształcenie doktorantów, kształcenie oraz promowanie kadr uczelni, prowadzenie działalności naukowej, świadczenie usług badawczych, a także transfer wiedzy i technologii do gospodarki. Uczelnie zawodowe tworzone są w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki.

Uczelnie publiczne prowadzą samodzielną gospodarkę finansową na podstawie planu rzeczowo-finansowego. Głównym źródłem ich finansowania są środki budżetowe, przekazywane w formie subwencji na utrzymanie i rozwój potencjału dydaktycznego i badawczego oraz dotacji. W 2018r. dotacje dla uczelni publicznych z budżetu państwa i budżetu środków europejskich wyniosły ok. 17,4 mld zł i stanowiły ok. 70% wszystkich przychodów tych uczelni. Z innych źródeł przychodów największe znaczenie dla uczelni publicznych mają wpływy z opłat za studia prowadzone w trybie niestacjonarnym (dawnej nazywane studiami zaocznymi lub wieczorowymi) oraz granty badawcze z Narodowego Centrum Nauki i Narodowego Centrum

¹⁸⁵ Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Tomalak M., *Zarządzanie środkami publicznymi w polskich szpitalach*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2008.

¹⁸⁶ Dz. U. z 2023 r. poz. 742 z późn. zm.

¹⁸⁷ Skala ocen kategorii naukowych obejmuje poziomy A+ (najwyższy), A, B+, B i C (najniższy).

Badań i Rozwoju. Tylko ok. 2% przychodów uczelni publicznych stanowiły w 2018 r. wpływy ze sprzedaży wyników badań prowadzonych przez uczelnie. Taki udział komercyjnych przychodów z działalności naukowo-badawczej uznać trzeba za zdecydowanie zbyt niski.

W 2018 r. funkcjonowało 130 uczelni publicznych, na których studiowało prawie 902 tysiące studentów, z czego ok. 714 tysięcy na studiach stacjonarnych i ok.188 tysięcy na studiach niestacjonarnych, nazywanych dawniej studiami zaocznymi lub wieczorowymi.

Specyficzną konkurencją dla uczelni publicznych stanowią uczelnie niepubliczne. Ich liczba od kilku lat maleje, jednak nadal jest ich znacznie mniej niż uczelni publicznych (w 2018 r. funkcjonowało 230 uczelni niepublicznych), inna jest też struktura prowadzonej działalności – tylko nieliczne prowadzą szerszą działalność naukowo-badawczą, a w działalności dydaktycznej przeważają studia niestacjonarne. O ile w uczelniach publicznych udział studentów studiów stacjonarnych w łącznej liczbie studentów wynosił ok. 79%, to na uczelniach niepublicznych – tylko 29%. Znacząca jest także różnica wielkości – w 2018 r. w uczelni publicznej studiowało średnio 6937 studentów, to w uczelni niepublicznej – 1428 studentów.

Zarówno uczelnie publiczne, jak i niepubliczne otrzymują z budżetu państwa środki na pomoc materialną dla studentów i doktorantów.

Dotacje z budżetu państwa są silnie skoncentrowane na najlepszych i największych uczelniach. Pięć z nich:

- Uniwersytet Warszawski,
- Uniwersytet Jagielloński
- Politechnika Warszawska,
- Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica,
- Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

otrzymało w 2018 r. dotacje stanowiące łącznie ok. ¼ łącznej kwoty dotacji wypłaconych uczelniom publicznym z budżetu państwa.

Obowiązujący od 2019 r. nowy system finansowania uczelni miał spowodować silniejsze powiązanie rozmiarów środków przekazywanych z budżetu państwa uczelniom z ich osiągnięciami naukowo-badawczymi znajdującymi swój wyraz w kategoriach naukowych przyznanych poszczególnym jednostkom organizacyjnym uczelni. Do chwili obecnej nie zostały jednak opublikowane żadne dane pozwalające na ocenę skutków wprowadzenia nowego systemu.

Osobami prawnymi bez statusu uczelni, lecz działającymi na podobnych zasadach są: Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego, Krajowa Szkoła Administracji Publicznej im. Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej Lecha Kaczyńskiego oraz Krajowa Szkoła Sądownictwa i Prokuratury.

Institucje kultury są podmiotami prowadzącymi działalność kulturalną polegającą na tworzeniu, upowszechnianiu i ochronie kultury. Status instytucji kultury posiadają np. teatry, opery, filharmonie, kina, muzea, biblioteki i domy kultury. Ogólne zasady funkcjonowania instytucji kultury reguluje ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej¹⁸⁸, a dla części podmiotów wydano także ustawy odrębne¹⁸⁹. Państwowe instytucje kultury są tworzone przez ministrów i kierowników urzędów centralnych, instytucje samorządowe przez jednostki samorządu terytorialnego. *Dopuszczalne i stosowane w praktyce jest również wspólne prowadzenie instytucji kultury przez organ administracji rządowej i jednostkę samorządu terytorialnego.*

¹⁸⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 87.

¹⁸⁹ Np. ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach (Dz. U. z 2022 r. poz.385), czy ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach (Dz. U. z 2022 r. poz. 2393).

Instytucje kultury są w dużym stopniu dotowane ze środków budżetowych, wpływy z prowadzonej działalności nie są wystarczające, by pokryć koszty ich działalności. W wielu instytucjach kultury dotacje z budżetu państwa i budżetów samorządowych pokrywają nawet ponad 90% kosztów instytucji. W 2018 r. łączne wydatki instytucji kultury wyniosły ok. 10,1 mld zł, z czego 1,9 mld zł przypada na państwowe instytucje kultury, a ponad 8,2 mld zł – na instytucje samorządowe. W ujęciu ilościowym przeważają instytucje samorządowe – na 69 państwowych instytucji kultury wykazanych w informacji GUS o wynikach finansowych instytucji kultury w trzech kwartałach 2019 r.¹⁹⁰ przypadało 4630 instytucji samorządowych, przy czym w sektorze samorządowym przeważają małe instytucje – gminne biblioteki, domy kultury i świetlice.

Środki budżetowe są przekazywane instytucjom kultury w trzech podstawowych formach:

- dotacji podmiotowych, służących utrzymaniu ciągłości funkcjonowania instytucji i będących najważniejszym źródłem finansowania ich działalności,
- dotacji celowych, przyznawanych na konkretne przedsięwzięcia,
- dotacji inwestycyjnych.

W 2018 r. największą dotację podmiotową (87,5 mln zł) otrzymał Teatr Wielki w Warszawie. Dotacje przekraczające 30 mln zł otrzymała też Biblioteka Narodowa, Filharmonia Narodowa, Instytut Adama Mickiewicza oraz Muzea Narodowe w Warszawie i Krakowie¹⁹¹.

Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w 2018 r. dotacje budżetowe pokrywały średnio 77,3% wydatków państwowych instytucji kultury oraz 83,6% wydatków samorządowych instytucji kultury. Tak znaczące uzależnienie funkcjonowania instytucji kultury, zgodne zresztą z przypisaną władzy publicznej funkcją mecenasa działalności kulturalnej, niesie jednak ze sobą pewne niebezpieczeństwa. Mimo formalnie gwarantowanej instytucjom kultury samodzielności finansowej i programowej dość często sygnalizowane są przypadki traktowania dotacji dla instytucji kultury jako instrumentu nacisku – nieraz dość drastycznego – na działalność tych instytucji.

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych do sektora finansów publicznych zalicza się również Zakład Ubezpieczeń Społecznych i zarządzane przez niego fundusze, z których większość ma status państwowych funduszy celowych. Wyjątkiem jest **Fundusz Rezerwy Demograficznej** (FRD), o bliżej niezdefiniowanej formie prawnej. Celem jego działalności jest zabezpieczenie wypłaty przez FUS świadczeń z ubezpieczenia emerytalnego. Został on utworzony na mocy ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Organem i dysponentem FRD jest ZUS.

2.7. Prawo dochodów publicznych

Zdecydowaną większość dochodów publicznych stanowią dochody publicznoprawne, czyli dochody należne Skarbowi Państwa, jednostkom samorządu terytorialnego lub innym podmiotom sektora finansów publicznych z mocy prawa, a nie na podstawie umowy zawartej z innym podmiotem (dochody cywilnoprawne). Jak już wiemy, ustanowienie takich przymusowych świadczeń na rzecz państwa wymaga drogi ustawowej – rozstrzyga o tym wspomniany już wcześniej art. 217 Konstytucji, stanowiący, iż *nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje*

¹⁹⁰ Wyniki finansowe instytucji kultury w okresie I-IX 2019 r. „Informacje sygnalne” GUS z 23 grudnia 2019 r.

¹⁹¹ Por. obwieszczenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 18 kwietnia 2019 r. w sprawie wykazu jednostek wraz z kwotami dotacji podmiotowej i celowej przyznanych poszczególnym jednostkom na 2019 r., Dz. Urz. MKiDN, poz. 26.

w drodze ustawy. Każdemu rodzajowi dochodów publicznych musi więc odpowiadać albo odrębna ustawa, albo fragment innej ustawy, określający dla ustanawianego w tej ustawie rodzaju dochodów wszystkie jego cechy wymienione w art. 217 Konstytucji.

Oprócz bardzo licznych ustaw ustanawiających poszczególne rodzaje dochodów publicznych, takich jak podatki, kary i grzywny, opłaty, składki, do prawa dochodów publicznych zaliczyć należy także ustawy określające podstawowe zasady, odnoszące się do różnych rodzajów dochodów publicznych. Do ustaw takich zaliczyć należy między innymi:

- ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁹², opisującą prawa i obowiązki podatników oraz organów administracji publicznej odpowiedzialnych za zarządzanie dochodami publicznymi, a także zawierającą formalną definicję podatku,
- ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji¹⁹³,
- ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, definiujący przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz sankcje za ich popełnienie¹⁹⁴,
- ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, określającą organizację służb skarbowych i celnych¹⁹⁵.

Największą część wpływów z dochodów cywilnoprawnych stanowią podatki. Termin ten został formalnie zdefiniowany w art. 6 Ordynacji podatkowej i oznacza publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, w województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Wykaz wszystkich obowiązujących podatków przedstawiono w tabeli 11. Wyróżniono w niej trzy podstawowe kategorie podatków:

- podatki należne Skarbowi Państwa,
- podatki dzielone między Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego,
- podatki należne gminom.

Podatki dzielone między Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego są pobierane i egzekwowane przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, do tych organów należy również podejmowanie decyzji w sprawach udzielania ulg i zwolnień, umorzeń, odroczeń i rozkładania na raty zapłaty podatku. Jednostkom samorządu terytorialnego przysługują natomiast ustawowo określone części zrealizowanych wpływów. Do kompetencji rad gmin należy natomiast ustalanie – w ustawowo określanych granicach – stawek podatków należnych gminom. Ponadto burmistrzom (wójtom, prezydentom miast) przysługuje prawo decyzji w sprawach udzielania ulg i zwolnień, umorzeń, odroczeń i rozkładania na raty zapłaty podatku¹⁹⁶.

¹⁹² Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn. zm.

¹⁹³ Dz. U. z 2019 r. poz. 1438 z późn. zm.

¹⁹⁴ Dz. U. z 2020 r. poz. 19.

¹⁹⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 768 z późn. zm.

¹⁹⁶ W odniesieniu do niektórych podatków decyzje takie podejmują organy administracji skarbowej na wniosek lub za zgodą organu wykonawczego właściwej gminy.

Tabela 11. Podatki obowiązujące w Polsce w latach 2018-2020

Wyszczególnienie	Podstawa prawna	Wpływy w 2018 r. (mln zł)
Podatki należne Skarbowi Państwa		
Podatek od towarów i usług (VAT)	Ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2024 r. poz. 361 z późn. zm.)	179.947,1
Podatek akcyzowy	Ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1542 z późn. zm.)	72.108,5
Podatek od gier	Ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 227 z późn. zm.)	1.901,9
Podatek od wydobycia niektórych kopalin	Ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2022 r. poz. 1539)	1.689,1
Podatek od niektórych instytucji finansowych	Ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 623)	4.507,4
Podatek tonażowy	Ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 985)	0,0
Zryczałtowany podatek w zakresie budowy statków lub przebudowy statków	Ustawa z 6.07.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1704)	0,0
Podatki dzielone między Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego		
Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT)	Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.)	110.815,2
Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT)	Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.)	44.338,5
Podatki należne gminom		
Podatek rolny	Ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1176)	1.482,1
Podatek od nieruchomości	Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.)	22.617,4
Podatek leśny	Ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 888)	304,3
Podatek od środków transportowych	Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.)	1.134,6
Podatek od działalności gospodarczej osób fizycznych, opłacany w formie karty podatkowej	Ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2024 r. poz. 776)	67,6
Podatek od spadków i darowizn	Ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2024 r. poz. 596)	297,9
Podatek od czynności cywilnoprawnych	Ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 295)	2.747,7
Podatki ogółem		443.959,3

Źródło: opracowanie własne

Oprócz wskazanych powyżej podatków do systemu dochodów publicznych należą również inne obowiązkowe płatności na rzecz Skarbu Państwa i państwowych funduszy celowych¹⁹⁷, które nie są formalnie podatkami, lecz których konstrukcja spełnia wszystkie warunki określone w art. 6 Ordynacji podatkowej. Są to na przykład:

- składki na ubezpieczenie społeczne opłacane przez pracodawców,
- składki na Fundusz Pracy,
- wpłaty z zysku jednoosobowych spółek Skarbu Państwa.

Ważną rolę w prawie dochodów publicznych odgrywa ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego¹⁹⁸, w której określono dochody własne jednostek samorządu terytorialnego, zasady ustalania wysokości subwencji ogólnej dla jednostek

¹⁹⁷ Państwowe fundusze celowe – poza Państwowym Funduszem Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – nie mają osobowości prawnej i w istocie rzeczy działają na rachunek Skarbu Państwa.

¹⁹⁸ Dz. U. z 2020 r. poz. 23

samorządu terytorialnego oraz dokonano podziału dochodów budżetowych¹⁹⁹ pomiędzy Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego.

2.8. Procedury dokonywania wydatków publicznych

Różnorodność wydatków publicznych sprawia, że opisane powyżej ogólne reguły dokonywania wydatków publicznych wymagają dopełnienia w postaci bardziej szczegółowych regulacji dotyczących poszczególnych rodzajów wydatków. Są one zamieszczone w wielu różnych aktach prawnych. Przepisy te albo stanowią zasadniczą treść całej ustawy – jak na w przypadku ustawy Prawo zamówień publicznych, albo – znacznie częściej – część szerszej regulacji odnoszącej się do funkcjonowania pewnej sfery działalności publicznej. Sam fakt istnienia takich przepisów jest zrozumiały, dość często jednak wątpliwości może budzić stopień szczegółowości, z jaką przepisy te są redagowane, a także ich wpływ na sprawność funkcjonowania sektora finansów publicznych. Znalezienie rozsądnego kompromisu pomiędzy dążeniem do sprawnego działania instytucji publicznych i potrzebami ustanowienia ram ograniczających możliwości niezgodnego z przeznaczeniem wykorzystania środków publicznych w wielu przypadkach nie jest proste, a zapewnienie władzom publicznym możliwości elastycznego działania nie może prowadzić do pełnej dowolności w gospodarowaniu środkami publicznymi.

Określenia „dokonywanie wydatków publicznych” nie należy utożsamiać z operacją polegającą na wypłaceniu środków publicznych, lecz z całą procedurą obejmującą:

- analizę legalności i celowości planowanego wydatku,
- sprawdzenie zgodności wydatku z planem,
- wybór beneficjenta – jeśli taki wybór powinien być dokonany,
- zaciągnięcie zobowiązania (tu w wielu przypadkach istotna będzie nie tylko kwota i termin realizacji zobowiązania, ale i postanowienia umowy zawieranej z podmiotem, który ma otrzymać środki publiczne),
- dokonanie przelewu (rzadziej wypłaty w innej formie) należnej kwoty,
- prawidłowe ujęcie wydatku w ewidencji księgowej,
- kontrolę prawidłowego wykorzystania wydatkowanych.

Dla dobrego zarządzania środkami publicznymi prawidłowe przeprowadzenie procedury poprzedzającej kasowe dokonanie wydatku ma kluczowe znaczenie. Jeśli bowiem w procedurze przygotowania wydatku nie będą rzetelnie przestrzegane obowiązujące zasady i w efekcie zostanie zaciągnięte zobowiązanie niecelowe z punktu widzenia realizowanych zadań i założonych celów, to nie będzie podstawy do uchylenia się od wypełnienia zaciągniętego zobowiązania. Sam fakt dokonania nieracjonalnego wydatku będzie już tylko konsekwencją wcześniejszych nieprawidłowości i nie powinien być kwestionowany, gdyż jego niedokonanie naraziłoby tylko jednostkę na dodatkowe koszty.

Ustaw i aktów wykonawczych określających procedury dokonywania wydatków publicznych jest bardzo wiele. Ograniczymy się więc tylko do wskazania najważniejszych przykładów ustawowych regulacji dotyczących wydatków publicznych.

¹⁹⁹ Pojęcie dochodów budżetowych jest węższe od pojęcia dochodów publicznych, gdyż część dochodów publicznych przypisano państwowym funduszom celowym oraz innym jednostkom sektora finansów publicznych – dochody te nie są wykazywane ani w budżecie państwa, ani w budżetach samorządowych

Zakupy towarów i usług – zamówienia publiczne

Sposób dokonywania zamówień i zakupów towarów i usług, w tym – prac budowlanych, określa ustawa z dnia 11 września 2019 r. – Prawo zamówień publicznych²⁰⁰, wraz z licznymi aktami wykonawczymi do tej ustawy oraz ustawa z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi²⁰¹, wspierająca – zgodnie z dyrektywami Unii Europejskiej – wykonywanie zadań publicznych w formule partnerstwa publiczno-prywatnego.

Prawo zamówień publicznych spełnia jednocześnie trzy funkcje:

- ma zapewnić ponoszenie wydatków na zakupy towarów i usług z poszanowaniem zasady gospodarności,
- ma chronić konkurencję,
- ma zapewnić jawność i przejrzystość procedur zakupowych.

Służą temu następujące zasady obowiązujące przy dokonywaniu zamówień publicznych:

- zamawiający jest zobowiązany do precyzyjnego określenia przedmiotu zamówienia oraz kryteriów wyboru najlepszej oferty;
- opis przedmiotu zamówienia nie może zawierać ukrytego wskazania podmiotu, który otrzyma zamówienie;
- zamawiający jest zobowiązany do publikowania wszystkich najważniejszych dokumentów sporządzanych w toku postępowania o udzielenie zamówienia i do przestrzegania zasady równego dostępu wszystkich konkurujących podmiotów do informacji istotnych dla przebiegu postępowania – na przykład do wyjaśnień udzielanych przez zamawiającego konkurującym podmiotom;
- podstawowym trybem udzielania zamówień publicznych jest otwarty przetarg, z tym że przewiduje się liczne wyjątki od tej zasady, uzasadnione szczególnym charakterem zamówienia;
- ograniczone są możliwości aneksowania umów zawartych w wyniku postępowania o udzielenie zamówienia publicznego;
- podmiotom ubiegającym się o udzielenie im zamówienia publicznego mają możliwość odwołania się od wyników postępowania do Krajowej Izby Odwoławczej działającej przy Urzędzie Zamówień Publicznych.

Prawo zamówień publicznych jest często krytykowane za zbytnią szczegółowość i za nakładanie na zamawiającego licznych obowiązków dotyczących przebiegu postępowania, stanowi ono jednak nieodzowną część regulacji obowiązujących w sektorze finansów publicznych. Podkreślić warto, że jedną z głównych przyczyn przekonania o uciążliwości stosowania formalnych reguł Prawa zamówień publicznych jest fakt, iż ustawowe wymagania wobec procedury udzielania zamówienia dla zamówień o mniejszej wartości nie różnią się istotnie od procedur stosowanych przy bardzo dużych zamówieniach.

Przypomnieć też warto, że wbrew dość powszechnej praktyce cena oferowana przez potencjalnych zleceniobiorców nie musi, a czasem nawet nie powinna być jedynym lub podstawowym kryterium wyboru najlepszej oferty.

Dotacje

Zgodnie z art. 126 ustawy o finansach publicznych dotacje mogą być udzielane tylko na finansowanie lub dofinansowanie zadań publicznych i tylko na podstawie ustawy o finansach

²⁰⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 1320. Ustawa ta zastąpiła poprzednią ustawę o takim samym tytule z 29 stycznia 2004 r.

²⁰¹ Dz. U. z 2023 r. poz. 140.

publicznych, innych ustaw lub umów międzynarodowych. Oznacza to, że każdy rodzaj dotacji musi mieć odrębną podstawę prawną – jest to zazwyczaj ustawa odnosząca się do szerszego zakresu spraw związanych z dotowaną działalnością. Najczęściej przyjmowane rozwiązanie polega na tym, że ustawa zawiera określenie dotowanego zadania i zakresu podmiotowego dotacji oraz upoważnienie do wydania przez właściwego ministra rozporządzenia określającego techniczne szczegóły związane z tą dotacją – takie jak na przykład sposób obliczenia wielkości dotacji dla konkretnego podmiotu, terminy składania wniosków o dotacje, tryb rozliczenia wykorzystania dotacji.

Subwencje ogólne dla jednostek samorządu terytorialnego

Subwencjami ogólnymi dla jednostek samorządu terytorialnego nazywa się kwoty wypłacane z budżetu państwa bez wskazania ich przeznaczenia. Oznacza to, że subwencje ogólne mogą być przez JST wykorzystane na dowolne cele.

Subwencja ogólna dla konkretnej JST składa się z kilku, niezależnie wyliczanych części, przy czym nie wszystkie jednostki otrzymują wszystkie składniki subwencji – wyjątkiem jest tzw. subwencja oświatowa, przekazywana wszystkim jednostkom samorządowym.

Warunki otrzymania środków z poszczególnych części subwencji ogólnej określane są albo bezpośrednio w ustawie z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, albo w rozporządzeniach wydanych na podstawie upoważnień zawartych w tej ustawie. Najważniejsze z tych rozporządzeń, określające sposób wyliczania kwot subwencji oświatowej jest w praktyce corocznie modyfikowane – w roku 2018 obowiązuje rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2019²⁰².

Ubezpieczenia społeczne

Związane z finansami publicznymi regulacje odnoszące się do ubezpieczeń społecznych dotyczą w szczególności kwestii:

- określenia osób objętych ubezpieczeniem i zobowiązanych do opłacania składek na ubezpieczenie społeczne,
- sposobu wyliczenia należnej składki,
- innych źródeł finansowania świadczeń,
- warunków otrzymywania świadczeń z ubezpieczenia społecznego oraz wymiaru i terminów wypłat tych świadczeń.

Spośród wielu aktów prawnych z zakresu ubezpieczeń społecznych największe znaczenie mają trzy ustawy:

- ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych,
- ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych²⁰³,
- ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników.

²⁰² Dz. U. poz. 2446, z późn. zm. Szerzej na temat algorytmów wyliczania subwencji ogólnej – por. np. E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg (red.), M. Tomalak, *Algorytmy podziału środków publicznych*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2016.

²⁰³ Dz. U. z 2023 r. poz. 1251, z późn. zm.

Wynagrodzenia

Nie ma jednej ustawy określającej zasady wynagradzania pracowników jednostek sektora finansów publicznych. Regulacje dotyczące poszczególnych grup pracowników i funkcjonariuszy zamieszczone są albo w odrębnych ustawach, albo – najczęściej – w aktach wykonawczych do innych ustaw.

Z ustaw, w których określono zasady wynagradzania wskazać można na przykład:

- ustawę z dnia 31 lipca 1981 r. o wynagrodzeniach osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe²⁰⁴,
- ustawę z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych²⁰⁵.

* * *

Stopień racjonalnie uzasadnionej szczegółowości procedur wydatkowych jest ściśle związany z tym, na ile istotne jest w obowiązującym systemie zarządzania finansami publicznymi precyzyjne określanie i rozliczanie osiągnięcia celów, którym służyć mają wydatki budżetowe, a także od tego, w jakim stopniu przestrzegane są standardy jawności i przejrzystości finansów publicznych. Jeśli najważniejszym kryterium oceny osób i instytucji gospodarujących środkami publicznymi jest skuteczność i efektywność osiągania założonych celów, to procedury ustalone dla dokonywania wydatków mogą być mniej szczegółowe, chociaż zawsze konieczne będzie ustanowienie pewnych ograniczeń, zabezpieczających – na tyle, na ile to jest możliwe – przed oszustwami i korupcją.

²⁰⁴ Dz. U. z 2022 r. poz. 1215 z późn. zm.

²⁰⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 334.

3. Strategie rozwoju

Ustawy określające zadania publiczne nie hierarchizują tych zadań, nie wskazują też dokładnie jakie działania – i w jakim zakresie – powinny być podejmowane w celu ich realizacji. Jest więc oczywiste, że w ramach danego systemu prawnego możliwe są różne warianty działań władzy publicznej, różne mogą być też priorytety, a zmiany sytuacji społeczno-gospodarczej mogą narzucać konieczność podejmowania nowych przedsięwzięć i istotnych zmian w kierunkach przeznaczenia środków publicznych.

Dodatkowym czynnikiem powodującym zmiany kierunków przeznaczenia środków publicznych jest normalny w demokracji mechanizm konkurencji politycznej. Partie ubiegające się o władzę mogą w różny sposób formułować swoje cele i priorytety, a wyborcy głosujący na konkretną partię mają prawo oczekiwać, że po wyborczym zwycięstwie zrealizuje ona swe zamierzenia. Wymaga to politycznej woli zrealizowania przedwyborczych zapowiedzi i obietnic, lecz jednocześnie – funkcjonowania takiego systemu zarządzania państwem, w którym możliwe jest faktyczne dostosowanie polityki społeczno-gospodarczej, a w tym – zarządzania środkami publicznymi, do deklarowanych kierunków i priorytetów.

Osiągnięcie długookresowych celów i priorytetów nie jest możliwe, gdy – tak jak w tradycyjnej gospodarce budżetowej – podstawą planowania zadań i wydatków jest roczny budżet. Potrzebne jest zdefiniowanie zadań na dłuższy okres i – zanim będziemy konkretyzować zamierzenia i wydatki na kolejne lata – ustalenie priorytetowych zadań polityki państwa lub społeczności lokalnej. Temu właśnie służyć mają strategie rozwoju, które powinniśmy traktować jako podstawę wszystkich bardziej szczegółowych planów działań i planów wydatków organów władzy publicznej, w tym – corocznie uchwalanych budżetów. Brak powiązania strategii z planami krótkookresowymi odbiera strategiom zasadniczy cel ich opracowywania i uchwalania.

3.1. Struktura i zadania strategii rozwoju

Pojęcie strategii ma swoje źródła w wojskowości. Według słownika W. Kopalińskiego wyraz „strategia” oznacza teorię i praktykę przygotowania i prowadzenia wielkich operacji i kampanii wojennych²⁰⁶. Później znaczenie tego terminu zaczęło obejmować również inne dziedziny, w których potrzebne było „prowadzenie wielkich operacji i kampanii”. Nie ma dotychczas jednolitej, powszechnie przyjmowanej definicji strategii. Na nasz użytek będziemy nazywali strategią koncepcję długookresowego (możemy założyć, że „długi okres” to co najmniej 10-15 lat)

²⁰⁶ W. Kopaliński, *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Świat Książki, Warszawa 2000, s. 474.

działania służącego osiągnięciu założonych celów. Interesować nas będą strategie takich podmiotów jak państwo, region, czy mniejsza jednostka samorządu terytorialnego, ale swoje strategie opracowywać mogą i powinny również podmioty komercyjne (korporacje, przedsiębiorstwa) i organizacje typu *non-profit*.

Najczęściej strategia ma postać pisemnego dokumentu. Można jednak wyobrazić sobie sytuację, w której strategia funkcjonuje na zasadzie powszechnego, wspólnego rozumienia celów i zadań stojących przed pewną społecznością lub organizacją. Co więcej, strategia taka nie musi być mniej skuteczna jako instrument realizacji długofalowych zamierzeń niż strategia mająca formę. Oczywiście jest jednak, iż im większej społeczności dotyczy strategia, tym bardziej niezbędne staje się nadanie jej formy oficjalnego dokumentu – i takimi strategiami będziemy się w dalszej części tego rozdziału zajmowali.

3.1.1. Strategia rozwoju jako instrument zarządzania

Po co konstruuje się strategię rozwoju? Najbardziej oczywistą funkcją strategii rozwoju jest jasne sformułowanie stawianych sobie przez społeczność celów i wskazanie dróg realizacji tych celów. Ustalenie strategii stwarza więc podstawy do tego, by podporządkować działania podmiotów publicznych najważniejszym celom społeczności budującej daną strategię i zapewnić spójność decyzji podejmowanych w kolejnych latach przez wszystkie podmioty mające uczestniczyć w realizacji strategii. Strategia rozwoju spełnia jednak również inne funkcje, spośród których wskazać należy przede wszystkim rolę strategii jako instrumentu komunikowania się władzy publicznej z obywatelami. Strategia powinna być traktowana nie tylko jako instrument usprawniający władzy publicznej zarządzanie sprawami publicznymi, ale również jako deklaracja i zobowiązanie władz publicznych. Zauważmy przy tym, że ze względu na długi okres realizacji strategii wskazane jest, by jej postanowienia były przedmiotem uzgodnień – przynajmniej w kwestii podstawowych celów – pomiędzy najważniejszymi ugrupowaniami politycznymi. Tylko w ten sposób zapewnić można trwałość strategii i konsekwentne jej wdrażanie.

3.1.2. Treść strategii

Centralnym punktem każdej strategii rozwoju jest określenie celów, jakie powinny być osiągnięte w okresie objętym tą strategią i wskazanie najważniejszych przedsięwzięć, których realizacja osiągnięcie tych celów umożliwi. Aby strategia rozwoju była czytelna dla obywateli i spełniała swoje funkcje instrumentu faktycznego zarządzania rozwojem podmiotu, dla którego jest ustalana, jej treść powinna być szersza. Poprawnie zbudowana strategia rozwoju powinna więc zawierać:

- diagnozę aktualnego stanu podmiotu (np. państwa), dla którego jest ustalana,
- wskazanie celów, które powinny być osiągnięte w horyzoncie czasowym strategii,
- wykaz najważniejszych przedsięwzięć warunkujących osiągnięcie zakładanych celów,
- opis systemu realizacyjnego strategii, czyli określenie instytucji realizujących strategię ich wzajemnych powiązań oraz procedur obowiązujących w toku realizacji strategii, a także opis procedur okresowych przeglądów i ewentualnych korekt strategii,
- ramy finansowe strategii.

Diagnoza aktualnego stanu państwa spełnia podwójną rolę – powinna ona służyć jako podstawa:

- identyfikacji najważniejszych problemów rozwojowych i określenia celów strategii,
- określenia zasobów dostępnych dla realizacji przedsięwzięć ujętych w strategii.

Prawidłowe przeprowadzenie diagnozy ma kluczowe znaczenie dla konstrukcji całej strategii. Błędy popełnione na tym etapie prac mogą z jednej strony prowadzić do określenia celów nieadekwatnych do autentycznych i uznawanych za najważniejsze potrzeb obywateli, z drugiej zaś – do ustalenia celów niemożliwych do osiągnięcia i do uruchomienia przedsięwzięć, których sfinansowanie w sposób gwarantujący efektywne wykorzystanie ich wyników jest niemożliwe. Ważne jest, by diagnoza nie ograniczała się do stwierdzenia obiektywnie istniejącego stanu rzeczy, lecz identyfikowała faktyczne potrzeby i aspiracje obywateli. Oczywiście jest jednak, że ostateczny kształt strategii będzie zawsze kompromisem pomiędzy odczuwanymi przez obywateli potrzebami, a możliwościami ich zaspokojenia. Zasygnalizować należy często powtarzany błąd, polegający na nadmiernym rozbudowaniu (w czasie i w treści dokumentu strategii) części diagnostycznej kosztem zasadniczej części strategii.

Ustalenie celów i zestawu przedsięwzięć, których realizacja ma zapewnić osiągnięcie tych celów stanowi kluczowy punkt całej procedury tworzenia strategii. Niemożliwe jest przy tym stworzenie uniwersalnego algorytmu prowadzącego do wyboru celów. Oczywiście jest, że wybór ten musi uwzględniać istniejące warunki i ograniczenia (to wyjaśnia znaczenie prawidłowo sporządzonej diagnozy), powinien też – na tyle, na ile jest to możliwe – uwzględniać subiektywnie odczuwane potrzeby obywateli. Ponieważ jednak potrzeby te są mocno zróżnicowane, a możliwości ich zaspokojenia ograniczone dostępnymi zasobami, wybór priorytetów i celów będzie zawsze wynikał z polityki prowadzonej przez władze publiczne.

Niezależnie jednak od tego, jaka jest ta polityka, konstruując zestaw celów należy przede wszystkim strzec pewnych ogólnych zasad, zapewniających czytelność strategii i ułatwiających określenie przedsięwzięć służących realizacji przyjętych celów. W szczególności istotne jest, by:

- przyjmowane strategii cele muszą być – w świetle wiedzy, jaką dysponujemy podczas opracowywania strategii – możliwe do osiągnięcia w okresie objętym strategią, co w praktyce oznacza, że w toku dalszych prac nad uszczegółowieniem strategii niezbędna może być korekta pierwotnych celów;
- liczba przyjętych celów była możliwie niewielka, gdyż ustalenie nadmiernej liczby celów (próba usatysfakcjonowania wszystkich) prowadzi do zatarcia ogólnych kierunków strategii i grozi nieefektywnym wykorzystaniem środków przypisanych działaniom realizującym cele strategii;
- cele powinny być określone jasno i możliwie konkretnie, by możliwe było stałe śledzenie stopnia, w jakim są one osiąganym, a dzięki temu – podejmowanie niezbędnych działań korygujących;
- układ celów musi być spójny – nie powinien zawierać celów jawnie ze sobą sprzecznych, chociaż konkurencji między celami i tak nie da się uniknąć ze względu na wspólne zasoby wykorzystywane dla zapewnienia osiągnięcia celów.

Równie ważne jak sam wybór celów jest ustalenie zestawu przedsięwzięć, które mają zapewnić wysokie prawdopodobieństwo ich osiągnięcia. Prawidłowy dobór tych przedsięwzięć ma bowiem rozstrzygające znaczenie dla skutecznego i efektywnego (z punktu widzenia przyjętych celów) wykorzystania posiadanych zasobów. Na wielu przykładach można wykazać, że właściwy dobór przedsięwzięć mających służyć osiągnięciu wyznaczonych celów jest ważniejszy od tego, jakie środki zostaną przyznane na realizację tych celów.

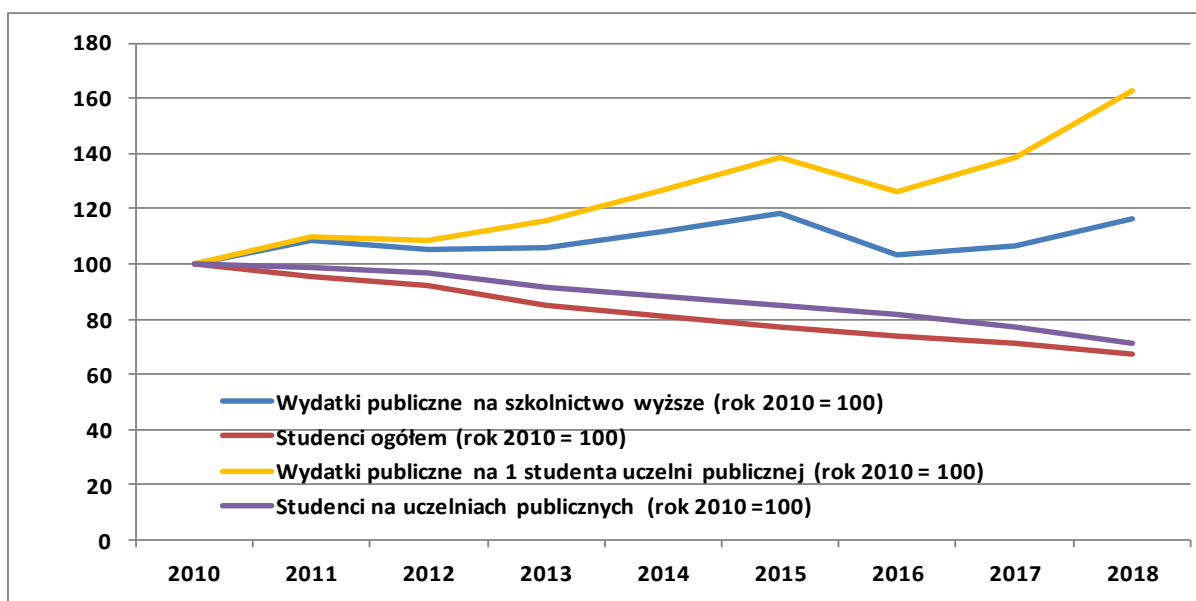
Za dobry przykład posłużyć mogą relacje zachodzące pomiędzy wydatkami publicznymi na oświatę, a efektami kształcenia osiąganymi dzięki uruchomieniu nowych przedsięwzięć. Oczywiście wydaje się twierdzenie, iż efekty kształcenia widziane zarówno z punktu widzenia jego społecznych skutków, jak i indywidualnego rozwoju w ogromnej mierze zależą od programów nauczania. Zauważmy jednocześnie, że nawet przy mało oszczędnej kalkulacji koszty

opracowania programów nauczania dla szkół podstawowych i liceów zamkną się kwotą rzędu kilku promili łącznych wydatków publicznych na edukację. Stosunkowo niewielkie nakłady mogą tu dać bardzo znaczące rezultaty. Z drugiej strony wskazać można propozycję próby poprawy efektów kształcenia przez rozszerzenie programów i związane z tym zwiększenie i tak już obłędnie wielkiej liczby godzin nauczania – tu koszty będą już liczone w miliardach złotych, a bardzo prawdopodobne jest, że efekty będą przeciwne do zakładanych.

Równie spektakularnego przykładu dostarcza przebieg przygotowania i przeprowadzenia w listopadzie 2014 r. wyborów samorządowych i wyborów do Parlamentu Europejskiego. Po kontroli wykonania budżetu państwa na rok 2014 w Krajowym Biurze Wyborczym Najwyższa Izba Kontroli oceniła negatywnie wykonanie wydatków budżetowych w tej części, wskazując jako uzasadnienie nieprawidłowości związane z funkcjonowaniem systemu informatycznego zamówionego do obsługi wyborów. Wadliwe działanie tego systemu spowodowało poważne opóźnienie ogłoszenia wyników, wykazano również, iż błędy systemu mogły spowodować niewłaściwe określenie wyników wyborów. Na koszty przygotowania i przeprowadzenia wyborów Krajowe Biuro Wyborcze otrzymało z rezerw budżetowych kwotę ok. 355 mln zł, na opracowanie i testowanie systemu informatycznego wydatkowano ok. 459 tys. zł, czyli ok. 0,13% wszystkich wydatków na wybory²⁰⁷. Nieprawidłowości w przeprowadzeniu wyborów nie można więc w żaden sposób wiązać z rozmiarami środków przeznaczonych na ten cel.

Innego przykładu nieadekwatności nakładów do wyników dostarczają dane obrazujące publiczne wydatki na szkolnictwo wyższe w latach 2010-2018. W tym czasie wydatki te wzrosły o 16,2%, przy jednoczesnym spadku liczby studentów w uczelniach publicznych o 28,5%, a w uczelniach niepublicznych – o 41,2%, przy czym spadkowy trend liczby studentów w uczelniach publicznych został zahamowany już w 2017 r. W efekcie jednoczesnego zwiększania wydatków publicznych i spadku liczby studentów kwota wydatków publicznych przypadających na jednego studenta uczelni publicznych wzrosła aż o 62,5%.

Wykres 1. Publiczne wydatki na szkolnictwo wyższe i studenci w latach 2010-2018



Źródło: *Szkoły wyższe i ich finanse – roczniki za lata 2010-2018*, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2011-2018, dane Najwyższej Izby Kontroli o wydatkach sektora finansów publicznych według działów klasyfikacji budżetowej

²⁰⁷ Por. *Informacja o wynikach kontroli wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 11 – Krajowe Biuro Wyborcze, Najwyższa Izba Kontroli*, Warszawa 2015.

Trudno byłoby wykazać, że tak znaczny wzrost jednostkowych wydatków spowodował porównywalne zmiany jakości kształcenia, czy też poprawę prestiżu i osiągnięć polskich uczelni. Dodać należy, że przedstawiony na wykresie 1 obraz relacji wydatków i liczby studentów nie zmieni się, jeśli do wydatków publicznych na szkolnictwo wyższe dodamy wydatki publiczne na naukę.

Z opisanych powyżej przykładów wysnuć można dwa istotne wnioski:

- wydatki publiczne nie zawsze przekładają się na lepsze wyniki w finansowanych dziedzinach zadań publicznych,
- analizując możliwość uruchomienia nowych przedsięwzięć mających – w założeniu – służyć osiągnięciu celów wyznaczonych w strategii rozwoju, należy w pierwszej kolejności rzetelnie ocenić wpływ, jaki ponoszone wydatki będą miały na stopień realizacji przyjętych celów.

Przekształcenie koncepcji strategii wyznaczonej przez jej cele w konkretne działania wymaga zaplanowania właściwej organizacji zadań (przedsięwzięć) ujętych w strategii, czyli ustalenia systemu realizacyjnego strategii. Pod tym pojęciem rozumie się:

- wskazanie instytucji koordynującej realizację strategii instytucji lub organów odpowiedzialnych za realizację poszczególnych zadań,
- określenie zadań oraz kompetencji organów i instytucji uczestniczących w realizacji strategii oraz uprawnień instytucji koordynującej wobec pozostałych wykonawców strategii,
- zasady podejmowania decyzji dotyczących wykonywanych zadań, w tym – decyzji finansowych,
- zestaw procedur sprawozdawczości i analizy osiągniętych rezultatów,
- procedur kontroli, w tym – kontroli wykonania zadań przez jednostki spoza sektora finansów publicznych korzystające ze środków publicznych przypisanych omawianej strategii.

Zarządzanie tak złożonym i długotrwałym procesem wymaga zapewnienia instytucjom i organom odpowiedzialnym za realizację strategii stałego dopływu informacji o przebiegu przedsięwzięć wskazanych w strategii i o stopniu realizacji założonych celów. Wymaga to z jednej strony określenia mierników, jakie będą wykorzystywane do oceny stanu zaawansowania strategii, z drugiej zaś – stworzenia systemu gromadzenia, przetwarzania, przekazywania i analizy danych o wartościach wybranych mierników. Wybór mierników powinien przy tym odpowiadać wymaganiom sformułowanym w rozdziale poświęconym planowaniu finansowo-rzeczowemu²⁰⁸.

Dane pochodzące z monitoringu realizacji strategii muszą być nie tylko gromadzone, ale i systematycznie analizowane, by na tej podstawie można było podejmować niezbędne decyzje co do dalszego przebiegu realizacji strategii. Ze względu na długi okres obowiązywania strategii nie można zakładać, że nie będzie ona wymagała korekt lub uzupełnień. Dlatego celowe jest, by z góry przewidzieć dokonywanie okresowych przeglądów stanu realizacji strategii i ustalić procedury ewentualnych korekt strategii. Ważne jest by korekty te nie były zbyt częste i były dokonywane tylko wtedy, gdy konieczne jest uzupełnienie lub zmodyfikowanie zasad realizacji strategii albo uruchomienie nowych działań, których potrzeba wynika ze zmieniających się warunków zewnętrznych lub z analizy dotychczasowego przebiegu realizacji strategii. Podkreślić przy tym należy, iż stwierdzenie potencjalnych problemów z osiągnięciem pierwotnie zakładanych celów nie powinno być traktowane jako sygnał konieczności modyfikacji tych celów, a powinno raczej służyć jako punkt wyjścia analizy możliwości przezwyciężenia problemów realizacyjnych.

²⁰⁸ Por. s. 149.

Ramy finansowe strategii służą z jednej strony ustaleniu nakładów, jakie powinny zostać przeznaczone na przedsięwzięcia ujęte w strategii, z drugiej zaś – weryfikują możliwość sfinansowania takiej kwoty bez uszczerbku dla stałych, niezbędnych wydatków nieujętych w strategii. Zestawienie ram finansowych wymaga więc:

- sporządzenia „kosztorysu” przedsięwzięć wskazanych w strategii,
- sporządzenia kompleksowej prognozy finansowej obejmującej, oprócz kosztów przedsięwzięć wskazanych w strategii, również prognozę dochodów publicznych, prognozę nieujętych w prognozie wydatków publicznych oraz, jeśli jest to potrzebne, prognozę finansowania deficytu wynikającego z przyjętych prognoz dochodów i wydatków.

Łatwiejsze wydaje się zestawienie kosztów zadań wskazanych w strategii. Doświadczenie uczy jednak, że oceny niezbędnych kosztów nie zawsze sporządzane są rzetelnie – dość często obserwujemy „promocyjne” zaniżanie kosztów przedsięwzięć, rzadziej – planowanie tych kosztów z uwzględnieniem dużych rezerw, czyli – mówiąc wprost – zawyżanie kosztów. Warto jednak podkreślić, że uwzględnienie rozsądnie zaplanowanych rezerw kosztów jest mniej niebezpieczne dla osiągnięcia celów strategii niż zaniżenie kosztów, które go skutkiem może być niemożność uzyskania zaplanowanych efektów podejmowanych działań.

Znacznie bardziej złożone jest sporządzenie całościowej prognozy dochodów i wydatków publicznych mającej dać odpowiedź na pytanie, czy sfinansowanie przedsięwzięć przewidzianych w strategii nie koliduje z poprawnym wykonaniem tych zadań państwa, które nie są ujęte w strategii, a które – z różnych względów – muszą być wykonywane. Zasadnicza trudność polega na tym, iż dla sporządzenia takiej prognozy nie wystarczy ocena kosztów wykonania zadań strategicznych, a konieczne jest również sporządzenie wiarygodnej prognozy dochodów publicznych i wycena kosztów wykonania wszystkich zadań publicznych. Wymaga to sformułowania i uzasadnienia licznych założeń dotyczących parametrów makroekonomicznych oraz polityki państwa, w tym – polityki w obszarach nieobjętych strategią, co w istocie rzeczy wymaga rozszerzenia zakresu przedmiotowego strategii i może być źródłem istotnych kontrowersji.

Dodatkowych problemów nastrocza fakt, iż biorąc pod uwagę charakter strategii jako dokumentu określającego najważniejsze założenia długookresowej polityki państwa, prognozę dochodów i wydatków publicznych powinniśmy konstruować uwzględniając w sposób kompleksowy – a więc wychodzący poza sam fakt, iż realizacja strategicznych zadań pociąga za sobą dodatkowe wydatki – wpływ realizacji strategii na dochody i wydatki publiczne. W praktyce wymaga to stworzenia unikalnego modelu pokazującego wpływ strategicznych przedsięwzięć na podstawowe wielkości bilansu dochodów i wydatków publicznych, co na ogół okazuje się niemożliwe. Główną barierą jest tu konieczność ilościowego określenia wpływu poszczególnych przedsięwzięć ujętych w strategii na dochody i wydatki publiczne. Jest to zarówno bardzo trudne od strony czysto teoretycznej, gdyż wymaga modelowania skutków nowych procesów, a więc modelowania bez możliwości posługiwania się danymi statystycznymi z przeszłości, jak i stwarzające poważną pokusę manipulowania prognozą przez zakładanie nierealistycznie wysokich efektów działań strategicznych i pomijanie lub minimalizowanie negatywnych efektów realizacji strategii. Ujmując to inaczej – taka całościowa prognoza dochodów i wydatków publicznych bardzo często budowana jest po to, by wykazać wykonalność strategii i pozytywne skutki wdrożenia, a nie po to, by tę wykonalność zweryfikować.

Opisane powyżej problemy teoretyczne (bezpośrednie modelowanie wpływu strategii na dochody i wydatki publiczne) i praktyczne (problemy z budową nowego modelu dochodów i wydatków finansów publicznych na potrzeby prac nad konkretną strategią) rozwiązuje się na ogół w ten sposób, że koszty i zakładane efekty przedsięwzięć ujętych w strategii nakłada się na opracowany niezależnie scenariusz makroekonomiczny stanowiący podstawę do oceny

dochodów i wydatków publicznych w warunkach nieuwzględniających realizacji strategii. Taka metoda konstrukcji ram finansowych nie jest do końca poprawna metodologicznie, można ją jednak – z zastrzeżeniami – zaakceptować, jeśli spełnione zostaną założenia ostrożnego prognozowania, co oznacza w szczególności konieczność:

- przyjęcia bezpiecznych założeń makroekonomicznych, w tym realistycznych założeń o tempie wzrostu gospodarczego,
- przyjęcia ostrożnej wyceny potencjalnych, pozytywnych skutków przedsięwzięć przewidzianych w strategii,
- identyfikacji i wyceny ubocznych skutków wdrażanych przedsięwzięć.

Jest oczywiste, że tak zestawiona prognoza finansowa nie może być bardzo dokładna i raczej zaniża niż zawyża prawdopodobieństwo bezpiecznej realizacji strategii. Należy to jednak uznać za mniejszą wadę niż posługiwanie się bardzo optymistycznymi prognozami prowadzącymi do akceptacji strategii, która faktycznie ma niewielkie szanse na pełną realizację.

3.1.3. Priorytety i ograniczenia

Analizując strategię zwykle zwracamy przede wszystkim uwagę na określony w niej układ priorytetów, widoczny w zestawie podstawowych przedsięwzięć wskazanych w strategii i w proporcjach podziału przypisanych strategii środków finansowych między różne obszary działalności (zadania) władzy publicznej. W pierwszej kolejności szukamy więc w strategii jej pozytywnych elementów – zapowiedzi znaczącej poprawy sytuacji w wybranych dziedzinach zadań publicznych. Rzetelnie skonstruowana strategia powinna jednak – oprócz wskazania priorytetów – uwzględniać również czynniki ograniczające swobodę wyboru i zmniejszające możliwości finansowania przedsięwzięć służących osiągnięciu przyjętych w strategii celów. Do czynników takich zaliczy należy w pierwszej kolejności:

- konieczność przestrzegania zasad zrównoważonego rozwoju, sformułowanych w tzw. deklaracji z RIO, przedstawionych w aneksie 4,
- konieczność zachowania spójności terytorialnej i społecznej, co zazwyczaj ogranicza efektywność podejmowanych działań,
- wymogi stabilności finansowej państwa, wyrażające się między innymi w ograniczeniach nakładanych na dopuszczalne rozmiary zobowiązań zaciąganych w celu sfinansowania zaplanowanych przedsięwzięć,
- wymogi bezpieczeństwa państwa,
- zobowiązania wynikające z zawartych umów międzynarodowych i z innych obligatoryjnych płatności.

W konieczności uwzględnienia tych czynników przejawia się konflikt pomiędzy dążeniem do osiągnięcia – możliwie szybko – efektów podejmowanych działań, a dążeniem do zapewnienia stabilnego wzrostu i szeroko rozumianego bezpieczeństwa obywateli w dłuższej perspektywie. Logika cykli wyborczych jest tu nieubłagana i bieżące interesy polityczne prowadzą zazwyczaj do ignorowania konieczności uwzględnienia wymagań długookresowego, stabilnego wzrostu.

Negatywne efekty dążenia do szybkich, spektakularnych efektów prowadzonej polityki rozwoju można w znacznym stopniu zneutralizować przez zbudowanie wokół głównych założeń strategii porozumienia wszystkich znaczących sił politycznych i przez rozsądną politykę informacyjną służącą wyjaśnieniu celowości ograniczeń wynikających z potrzeby stworzenia warunków dla stabilnego wzrostu i bezpieczeństwa obywateli. Jest to również istotne z tego powodu, iż konsensus wokół podstawowych założeń i kierunków strategii zmniejsza ryzyko częstych zmian strategii po ewentualnych zmianach układu sił politycznych.

3.1.4. Zasada zrównoważonego rozwoju

Pojęcie zrównoważonego rozwoju, kiedyś odnoszone tylko do gospodarki leśnej, stało się jednym z kluczowych haseł debaty o perspektywach rozwoju świata i zagrożeniach tego rozwoju po opublikowaniu tzw. raportu Brundtland, podsumowującego prace powołanej przez Gro Harlem Brundtland²⁰⁹ w 1984 roku z inicjatywy Javiera Pereza de Cuellara, sekretarza generalnego ONZ Światowej Komisji do spraw Środowiska i Rozwoju, nazywanej często *Komisją Brundtland*. Istota zrównoważonego rozwoju sprowadza się do postulatu, by działania na rzecz lepszego zaspokojenia bieżących potrzeb nie ograniczały możliwości zaspokojenia potrzeb przyszłych pokoleń. Oznacza to w szczególności konieczność powstrzymania się od działań dewastujących środowisko i oszczędnego gospodarowania zasobami energii, zwłaszcza energii pochodzącej ze źródeł nieodnawialnych. Zasady zrównoważonego rozwoju stanowią ograniczenie możliwości szybkiego rozwoju (i tak są na ogół rozumiane), lecz ich przestrzeganie jest niezbędne dla zapewnienia stałego wzrostu w dłuższej perspektywie.

Wykaz szczegółowych wskazań i zaleceń składających się na zasady zrównoważonego wzrostu z czasem rozszerzał się, obejmując nie tylko kwestie ochrony środowiska i przeciwdziałania zmianom klimatycznym, lecz również działania zmierzające do spójności społecznej w skali poszczególnych państw i całego świata, co w praktyce oznaczało zwrócenie uwagi na działania przeciwdziałające wykluczeniu społecznemu pewnych grup obywateli w poszczególnych państwach, a także wskazywało na konieczność solidarnego wsparcia rozwoju w krajach najbardziej ubogich. Stanowiący obecnie poważny problem dla Europy i innych krajów rozwiniętych kryzys migracyjny jest bardzo dobitnym przykładem negatywnych skutków zaniechania skutecznych działań zmierzających do większej spójności społecznej w skali globalnej.

Tendencję do stopniowego rozszerzania zakresu pojęcia „zrównoważony rozwój” dobrze ilustruje zestaw zasad zrównoważonego rozwoju ujęty w tzw. deklaracji z RIO²¹⁰, będącej jednym z podstawowych dokumentów uchwalonych podczas Konferencji Narodów Zjednoczonych na temat Środowiska i Rozwoju („Szczytu Ziemi”), która miała miejsce w Rio de Janeiro w czerwcu 1992 r. Poważnym zagrożeniem dla pomyślnego wdrożenia zasad zrównoważonego rozwoju jest dwuznaczne podejście do tych zasad Chin i Stanów Zjednoczonych, w największym stopniu odpowiedzialnych za obecny stan środowiska i zmiany klimatu.

Przyznać należy, że Polska ma również na sumieniu grzechy przeciw zasadom zrównoważonego rozwoju. Jako przykłady wskazać można następujące działania i zaniechania:

- wybudowanie po roku 1990 licznych wodociągów wiejskich bez jednoczesnego uruchomienia oczyszczalni ścieków,
- zbyt wolny rozwój produkcji energii ze źródeł odnawialnych,
- wycięcie w 2017 roku – poza planową wycinką – ponad 3 milionów drzew,
- brak dostatecznie energicznych działań zmierzających do ograniczenia wykorzystania węgla do celów energetycznych,
- niedostateczne nakłady na badania służące ograniczeniu energochłonności gospodarki,
- opóźnione i niekonsekwentne wdrażanie przepisów o zagospodarowaniu odpadów.

²⁰⁹ Gro Harlem Brundtland była wówczas premierem Norwegii. Później pełniła m.in. funkcje sekretarza generalnego Światowej Organizacji Zdrowia i specjalnym przedstawicielem ONZ do spraw klimatu.

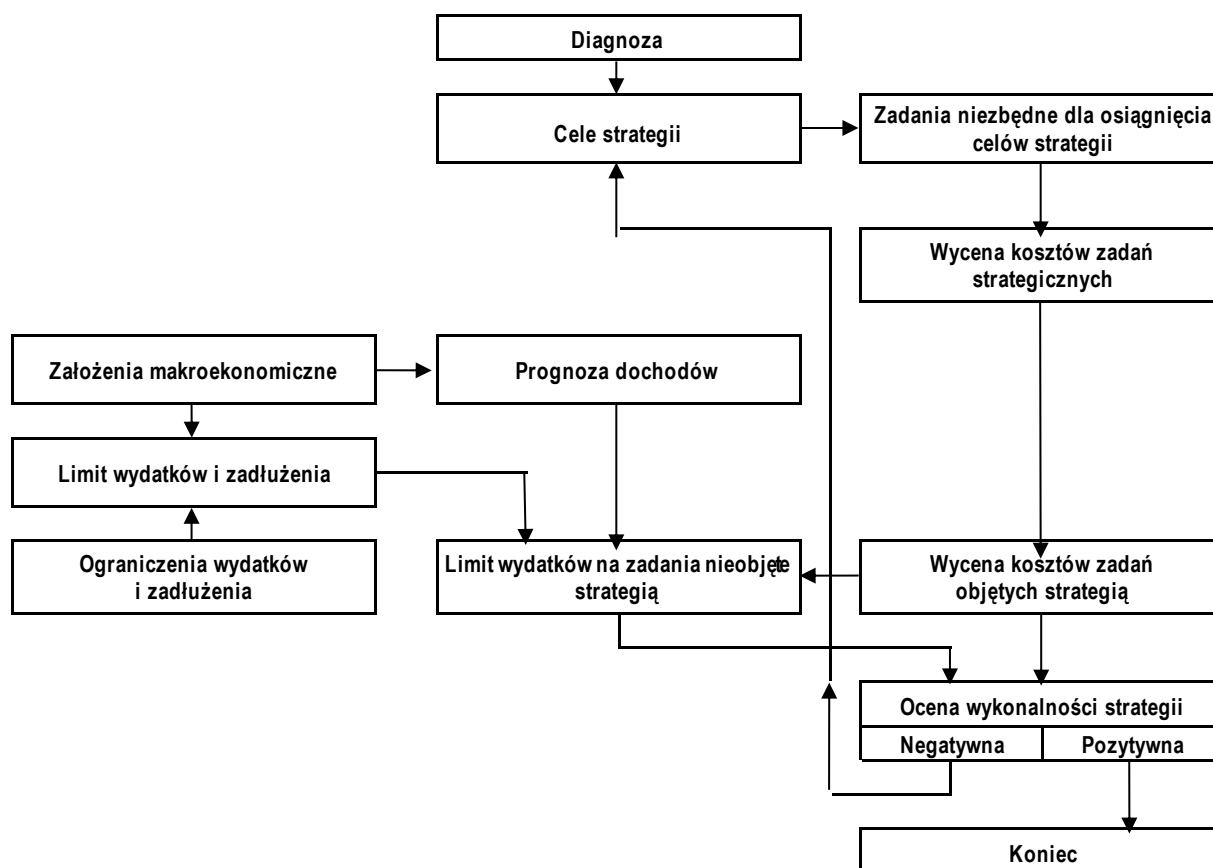
²¹⁰ *Rio Declaration on Environment and Development 1992*, United Nations, New York 1992, tłumaczenie polskie: *Deklaracja z Rio w sprawie środowiska i rozwoju*, tekst polski dostępny na stronie internetowej Sejmu <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html>

3.1.5. Stabilność finansowa państwa

Istotnym ograniczeniem, które musi być brane pod uwagę przy konstruowaniu strategii rozwoju jest aktualny i przyszły stan finansów państwa. W praktyce oznacza to konieczność nałożenia ograniczeń na wydatki przewidziane na finansowanie przedsięwzięć ujętych w strategii i służących osiągnięciu jej celów. Pozwala to zapobiec nadmiernemu deficytowi budżetowemu i wzrostowi długu publicznego, którego obsługa i spłata powodowałaby w kolejnych latach zmniejszenie puli środków, jakie można przeznaczyć na finansowanie bieżących zadań i na inwestycje publiczne.

Konieczność uwzględnienia wymogu zachowania stabilności finansowej państwa powinna znaleźć odbicie w procedurze sporządzenia ram finansowych strategii. Zazwyczaj polega to na nałożeniu z góry zadanych ograniczeń na podstawowe wielkości prognozy finansowej, takie jak łączne rozmiary wydatków i zadłużenia. Zauważmy, że wówczas wynikową wielkością prognozy finansowej (ram finansowych) staje się kwota wydatków, jaką możemy przeznaczyć na zadania nieujęte w strategii. Sprawdzenie wewnętrznej spójności strategii – zilustrowane na rysunku 1 – sprowadza się do oceny, czy kwota, którą można przeznaczyć na finansowanie zadań nieujętych w strategii jest wystarczająca. Negatywny wynik weryfikacji możliwości wykonania wszystkich zadań publicznych oznacza konieczność modyfikacji założeń strategii – a najczęściej oznacza to wyznaczenie skromniejszych celów do osiągnięcia w okresie objętym strategią.

Rysunek 1. Schemat konstrukcji ram finansowych strategii



Źródło: opracowanie własne

Ograniczenia nakładane na wydatki i zadłużenie mają swe źródło przede wszystkim w obowiązującym prawie. W Polsce ograniczenia wynikają z:

- konstytucyjnego nakazu utrzymania państwowego długu publicznego na poziomie nieprzekraczającym 60% produktu krajowego brutto,
- obowiązujących Polskę na mocy traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej ograniczeń deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych oraz zadłużenia tego sektora,
- reguł zapisanych w art. 112aa²¹¹ ustawy o finansach publicznych, określających – za pomocą tzw. stabilizującej reguły wydatkowej – limity wydatków publicznych.

Przebieg bezpiecznej dla perspektyw stabilnego wzrostu ścieżki wydatków publicznych i zadłużenia zależy od wielu czynników, takich jak:

- tempo wzrostu gospodarczego,
- sytuacja demograficzna,
- inflacja,
- struktura dochodów publicznych,
- rozkład spłat zadłużenia i stopy jego oprocentowania,
- rozmiary i struktura zobowiązań prawnych państwa wynikające z obowiązujących systemów ubezpieczeń społecznych i pomocy społecznej,

które nie zawsze znajdują pełne odbicie w prawie ustalonych limitach wydatków i zadłużenia. Z tego względu ograniczenia przyjmowane do sporządzenia ram finansowych powinny uwzględniać nie tylko normy prawne, ale i faktyczną sytuację państwa – co często powinno prowadzić do zaostrzenia przyjmowanych ograniczeń²¹².

Ignorowanie na dłuższą metę wymagań utrzymania stabilności finansowej państwa może prowadzić do budżetowej katastrofy, a w lepszym przypadku – do niezrealizowania zaplanowanych przedsięwzięć i nieosiągnięcia zakładanych celów. Mimo to próby pominięcia przy konstruowaniu strategii ograniczeń finansowych (podobnie jak i ograniczeń wynikających z zasad zrównoważonego rozwoju) są dość częste. Przyczyna podejmowania takich prób leży w tym, iż konieczność przestrzegania tych ograniczeń w bezpośredni sposób zmniejsza pulę środków na sfinansowanie strategicznych działań, a więc i polityczną atrakcyjność strategii.

3.1.6. Jakość życia

O ile postulaty przestrzegania zasad zrównoważonego rozwoju i utrzymania stabilności finansów publicznych, będące w istocie rzeczy ważnymi, długofalowymi celami rozwoju, traktowane są zazwyczaj głównie jako czynniki ograniczające możliwości realizacji bieżących priorytetów polityki rządu, to dążenie do poprawy jakości życia uznać można za uniwersalny, stały cel praktycznie wszystkich strategii rozwoju. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której taki cel jest w strategii rozwoju pominięty lub marginalizowany. Problem leży jednak w tym, iż hasło „poprawa jakości życia” jest bardzo ogólne i pojemne, nie da się z niego jednoznacznie wywnioskować jakie konkretne cele mają być osiągnięte, ani jakie przedsięwzięcia mogą zapewnić ich osiągnięcie. Gierkowskie hasło²¹³ „Aby Polska rosła w siłę, a ludzie żyli dostatniej”

²¹¹ Szerzej na temat tego przepisu zob. np. W. Misiąg, komentarz do art. 112 aa ustawy o finansach publicznych, w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 385-398.

²¹² W świetle wskazanych powyżej prawnych ograniczeń rozmiarów deficytu finansów publicznych i długu publicznego w Polsce dopuszczalne byłoby w 2020 roku zwiększenie długu publicznego o ok. 300 mld zł i zwiększenie deficytu finansów publicznych o ok. 30-35 mld zł, co szybko skończyłoby się finansową katastrofą.

²¹³ Jest to cytata z przemówienia Edwarda Gierka, I sekretarza Polskiej Zjednoczonej Partii Robotniczej (PZPR) na XI Plenum Komitetu Centralnego PZPR w dniu 4 września 1971 r.

mogłoby być głównym celem obecnie budowanych strategii, lecz to samo hasło oznaczałoby dziś zupełnie co innego niż w 1971 roku.

Niejednoznaczność postulatu poprawy jakości życia, a co za tym idzie – konieczność jego konkretyzacji – ma dwie podstawowe przyczyny:

- niejednorodność społeczeństwa, w którym wyróżnić można wiele grup społecznych mających różne potrzeby i aspiracje, które w znacznym stopniu (choćby ze względu na korzystanie z jednego zasobu środków publicznych) są wzajemnie konkurencyjne,
- wyraźnie widoczne na przestrzeni ostatnich dziesięcioleci zmiany sposobu definiowania, a przez to i mierzenia poziomu i zmian jakości życia.

Zmiany te sprowadzają się do uznania, że:

- traktowanie takich wskaźników jak produkt narodowy brutto nie mogą być traktowane jako dobre miary jakości życia, a dążenie do maksymalizacji tych wielkości może powodować, że polityka państwa prowadzić będzie do obniżenia jakości życia dużych grup (czasem nawet większości) obywateli,
- subiektywnie odczuwana jakość życia zależy nie tylko od dochodów i materialnych warunków życia, ale i od innych czynników, takich jak stan zdrowia, szeroko rozumiane poczucie bezpieczeństwa, właściwe proporcje czasu pracy i odpoczynku, stan stosunków międzyludzkich, stan środowiska, czy wreszcie świadomość wpływu na sprawy publiczne.

Z powyższych przesłanek wynikają dwa bardzo istotne wnioski dotyczące sposobu formułowania i konkretyzacji ogólnego celu, jakim jest poprawa jakości życia:

- konieczność odejścia od miar średniego poziomu (albo jakości życia) na rzecz wskaźników opisujących zróżnicowanie jakości życia i postępy w minimalizacji zakresu wykluzenia społecznego,
- konieczność stosowania wielokryteriowych ocen jakości życia, obejmujących nie tylko wskaźniki ekonomiczne (finansowe), ale również wskaźniki obrazujące przynajmniej warunki życia, oraz – w miarę możliwości – wskaźniki subiektywnej oceny jakości życia.

Zasadność takiej ewolucji rozumienia jakości życia potwierdzają zarówno omówione dalej prace prowadzone pod egidą OECD (program „What’s Life”), jak i wyniki publikowanego corocznie rankingu²¹⁴ prezentującego oceny dla ponad 150 krajów światowego indeksu szczęścia (*World Happiness Index*). Ważnym wnioskiem wynikającym z prezentowanych wyników jest fakt, iż im wyższy jest poziom PKB na jednego mieszkańca, tym większe jest zróżnicowanie poziomu indeksu szczęścia.

3.2. Prawne podstawy zarządzania rozwojem

Prawną podstawą strategicznego zarządzania rozwojem kraju jest w Polsce uchwalona w dniu 6 grudnia 2006 r. ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju²¹⁵. Uchwalenie tej ustawy zapełniło poważną i długo trwającą lukę, jaka powstała w naszym systemie prawnym po uchyleniu w 1990 r. ustawy z dnia 26 lutego 1982 r., a więc z czasu stanu wojennego, o planowaniu społeczno-gospodarczym, bez zastąpienia jej nową regulacją, odpowiadającą warunkom po transformacji ustrojowej z 1989 r.

²¹⁴ Por. J. F. Helliwell, R. Layard, J. D. Sachs, *2019 World Happiness Report*, Sustainable Development Solutions Network, New York 2019.

²¹⁵ Dz. U. z 2024 r. poz. 324 z późn. zm.

Ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju definiuje politykę rozwoju jako *zespół wzajemnie powiązanych działań podejmowanych i realizowanych w celu zapewnienia trwałego i zrównoważonego rozwoju kraju, spójności społeczno-gospodarczej, regionalnej i przestrzennej, podnoszenia konkurencyjności gospodarki oraz tworzenia nowych miejsc pracy w skali krajowej, regionalnej lub lokalnej*²¹⁶, wskazując jako podmioty zobowiązane do prowadzenia polityki rozwoju:

- Radę Ministrów,
- samorządy województw,
- związki metropolitalne,
- samorządy powiatowe i gminne.

Wyróżniono trzy podstawowe rodzaje strategii rozwoju:

- 1) długookresową strategię rozwoju kraju (DSRK), określającą główne cele, wyzwania i kierunki rozwoju społeczno-gospodarczego kraju, z uwzględnieniem zasady zrównoważonego rozwoju²¹⁷, obejmujący okres co najmniej 15 lat;
- 2) średniookresową strategię rozwoju kraju, zgodną z długookresową strategią rozwoju kraju i określającą podstawowe uwarunkowania, cele i kierunki rozwoju kraju w wymiarze społecznym, gospodarczym, regionalnym i przestrzennym, na okres od czterech do dziesięciu lat,
- 3) inne strategie rozwoju, określające podstawowe uwarunkowania, cele i kierunki rozwoju odnoszące się do sektorów, dziedzin, regionów lub rozwoju przestrzennego,

przy czym w pojęciu innych strategii mieszczą się w szczególności: rządowa strategia rozwoju regionalnego, inne tzw. strategie zintegrowane²¹⁸ oraz strategie rozwoju regionów i województw²¹⁹. Strategie uchwalone przez Radę Ministrów mogą znaleźć swe dalsze uszczegółowienie w programach wieloletnich ustanawianych na podstawie przepisów art. 136 ustawy o finansach publicznych²²⁰.

Strategie krajowe, których projekty opracowuje – po konsultacjach z jednostkami samorządu terytorialnego, partnerami społecznymi i gospodarczymi oraz z Komisją Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego – minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego, zatwierdzone są uchwałami Rady Ministrów, a strategie rozwoju województw – uchwałami właściwych sejmików wojewódzkich. Oznacza to, że mimo ich kluczowego znaczenia w całym systemie zarządzania rozwojem kraju, strategie krajowe uchwalane są w formie aktów niższego rzędu niż ustawy i rozporządzenia, nie mają więc charakteru powszechnie obowiązujących norm prawnych. Ma to istotny wpływ na praktyczne znaczenie ustaleń zawartych w strategiach.

Wynikające z ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju powiązania między najważniejszymi strategiami rządowymi przedstawia zamieszczony poniżej rysunek pochodzący

²¹⁶ Art. 2 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.

²¹⁷ Spośród bardzo wielu znanych z literatury definicji zrównoważonego rozwoju przytoczyć warto pochodzącą z 1987 r. definicję R. Goodlanda i G. Ledeca według której *zrównoważony rozwój to proces transformacji ekonomiki polegający na optymalizacji bieżących korzyści ekonomicznych i społecznych bez zagrożenia dla możliwości osiągnięcia takich korzyści w przyszłości* (R. Goodland, G. Ledec, *Neoclassical economics and principles of sustainable development*, „Ecological Modelling” Vol. 38, Issues 1-2, 1987, tłumaczenie polskie za: M. Stanny, A. Czamecki, *Zrównoważony rozwój obszarów wiejskich Zielonych Płuc Polski. Próba analizy empirycznej*, Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa PAN, Warszawa 2011). Zob. też fragment poświęcony zasadom zrównoważonego rozwoju ujętym w tzw. deklaracji z RIO – s. 31.

²¹⁸ Por. s. 60-61.

²¹⁹ Ustawa dopuszcza również uchwalanie strategii rozwoju gmin i powiatów i wiele JST – zwłaszcza gmin – takie strategie uchwalono.

²²⁰ Zwrócić warto uwagę na przepis art. 136 ust. 4, zgodnie z którym jednostki realizujące program wieloletni mogą zadągać zobowiązania do celu sfinansowania w poszczególnych latach realizacji tego programu do wysokości łącznej kwoty wydatków określonych dla całego programu. Jest to ważny wyjątek od zasady roczności budżetu i znaczące ułatwienie realizacji przedsięwzięć wieloletnich.

z Długookresowej Strategii Rozwoju Kraju. Trzeba jednak stwierdzić, że taki schemat budowy „piramidy” strategii nie został nigdy zrealizowany zgodnie z założeniami ustawy.

Rysunek 2. Nowy porządek strategiczny według DSRK



Źródło: DSRK, s. 12.

O ile formę DSRK określono w ustawie bardzo ogólnikowo²²¹, to w odniesieniu do pozostałych strategii uchwalanych przez Radę Ministrów sformułowano dokładniejsze wymagania co do ich treści, nakazując w szczególności określenie w strategiach:

- diagnozy aktualnej sytuacji,
- strategicznych celów, wraz z pożądanymi wskaźnikami ich realizacji,
- systemu realizacji strategii,
- ram finansowych, czyli uproszczonego planu finansowego, określającego – dla całego okresu objętego strategią i dla poszczególnych lat – całkowite wydatki na zadania powiązane z poszczególnymi celami i priorytetami danej strategii.

Pamiętać należy, że ramy finansowe nie mają charakteru dyrektywnego, co oznacza, że określone w nim limity wydatków nie są wiążące dla żadnego podmiotu zaangażowanego w realizację strategii. Nie można więc uznać, że strategie mają być typowymi planami rzeczowo-finansowymi, określającymi zadania do wykonania i nakłady na to przeznaczone. W istotny sposób osłabia to rolę strategii w systemie zarządzania finansami publicznymi.

²²¹ DSRK miała – zgodnie z art. 11 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju – zawierać główne cele, wyzwania i kierunki rozwoju kraju, wynikające z procesów zachodzących wewnątrz kraju, jak i zmian w jego otoczeniu zewnętrznym oraz; kompleksową społeczno-gospodarczą koncepcję rozwoju kraju w perspektywie długookresowej, z uwzględnieniem wymiaru społecznego, gospodarczego, środowiskowego, terytorialnego i instytucjonalnego. Powinna też uwzględniać uwarunkowania wynikające z członkostwa w Unii Europejskiej. Obowiązująca wersja ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju nie przewiduje już opracowywania DSRK. Ma ją zastąpić koncepcja rozwoju kraju – dotychczas nie została ona jednak uchwalona.

Ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju nie przewiduje obowiązku określenia wskaźników realizacji celów i ram finansowych w DSRK. Jednak w DSRK uchwalonej w 2013 r. oba te elementy zostały uwzględnione. Za kluczowe wskaźniki realizacji jej celów, mierzące stopień realizacji celu głównego DSRK – *poprawę jakości życia Polaków*, przyjęto:

- produkt krajowy brutto na jednego mieszkańca, dla którego jako pożądaną wartość przyjęto osiągnięcie w 2030 r. poziomu 75% średniej wartości tego wskaźnika dla najzamożniejszego kraju w całej Unii Europejskiej (bez Luksemburga²²²), po uwzględnieniu wskaźnika PPP (*Purchasing Power Parity*), czyli parytetu siły nabywczej złotego²²³,
- wskaźnik rozwoju społecznego (*Human Development Index*²²⁴), który w 2017 r. miał dla Polski wartość 0,865 i dla którego za pożądaną wartość przyjęto osiągnięcie w 2030 r. poziomu 0,900, co odpowiada w przybliżeniu wartości tego wskaźnika osiągniętego w Norwegii przed rokiem 2000, w Australii w roku 2000, w Niemczech w roku 2011 i w Korei Południowej w roku 2015.

Zestawienie już tylko tych dwóch wskaźników pokazuje, że założenia dotyczące stopnia realizacji celów DSRK trudno uznać za realistyczne i spójne. Trudno bowiem uwierzyć w możliwość prowadzenia takiej polityki, która przy wysokim i utrzymującym się przez wiele lat tempie wzrostu gospodarczego nie znajdzie znaczącego odzwierciedlenia we wskaźnikach opisujących sytuację społeczną w kraju. Obrazuje to problemy pojawiające się przy przejściu od „ideologii” strategii do konkretnych wielkości ekonomicznych i finansowych.

Każdemu z trzech wyróżnionych w DSRK obszarów:

- *Konkurencyjność i innowacyjność gospodarki,*
- *Równoważenie potencjału rozwojowego regionów,*
- *Efektywność i sprawność państwa,*

przypisano zestaw mierników realizacji celów DSRK, wraz z ich wartościami bazowymi (ostatnimi wartościami dostępnymi w momencie opracowywania DSRK – najczęściej były to dane z roku 2010, lecz dla niektórych wskaźników przyjęto dane jeszcze wcześniejsze) oraz wartościami uznanymi za pożądane do osiągnięcia w roku 2030.

Przykładowe wskaźniki dla pierwszego obszaru DSRK przedstawiono w tabeli 12. W opisach wskaźników wyrażonych w procentach pominięto określenie jednostki miary. Tam, gdzie było to możliwe podano również najnowsze znane wartości tych mierników opublikowane przez GUS.

²²² Ciekawym przyczynkiem do oceny stopnia przejrzystości finansów publicznych w Polsce jest sposób zdefiniowania tego wskaźnika w materiałach GUS. Oficjalna nazwa tego wskaźnika brzmi *PKB na 1 mieszkańca w relacji do PKB najzamożniejszego kraju w UE (wg PPP)* i jest zgodna z określeniem użytym w DSRK. W formularzu zawierającym bardziej szczegółowy opis wskaźnika, w rubryce *Opis wskaźnika* zapisano: *Wartość Produktu Krajowego Brutto na 1 mieszkańca Polski obliczana wg Parytetu Siły Nabywczej (Purchasing Power Parity - PPP) i wyrażona we wspólnej umownej walucie PPS (Purchasing Power Standard) w relacji do wartości PKB na 1 mieszkańca najzamożniejszego kraju w UE w danym roku (z pominięciem Luksemburga – podkr. aut.).* Biorąc pod uwagę fakt, że w 2015 r. PKB na jednego mieszkańca Luksemburga był o 42% większy niż PKB na jednego mieszkańca Irlandii – drugiego pod względem poziomu PKB na mieszkańca państwa UE – dość radykalnie zmieni to poziom tego wskaźnika.

²²³ Parytet siły nabywczej oznacza taki poziom nominalnego kursu walutowego, dla którego koszt zakupu identycznego koszyka dóbr w kraju i za granicą będzie identyczny (P. Wejner, *Parytet siły nabywczej jako wyznacznik realnego kursu walutowego*, „Materiały i Studia NBP”, zeszyt 223/2008). Według danych Eurostatu aktualna wartość indeksu PPP dla Polski wynosi – przy podstawie „UE28 = 1” – 2.31219. Oznacza to, że wartość nabywca złotego jest o ok. 85% wyższa od wartości wynikającej z przeliczenia cen krajowych po oficjalnych kursach walutowych państw należących do UE.

²²⁴ HDI wykorzystywany jest przez UNDP – Program Narodów Zjednoczonych do spraw Rozwoju – do międzynarodowych porównań rozwoju społeczno-gospodarczego. Wartości HDI dla konkretnych krajów obliczane są na podstawie danych o oczekiwanej długości życia, średniej liczbie lat edukacji otrzymanej przez mieszkańców w wieku 25 lat i starszych, oczekiwanej liczbie lat edukacji dla dzieci rozpoczynających proces kształcenia oraz o dochodzie narodowym na jednego mieszkańca, obliczanym z uwzględnieniem parytetu siły nabywczej waluty danego kraju. Więcej na temat metodologii i aktualnych wartości indeksu HDI dla prawie 180 krajów w: *Human Development Indices and Indicators*, United Nations Development Program, New York NY, 2018. Zob. też: S. Ghislandi, W.C. Sanderson, S. Scherbov, *A Simple Measure of Human Development: The Human Life Indicator*, „Population and Development Review” Vol. 45 (2019)

Tabela 12. Wskaźniki realizacji celów DSRK w obszarze 1 – Konkurencyjność i innowacyjność gospodarki

Wskaźnik	Wartość bazowa	2017 ⁴	2030 plan
Nakłady na działalność B+R w relacji do PKB	0,72 (2010)	0,97 (2016)	3
Liczba wynalazków zgłoszonych przez rezydentów do Europejskiego Urzędu Patentowego na 1 mln mieszkańców	9,5 (2010)	16,02 (2014)	100 i więcej
Wyniki testów PISA - odsetek uczniów na najwyższych poziomach osiągnięć w czytaniu i interpretacji	7,2 (2010)	8,2 (2015)	13
Wyniki testów PISA - odsetek uczniów na najniższych poziomach osiągnięć w czytaniu i interpretacji	15 (2010)	14,4 (2015)	8 i mniej
Saldo strukturalne sektora instytucji rządowych i samorządowych w relacji do PKB	- 7,7 (2010)	-7,7 (2010)	-1
Wskaźnik Globalnej Konkurencyjności (GCI) [pkt]	4,51 (2010)	4,59	5,3 i więcej
Wskaźnik Globalnej Konkurencyjności GCI (pozycja w rankingu)	39 (2010)	39	20-25
Wiek wejścia na rynek pracy [lata]	22 (2007)	21	21
Udział eksportu wyrobów wysokiej techniki w eksporcie ogółem	5,7 (2009)	8,5 (2015)	15 i więcej
Wskaźnik poziomu czytelnictwa	44 (2010)	36 (2016)	60 i więcej
Odsetek osób posiadających wysoki poziom kompetencji internetowych	10 (2011)	10 (2013)	80 i więcej
Udział wydatków rozwojowych w wydatkach sektora publicznego ogółem	36,7 (2010)	34,1 (2013)	42,1
Relacja wpływów składkowych do wydatków na świadczenia w systemie ubezpieczeń społecznych	59 (2010)	59 (2010)	77
Saldo bilansu migracyjnego netto [mln osób]	ok. -1,5 (2010)	ok. -1,5 (2010)	> 0
Stopa oszczędności krajowych brutto w relacji do PKB	17,2 (2009)	20,6 (2015)	22
Wskaźnik aktywności zawodowej imigrantów			75 i więcej
Współczynnik dzietności	1,39 (2008)	1,453	1,7
Wskaźnik zatrudnienia kobiet z najmłodszym dzieckiem w wieku do 5 lat	58,5 (2010)	63,4	70
Liczba łączy szerokopasmowych na 100 mieszkańców	14,9 (2010)	18,4	30 i więcej
Złożony wskaźnik innowacyjności w Europejskim Rankingu Innowacyjności (UE28=100)	58,5 (2010)	53,7 (2016)	75 i więcej
Wskaźnik stanu/potencjału ekologicznego jednolitych części wód powierzchniowych - I klasa	1,0 (2008)	1,0 (2008)	10
Udział energii ze źródeł odnawialnych w końcowym zużyciu energii brutto	9,2 (2010)	11,30 (2016)	powyżej 15%
Poziom ograniczenia masy odpadów komunalnych ulegających biodegradacji przekazywanych do składowania w stosunku do odpadów wytworzonych w 1995 r.	85 (2009)	28 (2015)	25
Wskaźnik dywersyfikacji importu gazu	89 (2009)	89 (2009)	70 i mniej
Emisja dwutlenku węgla z elektroenergetyki zawodowej [t/MWh]	0,95 (2007)	0,96 (2007)	0,70 i mniej
Stosunek aktywnych kont w III filarze systemu emerytalnego w relacji do liczby osób pracujących	3,3 (2010)	3,3 (2010)	50 i więcej
Wskaźnik liczebności ptaków pospolitych krajobrazu rolniczego FBI (2000=100)	88,5 (2010)	86,6 (2016)	90
Energochłonność gospodarki [kgoe/1000 euro] ¹	270,6 (2009)	231,4 (2016)	167
Udział zatrudnienia osób niepełnosprawnych na otwartym rynku pracy	48 (2009)	48 (2009)	>60
Wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych	20,5 (2009)	24,4	32
Wskaźnik zatrudnienia osób w wieku 20-24 lata	44,7 (2010)	50,7	>60
Wskaźnik zatrudnienia osób w wieku 65-69 lat	9,4 (2010)	11,0	>30
Udział osób w wieku 25-49 lat zatrudnionych na podstawie umów na czas określony w ogólnej liczbie osób zatrudnionych w tym wieku	24,7 (2010)	24,7	<20
Wskaźnik bierności społecznej młodzieży w wieku 20-24 lata	17,2 (2010)	18	<10
Przeciętne trwanie życia kobiet [lata]	80,6 (2010)	81,8	84
Przeciętne trwanie życia mężczyzn [lata]	72,1 (2010)	74	78
Przeciętne trwanie życia w zdrowiu kobiet [lata]	62,5 (2009)	64,6 (2016)	75
Wskaźnik gniazdownictwa kobiet w wieku 25-34 lata ²	34,7 (2010)	36,0	15
Wskaźnik gniazdownictwa mężczyzn w wieku 25-34 lata ²	47,1 (2010)	53,2	30
Przeciętne trwanie życia w zdrowiu mężczyzn [lata]	58,3 (2009)	61,3 (2016)	69
Wyniki testów PIAAC - rozumowanie matematyczne [pkt] ³		260 (2012)	co najmniej
Wyniki testów PIAAC - rozumienie tekstu [pkt] ³	Brak		poziom średniej
Wyniki testów PIAAC - wykorzystywanie technologii informacyjno-komunikacyjnych ³		275 (2012)	OECD

¹ kgpe = kgpe = kilogramy paliwa umownego/ekwiwalentu oleju

² Odsetek osób w danym wieku zamieszkujących razem z rodzicami

³ Testy PIAAC – organizowane przez OECD międzynarodowe badanie kompetencji osób dorosłych

⁴ Jeśli dane za rok 2017 są niedostępne, podano najnowsze dostępne dane i w nawiasie rok, z którego dane te pochodzą

Źródło: dane ze strony internetowej GUS <https://strateg.stat.gov.pl>

Porównując wartości bazowe, wartości już osiągnięte i oczekiwane wartości docelowe już dziś można zakładać, że pełne wykonanie celów DSRK nie będzie możliwe – dotyczy to w szczególności tych wskaźników, dla których najnowsze znane wartości są gorsze od wartości bazowych.

Za mierniki stopnia realizacji celów DSRK w obszarze *Równoważenia potencjału rozwojowego regionów* uznano m.in.:

- łączną długość autostrad i dróg ekspresowych,
- powierzchnię użytków rolnych utrzymanych w dobrej kulturze rolnej,
- udział powierzchni użytków rolnych w gospodarstwach rolnych powyżej 30 ha w powierzchni użytków rolnych wszystkich gospodarstw rolnych,
- długość linii kolejowych pozwalających na ruch pociągów pasażerskich z prędkością powyżej 160 km/godz.,
- relację PKB na 1 mieszkańca najbiedniejszego województwa do najbogatszego,
- odsetek mieszkańców obszarów wiejskich posiadających dostęp do szerokopasmowego Internetu w technologii DSL lub modem sieci kablowej,

a dla obszaru *Efektywność i sprawność państwa*:

- odsetek osób deklarujących aktywność w organizacjach społecznych,
- odsetek osób dorosłych deklarujących zaufanie wobec innych ludzi,
- średni czas dochodzenia należności z umów drogą sądową,
- Europejski Konsumencki Indeks Zdrowia (EHCI),
- odsetek osób deklarujących zaufanie do sądów,
- udział rozwojowych powierzchni miejskich z uchwalonymi planami zagospodarowania w stosunku do całości powierzchni miejskich (liczony łącznie ze studiami uwarunkowań i kierunków zagospodarowania przestrzennego)
- wskaźnik deprivacji materialnej²²⁵.

3.3. Strategie rozwoju kraju

Obowiązujący obecnie system strategii rozwoju kraju tworzą:

- 1) *Długookresowa Strategia Rozwoju Kraju. Polska 2030. Trzecia Fala Nowoczesności*²²⁶,
- 2) *Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)* uchwalona w 2017 r. z jednoczesnym uchycieniem Strategii Rozwoju Kraju 2020²²⁷,
- 3) dziewięć tak zwanych strategii zintegrowanych:
 - Strategia Bezpieczeństwo Energetyczne i Środowisko²²⁸,
 - Krajowa Strategia Rozwoju Regionalnego 2010-2020: Regiony, Miasta, Obszary wiejskie²²⁹,

²²⁵ Odsetek osób w gospodarstwach domowych deklarujących brak możliwości zaspokojenia ze względów finansowych co najmniej czterech z dziewięciu wymienionych, typowych potrzeb. Szczegółową definicję tego wskaźnika znaleźć można na stronie internetowej GUS:

<http://stat.gov.pl/metainformacje/sloownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/3079,pojecie.html>

²²⁶ Uchwała Nr 16 Rady Ministrów z dnia 5 lutego 2013 r. w sprawie przyjęcia Długookresowej Strategii Rozwoju Kraju. Polska 2030. Trzecia Fala Nowoczesności. **Już nie obowiązuje – por. przypis 221.**

²²⁷ Uchwała Nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju (Mon. Pol. poz. 260).

²²⁸ Uchwała Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 2014 r. w sprawie przyjęcia Strategii „Bezpieczeństwo Energetyczne i Środowisko – perspektywa do 2020 r.” (Mon. Pol. poz. 469)

²²⁹ *Krajowa Strategia Rozwoju Regionalnego 2010-2020. Regiony – Miasta – Obszary Wiejskie* (Mon. Pol. z 2011 r., Nr 36, poz. 423), przyjęta niepublikowaną uchwałą Rady Ministrów z dnia 13 lipca 2010 r.

- Strategia Rozwoju Kapitału Ludzkiego 2020²³⁰,
 - Strategia Rozwoju Kapitału Społecznego 2020²³¹,
 - Strategia Rozwoju Systemu Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej 2022²³²,
 - Strategia Rozwoju Transportu do 2020 r.²³³,
 - Strategia Zrównoważonego Rozwoju Wsi, Rolnictwa i Rybactwa²³⁴,
 - Strategia Innowacyjności i Efektywności „Dynamiczna Polska 2020”,
 - Strategia Sprawne Państwo 2020²³⁵,
- 4) cztery strategie ponadregionalne:
- Strategia rozwoju społeczno-gospodarczego Polski Wschodniej do roku 2020²³⁶,
 - Strategia Rozwoju Polski Południowej do roku 2020²³⁷,
 - Strategia Rozwoju Polski Zachodniej do roku 2020²³⁸,
 - Strategii Rozwoju Polski Centralnej do roku 2020 z perspektywą 2030²³⁹.
- 5) strategii rządowe odnoszące się do mniejszych obszarów działalności państwa.

Szczególną rolę w systemie strategii odgrywa strategia rozwoju regionalnego, określająca rządową politykę regionalną i przynajmniej teoretycznie stanowiąca – poprzez wskazanie priorytetów rządu i instrumentów wspierania rozwoju regionalnego – punkt odniesienia dla strategii lokalnych.

Po uchwaleniu w 2017 r. Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju (SOR), nazywanej też planem Morawieckiego, została faktycznie wyłączona z systemu zarządzania rozwojem. Wynika to z faktu, iż horyzont czasowy SOR pokrywa się z horyzontem czasowym Długookresowej Strategii Rozwoju Kraju, różniąc się od niej układem celów i wartościami mierników wyznaczających przewidywany stopień realizacji tych celów. W praktyce oznacza to nieformalne zastąpienie Długookresowej Strategii Rozwoju Kraju przez SOR. Dodać też należy, iż w SOR stwierdzono, iż *Dłuższy horyzont czasowy Strategii wynika z dotychczasowych doświadczeń związanych z brakiem odpowiednich instrumentów zapewniających zarówno skuteczną realizację, jak i monitorowanie wdrażania długookresowej strategii rozwoju kraju. Oznacza to rezygnację z długookresowej strategii rozwoju kraju ..., co znajdzie odzwierciedlenie w nowym układzie dokumentów strategicznych*²⁴⁰, lecz – jak dotąd – ten nowy układ nie powstał i należy sądzić, że nie powstanie również w najbliższym czasie.

²³⁰ Uchwała Nr104 Rady Ministrów z dnia 18 czerwca 2013r. w sprawie przyjęcia Strategii Rozwoju Kapitału Ludzkiego 2020 (Mon. Pol. poz. 640)

²³¹ Uchwała Nr104 Rady Ministrów z dnia 26 marca 2013r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020 2020 (Mon. Pol. poz. 378).

²³² Uchwała Nr 67 Rady Ministrów z dnia 9 kwietnia 2013 w sprawie przyjęcia „Strategii rozwoju systemu bezpieczeństwa narodowego Rzeczypospolitej Polskiej 2022” (Mon. Pol. poz. 136).

²³³ Uchwała Nr 6 Rady Ministrów z dnia 22 stycznia 2013 r. w sprawie Strategii Rozwoju Transportu do 2020 r. (z perspektywą do 2030 r. (Mon. Pol. poz. 75).

²³⁴ Uchwała Nr 163 Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Zrównoważonego Rozwoju Wsi, Rolnictwa i Rybactwa” na lata 2012-2020 (Mon. Pol. poz. 839).

²³⁵ Uchwała Nr 17 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 2013 w sprawie przyjęcia strategii „Sprawne państwo 2020”, (Mon. Pol. poz. 136).

²³⁶ Uchwała Nr 121 Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2013 w sprawie przyjęcia zaktualizowanej "Strategii rozwoju społeczno-gospodarczego Polski Wschodniej do roku 2020" (Mon. Pol. poz. 641).

²³⁷ Uchwała Nr 3 Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2014 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Polski Południowej do roku 2020” (Mon. Pol. poz. 152).

²³⁸ Uchwała Nr 60 Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 2014 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Polski Zachodniej do roku 2020” (Mon. Pol. poz. 452).

²³⁹ Uchwała Nr 107 Rady Ministrów z dnia 14 lipca 2015 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Polski Centralnej do roku 2020 z perspektywą 2030” (Mon. Pol. poz. 736).

²⁴⁰ SOR, s. 35.

System zarządzania rozwojem Polski

Zapowiedź ta znalazła swą kontynuację w opracowaniu i uchwaleniu „Systemu zarządzania rozwojem Polski”, przyjętym uchwałą Rady Ministrów w październiku 2018 r.²⁴¹ Zgodnie z tą uchwałą, mającą charakter założeń do nowej ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, nowy układ dokumentów strategicznych mają tworzyć²⁴²:

- Koncepcja Rozwoju Kraju (KRK),
- Zintegrowana Strategia Rozwoju Kraju (ZSRK),
- Horyzontalne Zintegrowane Strategie Rozwoju (HZSR),
- Zintegrowane Strategie Rozwoju Województwa (ZSRW),
- Zintegrowane Strategie Rozwoju Lokalnego (studia rozwoju gmin – ZSRL),

przy czym jako horyzontalne zintegrowane strategie rozwoju wskazano:

- Strategię innowacyjności i efektywności gospodarki,
- Strategię produktywności
- Strategia rozwoju kapitału ludzkiego,
- Strategię rozwoju kapitału społecznego,
- Strategię *Sprawne Państwo*,
- Krajową Strategię Rozwoju Regionalnego,
- Strategię zrównoważonego rozwoju wsi, rolnictwa i rybactwa,
- Strategię rozwoju transportu,
- Politykę energetyczną Polski,
- Strategię zarządzania środowiskiem (politykę ekologiczną państwa)²⁴³.

Nie zostały dotychczas podjęte działania legislacyjne zmierzające do wdrożenia nowego systemu.

Z każdą ze strategii związany jest zestaw wskaźników mierzących stopień realizacji jej celów. Zrealizowane wartości tych wskaźników są na bieżąco monitorowane przez Główny Urząd Statystyczny i publikowane²⁴⁴. Daje to podstawę do oceny przebiegu realizacji strategii i powinno punkt wyjścia do analizy celowości korekt strategii.

Chociaż sam system wzajemnie powiązanych strategii został w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju skonstruowany w sposób logiczny i przejrzysty, wątpliwości budzi wpływ uchwalonych i formalnie obowiązujących strategii na faktyczne zarządzanie środkami publicznymi. Stan taki ma – naszym zdaniem – co najmniej trzy istotne przyczyny.

Po pierwsze, w większości dokumentów strategicznych cele i priorytety polityki w obszarach objętych tymi strategiami nie zostały dostatecznie silnie zarysowane. W efekcie ogólne myśli strategii, wyrażone często bardzo mało konkretnymi hasłami, gubią się w wielopoziomowych strukturach celów głównych, celów strategicznych, priorytetów itp.

Po drugie, opracowując i uchwalając strategie rządowe nie zachowano określonej w ustawie ich hierarchii, narzucającej logiczną kolejność prac. Poważne problemy wywoływały również działania zmierzające do skoordynowania strategii zintegrowanych. Odejście od wymaganej sekwencji działań widać najlepiej na przykładzie obu uchwalonych dotychczas strategii średnio-okresowych. Pierwszą z nich – uchwaloną we wrześniu 2012 r. *Strategię Rozwoju Kraju 2020* – przyjęto przed uchwaleniem strategii długookresowej, drugą – *Strategię na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju* – przyjęto znosząc (nieformalnie) strategię długookresową, co oznaczało z jednej strony odejście od wymaganej ustawą struktury dokumentów strategicznych, z drugiej –

²⁴¹ Uchwała Nr 162/2018 Rady Ministrów z dnia 29 października 2018 r. w sprawie przyjęcia „Systemu zarządzania Rozwojem Polski”, niepublikowana w „Monitorze Polskim”, dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Inwestycji i Rozwoju: www.miiir.gov.pl/media/67800/Uchwala.pdf.

²⁴² *System zarządzania rozwojem Polski*, s. 14.

²⁴³ *Op. cit.*, s. 16.

²⁴⁴ Strona internetowa GUS: <https://strateg.stat.gov.pl>.

naruszenie trybu uchwalania strategii średniookresowej. Nielogiczne byłoby założenie, iż za podstawę nowej strategii średniookresowej przyjęto uchylaną strategię długookresową.

Po trzecie wreszcie – nigdy nie wypracowano skutecznego mechanizmu wiążącego ustalenia strategii z operatywnym planowaniem budżetowym. Roli łącznika między strategiami i budżetem państwa nie odegrał ani wieloletni plan finansowy państwa, ani trzyletni budżet zadaniowy sporządzany obowiązkowo jako dokument towarzyszący projektowi ustawy budżetowej, ani inne instrumenty wieloletniego planowania finansowego²⁴⁵.

3.4. Inne dokumenty strategiczne

Z opisanymi powyżej strategiami rozwoju ściśle powiązana była *Koncepcja Przestrzennego Zagospodarowania Kraju* (KPZK), dokument, do którego opracowania i uchwalenia przez Radę Ministrów obligowała treść art. 47 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym²⁴⁶.

KPZK określa uwarunkowania, cele i kierunki zrównoważonego rozwoju kraju oraz działania niezbędne do jego osiągnięcia, a w szczególności:

- 1) podstawowe elementy krajowej sieci osadniczej;
- 2) wymagania z zakresu ochrony środowiska i zabytków, z uwzględnieniem obszarów podlegających ochronie;
- 3) rozmieszczenie infrastruktury społecznej o znaczeniu międzynarodowym i krajowym;
- 4) rozmieszczenie obiektów infrastruktury technicznej i transportowej, strategicznych zasobów wodnych i obiektów gospodarki wodnej o znaczeniu międzynarodowym i krajowym;
- 5) obszary funkcjonalne, z wyodrębnieniem obszarów funkcjonalnych:
 - miejskich ośrodków wojewódzkich;
 - terenów wiejskich;
 - terenów występowania szczególnych zjawisk w skali makroregionalnej (Żuławy, obszary górskie),
 - przygranicznych.

Relacje pomiędzy KPZK i strategiami rządowymi określały dwa przepisy:

- art. 47 ust. 2a ustawy o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, stanowiący iż *KPZK uwzględnia cele i kierunki zawarte w długookresowej strategii rozwoju kraju oraz obejmuje okres zgodny z okresem jej obowiązywania,*
- art. 10a ust. 1 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju, stanowiący iż *średniookresowa strategia rozwoju kraju i inne strategie rozwoju uwzględniają cele i kierunki zrównoważonego rozwoju kraju określone w KPZK.*

Ostatnia KPZK została uchwalona przez Radę Ministrów w grudniu 2011 r.²⁴⁷ Za cel główny działań związanych z zagospodarowaniem przestrzennym uznano w KPZK *efektywne wykorzystanie przestrzeni kraju i jej terytorialnie zróżnicowanych potencjałów rozwojowych dla osiągnięcia ogólnych celów rozwojowych – konkurencyjności, zwiększenia zatrudnienia, sprawności*

²⁴⁵ Więcej na temat krytyki Wieloletniego Planu Finansowego Państwa – por. np. E. Fryszak, A. Nowak-Far, komentarz do art. 103-108 ustawy o finansach publicznych, w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

²⁴⁶ Dz. U. z 2018 r. poz. 1945 z późn. zm. [Przepisy art. 47 zostały uchylone.](#)

²⁴⁷ Uchwała Nr 239 Rady Ministrów z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Koncepcji Przestrzennego Zagospodarowania Kraju 2030 (Mon. Pol. z 2012 r., poz. 252).

funkcjonowania państwa oraz spójności w wymiarze społecznym, gospodarczym i terytorialnym w długim okresie.

Osiągnięciu tego celu służyć miała realizacja sześciu celów cząstkowych polityki zagospodarowania przestrzennego, zdefiniowanych jako:

- 1) podwyższenie konkurencyjności głównych ośrodków miejskich Polski w przestrzeni europejskiej poprzez ich integrację funkcjonalną przy zachowaniu policentrycznej struktury systemu osadniczego sprzyjającej spójności,
- 2) poprawa spójności wewnętrznej i terytorialne równoważenie rozwoju kraju poprzez promowanie integracji funkcjonalnej, tworzenie warunków dla rozprzestrzeniania się czynników rozwoju wielofunkcyjnych obszarów wiejskich oraz wykorzystanie potencjału wewnętrznego wszystkich terytoriów,
- 3) poprawa dostępności terytorialnej kraju w różnych skalach przestrzennych poprzez rozwijanie infrastruktury transportowej i telekomunikacyjnej,
- 4) kształtowanie struktur przestrzennych wspierających osiągnięcie i utrzymanie wysokiej jakości środowiska przyrodniczego i walorów krajobrazowych Polski,
- 5) zwiększenie odporności struktury przestrzennej na zagrożenia naturalne i utratę bezpieczeństwa energetycznego oraz kształtowanie struktur przestrzennych wspierających zdolności obronne państwa,
- 6) przywrócenie i utrwalenie ładu przestrzennego.

W KPZK określono zasady, jakimi rządzić się ma polityka zagospodarowania przestrzennego:

- zasadę zrównoważonego rozwoju – rozumianą jako rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych w celu zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności oraz obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń,
- zasadę hierarchiczności celów, zapewniającą koordynację działalności wszystkich podmiotów podejmujących decyzje, z poszanowaniem subsydiarności organizacji władz samorządowych,
- zasadę dynamicznego strefowania i wyznaczania obszarów planistycznych,
- zasadę szerokiej i aktywnej partycypacji społecznej.

Z innych dokumentów strategicznych, mających istotne znaczenie dla polityki rozwoju Polski wymienić należy przede wszystkim:

- strategię rozwoju województw i inne strategię lokalne,
- dokumenty wymagane z tytułu członkostwa Polski w Unii Europejskiej, w tym:
 - a) omówioną dalej Umowę Partnerstwa i związane z nią programy operacyjne,
 - b) Program Konwergencji,
- Strategię Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej²⁴⁸.

Podstawę opracowania i zatwierdzenia Strategii Bezpieczeństwa Narodowego stanowiły przepisy art. 6 ust. 1 i art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej²⁴⁹. Strategia Bezpieczeństwa Narodowego – *nota bene* zatwierdzana na wniosek Prezesa Rady Ministrów – funkcjonuje równolegle z rządową Strategią Rozwoju Systemu Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej. Moc obowiązującą –

²⁴⁸ Strategia Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej została zatwierdzona przez Prezydenta RP w dniu 5 listopada 2014 r., <https://www.bbn.gov.pl/ftp/SBN%20RP.pdf>.

²⁴⁹ Dz. U. z 2019 r. poz. 1541.

w niektórych przypadkach tylko formalnie – mają również dość liczne strategie sektorowe. Mimo kilkakrotnie podejmowanych prób uporządkowania tych dokumentów, ich liczba jest nadal znaczna, niejasne są też zasady ich koordynacji z dokumentami rządowymi wyższej rangi.

3.5. Strategie lokalne

Swoje strategie rozwoju uchwalają również jednostki samorządu terytorialnego, przy czym uchwalenie strategii rozwoju województwa jest obowiązkiem sejmiku województwa, natomiast w powiatach i gminach uchwalenie strategii rozwoju zależy od decyzji rady.

Na mocy art. 11 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa, samorząd województwa określa strategię rozwoju województwa. Strategia powinna uwzględniać cele średniookresowej strategii rozwoju kraju, krajowej strategii rozwoju regionalnego, odpowiednich strategii ponadregionalnych, a także cele i kierunki koncepcji przestrzennego zagospodarowania kraju oraz określone w średniookresowej strategii rozwoju kraju obszary strategicznej interwencji państwa²⁵⁰. Ustawa o samorządzie województwa nakazuje też, by w strategii rozwoju województwa uwzględnić w szczególności następujące cele:

- 1) pielęgnowanie polskości oraz rozwój i kształtowanie świadomości narodowej, obywatelskiej i kulturowej mieszkańców, a także pielęgnowanie i rozwijanie tożsamości lokalnej;
- 2) pobudzanie aktywności gospodarczej;
- 3) podnoszenie poziomu konkurencyjności i innowacyjności gospodarki województwa;
- 4) zachowanie wartości środowiska kulturowego i przyrodniczego przy uwzględnieniu potrzeb przyszłych pokoleń;
- 5) kształtowanie i utrzymanie ładu przestrzennego²⁵¹.

Konstrukcję strategii rozwoju województwa prześledzimy na przykładzie strategii rozwoju województwa podkarpackiego w jej zaktualizowanej wersji przyjętej przez Sejmik Województwa Podkarpackiego w sierpniu 2013 r.²⁵²

Strategia określa:

- diagnozę stanu i możliwości rozwoju województwa,
- cel główny i cele szczegółowe,
- priorytetowe obszary działania,
- podmioty uczestniczące w realizacji strategii,
- organizację realizacji strategii i jej monitorowania,
- ramy finansowe strategii.

Za cel główny strategii województwa uznano efektywne wykorzystanie zasobów wewnętrznych i zewnętrznych dla zrównoważonego i inteligentnego rozwoju społeczno-gospodarczego mającego prowadzić do poprawy jakości życia mieszkańców. Łatwo zauważyć, że cel ten został sformułowany w tak ogólny sposób, że w istocie rzeczy nie stanowi on wskazania kierunków polityki, jaką organy samorządu wojewódzkiego zamierzają prowadzić w najbliższych latach.

²⁵⁰ Por. art. 12a pkt 8 ustawy o zasadach prowadzenia polityki rozwoju.

²⁵¹ Art. 11 ust. 1 ustawy o samorządzie województwa.

²⁵² *Strategia rozwoju województwa – Podkarpackie 2020*, Rzeszów 2013, Załącznik nr 1 do uchwały Nr XXXVII/697/13 Sejmiku Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie z dnia 26 sierpnia 2013 r.:

<http://rot.podkarpackie.pl/images/Grafika/Menu%20boczne/Dokumenty%20strategiczne/Strategia%20rozwoju%20wojew%C3%B3dztwa.pdf>.

Jest to typowa wada większości strategii wojewódzkich, co dobrze obrazuje zamieszczone poniżej zestawienie celów głównych wszystkich 16 obowiązujących obecnie wojewódzkich strategii rozwoju. Wyraźnie brak w nich zarówno wskazania konkretnych celów, których osiągnięcie uznaje się za kluczowe dla dalszego rozwoju województwa i którym powinna być podporządkowana cała konstrukcja strategii, jak i preferencyjnych kierunków działań. Inną typową wadą jest ujmowanie w strategii zbyt wielu celów.

Tabela 13. Główne cele obowiązujących strategii rozwoju województw

Dolnośląskie	Dolny Śląsk regionem koncentracji innowacyjnych podmiotów produkcyjnych i usługowych współpracujących z rozwiniętym sektorem badawczym oraz intensywnego rozwoju nowoczesnej turystyki opartej o współpracę międzyregionalną i transgraniczną, tworzących razem atrakcyjne miejsca do życia dla mieszkańców o coraz wyższych kwalifikacjach i rozwiniętej kulturze obywatelskiej
Kujawsko-pomorskie	Konkurencyjna gospodarka – Modernizacja przestrzeni wsi i miast – Silna metropolia – Nowoczesne społeczeństwo
Lubelskie	Wzmacnianie urbanizacji regionu – Restrukturyzacja rolnictwa i rozwój obszarów wiejskich – Selektywne zwiększanie potencjału wiedzy, kwalifikacji, zaawansowania technologicznego, przedsiębiorczości i innowacyjności regionu – Funkcjonalna, przestrzenna, społeczna i kulturowa integracja regionu
Lubuskie	Wykorzystanie potencjałów województwa lubuskiego do wzrostu jakości życia, dynamizowania konkurencyjnej gospodarki, zwiększenia spójności regionu oraz efektywnego zarządzania jego rozwojem
Łódzkie	Region wykorzystujący potencjał endogeniczny do budowy inteligentnej gospodarki, oparty na kreatywności i przedsiębiorczości mieszkańców – Aktywne społeczeństwo obywatelskie z dobrym dostępem do usług publicznych, sprzyjające włączeniu grup wykluczonych
Małopolskie	Efektywne wykorzystanie potencjałów regionalnej szansy dla rozwoju gospodarczego oraz wzrost spójności społecznej i przestrzennej Małopolski w wymiarze regionalnym, krajowym i europejskim
Mazowieckie	Zmniejszenie dysproporcji rozwoju w województwie mazowieckim – Wzrost znaczenia obszaru metropolitalnego Warszawy w Europie
Opolskie	Wielokulturowy region, wykształconych, otwartych i aktywnych mieszkańców, z konkurencyjną i innowacyjną gospodarką oraz z przyjaznym środowiskiem życia
Podkarpackie	Efektywne wykorzystanie zasobów wewnętrznych i zewnętrznych dla zrównoważonego i inteligentnego rozwoju społeczno-gospodarczego drogą do poprawy jakości życia mieszkańców
Podlaskie	Wzrost przedsiębiorczości i konkurencyjności gospodarki – Rozwój krajowych i międzynarodowych powiązań społeczno-gospodarczych regionu – Wzrost jakości życia mieszkańców
Pomorskie	Nowoczesna gospodarka – Aktywni mieszkańcy – Atrakcyjna przestrzeń
Śląskie	Województwo śląskie regionem nowoczesnej gospodarki rozwijającej się w oparciu o innowacyjność i kreatywność
Świętokrzyskie	Wzrost atrakcyjności województwa fundamentem zintegrowanego rozwoju w sferze społecznej, gospodarczej i przestrzennej
Warmińsko-mazurskie	Spójność ekonomiczna, społeczna i przestrzenna Warmii i Mazur z regionami Europy
Wielkopolskie	Poprawa jakości przestrzeni województwa, systemu edukacji, rynku pracy, gospodarki oraz sfery społecznej skutkująca wzrostem poziomu życia mieszkańców
Zachodniopomorskie	Stworzenie warunków do stabilnego i zrównoważonego rozwoju województwa zachodniopomorskiego opartego na konkurencyjnej gospodarce i przedsiębiorczości mieszkańców oraz aktywności społecznej przy optymalnym wykorzystaniu istniejących zasobów

Źródło: opracowanie własne na podstawie opublikowanych uchwał sejmików wojewódzkich

Dla każdego z czterech wyróżnionych w *Strategii* obszarów działań strategicznych:

- Konkurencyjna i innowacyjna gospodarka,
- Kapitał ludzki i społeczny,
- Sieć osadnicza,
- Środowisko i energetyka,

określono łącznie 19 priorytetów tematycznych i zdefiniowano ich cele. Przedstawiono je w zamieszczonej na kolejnej stronie tabeli 14.

Tabela 14. Cele, dziedziny działań strategicznych i priorytety tematyczne strategii rozwoju województwa podkarpackiego

KONKURENCYJNA I INNOWACYJNA GOSPODARKA	KAPITAŁ LUDZKI I SPOŁECZNY	SIEĆ OSADNICZA	ŚRODOWISKO I ENERGETYKA
<p>Cel 1 Rozwijanie przewag regionu w oparciu o kreatywne specjalizacje jako przejaw budowania konkurencyjności krajowej i międzynarodowej</p> <p>Cel 2 Rozwój kapitału ludzkiego i społecznego jako czynników: innowacyjności regionu oraz poprawy poziomu życia mieszkańców</p> <p>Cel 3 Podniesienie dostępności oraz poprawa spójności funkcjonalno-przestrzennej jako element budowania potencjału rozwojowego regionu</p> <p>Cel 4 Racjonalne i efektywne wykorzystanie zasobów z poszanowaniem środowiska naturalnego sposobem na zapewnienie bezpieczeństwa i dobrych warunków życia mieszkańcom oraz rozwoju gospodarczego</p>	<p>Cel 2 Rozwój kapitału ludzkiego i społecznego jako czynników: innowacyjności regionu oraz poprawy poziomu życia mieszkańców</p>	<p>Cel 3 Podniesienie dostępności oraz poprawa spójności funkcjonalno-przestrzennej jako element budowania potencjału rozwojowego regionu</p>	<p>Cel 4 Racjonalne i efektywne wykorzystanie zasobów z poszanowaniem środowiska naturalnego sposobem na zapewnienie bezpieczeństwa i dobrych warunków życia mieszkańcom oraz rozwoju gospodarczego</p>
Przemysł	Edukacja	Dostępność komunikacyjna	Zapobieganie i przeciwdziałanie zagrożeniom oraz usuwanie ich negatywnych skutków
Przemysł nowoczesnych technologii wzmacniający konkurencyjność regionalnej gospodarki	Dostosowanie systemu edukacji do aktualnych potrzeb i wyzwań przyszłości	Poprawa zewnętrznej i wewnętrznej dostępności przestrzennej województwa ze szczególnym uwzględnieniem Rzeszowa jako ponadregionalnego ośrodka wzrostu	Zabezpieczenie mieszkańców województwa podkarpackiego przed negatywnymi skutkami zagrożeń wywołanych czynnikami i naturalnymi oraz wynikającymi z działalności człowieka
Nauka, badania i szkolnictwo wyższe	Kultura i dziedzictwo kulturowe	Dostępność technologii informacyjnych	Ochrona środowiska
Rozwój konkurencyjnego szkolnictwa wyższego i sfery badawczo-rozwojowej jako kluczowych czynników stymulujących rozwój regionu	Rozwinięty i efektywnie wykorzystany potencjał kulturowy regionu	Rozbudowa wysokiej jakości sieci telekomunikacyjnej oraz zwiększenie wykorzystania technologii informacyjnych na terenie całego województwa	Osiągnięcie i utrzymanie dobrego stanu środowiska oraz zachowanie bioróżnorodności poprzez zrównoważony rozwój województwa
Turystyka	Spoleczeństwo obywatelskie	Funkcje metropolitalne Rzeszowa	Bezpieczeństwo energetyczne i racjonalne wykorzystanie energii
Budowa konkurencyjnej, atrakcyjnej oferty rynkowej opartej na znacznym potencjale turystycznym regionu	Wzmocnienie podmiotowości obywateli, rozwój instytucji społeczeństwa obywatelskiego oraz zwiększenie ich wpływu na życie publiczne	Wzmocnienie pozycji Rzeszowa w przestrzeni krajowej i europejskiej dynamizujące procesy rozwojowe w obrębie województwa	Zwiększenie bezpieczeństwa energetycznego i efektywności energetycznej województwa podkarpackiego poprzez racjonalne wykorzystanie paliw i energii z uwzględnieniem lokalnych zasobów, w odnawialnych źródłach energii
Rolnictwo	Włączenie społeczne	Funkcje obszarów wiejskich	
Poprawa konkurencyjności sektora rolno-spożywczego	Wzrost poziomu adaptacyjności zawodowej i integracji społecznej w regionie	Obszary wiejskie – wysoka jakość przestrzeni do zamieszkania, pracy i wypoczynku	
Instytucje otoczenia biznesu	Zdrowie publiczne	Spójność przestrzenna i wzmacnianie funkcji biegunów wzrostu	
	Zwiększenie bezpieczeństwa zdrowotnego społeczeństwa poprzez poprawę dostępności i jakości funkcjonowania systemu ochrony zdrowia	Wzmocnienie podstaw rozwojowych oraz dywersyfikacja funkcji biegunów wzrostu, w tym ośrodków subregionalnych w wymiarze regionalnym, krajowym i międzynarodowym	
	Sport powszechny		
	Zwiększenie aktywności ruchowej oraz rozwoju psychofizycznego społeczeństwa		

Analizując tabelę 14 dojdziemy do wniosku, że priorytety te pokrywają praktycznie cały zakres zadań publicznych realizowanych przez samorząd terytorialny. Nie są one zhierarchizowane – osłabia to rolę *Strategii* jako dokumentu wskazującego najważniejsze zadania województwa. Istotne jest i to, że wiele kluczowych dla *Strategii* priorytetów obejmuje zadania gmin, a nie samorządu województwa.

Odrębną część *Strategii* poświęcono jej ramom finansowym. Powinny one określać źródła finansowania zadań ujętych w *Strategii* i ich podział na wskazane kierunki działań.

Jako źródła finansowania zadań ujętych w *Strategii* wskazano:

- europejskie fundusze strukturalne przeznaczone na realizację polityki spójności,
- środki pochodzące z Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich (EFRROW),
- publiczne i prywatne środki krajowe współfinansujące projekty realizowane ze środków unijnych,
- środki pochodzące z tzw. mechanizmów norweskich,
- potencjał inwestycyjny jednostek samorządu terytorialnego województwa,
- niewykorzystane środki na realizację polityki spójności na lata 2007-2013.

Koncepcja potencjału inwestycyjnego jako prognozy środków, które jednostka samorządu terytorialnego może przeznaczyć na finansowanie zadań rozwojowych, powstała w Instytucie Badań nad Gospodarką Rynkową około roku 2000, została opublikowana w roku 2006²⁵³ i modyfikowana później w Wyższej Szkole Informatyki i Zarządzania²⁵⁴.

Potencjał własny i potencjał inwestycyjny

Potencjał inwestycyjny definiowany jest jako kwota, którą w określonym czasie jednostka samorządu terytorialnego może przeznaczyć na sfinansowanie wydatków rozwojowych, za które uznaje się:

- wydatki majątkowe z wyjątkiem inwestycji odtworzeniowych,
- wydatki bieżące na nowe przedsięwzięcia wykraczające poza obligatoryjne, wykonywane w sposób ciągły zadania JST.

Potencjał inwestycyjny oblicza się jako sumę:

- potencjału własnego,
- dopuszczalnego (bezpiecznego) poziomu nowych zobowiązań.

Potencjał własny jest sumą dochodów prognozowanych do uzyskania w badanym okresie oraz stanu (prognozowanego) wolnych środków na początku badanego okresu, pomniejszoną o:

- nakłady niezbędne do zakończenia już rozpoczętych inwestycji,
- prognozowane wydatki bieżące, do ponoszenia których samorząd jest zobowiązany,
- spłaty zobowiązań przypadające w badanym okresie,
- prognozowane inwestycje odtworzeniowe.

Dopuszczalny poziom nowych zobowiązań ustala się w taki sposób, by zapewnić stabilność finansową jednostki po okresie, dla którego obliczany jest potencjał inwestycyjny. Najprostszą metodą wyznaczenia tego poziomu jest ustalenie dopuszczalnej relacji zadłużenia do rocznych dochodów jednostki w ostatnim roku badanego okresu.

Jeżeli jednostka samorządu terytorialnego realizuje wieloletni plan inwestycyjny, potencjał inwestycyjny może być skorygowany o finansowe skutki oddawania do użytku kolejnych inwestycji, obejmujące w szczególności wydatki na utrzymanie efektów nowych inwestycji oraz oszczędności możliwe do osiągnięcia dzięki oddawanym inwestycjom – na przykład oszczędności na wydatkach na ogrzewanie budynków komunalnych albo wydatkach na oświetlenie ulic.

²⁵³ Por. M. Mackiewicz, E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Ramy finansowe strategii rozwoju województw na lata 2007–2013*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2006.

²⁵⁴ Por. np. opis zmodyfikowanej koncepcji wyznaczania potencjału inwestycyjnego w: J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Ramy finansowe strategii rozwoju społeczno-gospodarczego województwa warmińsko-mazurskiego do roku 2025*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2013 – <http://strategia2025.warmia.mazury.pl/artykuly/28/badania-i-analizy.html>.

Potencjał inwestycyjny nie jest prognozą wydatków rozwojowych – jeśli wydatki bieżące będą rosły szybciej niż założono przy oszacowaniu potencjału, zdolność do finansowania działań rozwojowych będzie mniejsza niż potencjał inwestycyjny.

Zamieszczona w *Strategii* tabela ram finansowych pokazuje szacunek łącznych kwot, jakie można będzie przeznaczyć na finansowanie przedsięwzięć objętych *Strategią*. Kwoty przypisane każdej z dziedzin zadań strategicznych wyliczono na podstawie z góry ustalonych wskaźników podziału kwoty ogólnej.

Tabela 15. Ramy finansowe Strategii Rozwoju Województwa – Podkarpackie 2020

Wyszczególnienie	Dziedziny działań strategicznych				RAZEM
	Konkurencyjna i innowacyjna gospodarka	Kapitał ludzki i społeczny	Sieć osadnicza	Środowisko i energetyka	
mln euro					
Łączna kwota środków	1.477,40	1.348,93	2.376,69	1.220,46	6.423,48
Środki Unii Europejskiej	826,67	600,62	926,64	661,87	3.015,80
Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego	516,07	86,17	776,94	436,37	1.815,55
Europejski Fundusz Społeczny	0,00	473,85	0,00	0,00	473,85
Europejski Fundusz Rolny na rzecz Obszarów Wiejskich	310,60	35,90	149,10	225,50	721,10
Mechanizmy norweskie	0,00	4,70	0,60	0,00	5,30
Środki krajowe współfinansujące fundusze UE	177,83	139,81	207,05	141,19	665,88
Środki publiczne	145,87	105,13	163,41	116,80	531,21
EFRR	91,07	15,21	137,11	77,00	320,39
EFS	0,00	83,62	0,00	0,00	83,62
EFRROW	54,80	6,30	26,30	39,80	127,20
Środki prywatne	31,96	34,68	43,64	24,39	134,67
Niewykorzystane środki na realizację polityki spójności w latach 2007-2013	25,80	3,40	86,50	26,70	142,40
Potencjał inwestycyjny jednostek samorządu terytorialnego województwa podkarpackiego¹	447,10	605,10	1.156,50	390,70	2.599,40

¹ Potencjał inwestycyjny oszacowany w złotych i przeliczony na euro po kursie 4,1275 zł/euro.

Źródło: obliczenia własne na podstawie *Strategii Rozwoju Województwa – Podkarpackie 2020*.

Wielkości zawarte w powyższej tabeli nie mają oczywiście mocy wiążącej, gdyż tylko ok. 6% wydatków jednostek samorządu terytorialnego to wydatki samorządu województwa. Mocy wiążącej nie mają również wskaźniki określające procentowy udział dziedzin działań strategicznych w ogólnej kwocie prognozowanych wydatków.

Problem polega jednak nie tylko na tym, że dane określające ramy finansowe mają charakter wstępnej prognozy – niejasna jest również interpretacja tych danych jako wielkości prognozowanych, a także – i to wydaje się największym problemem przy interpretacji danych z tabeli 15 – zakres przedsięwzięć objętych *Strategią*. Jest bowiem praktycznie niemożliwe, by z ogólnych kwot wydatków ponoszonych przez jednostki samorządu terytorialnego wyodrębnić wydatki „strategiczne” i „niestrategiczne”. Byłoby to możliwe tylko wtedy, gdyby *Strategia* zawierała zamknięty wykaz zadań podlegających szczególnemu reżimowi finansowania jako elementy realizacji przyjętej koncepcji rozwoju województwa. Możliwe i celowe byłoby wówczas uzgodnienie z podmiotami współdziałającymi przy realizacji *Strategii* realnych ram finansowych, odnoszących się do konkretnie ustalonego zestawu przedsięwzięć mających kluczowe znaczenie dla rozwoju województwa. Interpretacja ram finansowych byłaby też łatwiejsza, gdyby dokładnie sprecyzowano czy sposób, w jaki został wyliczony potencjał inwestycyjny jednostek samorządu terytorialnego gwarantuje wystarczające środki na wykonywanie ich stałych zadań.

Zauważmy też, że ustalając ramy finansowe *Strategii* całkowicie pominięto środki, jakie na zadania bezpośrednio związane z rozwojem województwa przeznacza instytucje państwowe. W ten sposób z zakresu rzeczowego *Strategii* wypadły na przykład takie zadania jak rozbudowa sieci dróg krajowych i linii kolejowych, inwestycje w infrastrukturę badawczą uczelni i innych placówek naukowych, czy zadań związanych z infrastrukturą granic państwa.

Takiemu powiązaniu strategii rozwoju województwa z przedsięwzięciami finansowanymi bezpośrednio przez instytucje rządowe służyć miały przewidziane w ustawie o zasadach prowadzenia polityki rozwoju kontrakty terytorialne, a wcześniej – kontrakty wojewódzkie, wprowadzone na mocy ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju²⁵⁵. W ostatnich latach zostały one jednak zredukowane do kwestii dotyczących funkcjonowania regionalnych programów operacyjnych, tracąc tym samym pierwotnie przypisywane im funkcje.

Wątpliwości budzi przede wszystkim fakt, iż stanowiąca prawie połowę ogólnej kwoty prognozowanych wydatków pozycja *Potencjał inwestycyjny JST województwa podkarpackiego* nie jest prognozą wydatków rozwojowych JST, a jedynie prognozą kwot, które JST mogą, choć nie muszą, przeznaczyć na wydatki rozwojowe. Potencjał inwestycyjny – zgodnie z nazwą – określa jedynie możliwości finansowania zadań rozwojowych, nie ma jednak pewności, czy jednostki samorządowe będą chciały tak właśnie planować swoje budżety. Jest bardzo prawdopodobne, że presja na wzrost wydatków bieżących spowoduje znaczące ograniczenie potencjału, a przez to – ograniczenie możliwości finansowania zadań wskazanych w *Strategii*.

Nie widać też wyraźnego uzasadnienia dla założenia, iż wszystkie zadania realizowane w ramach *Strategii* i finansowane wyłącznie ze środków krajowych mają charakter zadań inwestycyjnych, a takie założenie można odczytać z zestawienia źródeł finansowania ujętych w *Ramach finansowych Strategii*. Analiza celów *Strategii* pokazuje, że wielu z nich nie można będzie osiągnąć wyłącznie poprzez poprawę infrastruktury, że będą wymagane usprawnienia lub podjęcie działań innego typu – na przykład wprowadzenie zasadniczych zmian form i treści nauczania w szkołach.

Istotną wadą ram finansowych jest również pominięcie w *Strategii* choćby dość skrótowego opisu metodologii szacowania potencjału inwestycyjnego i omówienia przyjętych założeń. Wynikowa wielkość potencjału jest bowiem ściśle związana z tym, jakie założenia dotyczące polityki władz samorządowych oraz makroekonomicznego otoczenia, w jakim *Strategia* będzie realizowana, zostały przyjęte do obliczeń.

Reasumując – skonstruowane w ten sposób *Ramy finansowe* nie pozwalają na ocenę faktycznych kosztów, jakie należy ponieść by osiągnąć założone cele, nie są też instrumentem pozwalającym sterować wydatkami niezbędnymi, by cele te osiągnąć. Można też sformułować wniosek bardziej ogólny – sporządzenie ram finansowych dla jakiegokolwiek strategii jest celowe tylko wtedy, gdy:

- sposób dochodzenia do celów można przedstawić w formie zamkniętego wykazu mniej lub bardziej złożonych zadań (projektów),
- można *a priori* oszacować koszty realizacji poszczególnych zadań,
- konstrukcja strategii gwarantuje zapewnienie wystarczających środków na podstawie stałe zadania samorządowe.
- w sposób mniej lub bardziej formalny można uzgodnić ze wszystkimi podmiotami uczestniczącymi w realizacji strategii ich wkład finansowy w działania wyspecyfikowane w strategii działania.

²⁵⁵ Dz. U. z 2019 r. poz. 1465.

3.6. Umowa Partnerstwa i programy operacyjne

Umowa Partnerstwa²⁵⁶ jest kluczowym dokumentem określającym zasady wykorzystywania przez Polskę środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej i przeznaczonych na finansowanie zadań z zakresu polityki spójności, Wspólnej Polityki Rolnej i polityki rybackiej UE. Stronami Umowy Partnerstwa są: rząd Polski i Komisja Europejska. Podstawę do zawarcia UP stanowi rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006²⁵⁷.

Instrumentami realizacji Umowy Partnerstwa (UP) są krajowe programy operacyjne (KPO) i regionalne programy operacyjne (RPO). Dokumenty te wraz z UP tworzą spójny system dokumentów strategicznych i programowych na nową perspektywę finansową.

Umowa Partnerstwa określa, dla siedmioletniego (lata 2014-2020) okresu planowania finansowego nazywanego perspektywą finansową:

- strategiczne cele interwencji unijnej, wraz z miernikami realizacji tych celów,
- programy operacyjne, w ramach których dokonywane będą wydatki współfinansowane środkami budżetu Unii Europejskiej,
- zasady obowiązujące przy wyborze wspieranych projektów i finansowaniu wydatków, w tym – tzw. zasady horyzontalne, obowiązujące przy dokonywaniu wydatków²⁵⁸,
- rami finansowe Umowy,
- zasady zarządzania realizacją Umowy oraz monitorowania i sprawozdawczości przebiegu jej wdrażania.

Programy operacyjne są dokumentami wykonawczymi, które precyzują – dla różnych obszarów funkcjonalnych – ustalenia zawarte w Umowie Partnerstwa. Projekty programów operacyjnych są opracowywane przez odpowiednie instytucje zarządzające i podlegają zatwierdzeniu przez Komisję Europejską. Wszystkie programy operacyjne są dostępne na stronach internetowych Ministerstwa Rozwoju²⁵⁹.

Program operacyjny określa w szczególności:

- cel programu,
- wewnętrzną strukturę programu (podział na osie priorytetowe, odpowiadające różnym typom działań finansowanych w ramach danego programu),
- rodzaje przedsięwzięć podlegających finansowaniu w ramach programu,
- system realizacyjny programu,
- plan finansowy programu,
- mierniki stopnia realizacji celów programu i wykonania zakładanych zadań,
- specyficzne zasady obowiązujące przy realizacji programu.

Mierniki realizacji celów i pożądanego docelowego wartości tych mierników określone zostały zarówno dla Umowy jako całości, jak i dla 11 celów tematycznych wyróżnionych w ramach

²⁵⁶ *Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020. Umowa Partnerstwa*, Ministerstwo Rozwoju, Warszawa 2015.

²⁵⁷ Dz. Urz. UE L 347 z 20 grudnia 2013 r., s. 320-469.

²⁵⁸ *Umowa Partnerstwa*, s. 171.

²⁵⁹ <https://www.funduszeuropejskie.gov.pl/wszystkie-serwisy-programow/>.

Umowy. Mierniki przyjęte dla Umowy jako całości (podstawowe wskaźniki rozwoju) przedstawiono w tabeli 16. Na podstawie dostępnych już danych z lat 2014-2017 widać już, iż osiągnięcie wszystkich zakładanych celów jest już mało prawdopodobne – dotyczy to zwłaszcza zakładanego tempa wzrostu PKB na jednego mieszkańca. Zagrożona jest też realizacja celu obniżenia deficytu sektora instytucji rządowych i samorządowych do poziomu poniżej 1% PKB.

Tabela 16. Podstawowe wskaźniki rozwoju ustalone w Umowie Partnerstwa

Nazwa wskaźnika	Jednostka miary	Wartość bazowa ¹	Źródło danych	Częstotliwość pomiaru	Wartość pośrednia (2020)	Wartość docelowa (2023)
Stopa inwestycji	%	18,43 (2013)	GUS	roczna	20,08	20,15
PKB na 1 mieszkańca wg PPS ²	UE-28=100	66,80 (2012)	Eurostat	roczna	77,07	78,65
Wskaźnik zatrudnienia osób w wieku 20-64 lata	%	64,90 (2013)	GUS	roczna	71,00	71,59
PKB na jednego mieszkańca wg PPS	UE-28=100	73,50 (2012)	Eurostat	roczna	81,32	83,04
Wynik sektora instytucji rządowych i samorządowych w relacji do PKB	%	-3,90 (2012)	GUS	roczna	-0,90	-0,90
Dług sektora instytucji rządowych i samorządowych w relacji do PKB	%	57,00 (2013)	GUS	roczna	45,30	45,09
Wskaźnik rozwoju społecznego ² (HDI)		0,82 (2012)	UNDP	roczna	0,83	0,83
Produktywność zasobów	euro/kg	0,40 (2011)	Eurostat	roczna	0,54	0,60
Odsetek osób w wieku 30-34 lata posiadających wykształcenie wyższe	%	40,50 (2013)	GUS	roczna	45,68	47,90
Młodzież niekontynuująca nauki	%	5,60 (2013)	GUS	roczna	4,50	4,28

¹ W nawiasie podano rok, z którego pochodzi wartość bazowa

² PPS = standard siły nabywczej

³ Wartość niemianowana. Maksymalna wartość HDI wynosi 1.

Źródło: Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020. Umowa Partnerstwa, Ministerstwo Rozwoju, Warszawa 2015, s. 11

Za cele strategiczne, nazywane w Umowie celami tematycznymi (CT), uznano:

- CT1 – wzmacnianie badań naukowych, rozwoju technologicznego i innowacji,
- CT2 – zwiększenie dostępności, stopnia wykorzystania i jakości technologii informacyjno-komunikacyjnych,
- CT3 – wzmacnianie konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw, sektora rolnego oraz sektora rybołówstwa i akwakultury,
- CT4 – wspieranie przejścia na gospodarkę niskoemisyjną we wszystkich sektorach,
- CT5 – promowanie dostosowania do zmian klimatu, zapobiegania ryzyku i zarządzania ryzykiem,
- CT6 – zachowanie i ochronę środowiska naturalnego oraz wspieranie efektywnego gospodarowania zasobami,
- CT7 – promowanie zrównoważonego transportu i usuwanie niedoborów przepustowości w działaniu najważniejszej infrastruktury sieciowej,
- CT8 – promowanie trwałego i wysokiej jakości zatrudnienia oraz wsparcie mobilności pracowników,
- CT9 – promowanie włączenia społecznego, walkę z ubóstwem i wszelką dyskryminacją,
- CT10 – inwestowanie w kształcenie, szkolenie oraz szkolenie zawodowe na rzecz zdobywania umiejętności i uczenia się przez całe życie,
- CT11 – wzmacnianie zdolności instytucjonalnych instytucji publicznych i zainteresowanych stron oraz sprawności administracji publicznej.

Wybrane mierniki ustalone dla celów tematycznych przedstawiono w tabeli 17.

Tabela 17. Wybrane wskaźniki stopnia realizacji celów strategicznych Umowy Partnerstwa

Cel	Nazwa wskaźnika	Rok bazowy	Wartość bazowa	2020 plan	2030 plan
CT1	Nakłady na B+R w relacji do PKB	2012	0,90	1,7	1,94
	Nakłady na B+R ponoszone przez sektor przedsiębiorstw w relacji do PKB	2012	0,33	0,8	0,93
CT2	Gospodarstwa domowe w zasięgu dostępu do Internetu o przepustowości co najmniej 30 Mb/s	2012	44,48	100	100
	Odsetek osób korzystających z Internetu w kontaktach z administracją publiczną	2013	22,6	38,7	45,6
CT3	Wartość dodana brutto na 1 pracującego w sektorze rolnictwa w relacji do poziomu w roku 2012 (PL[2012] = 100)	2012	100	130,9	144,8
	Stopa inwestycji w sektorze prywatnym (nakłady brutto na środki trwałe w sektorze prywatnym jako % PKB)	2012	12,8	13,4	13,7
CT4	Zużycie energii pierwotnej	2012	92,67	96	96
	Udział energii ze źródeł odnawialnych w końcowym zużyciu energii brutto	2012	10,88	15,5	16
CT5	Pojemność obiektów małej retencji wodnej	2012	753624	818134	844836
CT6	Odsetek ludności korzystającej z oczyszczalni ścieków	2012	68,6	73,1	74,7
	Udział odpadów komunalnych niepodlegających składowaniu w ogólnej masie odpadów komunalnych	2012	20	49	60
CT7	Wskaźnik międzygałęziowej dostępności transportowej	2010	30,8	0,4	0,4
CT8	Wskaźnik zatrudnienia kobiet w wieku od 20 do 64 lat	2013	57,6	62,3	63,2
	Wskaźnik zatrudnienia mężczyzn w wieku od 20 do 64 lat	2013	72,1	79,8	80,1
	Wskaźnik zatrudnienia kobiet w wieku od 55 do 64 lat	2013	31	34,5	37,3
	Wskaźnik zatrudnienia mężczyzn w wieku od 55 do 64 lat	2013	51,3	64,4	64,5
	Wskaźnik zatrudnienia na obszarach wiejskich	2013	50,3	53,3	54,3
CT9	Wskaźnik zagrożenia ubóstwem lub wykluczeniem społecznym	2012	26,7	20,9	19,1
CT10	Osoby dorosłe w wieku 25-64 lata uczestniczące w kształceniu i szkoleniu	2013	4,3	6,5	7,7
	Odsetek dzieci w wieku 3-4 lat objętych edukacją przedszkolną	2012	59,3	76,8	81,2
CT11	<i>Ease of doing business</i> (rank) na podstawie raportu <i>Doing Business</i>	2014 ¹	45	42	39
	Wskaźnik jakości rządzenia – efektywność rządzenia	2012	71,6	75	77,4
	Wskaźnik jakości rządzenia – jakość regulacji	2012	78,7	83,7	84,1
	Wskaźnik jakości rządzenia – rządy prawa	2012	72,3	81,4	83,3

¹ Raport z danymi za 2013 r.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020. Umowa Partnerstwa*, Ministerstwo Rozwoju, Warszawa 2015, s. 155-156.

Ważną częścią UP jest rozdział poświęcony systemowi wdrażania Umowy. Opisano w nim:

- rodzaje instytucji uczestniczących we wdrażaniu UP (instytucje zarządzające, instytucje pośredniczące, agencje płatnicze, instytucje certyfikujące),
- zasady wyboru projektów do finansowania w ramach UP,
- zasady ewidencji, sprawozdawczości i ewaluacji,
- zasady zarządzania finansowego,
- zasady informowania i promocji UP.

Dla lat 2014-2020 uruchomiono – w ramach polityki spójności UE – sześć ogólnopolskich (krajowych) programów operacyjnych (PO):

- PO Infrastruktura i Środowisko (POIiŚ),
- PO Inteligentny Rozwój (PO IR),
- PO Wiedza Edukacja Rozwój (POWER),
- PO Polska Cyfrowa (POPC),

- PO Pomoc Techniczna (POPT),
- PO Polska Wschodnia (POPW),

dla których instytucją zarządzającą jest Minister Rozwoju i Finansów oraz 16 regionalnych programów operacyjnych zarządzanych przez właściwych marszałków województw.

Zadania z zakresu Wspólnej Polityki Rolnej (WPR) oraz Wspólnej Polityki Rybackiej Unii Europejskiej – bez dopłat bezpośrednich – finansowane są w latach 2014-2020 poprzez dwa programy: Program Rozwoju Obszarów Wiejskich (PROW) oraz PO Rybactwo i Morze (PO Ryby).

Ramy finansowe Umowy Partnerstwa określają kwoty, jakie z budżetu UE mogą zostać wykorzystane przez Polskę w latach 2014–2020, w podziale na poszczególne lata i na programy operacyjne. Podane poniżej kwoty, ustalone w Umowie Partnerstwa nie obejmują tzw. płatności bezpośrednich dla rolników i innych obowiązkowych płatności realizowanych w ramach Wspólnej Polityki Rolnej UE. Nie uwzględniono obligatoryjnego wkładu własnego, którego wysokość określają unijne przepisy. Poniesienie krajowych wydatków współfinansujących pomoc unijną jest jednak niezbędnym warunkiem pełnego wykorzystania środków unijnych ustalonych w Umowie Partnerstwa.

Tabela 18. Rozkład zobowiązań unijnych w ramach Umowy Partnerstwa w podziale na lata

Program	Fundusz ¹	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Łącznie 2014-2020
mln euro									
POiR	EFRR	1.058,1	1.116,1	1.176,9	1.232,3	1.288,1	1.343,5	1.398,9	8.613,9
POiŚ		3.336,6	3.536,3	3.743,8	3.928,8	4.108,6	4.294,2	4.465,4	27.413,8
	EFRR	599,8	633,9	669,5	701,9	734,5	767,0	799,3	4.905,9
	FS	2.736,8	2.902,4	3.074,3	3.226,9	3.374,1	3.527,2	3.666,1	22.507,9
POWER	EFS	547,2	576,6	606,8	634,7	662,6	690,6	718,3	4.436,8
POPC	EFRR	246,9	268,5	291,1	311,4	331,6	351,6	371,5	2.172,5
POPT	FS	85,1	90,3	95,6	100,4	105,0	109,7	114,0	700,1
POPW	EFRR	243,4	257,7	272,6	286,2	299,8	313,4	326,9	2.000,0
RPO		3.833,4	4.047,5	4.270,8	4.474,9	4.679,6	4.883,9	5.086,8	31.276,9
	EFRR	2.760,8	2.914,8	3.075,4	3.222,2	3.369,5	3.516,4	3.662,4	22.521,6
	EFS	1.072,6	1.132,7	1.195,4	1.252,7	1.310,1	1.367,5	1.424,4	8.755,3
PROW	EFRRROW	1.569,5	1.175,6	1.193,4	1.192,0	1.190,6	1.189,1	1.187,3	8.697,6
PO RYBY	EFMR	0,0	146,6	74,4	75,6	77,4	77,9	79,3	531,2
InrZLM	INRZLM	141,8	110,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	252,4
Łącznie		11.062,1	11.325,7	11.725,3	12.236,5	12.743,2	13.254,0	23.300,6	86.095,2
Rezerwa wykonania									5.129,5
	EFRR								2.412,8
	EFS								776,4
	FS								1.392,5
	EFRRROW								515,9
	EFMR								31,9
Łącznie z rezerwą									91.224,7

¹Programy operacyjne: POiŚ – PO Infrastruktura i Środowisko; POiR – PO Inteligentny Rozwój; POWER – PO Wiedza Edukacja Rozwój; POPC – PO Polska Cyfrowa; POPT – PO Pomoc Techniczna; POPW – PO Polska Wschodnia; RPO – regionalne programy operacyjne; PROW – Program Rozwoju Obszarów Wiejskich; PO RYBY – PO Rybactwo i Morze; InrZLM – Inicjatywa na rzecz zatrudnienia ludzi młodych

² Fundusze UE: EFRR – Europejski Fundusz Rozwoju Regionalnego; FS – Fundusz Spójności EFS – Europejski Fundusz Społeczny; EFRRROW – Europejski Fundusz Rolny na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich; EFMR – Europejski Fundusz Morski i Rybacki.

Źródło: opracowanie własne na podstawie *Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020. Umowa Partnerstwa*, Ministerstwo Rozwoju, Warszawa 2015, s. 157.

Podane w zamieszczonej powyżej tabeli kwoty podlegają – zgodnie z unijnymi przepisami – corocznej waloryzacji.

Tabela opisująca ramy finansowe UP dobrze ilustruje najważniejsze różnice pomiędzy sposobami zarządzania środkami budżetowymi w UE i w Polsce. Wskażmy najważniejsze z nich.

1. W polskim systemie budżetowym dyrektywnymi wielkościami są roczne limity wydatków. Oznacza to, że wydatki zaplanowane na dany rok muszą być – z niewielkimi wyjątkami – zrealizowane kasowo w tym samym roku. Powoduje to poważne trudności w przypadku realizacji dłużej trwających przedsięwzięć, a także wtedy, gdy wykonanie pewnego zadania opóźnia się. W systemie unijnym limitowaniu podlegają zobowiązania do dokonania wydatków zaciągane w danym roku, nie ma natomiast ścisłego określenia terminu faktycznego dokonania wydatku, chociaż obowiązują tu pewne ograniczenia²⁶⁰. System taki jest znacznie bardziej elastyczny.

Kasowe i memoriałowe ujęcie budżetu

Są dwa powszechnie stosowane sposoby ujęcia operacji budżetowych w ewidencji wykonania budżetu i w sprawozdawczości budżetowej. W obowiązującym w Polsce ujęciu kasowym dochody i wydatki ujmuje się w terminie ich zapłaty, niezależnie od rocznego budżetu, którego dotyczą. Oznacza to, że w danym roku budżetowym:

- do dochodów zalicza się te dochody, bieżące, zaległe i wpłacone z wyprzedzeniem, które faktycznie zostały przekazane na rachunki budżetowe w danym roku budżetowym,
- do wydatków zalicza się tylko kwoty faktycznie wypłacone w danym roku.

Ewidencja w układzie memoriałowym – tak, jak zdefiniowana w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości²⁶¹, polega na tym, że:

- w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty,
- dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane będą koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

W praktyce stosuje się też podejście mieszane – kasowe ujęcie dochodów i memoriałowe – wydatków.

2. W polskim systemie budżetowym tylko limity wydatków określone dla jednego roku w ustawie budżetowej mają charakter dyrektywny, natomiast limity wydatkowe ustalone w planach wieloletnich (takich jak na przykład Wieloletni Plan Finansowy Państwa) nie są wiążące. W systemie unijnym kwoty ustalone w Umowie Partnerstwa, a wcześniej – w rozporządzeniu rady UE określającym środki na zobowiązania w latach 2014-2020²⁶², stanowią dla Polski nieprzekraczalny limit zaangażowania środków budżetowych UE w finansowanie zadań realizowanych z udziałem środków budżetu UE.
3. Zgodnie z przytoczonym wcześniej rozporządzeniem Rady Nr 1303/2013 *w celu zapewnienia rzeczywistego wpływu na gospodarkę wsparcie z funduszy polityki spójności nie powinno zastępować publicznych lub równorzędnych wydatków strukturalnych*²⁶³ państw członkowskich zgodnie z warunkami zawartymi w niniejszym rozporządzeniu. Zasada ta, nazywana *zasadą dodatkowości*, w praktyce sprowadza się do wymogu

²⁶⁰ Zgodnie z tzw. regułą n+3, do końca roku n+3 (n=1, 2, ..., 7) muszą być wykorzystane lub objęte jeszcze niezrealizowanymi wnioskami o płatność wydatki na łączną kwotę równą co najmniej sumie limitów zobowiązań ustalonych dla pierwszych n lat okresu programowania. Naruszenie tego warunku powoduje odpowiednie zmniejszenie limitów zobowiązań. Zasada ta zabezpiecza przed nadmiernym kumulowaniem się zobowiązań UE, spowodowanym niewykorzystaniem przez beneficjentów przyznanym im limitów dofinansowania.

²⁶¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 351 z późn. zm.

²⁶² Rozporządzenie Rady (UE, Euratom) Nr 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014-2020. Dz. Urz. UE L Nr 347 z 20.12.2013 r., s. 884-891.

²⁶³ W obecnym stanie prawnym wydatki strukturalne są utożsamiane z wydatkami majątkowymi.

utrzymania wydatków na inwestycje na poziomie sprzed okresu aktualnej perspektywy finansowej.

Polskie prawo finansowe nie zawiera podobnych regulacji. Dlatego częstym przypadkiem jest ograniczanie własnych wydatków na pewien cel po otrzymaniu dotacji lub innych środków od instytucji zewnętrznych. W praktyce oznacza to, że dotacja zostaje wykorzystana na inny cel, niż to założył dotujący lub darczyńca.

Szerszy opis zagadnień związanych z gospodarką budżetową Unii Europejskiej przedstawiono w rozdziale 4.5.

3.7. Strategie ponadnarodowe

Strategie rozwoju uchwalane są również na szczeblu ponadnarodowym. Jest to naturalna konsekwencja globalizacji gospodarki światowej i przekonania, że najpoważniejsze problemy świata (ochrona środowiska, zmiany klimatyczne, rozwarstwienie dochodowe „Północ” – „Południe” i problemy – takie jak kryzys migracyjny – wynikające z tego rozwarstwienia, podatność zglobalizowanej gospodarki na kryzysy finansowe, nasilające się konflikty lokalne) mogą być rozwiązane tylko dzięki wspólnemu działaniu wszystkich państw. Oczywiście jest przy tym, że w tym wspólnym działaniu role poszczególnych państw muszą być zróżnicowane. Najbardziej rozwinięte państwa powinny wziąć na siebie zasadniczą część kosztów realizacji strategii, od państw o niskim potencjale gospodarczym wymagać należy przede wszystkim zapewnienia takiej organizacji państwa, która umożliwi efektywne wykorzystanie udzielanego im wsparcia i uczestnictwo – na miarę ich możliwości – w realizacji celów strategii.

Strategie ponadnarodowe powinny stanowić ważną przesłankę przy konstrukcji krajowych strategii rozwoju. Wynika to zarówno ze względów formalnych (członkostwo w organizacjach międzynarodowych obliguje państwa członkowskie do realizacji zadań ujętych w ich strategiach), jak i merytorycznych – żadne państwo nie jest dziś zabezpieczone przed negatywnymi konsekwencjami globalnych problemów. Adekwatne do możliwości uczestnictwo w solidarnym rozwiązywaniu tych problemów leży więc we własnym interesie każdego państwa.

Cele i zasady działania strategii ponadnarodowych przedstawimy na przykładzie trzech, spośród bardzo wielu funkcjonujących strategii i programów o globalnym zasięgu:

- uchwalonych przez Organizację Narodów Zjednoczonych programach „Milenijne cele rozwoju” z 2000 r. oraz uchwalonej w 2015 r. *Agendy na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*;
- obowiązującej w Unii Europejskiej Strategii *na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, nazywanej też *Strategią Europa 2020*.

3.7.1. Milenijne cele rozwoju

Dnia 8 września 2000 r. Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych uchwaliło Deklarację Milenijną Narodów Zjednoczonych. Wskazano w niej osiem milenijnych celów rozwoju (MDG – Millennium Development Goals), jakie społeczność międzynarodowa powinna osiągnąć do roku 2015, a państwa członkowskie ONZ zobowiązały się do solidarnego działania na rzecz realizacji tych celów.

Tabela 19. Milenijne cele rozwoju

Cele	Zadania
Wyliminować skrajne ubóstwo i głód	<ul style="list-style-type: none"> • Zmniejszyć o połowę liczbę ludzi, których dochód nie przekracza 1 dolara dziennie • Zmniejszyć o połowę liczbę ludzi, którzy cierpią głód
Zapewnić powszechne nauczanie na poziomie podstawowym	<ul style="list-style-type: none"> • Zapewnić wszystkim chłopcom i dziewczętom możliwość ukończenia pełnego cyklu nauki na poziomie podstawowym
Promować równość płci i awans społeczny kobiet	<ul style="list-style-type: none"> • Wyliminować nierówny dostęp płci do pierwszego i drugiego szczebla edukacyjnego do 2005 roku, a na wszystkich szczeblach do 2015 roku
Ograniczyć umieralność dzieci	<ul style="list-style-type: none"> • Zmniejszyć o $\frac{2}{3}$ wskaźnik umieralności dzieci w wieku do lat 5
Poprawić opiekę zdrowotną nad matkami	<ul style="list-style-type: none"> • Zmniejszyć o $\frac{3}{4}$ wskaźnik umieralności matek
Ograniczyć rozprzestrzenianie się HIV/AIDS, malarii i innych chorób	<ul style="list-style-type: none"> • Powstrzymać rozprzestrzenianie się HIV/AIDS i ograniczyć ilość nowych zakażeń • Powstrzymać rozprzestrzenianie się malarii i innych groźnych chorób i ograniczyć ilość zachorowań
Stosować zrównoważone metody gospodarowania zasobami naturalnymi	<ul style="list-style-type: none"> • Uwzględnić zasady zrównoważonego rozwoju w krajowych strategiach i programach; stosować metody hamujące zubożenie zasobów środowiska naturalnego • Zmniejszyć o połowę liczbę ludzi pozbawionych stałego dostępu do czystej pitnej wody • Do 2020 roku osiągnąć znaczącą poprawę warunków życia przynajmniej 100 milionów mieszkańców slumsów
Stworzyć globalne partnerskie porozumienie na rzecz rozwoju	<ul style="list-style-type: none"> • Dopracować dostępny dla wszystkich, oparty na jasnych przepisach, przewidywalny i nikogo nie dyskryminujący system handlowo-finansowy. Uczestnicy systemu powinni być zobowiązani do podejmowania aktywnej działalności promującej dobre praktyki rządzenia, rozwój i ograniczanie ubóstwa. Dotyczy to działań na poziomie narodowym i międzynarodowym. • Wyjść naprzeciw szczególnym potrzebom najsłabiej rozwiniętych państw poprzez zniesienie ceł i kontyngentów na towary eksportowane przez te kraje, zwiększenie skali redukcji długów poważnie zadłużonych ubogich krajów, umorzenie długów zaciągniętych w ramach oficjalnej pomocy bilateralnej oraz zwiększenie pomocy na rzecz rozwoju dla krajów podejmujących działania mające na celu ograniczenie ubóstwa • Wyjść naprzeciw szczególnym potrzebom krajów śródlądowych i krajów rozwijających się położonych na małych wyspach • Rozstrzygnąć kwestię zadłużenia krajów rozwijających się poprzez podjęcie narodowych i międzynarodowych kroków służących utrzymaniu długookresowej zdolności do spłaty zadłużenia • We współpracy z krajami rozwijającymi się stworzyć miejsca godnej i produktywnej pracy dla młodzieży • We współpracy z sektorem upowszechnić dostęp do nowych technologii, zwłaszcza technologii informacyjnych i komunikacyjnych

Źródło: Deklaracja Milenijna Narodów Zjednoczonych – rezolucja nr 55.2 przyjęta na 55 sesji Narodów Zjednoczonych w dniu 8 września 2000 r., https://www.un.org/en/ga/search/view_doc.asp?symbol=A/RES/55/2; tłumaczenie polskie dostępne na stronie Ośrodka Informacji ONZ w Warszawie: unic.un.org.pl/milenium2000/

Następstwem przyjęcia *Deklaracji Millenijnej* było opracowanie i uchwalenie kolejnych dokumentów precyzujących działania zmierzające do osiągnięcia MDG, z których za najważniejsze to:

- tzw. *Konsensus z Monterrey*, zawierający końcowe ustalenia wnioski z międzynarodowej konferencji ONZ w sprawie finansowania rozwoju, która odbyła się w dniach 18-22 marca 2002 r. w Monterrey²⁶⁴,
- ustalenia tzw. *Szczytu Ziemi* – konferencji ONZ, która miała miejsce w Johannesburgu w dniach od 26 sierpnia do 4 września 2002 r.²⁶⁵,
- opracowany przez zespół działający pod kierunkiem Jeffreya Sachsa raport w sprawie działań niezbędnych dla osiągnięcia MDG²⁶⁶.

²⁶⁴ *Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development*, https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_CONF.198_11.pdf

²⁶⁵ *Report of the World Summit on Sustainable Development*, United Nations, New York 2002, <https://digitallibrary.un.org/record/478154>;

²⁶⁶ *Investing in Development: A Practical Plan to Achieve the Millennium Development Goals*, United Nations Development Programme, New York 2005; mdgs.un.org/unsd/mdg/Host.aspx?Content=Products/ProgressReports.htm

Rysunek 3. Oficjalne logo Milenijnych Celów Rozwoju



Źródło: strona internetowa Ośrodka Informacji ONZ w Warszawie www.un.org.pl

Zgodnie z tymi dokumentami podstawowymi źródłami finansowania przedsięwzięć mających zapewnić osiągnięcie MDG miały być:

- środki budżetowe i prywatne poszczególnych państw, w tym – środki uzyskane dzięki racjonalizacji dotychczasowych wydatków budżetowych,
- środki przekazane przez najbardziej rozwinięte państwa świata w postaci tzw. oficjalnej pomocy rozwojowej, przy czym od lat siedemdziesiątych obowiązuje wypracowany na forum ONZ postulat, by najbardziej rozwinięte kraje przeznaczały na oficjalną pomoc rozwojową nie mniej niż 0,7% ich produktu Narodowego brutto (PNB).

Do osiągnięcia takiego poziomu pomocy rozwojowej państwa członkowskie ONZ zobowiązały się po raz pierwszy w rezolucji Zgromadzenia Ogólnego nr 2626 (XXV) z dnia 24 października 1970 r.²⁶⁷ Ustalenia te zostały później powtórzone m.in. we wskazanych powyżej dokumentach ONZ. Jak dotąd zaledwie kilka państw doszło do wyznaczonych rozmiarów oficjalnej pomocy rozwojowej lub przynajmniej wyznaczyło ścieżkę dojścia do poziomu PNB. Według obliczeń zespołu J. Sachs osiągnięcie MDG w 2015 r. we wszystkich krajach świata wymagałoby udzielenia w latach 2006-2015 krajom rozwijającym pomocy rozwojowej w kwocie ok. 500 mld dolarów, co odpowiadałoby ok. 0,54% produktu narodowego brutto państw należących do Komitetu Pomocy Rozwojowej (DAC – *Development Assistance Committee*) OECD²⁶⁸ – tylko na przedsięwzięcia bezpośrednio związane z MDG.

Realizacja efektów przedsięwzięć służących osiągnięciu MDG prowadzona była – zarówno w ujęciu globalnym, jak i dla poszczególnych krajów²⁶⁹. Z końcowego raportu o realizacji MDG wynika, że praktycznie we wszystkich obszarach osiągnięto – w skali globalnej – istotny postęp, chociaż nie wszystkie ilościowo wyrażone cele zostały w pełni zrealizowane:

- odsetek ludzi żyjących w skrajnym ubóstwie w krajach rozwijających się zmniejszył się pomiędzy rokiem 2000 i rokiem 2015 z 47% na 14%,

²⁶⁷ Resolution No. 2626 (XXV) – *International Development Strategy for the Second United Nations Development Decade*, dostępna na stronie internetowej World Legal International Institute: worldlii.org/int/other/UNGA/1970/7.pdf

²⁶⁸ *Investing in Development: A Practical Plan to Achieve the Millennium Development Goals*, s. 251. Do DAC należały wówczas 22 najbogatsze kraje OECD. Obecnie DAC liczy 30 członków, w tym Polskę.

²⁶⁹ Coroczne raporty są dostępne na stronie internetowej <https://www.un.org/millenniumgoals/reports.shtml>, a dane o stopniu realizacji MDG w poszczególnych krajach – na stronie <https://unstats.un.org/unsd/mdg/Host.aspx?Content=Data/snapshots.htm>.

- odsetek dzieci uczęszczających do szkół podstawowych w krajach rozwijających się zwiększył się z 83% w 2000 roku do 91% w roku 2015,
- w ponad 90% państw świata zwiększyła się liczba kobiet zasiadających w parlamencie,
- umieralność dzieci w wieku poniżej pięciu lat zmniejszyła się z 90 na 43 przypadków na 1000 urodzeń,
- umieralność matek przy porodzie zmniejszyła się z 380 na 210 przypadków na 100 tys. porodów,
- liczba osób z dostęp do wody z wodociągów zwiększyła się z 2,3 mld osób w 2000 r. do 4,2 mld osób w 2015 r., a w 147 państwach wskaźnik dostępu do wody z wodociągów przekroczył 95%,
- w skali całego świata udział osób mających dostęp do Internetu w ogólnej liczbie mieszkańców Ziemi zwiększył się z 6% w 2000 r. do 43% w 2015 r.,
- roczna wartość oficjalnej pomocy rozwojowej wzrosła z 81 miliardów dolarów w 2000 r. do 135 mld dolarów w 2015 r.²⁷⁰.

W cytowanym raporcie stwierdzono jednocześnie, że *mimo znacznych osiągnięć w zakresie wielu MDG na całym świecie, postępy w poszczególnych regionach i krajach były nierównomierne*, a efektów realizacji MDG nie odczuły miliony ludzi, zwłaszcza najbiedniejszych i znajdujących się w niekorzystnej sytuacji ze względu na płeć, wiek, niepełnosprawność, pochodzenie etniczne lub położenie geograficzne²⁷¹.

3.7.2. Strategia Europa 2020

Strategia Europa 2020, opracowana i ogłoszona przez Komisję Europejską, a następnie zatwierdzona przez Radę Europejską w 2010 roku²⁷², była reakcją na kryzys gospodarki światowej z lat 2007-2009. Zastąpiła ona tzw. Strategię Lizbońską, stanowiącą – przynajmniej formalnie – podstawę polityki Unii Europejskiej w latach 2000-2010.

Uzasadniając propozycję nowej strategii przewodniczący Komisji Europejskiej José Manuel Barroso napisał: *Przez ostatnie dwa lata miliony ludzi straciły pracę, wzrosło zadłużenie, które będzie wyrównywane przez lata, a nasza spójność społeczna została wystawiona na próbę. Te dwa lata ujawniły również pewne podstawowe prawdy o problemach, z jakimi boryka się europejska gospodarka. Jednocześnie gospodarka światowa zmierza naprzód. Przyszłość Europy zależy od tego, co teraz zrobimy. Kryzys był dzwonkiem alarmowym, dzięki któremu zorientowaliśmy się, że jeśli niczego nie zmienimy, skazemy się na stopniową utratę znaczenia i spadniemy do drugiej ligi nowego światowego porządku*²⁷³.

Koncepcja Strategii Europa 2020 opiera się na trzech powiązanych ze sobą priorytetach określających podstawowe kierunki rozwoju Europy:

- rozwój inteligentny: rozwój gospodarki opartej na wiedzy i innowacji;
- rozwój zrównoważony: wspieranie gospodarki efektywniej korzystającej z zasobów, bardziej przyjaznej środowisku i bardziej konkurencyjnej;
- rozwój sprzyjający włączeniu społecznemu: wspieranie gospodarki o wysokim poziomie zatrudnienia, zapewniającej spójność społeczną i terytorialną.

²⁷⁰ Por. *The Millennium Development Goals Report 2015*, United Nations, New York 2015, s. 4-7.

²⁷¹ *Op. cit.*, s. 8.

²⁷² *Komunikat Komisji. Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, KOM (2010) 2020 wersja ostateczna; *Konkluzje Rady Europejskiej*, Bruksela, 17 czerwca 2010 r., dostępne na stronie internetowej Komisji Europejskiej https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/council_conclusion_17_june_en.pdf

²⁷³ Cytat ze wstępu do strategii Europa 2020, s. 2.

Realizacji celów Strategii służyć miały uruchamiane systematycznie przez Komisję Europejską w 2010 roku szczegółowe projekty:

- „Unia innowacji”, którego celem miała być poprawa warunków dostępu do finansowania badań i innowacji i ułatwienie wdrażania ich efektów,
- „Młodzież w drodze”, którego efektem miała być poprawa wyników systemów kształcenia oraz ułatwianie młodzieży wejścia na rynek pracy;
- „Europejska agenda cyfrowa”, mający za cel upowszechnienie szybkiego Internetu oraz umożliwienie gospodarstwom domowym i przedsiębiorstwom czerpania korzyści z jednolitego rynku cyfrowego;
- „Europa efektywnie korzystająca z zasobów”, nakierowany na uniezależnienie wzrostu gospodarczego od wykorzystania zasobów, przejście na gospodarkę niskoemisyjną, większe wykorzystanie odnawialnych źródeł energii, modernizację transportu oraz propagowanie efektywności energetycznej;
- „Polityka przemysłowa w erze globalizacji”, którego celem miała być poprawa otoczenia biznesu oraz wspieranie rozwoju bazy przemysłowej, przygotowanej do konkurencyjności na rynkach światowych;
- „Program na rzecz nowych umiejętności i zatrudnienia” promujący modernizację rynków pracy i wzmocnienie pozycji obywateli na tym rynku, rozwój kwalifikacji przez całe życie oraz zwiększenie mobilności siły roboczej;
- „Europejski program walki z ubóstwem”, mający zapewnić spójność społeczną i terytorialną, by *korzyści płynące ze wzrostu gospodarczego i zatrudnienia były szeroko dostępne, a osoby ubogie i wykluczone społecznie mogły żyć godnie i aktywnie uczestniczyć w życiu społeczeństwa.*

Przyjęto, iż stopień realizacji celów Strategii mierzony będzie wartościami pięciu wskaźników, dla których przyjęto następujące, pożądane wartości docelowe:

- wskaźnik zatrudnienia osób w wieku 20-64 lat – co najmniej 75%;
- nakłady na inwestycje w badania i rozwój – co najmniej 3% PKB Unii;
- redukcja emisji dwutlenku węgla – co najmniej 20%, ze wskazaniem celowości osiągnięcia redukcji o 30%
- udział energii ze źródeł odnawialnych – co najmniej 20%,
- poprawa efektywności energetycznej²⁷⁴ – co najmniej 20%;
- liczbę osób przedwcześnie kończących naukę szkolną – co najwyżej 10%
- liczba osób z *młodego pokolenia* posiadająca wyższe wykształcenie – co najmniej 40%;
- zmniejszenie liczby osób zagrożonych ubóstwem – co najmniej 20 milionów,

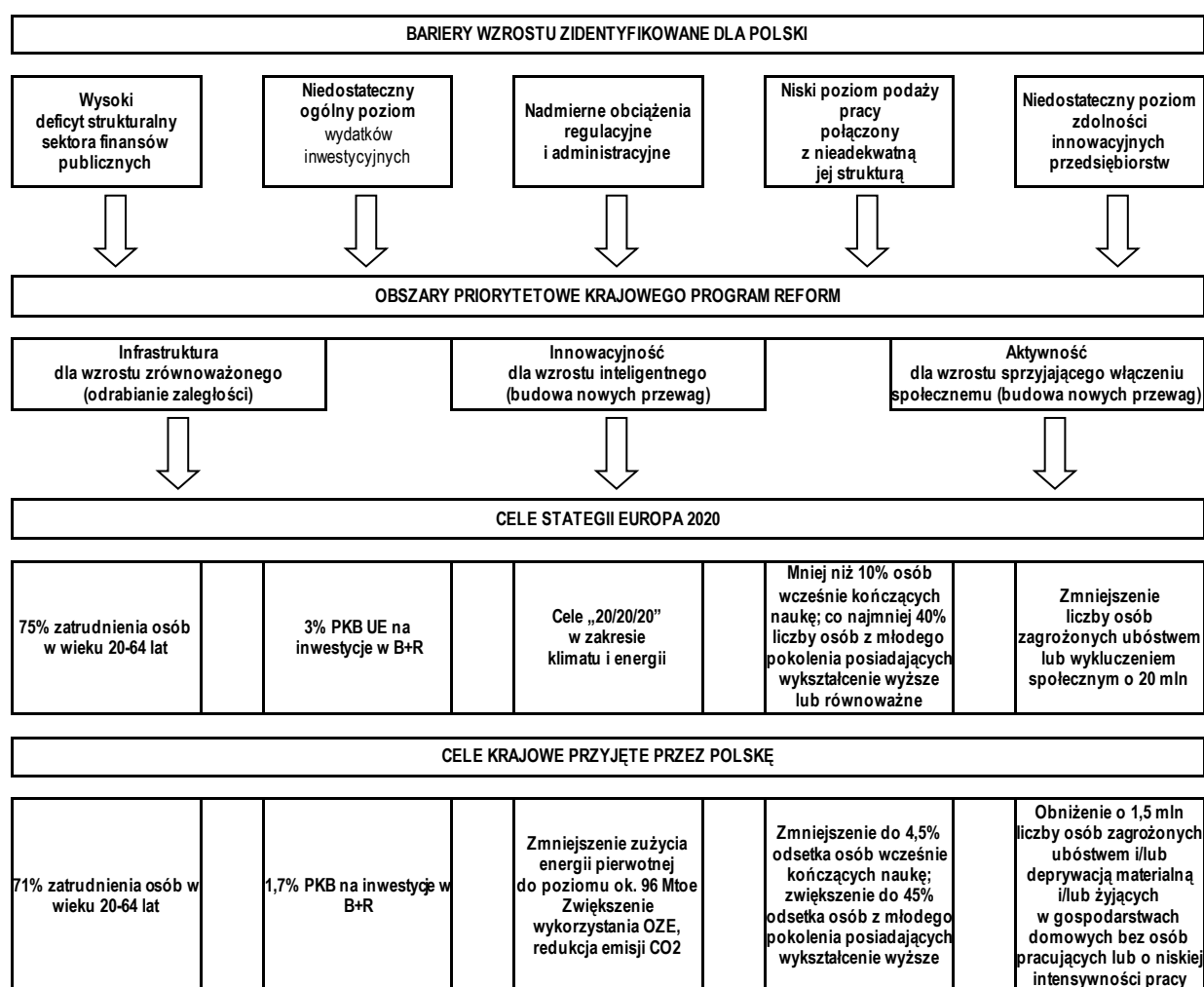
Jednym z podstawowych założeń Strategii Europa 2020 była jej jednoczesna realizacja na szczeblu Unii Europejskiej (temu służyły opisane powyżej projekty) oraz na szczeblu państw członkowskich. Państwa te zostały zobowiązane do ustanowienia własnych programów reform zmierzających do osiągnięcia celów Strategii. Od 2010 r. Komisja Europejska i Parlament Europejski wydawały aktualizowane w kolejnych latach wytyczne dla krajów członkowskich odnoszące się do realizacji krajowych programów reform. Wszystkie państwa zobowiązano też do stałego monitorowania stopnia realizacji celów Strategii. Dane o postępach realizacji Strategii publikuje też na bieżąco, chociaż wartości niektórych wskaźników dostępne są ze znacznym opóźnieniem. Zestaw monitorowanych wskaźników jest przy tym znacznie szerszy od ustalonego w oficjalnym tekście Strategii.

²⁷⁴ Efektywność energetyczna jest miarą zużycia energii na jednostkę produktu. Obliczana jest – przy porównaniach międzynarodowych ilorazem zużycia paliwa (w kilogramach oleju ekwiwalentnego) przez wartość dochodu narodowego brutto. Jedna tona oleju ekwiwalentnego równa jest 41,868 gigadzuli lub 11,63 megawatogodzin.

Polski program reform został uchwalony przez Radę Ministrów 26 kwietnia 2011 r. i jest corocznie aktualizowany. Jako krajowe cele Strategii Europa 2020 przyjęto w nim:

- osiągnięcie wskaźnika zatrudnienia osób w wieku 20-64 lat wynoszącego 71%,
- przeznaczenie na inwestycje w badania i rozwój nie mniej niż 1,7% PKB,
- zwiększenie wykorzystania odnawialnych źródeł energii,
- zmniejszenie emisji dwutlenku węgla,
- zmniejszenie zużycia energii pierwotnej do co najmniej 96 Mtoe,
- zmniejszenie wskaźnika osób wcześniej kończących naukę do 4,5%,
- zwiększenie liczby osób z młodego pokolenia z wyższym wykształceniem do co najmniej 45%,
- zmniejszenie liczby osób zagrożonych ubóstwem i/lub deprawacją materialną i/lub żyjących w gospodarstwach domowych bez osób pracujących lub o niskiej intensywności pracy o co najmniej 1,5 miliona.

Rysunek 4. Schemat powiązań Krajowego Programu Reform ze Strategią Europa 2020



Źródło: Krajowy Program Reform, s. 7

Łatwo zauważyć, że w większości przypadków cele ustalone w Krajowym Programie Reform są mniej ambitne niż te, które przyjęto dla całej Unii Europejskiej. Co więcej, nawet tych łagodniejszych założeń nie udało się w pełni zrealizować – Polska jest na przykład daleko od osiągnięcia zakładanego w Krajowym Programie Reform poziomu nakładów na badania i rozwój.

Prace nad programem „Europa 2030” znajdują się jeszcze na bardzo wczesnym etapie²⁷⁵.

3.7.3. Cele zrównoważonego rozwoju ONZ

Uchwalona w 2015 r. rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ: *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*²⁷⁶ jest – jak napisano w jej preambule – planem działań na rzecz ludzi, naszej planety i dobrobytu, a określone w niej cele i zadania stanowią kontynuację Milenijnych Celów Rozwoju i wyraz dążenia do realizacji nieosiągniętych zamierzeń. Uchwalenie tej rezolucji należy więc traktować z jednej strony jako potwierdzenie znaczenia Milenijnych Celów Rozwoju i już osiągniętych efektów, z drugiej zaś – przyznanie, iż celów, jakie ONZ postawiła przed sobą i państwami członkowskimi w 2000 roku nie udało się w pełni zrealizować w ustalonym terminie.

Układ zadań i celów został – w porównaniu z Milenijnymi Celami Rozwoju – znacznie rozbudowany, tak co do liczby celów i zadań, jak i co do ich rzeczowego zakresu. W nowej rezolucji wskazano 17 celów zrównoważonego rozwoju (SDG – *Sustainable Development Goals*) i 169 przypisanych do nich zadań, których realizacja powinna zapewnić osiągnięcie celów. Pełny wykaz tych zadań zamieszczono w aneksie 5. Jako datę realizacji ustalonych celów przyjęto rok 2030.

Cele zrównoważonego rozwoju (ONZ 2015)

Cel 1.	Wylimitować ubóstwo we wszystkich jego formach na całym świecie
Cel 2.	Wylimitować głód, osiągnąć bezpieczeństwo żywnościowe i lepsze odżywianie oraz promować zrównoważone rolnictwo
Cel 3.	Zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt
Cel 4.	Zapewnić wszystkim edukację wysokiej jakości oraz promować uczenie się przez całe życie
Cel 5.	Osiągnąć równość płci oraz wzmocnić pozycję kobiet i dziewcząt
Cel 6.	Zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wody i warunków sanitarnych poprzez zrównoważoną gospodarkę zasobami wodnymi
Cel 7.	Zapewnić wszystkim dostęp do stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie
Cel 8.	Promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny ²⁷⁷ wzrost gospodarczy, pełne i produktywne zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich ludzi
Cel 9.	Budować stabilną infrastrukturę, promować zrównoważone uprzemysłowienie oraz wspierać innowacyjność
Cel 10.	Zmniejszyć nierówności w krajach i między krajami
Cel 11.	Uczynić miasta i osiedla ludzkie bezpiecznymi, stabilnymi, zrównoważonymi oraz sprzyjającymi włączeniu społecznemu
Cel 12.	Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji
Cel 13.	Podjąć pilne działania w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom
Cel 14.	Chronić oceany, morza i zasoby morskie oraz wykorzystywać je w sposób zrównoważony
Cel 15.	Chronić, przywrócić oraz promować zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych, zrównoważone gospodarowanie lasami, zwalczać pustoszenie, powstrzymać i odwracać proces degradacji gleby oraz powstrzymać utratę różnorodności biologicznej
Cel 16.	Promować pokojowe i inkluzywne społeczeństwa, zapewnić: wszystkim ludziom dostęp do wymiaru sprawiedliwości oraz budować na wszystkich szczeblach skuteczne i odpowiedzialne instytucje, sprzyjające włączeniu społecznemu
Cel 17.	Wzmocnić środki wdrażania i ożywić globalne partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju

Zwraca uwagę wyraźne przesunięcie akcentów – o ile milenijne cele rozwoju nakierowane były przede wszystkim na redukcję ubóstwa i poprawę warunków życia w najbiedniejszych regionach świata, to cele zrównoważonego rozwoju obejmują przede wszystkim postulaty idące dalej – nie idzie już wyłącznie o to, by zapewnić rozwiązanie bieżących, najbardziej palących problemów społecznych, ale i o to, by stworzyć warunki trwałego rozwoju. Znacznie szerzej potraktowano

²⁷⁵ Zob. Dokument otwierający debatę „W kierunku zrównoważonej Europy 2030”, dostępny na stronie internetowej https://ec.europa.eu/commission/sites/beta-political/files/factsheets_sustainable_europe_012019_pl.pdf. Istnieją już jednak dość liczne dokumenty określające cele cząstkowe – np. w obszarze ochrony środowiska i polityki klimatycznej.

²⁷⁶ *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, rezolucja nr 70/1, przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września 2015 r.; tekst w języku polskim dostępny na stronie internetowej Ośrodka Informacji ONZ w Warszawie: http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf.

²⁷⁷ Angielskojęzyczny termin *inclusive*, tłumaczony na polski jako *inkluzywny* albo *włączający*, oznacza tu strategię wzrostu gospodarczego przeciwdziałającą społecznemu wykluczeniu części społeczeństwa.

w związku z tym kwestie ochrony środowiska i przeciwdziałania zmianom klimatu, w jawny sposób sformułowano też postulat stopniowego zmniejszania dysproporcji w poziomie rozwoju krajów świata. Nowością w stosunku do milenijnych celów rozwoju było też sformułowanie zasad zrównoważonego rozwoju, a więc takiego rozwoju produkcji i konsumpcji, który opierał się będzie na założeniu oszczędnego korzystania z zasobów naturalnych i przeciwdziałania wykluczeniu społecznemu.

Rysunek 5. Graficzna prezentacja Celów Zrównoważonego Rozwoju



Źródło: strona internetowa Ośrodka Informacji ONZ w Warszawie www.un.org.pl

Tak jak w przypadku milenijnych celów rozwoju, w rezolucji Zgromadzenia Ogólnego ustanawiającej cele zrównoważonego rozwoju podkreślono znaczenie międzynarodowej pomocy rozwojowej, która powinna uzupełniać środki, jakie kraje członkowskie ONZ dysponujące mniejszymi dochodami – będą przeznaczać na realizację SDG. Potwierdzono złożoną przez najbogatsze państwa deklarację przeznaczania na cele oficjalnej pomocy rozwojowej 0,7% ich dochodu narodowego brutto.

Finansowanie zadań służących osiągnięciu SDG napotyka jednak na istotne bariery – z jednej strony tylko niewiele państw osiągnęło zadeklarowany poziom pomocy rozwojowej, z drugiej zaś – system polityczny wielu państw o niskich dochodach nie gwarantuje prawidłowego wykorzystania pomocy zagranicznej, co praktycznie państwa te od takiej pomocy odcina.

W celu monitorowania postępów w osiągnięciu SDG ustalony został – na mocy rezolucji nr 71/313 Zgromadzenia Ogólnego ONZ²⁷⁸ – zaproponowany przez Komisję Statystyczną ONZ zestaw 232 wskaźników. Państwa członkowskie zachęcono do rozszerzenia tego podstawowego wykazu o dodatkowe wskaźniki, odpowiadające specyfice i potrzebom poszczególnych państw i regionów.

W praktyce instytucje monitorujące postępy w osiągnięciu SDG nie zawsze posługują się pełnym zestawem wskaźników. Jako interesujący i czytelnie prezentujący przykład okresowych ocen

²⁷⁸ Resolution adopted by the General Assembly on 6 July 2017. 71/313. Work of the Statistical Commission pertaining to the 2030 Agenda for Sustainable Development, dostępne na stronie internetowej ONZ <https://undocs.org/A/RES/71/313>. Wykaz zaktualizowany w latach 2018 i 2019 można na stronie internetowej ONZ <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>

realizacji SDG wskazać należy raporty opracowywane przez Fundację Bertelsmanna²⁷⁹, prezentujące postępy w realizacji SDG w państwach OECD i bazujące na zestawie 34 podstawowych wskaźników (po dwa na każdy z SDG). Ważnym wnioskiem wynikającym z raportów Fundacji Bertelsmanna jest stwierdzenie, iż rola najbogatszych państw świata w realizacji SDG nie może sprowadzać się do zapewnienia pomocy słabszym ekonomicznie państwom i regionom – w wielu punktach polityka i osiągnięcia przez państwa OECD efekty są dalekie od wyznaczonych celów i – jak w bardzo bezpośredni sposób sformułował to Christian Kroll – bogate kraje nie osiągną nowych celów, *jeśli nie podejmą natychmiastowych kroków w kierunku bardziej zrównoważonego i społecznie sprawiedliwego modelu gospodarczego* i tylko przy takim założeniu będą mogły pełnić rolę wzorca dla reszty świata.

Monitoring realizacji SDG prowadzi również Komisja Europejska²⁸⁰. Raporty Komisji Europejskiej pokazują zarówno wyraźne postępy – w skali całej UE – w osiągnięciu SDG, lecz jednocześnie bardzo znaczące różnice stopnia realizacji tych celów istniejące między państwami UE.

W Polsce stały monitoring realizacji SDG prowadzi Główny Urząd Statystyczny²⁸¹, publikujący zarówno wartości wskaźników dla Polski, jak i wartości wskaźników globalnych.

²⁷⁹ Por. np. Ch. Kroll, *Sustainable Development Goals: Are the rich countries ready?*, Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2015; J. Sachs, J., G. Schmidt-Traub, Ch. Kroll, G. Lafortune, Grayson Fuller, G., *SDG Index and Dashboards. Report 2018. Global Responsibilities. Implementing the goals*, Bertelsmann Stiftung and Sustainable Development Solutions Network (SDSN), New York 2018; J. Sachs, G. Schmidt-Traub, Ch. Kroll., G. Lafortune, G. Fuller, *Sustainable Development Report 2019*, Bertelsmann Stiftung and Sustainable Development Solutions Network (SDSN), New York 2019, <https://www.sdgindex.org/reports/sustainable-development-report-2019/>

²⁸⁰ Najnowszy raport opublikowany w 2019 r.: *Sustainable development in the European Union. Monitoring report on progress towards the SDGs in an EU context*. 2019 edition, European Union, Luxembourg 2019.

²⁸¹ *Krajowa Platforma Raportująca – SDG*, dostępne na stronie internetowej GUS: http://sdg.gov.pl/statistics_nat/

4. Planowanie operacyjne

Ustalenia zawarte w ustawach określających zakres zadań publicznych oraz cele zdefiniowane w obowiązujących strategiach rozwoju wyznaczają główne kierunki działań instytucji publicznych, lecz są zbyt ogólne na to, by mogły być podstawą bieżącego zarządzania sprawami publicznymi i finansami państwa. Ustalenia zawarte w strategiach wymagają więc uszczegółowienia w dokładniejszych planach określających zadania i zasoby dla poszczególnych podmiotów uczestniczących w wykonywaniu zadań publicznych.

Za horyzont planowania operacyjnego uważa się tradycyjnie okres roku budżetowego. W Polsce jest on obecnie identyczny z rokiem kalendarzowym, choć w wielu krajach przyjęto inną datę jego początku²⁸². Na taki okres uchwalana jest ustawa budżetowa i budżety jednostek samorządu terytorialnego.

Dla zachowania kompletności opisu zasad zarządzania finansami publicznymi do planowania operacyjnego zaliczymy również konstrukcję:

- Wieloletniego Planu Finansowego Państwa²⁸³,
- programów wieloletnich finansowanych z budżetu państwa²⁸⁴,
- wieloletniej prognozy finansowej jednostki samorządu terytorialnego i wieloletnich przedsięwzięć realizowanych na podstawie tej prognozy²⁸⁵,

opracowywanych na okres kilku lat i zazwyczaj corocznie aktualizowanych.

4.1. Funkcje i cele planowania operacyjnego

Planowanie operacyjne służy jednocześnie kilku ważnym celom, z których w szczególności należy wskazać:

- dostosowanie zakresu zadań realizowanych przez instytucje publiczne do istniejących możliwości finansowych,
- podział środków publicznych między różne zadania i pomiędzy różne instytucje publiczne, przy czym sprawą o kluczowym znaczeniu dla organizacji zarządzania środkami publicznymi jest uznanie, czy podział środków pomiędzy instytucje publiczne jest wtórny

²⁸² W niektórych krajach rok budżetowy rozpoczyna się nie 1 stycznia, ale pierwszego dnia miesiąca kolejnych kwartałów. Przykładowo w Zjednoczonym Królestwie rok budżetowy zaczyna się 1 kwietnia, w Australii i Nowej Zelandii – 1 lipca, a w Stanach Zjednoczonych – 1 października. Do roku 1939 początkiem roku budżetowego był w Polsce dzień 1 kwietnia.

²⁸³ Art. 103-108 ustawy o finansach publicznych.

²⁸⁴ Art. 136 ustawy o finansach publicznych.

²⁸⁵ Art. 226-231 ustawy o finansach publicznych.

wobec podziału środków na zadania publiczne, czy też przydział środków na działania następuje po dokonaniu podziału środków pomiędzy instytucje²⁸⁶,

- zapewnienie środków na płatności obligacyjne,
- zapewnienie finansowania przedsięwzięć już rozpoczętych,
- upoważnienie organów władzy publicznej do wydatkowania środków publicznych,
- stworzenie podstawy do corocznej oceny funkcjonowania władz publicznych i do oceny sposobu realizacji długookresowych celów i zadań państwa.

4.2. Przesłanki konstrukcji budżetu

Zasadniczy problem, z jakim trzeba się zmierzyć przy konstrukcji budżetu polega na konieczności pogodzenia dwóch sprzecznych ze sobą postulatów:

- dostosowania się do istniejących możliwości finansowych,
- zapewnienia realizacji wszystkich zadań publicznych i odpowiedniej jakości ich wykonywania.

Przedsięwzięć, których sfinansowanie byłoby celowe, jest na ogół znacznie więcej niż środków, które mamy do dyspozycji. Konstrukcja budżetu polegać więc będzie zawsze na poszukiwaniu kompromisu pomiędzy koniecznością zapewnienia równowagi finansowej – i to zapewnienia w taki sposób, by umożliwić rozwój również w kolejnych latach – a dążeniem do dobrego wykonania wszystkich zadań publicznych finansowanych z tego budżetu i do zapewnienia – na przykład poprzez inwestycje – warunków do zaspokajania potrzeb obywateli w przyszłości.

Należy przy tym pamiętać, że budżet jest konstruowany i będzie wykonywany w określonych ramach prawnych, kształtujących zarówno możliwe do wykorzystania dochody, jak i zakres zadań podlegających finansowaniu z danego budżetu, przy czym pod pojęciem zakresu zadań rozumieć powinniśmy zarówno wykaz tych zadań, jak i obowiązujące standardy ich wykonywania.

Wskazać też należy na preferencje członków organów stanowiących uchwalających budżet. Zazwyczaj są oni znacznie bardziej zainteresowani usatysfakcjonowaniem swoich wyborców, co przekłada się na dążenie do jak największych wydatków i redukcji tych dochodów, które pochodzą od wyborców (takich jak podatki i opłaty lokalne albo opłaty za usługi komunalne) niż utrzymaniem dyscypliny finansowej. Stawia to przed organami wykonawczymi, które opracowują projekty budżetów i będą potem odpowiadały za ich realizację trudne i ważne zadanie utrzymania budżetu w granicach rozsądku i ekonomicznej racjonalności.

Budżet powinien być odzwierciedleniem przyjętej polityki i to może uzasadniać wyraźnie większe wydatki na pewną sferę działań publicznych. Samo zwiększenie wydatków nie gwarantuje jednak poprawy – ocenianej z perspektywy obywateli – funkcjonowania preferencyjnie potraktowanej dziedziny. Jakość funkcjonowania sfery publicznej w dowolnej dziedzinie – czy to będzie ochrona zdrowia, edukacja, czy bezpieczeństwo publiczne – zależy bowiem nie tylko od tego, ile środków przeznaczamy na jej finansowanie, ale i od tego, w jaki sposób środki te będą wykorzystywane.

Dobrego przykładu dostarcza sprawa finansowania służby zdrowia. Sformułowany został postulat zwiększenia publicznych nakładów na służbę zdrowia z obecnego poziomu ok. 4,6% produktu krajowego brutto do 6,8% PKB za trzy lata. Przy założeniu, że PKB będzie rósł rocznie (w ujęciu realnym) o ok. 3%, spełnienie tego postulatu wymagałoby corocznego zwiększania nakładów na służbę zdrowia o ok. 13,8 mld zł. Abstrahując już od faktu, że takie zwiększenie

²⁸⁶ Problem ten zostanie bardziej szczegółowo omówiony w rozdziale 4.7.

nakładów na ochronę zdrowia wymagałoby albo dodatkowych obciążeń fiskalnych, albo poważnych cięć w innych wydatkach, zanim zdecydujemy się na podjęcie takiej decyzji powinniśmy dokładnie przeanalizować dwie kwestie:

- czy środki kierowane obecnie na ochronę zdrowia są wydatkowane racjonalnie i czy nie ma możliwości lepszego ich wykorzystania,
- w jaki sposób dodatkowe środki na ochronę zdrowia miałyby zostać wykorzystane i jaki efekt zwiększenia nakładów widoczny będzie dla pacjentów.

Musimy przy tym pamiętać, że nie można uznać za sukces samego faktu zwiększenia nakładów na pewną dziedzinę działalności publicznej, jeśli efektem tego zwiększenia nie będzie widoczna poprawa jakości usług świadczonych obywatelom.

Za podstawowe przesłanki konstrukcji budżetu uznać więc należy:

- możliwości finansowania zadań, wynikające z prognozy dochodów i oceny możliwości zaciągania nowych zobowiązań jako źródła finansowania deficytu budżetowego,
- wydatki niezbędne dla wykonywania obowiązkowych zadań podlegających finansowaniu z danego budżetu,
- przyjęte założenia polityki wydatkowej, w tym założenia dotyczące:
 - a) zatrudnienia,
 - b) wynagrodzeń,
 - c) czynników kształtujących wysokość dotacji dla podległych jednostek,
 - d) przewidywanych oszczędności w wydatkach rzeczowych,
- planowane wydatki niezbędne dla płynnego finansowania zadań już rozpoczętych,
- planowane wydatki na zadania przewidziane do podjęcia w nadchodzącym roku.

Uwzględniając powyższe przesłanki należy przestrzegać kilku podstawowych zasad, których naruszenie prowadzi zazwyczaj do konstrukcji budżetu, który chociaż może się wydawać korzystny dla jego beneficjentów, będzie trudny lub niemożliwy do zrealizowania, wywołując ponadto poważne problemy finansowe w kolejnych latach. Wymienimy sześć takich zasad.

1. Konstrukcję planu rozpocząć należy od oceny możliwości wydatkowych, czyli oceny:
 - dochodów możliwych do uzyskania w aktualnym stanie prawnym,
 - skutków finansowych zmian w systemie dochodów, takich jak zmiana stawek podatków i opłat lub ustanowienie nowych dochodów,
 - wielkości dopuszczalnego deficytu, przy czym ustalenie tej wielkości powinno mieć podstawę w wieloletniej prognozie dochodów i wydatków, wskazującej na brak zagrożeń dla stabilności finansowej w kolejnych latach.

Bezwzględnie przestrzegać należy zasady ostrożnej wyceny potencjalnych dochodów i dopuszczalnych rozmiarów deficytu. Oznacza to w szczególności, że:

- prognoza dochodów powinna opierać się na ostrożnych założeniach makroekonomicznych,
- unikać należy planowania wzrostu dochodów dzięki poprawie ściągalności należnych budżetowi dochodów, co oczywiście nie oznacza, że działań na rzecz poprawy ściągalności nie należy podejmować,
- pamiętać należy, że wzrost dochodów z tytułu zwiększenia stawek określających dochody należy szacować poniżej wielkości wynikających z proporcji nowych stawek do stawek obecnie obowiązujących.

Bardzo ostrożnie planować należy przychody z prywatyzacji. Wpływów z prywatyzacji nie zalicza się do dochodów budżetowych. Prognoza wpływów z prywatyzacji jest jednak bardzo istotna wtedy, gdy planując deficyt szacujemy rozmiary zobowiązań, które muszą

być zaciągnięte dla sfinansowania tego deficytu. Planowanie zawyżonych wpływów z prywatyzacji jest przy tym jednym z najpopularniejszych sposobów „poprawy” (na papierze) sytuacji finansowej podmiotu, dla którego konstruowany jest budżet. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego jest to też najpopularniejszy sposób uzyskania pozytywnej opinii RIO o planowanym deficycie budżetowym. Takie „poprawianie” sytuacji budżetowej jest jednak bardzo krótkowzroczne i często prowadzi do poważnych problemów finansowych w kolejnych latach.

2. Przed przystąpieniem do planowania wydatków należy dokonać inwentaryzacji:
 - zadań wykonywanych w bieżącym roku, które nie będą kontynuowane w roku, dla którego konstruowany jest budżet,
 - zadań, które będą kontynuowane, lecz których zakres rzeczowy będzie znacząco mniejszy.
3. W pierwszej kolejności zapewnić należy środki na zadania obligatoryjne (w tym – na przypadające w roku budżetowym spłaty zobowiązań i na obsługę zobowiązań) oraz na zadania już rozpoczęte. Środki na zadania kontynuowane powinny być planowane tak, by utrzymać normalny tok realizacji tych zadań – jest to szczególnie istotne w przypadku planowania wydatków na kontynuowane inwestycje.
4. Jeśli planujemy wzrost wydatków na priorytetowe kierunki działania, to należy wyraźnie wskazać konkretne przedsięwzięcia, które będą finansowane ze zwiększonych limitów wydatków oraz rzetelnie oszacować ich koszty – przy przedsięwzięciach, które mają być podjęte po raz pierwszy i których koszty są w związku z tym trudne do oszacowania, celowe jest dokonanie ostrożnej wyceny kosztów i przyjęcie założenia, że ewentualne niedobory środków zostaną pokryte z rezerw budżetowych.
5. Nawet w latach, w których możemy liczyć na znaczący wzrost dochodów, z dużą ostrożnością należy planować wzrosty zatrudnienia i wynagrodzeń – a szczególnie wynagrodzeń zasadniczych.
6. Nawet przy poważnych trudnościach ze zbilansowaniem budżetu nie należy rezygnować z uwzględnienia w budżecie rezerw.

4.3. Ustawa budżetowa, budżet państwa

Budżet państwa jest najważniejszym dokumentem finansowym służącym realizacji zadań i funkcji państwa. Słowo „budżet” pochodzi od starofrancuskiego „bougette” oznaczającego torbę skórzaną. W Anglii słowem „budget” określano skórzaną tekę, w której przynoszono projekty zestawień dochodów i wydatków państwa na obrady parlamentarne. Z czasem słowo „budget” zaczęło odnosić do zawartości tej teki, a w Europie kontynentalnej zaczęło tak nazywać akt prawny zatwierdzający dochody i wydatki państwowe na przyszły okres²⁸⁷.

Po raz pierwszy budżet państwowy w formie aktu prawnego parlamentu uchwalono w Anglii w roku 1688. Drugim po Anglii państwem była Polska, w której – według utrwalonej opinii – pierwszy budżet uchwalono za panowania Stanisława Augusta Poniatowskiego w 1768 r.²⁸⁸ Ostatnie badania podają w wątpliwość twierdzenie, iż sejmowa konstytucja z 1768 r. *Ostrzeżenie*

²⁸⁷ M. Weralski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984, s. 157.

²⁸⁸ Szerzej na ten temat np. N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1980, s. 70-72, M. Weralski, op. cit., s. 157-158.

percepty y expensy, wszystkich intrat Skarbow obojga narodow, podług niżej opisanych tabell może być nazwana budżetem²⁸⁹.

Dla konstrukcji prawnego systemu finansów publicznych istotne znaczenie mają tzw. zasady budżetowe. Pod tym pojęciem rozumie się wypracowane przez teorię finansów cechy, jakimi powinien charakteryzować się „idealny” system budżetowy. Jako że najważniejsze zasady budżetowe definiowane były ponad 100 lat temu, na przełomie XIX i XX wieku, oczywiste jest, że ich bezpośrednie i rygorystyczne stosowanie w obecnych warunkach nie jest ani możliwe, ani celowe. Zasady budżetowe zachowały jednak aktualność i po niezbędnych modyfikacjach stanowią ważny punkt odniesienia dla oceny realnie funkcjonujących systemów finansów publicznych.

W literaturze nie ukształtowała się jednolita, zamknięta lista zasad budżetowych. Różni autorzy podają od kilku do kilkunastu zasad. Nie ma też jednolitej interpretacji poszczególnych zasad²⁹⁰. Można jednak wskazać kilka najważniejszych i najczęściej formułowanych zasad. Zaliczyć do nich należy przede wszystkim zasady:

- powszechności,
- jedności,
- równowagi budżetowej,
- roczności,
- uprzedniości,
- szczegółowości.

Zasada powszechności (zupełności) budżetu oznacza, że budżet powinien obejmować wszystkie dochody i wydatki, a dochody i wydatki powinny być przedstawione pełnymi kwotami (budżetowanie brutto). Przestrzeganie tej zasady umożliwia parlamentowi sprawowanie kontroli, podejmowanie decyzji oraz ocenę całej gospodarki finansowej państwa.

Zasada jedności w ujęciu formalnym oznacza postulat uchwalenia budżetu, czyli planu dochodów i wydatków państwa w jednym akcie prawnym. U niektórych autorów wymóg ten jest uzupełniony wymogiem zachowania **jedności materialnej** budżetu, rozumianej jako możliwość finansowania dowolnego wydatku budżetowego dowolnymi dochodami ujętymi w budżecie. Postulat tak rozumianej jedności materialnej nazywany jest też *zasadą niefunduszowania*.

Należy przy tym zauważyć, że w literaturze obcej zasada powszechności i zasada jedności są formułowane w inny sposób niż w literaturze polskiej. Zasada powszechności (ang. *universality principle*) jest utożsamiana z zasadą budżetowania brutto oraz zasadą niefunduszowania, natomiast zasada jedności (ang. *unity principle*) oznacza, że wszystkie dochody i wydatki powinny być uchwalane w jednym budżecie²⁹¹.

W klasycznym ujęciu **zasada równowagi budżetowej** oznaczała wymóg dostosowania wysokości wydatków do planowanych i realizowanych dochodów. Obecnie jest ona rozumiana jako postulat, zgodnie z którym w przypadku wystąpienia deficytu należy wskazać źródła jego finansowania, a w przypadku wystąpienia nadwyżki – przeznaczenie tych środków.

²⁸⁹ Por. np. P. Pilarczyk, *250. rocznica powstania budżetu w Polsce?*, „Prawo budżetowe Państwa i Samorządu” Nr 1(6)/2018, s. 75-97

²⁹⁰ Szerzej na temat historii zasad budżetowych i różnych ich sformułowań por. np. N. Gajl, *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, PWN, Warszawa 1993; Jolanta Szolno-Koguc, *Zasady gospodarki budżetowej w ujęciu teoretycznym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Sectio H, Oeconomia 39 (2005), s. 129-144; E. Malinowska-Misiąg, *Ewolucja zasad budżetowych w świetle rozwoju nauki finansów publicznych*, w: R. Bartkowiak, P. Wachowiak (red.), *Nauki ekonomiczne w XXI wieku. Stan obecny i perspektywy rozwoju*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014; A.F. Pattaro, *Budgetary Principles*, w: A. Farmazond (red.), *Global Encyclopedia of Public Policy and Governance*, Living Edition, Springer, publikacja internetowa na stronie https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007%2F978-3-319-31816-5_2264-1.

²⁹¹ Por. np. D.-J. Kraan, *Off-budget and Tax Expenditures*, „OECD Journal on Budgeting” 2004, vol. 4, no. 1, s. 123.

Zgodnie z **zasadą roczności** budżet powinien być uchwalany na jeden rok, zwany rokiem budżetowym, a zgodnie z **zasadą uprzedniości** budżet powinien być uchwalany przed rozpoczęciem roku budżetowego.

Zasada szczegółowości (specjalizacji) oznacza ujmowanie dochodów i wydatków (przychodów i rozchodów) budżetu z podziałem na grupy i rodzaje, według ustalonej klasyfikacji.

W obecnie obowiązującej ustawie o finansach publicznych budżet państwa został zdefiniowany poprzez wymienienie jego części składowych. Zgodnie z art. 110 ustawy budżet państwa określa m.in. łączną kwotę planowanych dochodów i przychodów oraz wydatków i rozchodów. Co istotne, dochody (i przychody) ujęte w budżecie są prognozami ich wielkości, natomiast wydatki (rozchody) stanowią limit, którego nie można przekroczyć²⁹². W budżecie ustala się ponadto kwotę deficytu wraz ze źródłami jego pokrycia, planowane saldo przychodów i rozchodów, limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych oraz kwoty wydatków obliczone zgodnie z regułą wydatkową opisaną w art. 112aa.

W art. 110 ustawy o finansach publicznych jako składowe budżetu wymieniono także łączną kwotę prognozowanych dochodów i wydatków oraz wynik budżetu środków europejskich. Mimo iż z brzmienia tego przepisu wynika, że budżet środków europejskich jest częścią budżetu państwa, od 2010 r. jest on traktowany jako odrębny plan finansowy. Budżet środków europejskich jest planem, w którym ujmuje się:

- dochody z tytułu realizacji programów i projektów finansowanych z udziałem środków europejskich,
- wydatki ponoszone na realizację tych programów i projektów w części podlegającej refundacji z budżetu UE.

W skład budżetu środków europejskich nie wchodzi projekty pomocy technicznej. Budżet państwa nieobejmujący budżetu środków europejskich nazywany jest niekiedy *budżetem krajowym*. Podział dochodów i wydatków budżetowych na część „krajową” i „unijną” nie został przeprowadzony konsekwentnie – przypomnijmy, do budżetu „krajowego” zalicza się:

- dochody otrzymane z budżetu UE na finansowanie pomocy technicznej i wydatki finansowane z tych środków,
- wydatki na krajowe finansowanie pozostałych programów unijnych²⁹³.

Budżet państwa (i budżet środków europejskich) uchwalany jest w formie ustawy budżetowej na okres roku budżetowego. Art. 109 ust. 2 stanowi, że ustawa budżetowa składa się z budżetu państwa, załączników i postanowień, których obowiązek zamieszczenia w ustawie budżetowej wynika z przepisów ustawowych. Sformułowanie o załącznikach jest dość niezręczne, ponieważ większość załączników to *de facto* budżet państwa. W praktyce ustawa budżetowa to kilkusetstronicowy dokument²⁹⁴, w którym pierwsze kilkanaście stron stanowi część tekstowa. W tej części znajdują się m.in. podstawowe dane budżetowe, wskaźniki i wielkości finansowe, których obowiązek zamieszczenia nakładają przepisy ustawowe, a także wykaz załączników do ustawy. Niektóre z załączników wykraczają poza zakres budżetu państwa, są to m.in. plany finansowe państwowych funduszy celowych, państwowych osób prawnych czy agencji wykonawczych.

Dochody i wydatki budżetu państwa za lata 2011-2018 zamieszczono w aneksie 6.

²⁹² Art. 52 ust. 1 ustawy o finansach publicznych.

²⁹³ Szerzej na temat prawidłowości wyłączenia budżetu środków europejskich z budżetu państwa zob. W. Misiąg, *Relacje między budżetem państwa a budżetem środków europejskich*, „Kontrola Państwowa”, Numer specjalny 1/2017, s. 78-90.

²⁹⁴ Projekt ustawy budżetowej na rok 2019 (z towarzyszącymi dokumentami) liczy ponad 1050 stron.

4.3.1. Procedura budżetowa

Prace związane z projektem ustawy budżetowej można podzielić na dwa główne etapy, z których pierwszy zakończony jest uchwaleniem projektu ustawy budżetowej przez Radę Ministrów, drugi zaś zakończony jest uchwaleniem ustawy budżetowej przez Sejm.

Początek działań związanych z pierwszym etapem odbywa się w Ministerstwie Finansów. To tam przygotowywane są założenia budżetowe oraz tzw. nota budżetowa, czyli rozporządzenie określającego szczegółowy sposób, tryb i terminy opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej.

Założenia projektu budżetu państwa opracowywane są przez Ministra Finansów, który następnie przedstawia je Radzie Ministrów. Ustawa o finansach publicznych nie ustala zawartości, ani sposobu przyjęcia tego dokumentu. W praktyce w założeniach budżetowych znajduje się m.in. ocena bieżącej sytuacji makroekonomicznej oraz założenia makroekonomiczne i podstawowe uwarunkowania dotyczące dochodów i wydatków budżetu państwa. W ostatnich latach założenia przedstawiano w czerwcu roku poprzedzającego rok budżetowy, na który przygotowywano projekt budżetu państwa.

Ustawa o finansach publicznych nie określa również ani terminu ani częstotliwości wydawania noty budżetowej. W ostatnich latach były one ogłaszane najczęściej corocznie, w miesiącach marzec – czerwiec. Rozporządzenie z czerwca 2017 r.²⁹⁵ miało mieć wymiar uniwersalny i po raz pierwszy dotyczyło okresu dłuższego niż kolejny rok budżetowy, co miało uniezależnić procedurę przedkładania materiałów planistycznych od terminu wydania noty budżetowej. Niemniej jednak pod koniec stycznia 2019 r. rozporządzenie to zostało zastąpione kolejnym²⁹⁶, które ma w większym stopniu uwzględniać planowanie w wymiarze wieloletnim.

Nota budżetowa z 2019 r. jest bardzo obszerna, liczy sobie 168 stron, z czego zdecydowana większość to formularze planistyczne wraz ze szczegółowymi zasadami ich wypełniania. Jest ona skierowana przede wszystkim skierowana do ministrów, kierowników urzędów centralnych, wojewodów i innych dysponentów części budżetowych.

W terminie określonym w nocie budżetowej dysponenti części budżetowych przekazują Ministrowi Finansów plany rzeczowe zadań realizowanych ze środków budżetowych, a następnie – stosując się do przekazanych im limitów wydatków – opracowują projekt budżetu dla swoich części budżetowych. Projekty te stanowią podstawę dla Ministra Finansów do opracowania projektu ustawy budżetowej. Minister Finansów może zmieniać przekazywane mu projekty, z wyjątkiem projektów planów podmiotów z tzw. autonomią budżetową²⁹⁷, włączanych do projektu ustawy budżetowej bez żadnych modyfikacji.

Opracowany przez Ministra Finansów projekt ustawy budżetowej jest następnie procedowany przez Radę Ministrów, która – zgodnie z art. 221 Konstytucji RP – posiada wyłączną inicjatywę ustawodawczą w zakresie ustawy budżetowej. Zanim Rada Ministrów uchwali i złoży projekt ustawy w Sejmie, jest on opiniowany przez Radę Dialogu Społecznego oraz Radę Polityki Pieniężnej. Konstytucja wyznacza termin na przedłożenie projektu ustawy budżetowej w Sejmie – ma to nastąpić nie później niż trzy miesiące przed rozpoczęciem roku budżetowego.

²⁹⁵ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz.U. z 2017 r. poz. 1154 z późn. zm.)

²⁹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2019 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej (Dz. U. z 2019 poz. 183 z późn. zm.)

²⁹⁷ Podmioty, o których mowa w art. 139 ust. 2 ustawy o finansach publicznych. Są to m.in. Kancelaria Sejmu, Kancelaria Senatu i Kancelaria Prezydenta RP, Trybunał Konstytucyjny, Najwyższa Izba Kontroli, Sąd Najwyższy, Rzecznik Praw Obywatelskich, Krajowe Biuro Wyborcze, Państwowa Inspekcja Pracy.

Dopuszczono jednak, by w wyjątkowych przypadkach projekt ustawy budżetowej mógł być złożony później, choć nie określono, czym są te „wyjątkowe przypadki”. Projekt ustawy budżetowej składany jest wraz z uzasadnieniem – obszernym dokumentem, którego minimalną zawartość określa art. 142 ustawy o finansach publicznych. Od 2013 r. dużą część uzasadnienia (w praktyce wyodrębnianą) stanowi materiał poświęcony planowaniu w układzie zadaniowym.

Drugi etap prac związanych z ustawą budżetową obejmuje proces ustawodawczy w Parlamencie. Jest to proces zbliżony do tego, jaki dotyczy prac nad innymi projektami ustaw, ale jest też kilka istotnych różnic. Odnoszą się one m.in. do wyznaczenia terminów dla poszczególnych etapów prac legislacyjnych, jak też ograniczeń wprowadzania poprawek do przedstawionego projektu. Zgodnie z art. 220 ust. 1 Konstytucji RP zmiany wprowadzane przez Sejm nie mogą pogarszać wyniku budżetu państwa zaplanowanego przez Radę Ministrów.

Po zakończeniu procedury parlamentarnej ustawa przesyłana jest do Prezydenta RP. Uprawnienia Prezydenta także są inne niż w przypadku pozostałych ustaw. Konstytucja skracza czas pozostawiony na podpisanie ustawy z 21 do 7 dni. Prezydent nie może też zawetować ustawy, ale może zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności ustawy z Konstytucją. Jeśli w ciągu czterech miesięcy od przedłożenia projektu ustawy budżetowej w Sejmie nie zostanie ona przedstawiona Prezydentowi RP do podpisu, ma on prawo zarządzić skrócenie kadencji Sejmu (art. 225 Konstytucji RP).

Przebieg całej parlamentarnej procedury budżetowej – na przykładzie prac nad projektem ustawy budżetowej na rok 2019 – przedstawiono w aneksie 7.

Konstytucja i ustawa o finansach publicznych przewidują zastosowanie tzw. procedury awaryjnej w przypadku, gdy ustawa budżetowa nie zostanie uchwalona przed rozpoczęciem roku budżetowego. W takiej sytuacji podstawą gospodarki finansowej państwa staje się projekt ustawy budżetowej²⁹⁸. Jest to rozwiązanie rzadko stosowane w praktyce zagranicznej, gdzie przyjmuje się najczęściej, że „zastępczym budżetem” jest budżet z poprzedniego roku budżetowego.

Konstytucja wprowadza także inne rozwiązanie – prowizorium budżetowe, czyli budżet państwa na okres krótszy niż rok, zastrzegając, że może być on uchwalany tylko w wyjątkowych przypadkach. Najczęściej prowizorium budżetowe obejmuje pierwsze trzy miesiące roku budżetowego. Prowizorium uchwalano kilkakrotnie w latach czterdziestych i pięćdziesiątych ubiegłego wieku. Ostatnie prowizorium uchwalono na pierwszy kwartał roku 1992. Opracowanie i uchwalanie prowizorium budżetowego nie zwalnia Rady Ministrów z obowiązku przygotowania i złożenia projektu ustawy budżetowej.

Ustawa budżetowa może być w ciągu roku nowelizowana. Instrumentem, który pozwala na dokonywanie zmian w planie wydatków bez konieczności uchwalania nowelizacji ustawy są rezerwy budżetowe. Rezerwy umożliwiają dokonywanie takich wydatków, których nie można było przewidzieć przed uchwaleniem budżetu lub takich, dla których nie można było określić odpowiedniej szczegółowości. Rezerwy są dzielone na:

- rezerwę ogólną, o nieokreślonym wcześniej przeznaczeniu, będącą w dyspozycji Rady Ministrów;
- rezerwy celowe, których przeznaczenie zostało określone, ale z niewystarczającą szczegółowością; są one w dyspozycji Ministra Finansów.

W praktyce możliwość tworzenia rezerw celowych jest nadużywana i ujmowane są w niej – z różnych powodów – kwoty, które mogłyby zostać z góry przypisane do właściwych części i działów.

²⁹⁸ Z pewnymi zastrzeżeniami wymienionymi w art. 145 ust 1 pkt 2 ustawy o finansach publicznych.

4.3.2. Struktura ustawy budżetowej i budżetu państwa

Ustawa budżetowa jest to kilkusetstronicowy dokument²⁹⁹, w którym pierwsze kilkanaście stron przypada na część tekstową. W tej części znajdują się m.in. podstawowe dane budżetowe, wskaźniki i wielkości finansowe, których obowiązek zamieszczenia nakładają przepisy ustawowe (np. kwota bazowa dla nauczycieli, wysokość składki na Fundusz Pracy, kwota wydatków na prewencję rentową), a także wykaz załączników do ustawy. Część załączników wykracza poza zakres budżetu państwa, są to plany finansowe agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej, państwowych funduszy celowych oraz państwowych osób prawnych. Układ załączników do ustawy budżetowej dla ustawy na rok 2019. Przedstawiono poniżej.

USTAWA BUDŻETOWA NA ROK 2019	
Załącznik nr 1	dwie tabele, z których pierwsza zawiera łączną kwotę dochodów budżetu państwa (z podziałem na dochody podatkowe, niepodatkowe i dochody Unii Europejskiej i innych źródeł niepodlegające zwrotowi), a druga – dochody budżetowe według części i działów klasyfikacji budżetowej.
Załącznik nr 2	wydatki budżetu państwa – zawiera tabelę zbiorczą (wydatki według działów i grup paragrafowych klasyfikacji budżetowej) oraz obszerną tabelę (ok. 100 stron) przedstawiającą wydatki budżetowe z podziałem na części budżetowe, działy i rozdziały oraz według grup paragrafowych.
Załącznik nr 3	dochody budżetu środków europejskich, z wyszczególnieniem nazw programów operacyjnych i innych instrumentów i mechanizmów finansowych
Załącznik nr 4	wydatki budżetu środków europejskich, z podziałem na części budżetowe, działy oraz programy operacyjne i inne instrumenty i mechanizmy finansowe.
Załącznik nr 5	łączna kwota planowanych przychodów i rozchodów budżetu państwa, wraz z tabelą przedstawiającą potrzeby pożyczkowe netto budżetu państwa i ich finansowanie
Załącznik nr 6	kwoty wynagrodzeń w państwowych jednostkach budżetowych dla osób objętych i nieobjętych mnożnikowymi systemami wynagrodzeń, kwoty bazowe dla wyszczególnionych grup pracowników, żołnierzy zawodowych i funkcjonariuszy (ok. 100 stron).
Załącznik nr 7	zestawienie zadań z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego odrębnymi ustawami
Załącznik nr 8	wykaz jednostek, dla których zaplanowano dotacje podmiotowe i celowe oraz kwoty tych dotacji
Załącznik nr 9	zakres i kwoty dotacji przedmiotowych i podmiotowych
Załącznik nr 10	zestawienie programów wieloletnich w układzie zadaniowym
Załącznik nr 11	plany finansowe agencji wykonawczych
Załącznik nr 12	plany finansowe instytucji gospodarki budżetowej
Załącznik nr 13	plany finansowe państwowych funduszy celowych
Załącznik nr 14	plany finansowe państwowych osób prawnych
Załącznik nr 15	planowane dochody i wydatki budżetu środków europejskich oraz budżetu państwa w latach 2019–2021 w zakresie Perspektywy Finansowej 2014–2020, Wspólnej Polityki Rolnej oraz programów realizowanych z udziałem państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA)
Załącznik nr 16	wykaz programów wraz z limitami wydatków i zobowiązań w kolejnych latach obowiązywania Narodowej Strategii Spójności w latach 2007–2013, Wspólnej Polityki Rolnej, Perspektywy Finansowej 2014–2020 oraz programów realizowanych z udziałem państw członkowskich EFTA
Załącznik nr 17	wykaz programów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej wraz z limitami wydatków budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie tych programów, nieujętych w załączniku nr 16
Załącznik nr 18	prefinansowanie zadań przewidzianych do finansowania ze środków pochodzących z budżetu UE

²⁹⁹ W ostatnich latach ustawy budżetowe zajmowały ok. 600 stron.

Zestawienie to można podsumować następująco:

- 1) budżet państwa zawarty jest w kilkunastu tabelach, przy czym część z nich w bardziej szczegółowy sposób i według zróżnicowanych kryteriów przedstawia wydatki budżetu państwa;
- 2) duża (i szybko rosnąca w ostatnich latach) liczba instytucji pozabudżetowych sprawia, że budżet państwa zajmuje już tylko nieco ponad połowę całej ustawy budżetowej.

Zamieszczenie w ustawie budżetowej kilkudziesięciu odrębnych, chociaż wzajemnie powiązanych planów finansowych powoduje, że ustalenie łącznej kwoty dochodów lub wydatków publicznych zaplanowanych w ustawie budżetowej wymaga dość pracochłonnych obliczeń. Najwyższa Izba Kontroli dokonuje takich obliczeń w toku corocznie prowadzonej kontroli wykonania budżetu państwa, zasadne byłoby jednak zamieszczanie takiego zestawienia w dokumentach objaśniających, przekazywanych Sejmowi z projektem ustawy budżetowej.

Tabela 20. Konsolidacja danych o wykonaniu ustawy budżetowej na rok 2018

Treść	Podmioty sektora finansów publicznych uwzględnione w ustawie budżetowej						RAZEM
	Budżet państwa	Budżet środków europejskich	Państwowe fundusze celowe	Agencje wykonawcze	Instytucje gospodarki budżetowej	Państwowe osoby prawne	
mln zł							
Dochody brutto	380.048,1	63.328,2	276.271,1	8.971,5	1.062,7	8.781,4	738.463,0
Transfery z ustawy budżetowej	1.314,6	0,0	69.832,6	6.695,1	166,2	4.729,1	82.737,6
Dochody skonsolidowanej ustawy budżetowej	378.733,5	63.328,2	206.438,5	2.276,4	896,5	4.052,3	655.725,4
Transfery od innych jednostek SFP	3.061,4	8,6	19.675,4	–	–	187,0	22.932,4
Dochody sektora finansów publicznych	375.672,1	63.319,6	186.763,1	2.276,4	896,5	3.865,3	632.793,0
Wydatki brutto	390.454,4	66.852,8	269.620,1	8.927,0	1.040,0	7.719,5	744.613,8
Transfery do ustawy budżetowej	71.864,6	1.228,7	6.980,7	1.627,9	135,4	900,3	82.737,6
Wydatki skonsolidowanej ustawy budżetowej	318.589,8	65.624,1	262.639,4	7.299,1	904,6	6.819,2	661.876,2
Transfery do innych jednostek SFP	142.902,2	15.590,0	2.030,7	1.442,7	12,5	345,9	-579.138,6
Wydatki sektora finansów publicznych	175.687,6	50.034,1	260.608,7	5.856,4	892,1	6.473,3	499.552,2
Wynik z ustawy budżetowej	-10.406,3	-3.524,6	6.651,0	44,5	22,7	1.061,9	-6.150,8
Saldo rozliczeń z innymi jednostkami SFP	-139.840,8	-15.581,4	17.644,7	-1.442,7	-12,5	-158,9	-139.391,6
Wynik sektora finansów publicznych z ustawy budżetowej	199.984,5	13.285,5	-73.845,6	-3.580,0	4,4	-2.608,0	133.240,8
<i>Wynik sektora finansów publicznych z innych jednostek SFP</i>							-129.551,3
<i>Wynik sektora finansów publicznych</i>							3.689,5

Źródło: dane Najwyższej Izby Kontroli

Z zamieszczonych powyżej danych wynika, że dochody ujęte w ustawie budżetowej równe były w 2017 roku – po eliminacji transferów pomiędzy jednostkami, których plany finansowe zamieszczono w tej ustawie – ok. 76,6% wszystkich dochodów sektora finansów publicznych, a wydatki – 77,4% wszystkich wydatków sektora finansów publicznych. Zauważyć też warto, że aż 23,8% wydatków ujętych w ustawie budżetowej stanowiły transfery do tych jednostek sektora finansów publicznych, których dochody i wydatki nie są ujmowane w ustawie budżetowej.

4.4. Budżet samorządowy i uchwała budżetowa

Jednym z najważniejszych atrybutów samodzielności jednostek samorządu terytorialnego jest ich prawo do ustalenia swojego budżetu.

Budżet jednostki samorządu terytorialnego jest planem dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów jednostki. Jest on uchwalany w formie uchwały budżetowej na rok budżetowy odpowiadający rokowi kalendarzowemu. Uchwała budżetowa określa m.in. łączną kwotę planowanych dochodów i wydatków, z podziałem na bieżące i majątkowe. Podział ten jest o tyle istotny, że nie można uchwalić budżetu, w którym wystąpi nadwyżka wydatków bieżących nad dochodami bieżącymi, o ile nie zostanie ona sfinansowana ze wskazanych ustawowo źródeł³⁰⁰, w tym m.in. nadwyżki budżetowej z lat ubiegłych.

Do dochodów majątkowych zaliczane są dotacje i środki przeznaczone na inwestycje, dochody ze sprzedaży majątku oraz dochody z tytułu przekształcenia prawa użytkowania wieczystego w prawo własności. Pozostałe dochody to dochody bieżące. Podobnie zdefiniowano wydatki majątkowe i bieżące. Do wydatków majątkowych zaliczane są wydatki na inwestycje i zakupy inwestycyjne, na zakup i objęcie akcji i udziałów oraz na wniesienie wkładów do spółek prawa handlowego, natomiast wydatkami bieżącymi nazwano wydatki niebędące wydatkami majątkowymi³⁰¹. Dochody z wyodrębnionych źródeł – podstawie odrębnych ustaw – muszą być przeznaczone na cele związane z tymi dochodami. Przykładowo wskazane dochody pobierane na podstawie ustawy – Prawo ochrony środowiska muszą być przeznaczone na finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej³⁰².

Uchwała budżetowa określa ponadto wielkość planowanej nadwyżki lub deficytu, wskazując odpowiednio cel, na jaki zostanie ona przeznaczona lub źródło, z którego zostanie on sfinansowany. Przedmiotem uchwały budżetowej są także m.in.: łączne kwoty planowanych przychodów i rozchodów, limit zobowiązań z tytułu zaciąganych kredytów i pożyczek oraz emitowanych papierów wartościowych, a także wielkość wydatków wynikających z udzielonych poręczeń i gwarancji. Wielkość zadłużenia oraz kosztów jego obsługi jest limitowana, tzw. indywidualnym wskaźnikiem zadłużenia³⁰³.

Cześć załączników do uchwały budżetowej ma zakres szerszy niż budżet – są to załączniki z planami wydzielonych rachunków jednostek oświatowych oraz planami przychodów i kosztów samorządowych zakładów budżetowych.

W praktyce uchwała budżetowa składa się z części tekstowej i załączników, ale jej struktura dość zróżnicowana. Część jednostek w części tekstowej zamieszcza obszerne tabele z poszczególnymi elementami budżetu, inne w krótkiej części tekstowej przedstawiają tylko najważniejsze dane liczbowe, z odesłaniem do bardziej szczegółowych załączników. Na przykład w uchwale budżetowej gminy Nowa Dęba na rok 2019³⁰⁴, która liczy 56 stron, zdecydowaną większość stanowi część tekstowa, w którą wpisano różnej wielkości tabele:

- 1) z dochodami według działów, rozdziałów i paragrafów, z podziałem na dochody bieżące i majątkowe (ok. 7 stron),
- 2) z wydatkami według działów, rozdziałów i paragrafów, z wyodrębnieniem wydatków bieżących i majątkowych (ok. 30 stron),
- 3) z wydatkami majątkowymi, w układzie przedstawiającym dział, rozdział i dokładne określenie rodzaju wydatku, np. w dziale 801 *Oświata i wychowanie*, w rozdziale 80101

³⁰⁰ Art. 217 ust. 2 pkt 5, 7 i 8.

³⁰¹ Por. art. 235 i 236 ustawy o finansach publicznych.

³⁰² Szerzej: E. Malinowska-Misiąg, *Potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2019, s. 64-65.

³⁰³ Szerzej na ten temat w rozdz. 6.7.1.

³⁰⁴ Uchwała nr IV/25/2019 Rady Miejskiej w Nowej Dębie z dnia 30 stycznia 2019r. Uchwała Budżetowa Gminy Nowa Dęba na rok 2019, Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego z 2019 r. poz. 1343.

- Szkoły podstawowe*, wydatki inwestycyjne jednostek budżetowych (budowa sali gimnastycznej przy szkole podstawowej w Chmielowie) – 3,5 strony,
- 4) z dochodami i wydatkami związanymi z realizacją zadań zleconych z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami (część dochodowa – z podziałem na dział, rozdział, paragraf, dotacje i dochody; część wydatkowa, według działu, rozdziału, paragrafu; w sumie ok. 8 stron);
 - 5) z dochodami pobieranymi na podstawie ustawy z 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi oraz wydatkami sfinansowanymi z tych środków (ok. jednej strony);
 - 6) z wydatkami z funduszy sołeckich³⁰⁵ (ok. 3 stron);
 - 7) z dochodami pobieranymi na podstawie ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska oraz wydatkami sfinansowanymi z tych środków (ok. 0,5 strony);
 - 8) z dochodami pobieranymi na podstawie ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach³⁰⁶ i wydatkami sfinansowanymi z tych środków (ok. strony).

W załącznikach do uchwały zawarto tabelę z dotacjami na zadania realizowane przez podmioty zaliczane i niezaliczane do sektora finansów publicznych, według działu, rozdziału, paragrafu i rodzaju wydatku (2 strony). Zgodnie z uchwałą budżetową w gminie Nowa Dęba nie funkcjonują żadne instytucje pozabudżetowe (samorządowe zakłady budżetowe, wydzielone rachunki dochodów placówek oświatowych).

W uchwale budżetowej Rzeszowa na rok 2019³⁰⁷ przyjęto inną konwencję. W uchwale liczącej 122 strony część tekstowa zajmuje jedynie niecałe cztery. Zawarto tam podstawowe wielkości finansowe, dane szczegółowe zamieszczono w ośmiu załącznikach.

Podobnie jak w budżecie państwa w budżetach samorządowych tworzona jest rezerwa ogólna i rezerwy celowe. Dla rezerwy ogólnej ustalono limit górny i dolny, dla części rezerw celowych – tylko górny.

Tryb prac nad projektem uchwały budżetowej określany jest w uchwale organu stanowiącego JST, a inicjatywa w sprawie sporządzenia projektu uchwały budżetowej należy do organu wykonawczego JST. Projekt ten powinien zostać przedłożony organowi stanowiącemu wraz z uzasadnieniem i innymi materiałami wskazanymi w uchwale w sprawie trybu prac nad tym projektem, do dnia 15 listopada roku poprzedzającego rok budżetowy. W takim samym terminie projekt przekazywany jest do zaopiniowania regionalnej izbie obrachunkowej (RIO). Opinia RIO nie ma charakteru wiążącego, co oznacza, że nawet negatywnie zaopiniowany projekt może zostać uchwalony, niemniej opinia ta musi być przedstawiona organowi stanowiącemu JST przed uchwaleniem budżetu.

Uchwała budżetowa powinna zostać podjęta przed końcem roku budżetowego, a w szczególności uzasadnionych przypadkach – do końca stycznia roku budżetowego. Jeśli uchwała budżetowa nie zostanie podjęta przed 1 stycznia podstawą gospodarki finansowej JST jest złożony projekt uchwały budżetowej. Dla przypadków niepodjęcia uchwały budżetowej do końca stycznia przewidziano procedurę awaryjną – budżet w zakresie zadań własnych oraz zadań zleconych ustalany jest przez regionalną izbę obrachunkową. RIO ma na to czas do końca lutego; do czasu

³⁰⁵ Zgodnie z ustawą z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołeckim (Dz. U. z 2024 r. poz. 399) w budżecie gminy mogą być wyodrębnione środki (fundusz sołecki) na realizację przedsięwzięć, zgłoszonych we wnioskach sołectw, które są zadaniami własnymi gminy, służą poprawie warunków życia mieszkańców i są zgodne ze strategią rozwoju gminy.

³⁰⁶ Dz. U. z 2019 r. poz. 2010, z późn. zm.

³⁰⁷ Uchwała Nr III/47/2018 Rady Miasta Rzeszowa z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie uchwały budżetowej Miasta Rzeszowa na 2019 r., Dz. Urz. Woj. Podkarpackiego z 2019 r. poz. 975.

ustalenia budżetu w takim trybie podstawą gospodarki finansowej jest w dalszym ciągu przedłożony projekt uchwały budżetowej.

Zdecydowana większość JST uchwała swoje budżety przed rozpoczęciem roku budżetowego. Pozostała część JST podejmuje uchwały budżetowe do końca stycznia lub – w nielicznych przypadkach – budżety ustalane są przez regionalne izby obrachunkowe. RIO ustala budżet JST również w przypadku, gdy jednostka nie ma możliwości uchwalenia wieloletniej prognozy finansowej lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego zgodnie z ustawowymi zasadami dotyczącymi wysokości zobowiązań oraz wyniku części bieżącej budżetu. Jeśli ponadto zagrożona jest realizacja zadań publicznych przez JST, to jednostka taka jest wzywana do opracowania i uchwalenia programu postępowania naprawczego. Ustawa o finansach publicznych określa zawartość programu naprawczego i zasady postępowania podczas jego realizacji³⁰⁸.

Przypadki, w których budżet JST jest ustalany przez RIO nie jest częste. W 2017 r. ustalono tak budżety dla dziewięciu jednostek (siedmiu gmin i dwóch powiatów)³⁰⁹. W budżecie ustalonym przez RIO limity dotyczące wyniku i wielkości zadłużenia mogą zostać niezachowane.

W procedurze budżetowej JST przewidziano także instytucję prowizorium budżetowego. Uchwała o prowizorium budżetowym może być podjęta, jeśli projekt ustawy o prowizorium budżetowym zostanie uchwalony przez Radę Ministrów. Okres objęty oboma rodzajami prowizoriów powinien być jednakowy.

4.5. Budżet Unii Europejskiej

Od wstąpienia Polski do Unii Europejskiej ważnym źródłem finansowania zadań publicznych stały się środki, jakie Polska otrzymuje corocznie z budżetu Unii Europejskiej. W zbiorczym rachunku dochodów i wydatków polskiego sektora finansów publicznych środki unijne stanowią dość istotną część – w latach 2010-2018 finansowały one średnio ok. 8,3% wydatków publicznych, a ich udział w finansowaniu inwestycji publicznych wynosił ok. 36,3%. Od 2004 r. do połowy 2019 r. saldo rozliczeń Polski z budżetem UE zamyka się kwotą +110,1 mld euro (średnio +7,26 mld euro rocznie). Nie bez znaczenia dla sposobu zarządzania finansami publicznymi w Polsce jest również wprowadzenie do Polski procedur gospodarowania środkami publicznymi obowiązującymi przy korzystaniu ze środków unijnych.

Celowe wydaje się więc choćby bardzo krótkie omówienie zasad konstrukcji i funkcjonowania budżetu UE³¹⁰, w wielu istotnych kwestiach różniących się od tego, w jaki sposób funkcjonują budżety „narodowe”, czyli budżety państw członkowskich UE. Część tych różnic wynika wprost z faktu, iż Unia Europejska nie jest państwem (nawet federacyjnym), a organizacją międzynarodową. W regułach rządzących planowaniem, wykonywaniem i rozliczaniem budżetu UE znaleźć

³⁰⁸ Por. art. 240a ustawy o finansach publicznych.

³⁰⁹ Kolegia RIO ustaliły też budżety w części dotkniętej nieważnością dla 13 gmin, pięciu powiatów i jednego związku powiatów (*Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2018 r.*, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2019, s. 33.).

³¹⁰ Zainteresowanym głębiej problemami związanymi z budżetem UE polecić należy w pierwszej kolejności wydawaną okresowo (tylko po angielsku) publikację *European Union public finance*, 5th Edition, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2014. Bardziej szczegółowe informacje o budżetach na kolejne lata prezentowane są w corocznych raportach budżetowych, dostępnych na stronie internetowej UE https://ec.europa.eu/info/about-european-commission/eu-budget/documents/annual-budget_en.

Dobrym wprowadzeniem do problematyki zasad funkcjonowania budżetu UE jest też polskojęzyczna publikacja MSZ: Karolina Janiak, *Budżet Unii Europejskiej*, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Warszawa 2015.

można wiele elementów, których wdrożenie do systemu zarządzania krajowymi środkami publicznymi wydaje się i możliwe, i celowe.

4.5.1. Podstawowe zasady

Budżet UE jest podstawą jej gospodarki finansowej na okres roku budżetowego (tożsamego w UE z rokiem kalendarzowym). Służy on finansowaniu wydatków niezbędnych dla wykonywania zadań realizujących cele UE. Jego istotną rolą jest również redystrybucja dochodów pomiędzy państwami członkowskimi UE, co czyni budżet UE najważniejszym instrumentem wzmocnienia społecznej, gospodarczej i terytorialnej UE.

Szczegółowe zasady gospodarki środkami budżetowymi UE określa obecnie rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr 541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012³¹¹.

Zgodnie z art. 6 tego rozporządzenia budżet UE *uchwala się i wykonuje zgodnie z zasadami jedności, rzetelności budżetowej, jednoroczności, równowagi, jednostki rozliczeniowej, uniwersalności, specyfikacji, zasadą należytego zarządzania finansami oraz zasadą przejrzystości*. Przepis ten oznacza w szczególności, że:

- budżet UE uchwalany jest na rok kalendarzowy i zawiera kwoty wyrażone w euro,
- w budżecie na każdy rok budżetowy prognozowane są i zatwierdzane wszystkie dochody i wydatki uznane za niezbędne dla Unii, w tym
 - dochody i wydatki Unii, łącznie z wydatkami administracyjnymi wynikającymi z wykonania postanowień Traktatu o Unii Europejskiej odnoszących się do wspólnej polityki zagranicznej i bezpieczeństwa
 - dochody i wydatki Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej.
- dochody danego roku budżetowego zapisuje się w księgach rachunkowych na ten rok na podstawie kwot pobranych w ciągu tego roku,
- środki budżetu UE wykorzystuje się zgodnie z zasadami:
 - oszczędności, która wymaga, aby zasoby wykorzystywane przez zainteresowaną instytucję Unii w celu wykonywania jej działalności były udostępniane w należyłym czasie, we właściwej ilości i jakości oraz po najlepszej cenie
 - efektywności, która dotyczy jak najkorzystniejszej relacji pomiędzy wykorzystywanymi zasobami, podejmowanymi działaniami i osiąganymi celami
 - skuteczności, która dotyczy stopnia, w jakim zamierzone cele zostały osiągnięte dzięki podjętym działaniom
- wykorzystanie środków musi być ukierunkowane na wykonanie i w związku z tym cele programów i działań ustala się *ex ante*, postępy w osiąganiu celów monitoruje się przy pomocy wskaźników wykonania, a informacje o postępach w osiąganiu celów oraz o problemach w tym zakresie zamieszcza się w sprawozdaniach składanych Parlamentowi Europejskiemu i Radzie,
- programy i działania, które wiążą się ze znaczącymi wydatkami, poddaje się ocenie *ex ante* i ocenie retrospektywnej, które muszą być proporcjonalne do celów i wydatków,
- budżet uchwala się i wykonuje, a sprawozdania finansowe prezentuje zgodnie z zasadą przejrzystości, co w szczególności oznacza, że:

³¹¹ Dz. Urz UE L Nr 193, s. 1-222.

- przewodniczący Parlamentu Europejskiego nakazuje opublikowanie w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej budżetu i wszelkich budżetów korygujących w wersji, w jakiej zostały ostatecznie przyjęte.
- budżety publikuje się w terminie trzech miesięcy od daty stwierdzenia ich ostatecznego przyjęcia.
- nie później niż cztery tygodnie po ostatecznym przyjęciu budżetu, ostateczne szczegółowe budżetowe dane liczbowe publikowane są, z inicjatywy Komisji, we wszystkich językach na stronach internetowych instytucji Unii.
- skonsolidowane roczne sprawozdanie finansowe publikuje się w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej oraz na stronach internetowych instytucji Unii.

Za wykonanie budżetu UE odpowiada Komisja Europejska, jednak tylko część wydatków – i to nie dominująca – dokonywana jest bezpośrednio przez Komisję lub jej agendy. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2018/1046 przewiduje bowiem możliwość przekazania przez Komisję Europejską jej uprawnień związanych z wykonywaniem budżetu UE państwom członkowskim (*zarządzanie dzielone*) lub – w ramach tzw. zarządzania pośredniego – innym podmiotom, w tym:

- państwom niebędącym członkami UE,
- Europejskiemu Bankowi Inwestycyjnemu lub Europejskiemu Funduszowi Inwestycyjnemu,
- innym niż Komisja Europejska organom UE,
- organizacjom międzynarodowym.

Wydatki finansowane z budżetu UE obejmują przede wszystkim:

- płatności związane ze Wspólną Polityką Rolną UE, z których największą część stanowią dopłaty do gospodarstw rolnych, służące wzmocnieniu konkurencyjności rolnictwa unijnego i wspieraniu produkcji rolnej prowadzonej zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju,
- finansowanie lub dofinansowanie zadań realizowanych w państwach członkowskich UE i służących realizacji podstawowych celów UE – wzmocnieniu spójności społecznej, gospodarczej i terytorialnej UE oraz wzmocnieniu innowacyjności i konkurencyjności gospodarek państw członkowskich UE,
- wydatki na zewnętrzne działania UE, w tym na realizację programów pomocowych dla krajów rozwijających się,
- wydatki administracyjne, finansujące działalność organów i agend UE: Parlamentu Europejskiego, Rady Unii Europejskiej i Rady Europejskiej, Komisji Europejskiej, Trybunału Sprawiedliwości UE, Trybunału Obrachunkowego, Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego, Europejskiego Komitetu Regionów, Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich, Europejskiej Służby Działań Zewnętrznych.

Zestawienie wydatków budżetu UE w latach 2012-2018 w układzie najważniejszych zadań finansowanych z tego budżetu przedstawiono w tabeli 21. Można z niej odczytać dwa podstawowe kierunki wydatkowania środków unijnych – finansowanie zadań służących zwiększeniu społecznej, terytorialnej i infrastrukturalnej spójności Unii Europejskiej, co w praktyce oznacza kierowanie znaczących kwot do państw postsocjalistycznych oraz finansowanie rolnictwa – głównie w postaci przekazywanych rolnikom dopłat bezpośrednich oraz – w znacznie już mniejszych kwotach – w postaci dofinansowania zadań wspieranych z programu rozwoju obszarów wiejskich. Z tabeli 21 widać też, iż wbrew dość powszechnemu mniemaniu wydatki administracyjne UE stanowią stosunkowo niewielką i stabilną (na przestrzeni lat 2012-2018 – od 5,9% do 7%) część łącznej kwoty wydatków unijnych. Pamiętać przy tym należy, że w kwocie

wydatków administracyjnych ujmowane są również wypłaty z systemu emerytalnego Unii Europejskiej. Rosną również, chociaż dość wolno, wydatki budżetowe UE na bezpieczeństwo i zewnętrzne działania UE.

Tabela 21. Wydatki budżetu Unii Europejskiej w latach 2012-2019

Wyszczególnienie	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ogółem	138.683,4	148.468,9	142.497,0	145.243,2	136.416,4	137.379,1	156.672,7
1. Inteligentny wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu	61.584,7	71.238,2	67.682,9	68.009,2	56.265,0	57.030,0	75.876,4
1a. Konkurencyjność na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia	13.094,4	14.306,9	13.331,3	16.801,9	18.461,2	21.375,8	21.408,1
1b. Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna	48.490,4	56.931,3	54.351,6	51.207,3	37.803,8	35.654,2	54.468,4
2. Trwały wzrost gospodarczy: zasoby naturalne w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie	59.096,2	59.524,2	56.584,5	58.065,5	57.411,8	56.742,7	58.045,8
3. Bezpieczeństwo i obywatelstwo	44.859,1	45.275,0	44.288,1	44.939,6	44.084,5	44.694,8	44.310,4
4. Globalny wymiar Europy	2.374,5	1.883,1	1.711,0	2.018,5	3.077,3	2.866,9	3.107,8
5. Administracja w tym: wydatki administracyjne instytucji	7.063,6	7.055,2	7.205,8	7.884,4	10.277,1	9.792,7	9.519,3
6. Wyrównania i instrumenty specjalne	8.564,4	8.693,2	8.819,3	8.977,6	9.324,2	9.656,2	9.943,5
			6.649,0	6.791,0	6.955,0	7.110,0	7.278,0
		75,0	493,5	287,9	61,0	1.290,6	179,8
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
1. Inteligentny wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu	44,4	48,0	47,5	46,8	41,2	41,5	48,4
1a. Konkurencyjność na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia	9,4	9,6	9,4	11,6	13,5	15,6	13,7
1b. Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna	35,0	38,3	38,1	35,3	27,7	26,0	34,8
2. Trwały wzrost gospodarczy: zasoby naturalne w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie	42,6	40,1	39,7	40,0	42,1	41,3	37,0
3. Bezpieczeństwo i obywatelstwo	32,3	30,5	31,1	30,9	32,3	32,5	28,3
4. Globalny wymiar Europy	1,7	1,3	1,2	1,4	2,3	2,1	2,0
5. Administracja w tym: wydatki administracyjne instytucji ²	5,1	4,8	5,1	5,4	7,5	7,1	6,1
6. Wyrównania i instrumenty specjalne	6,2	5,9	6,2	6,2	6,8	7,0	6,3
	0,0	0,0	4,7	4,7	5,1	5,2	4,6
	0,0	0,1	0,3	0,2	0,0	0,9	0,1

Źródło: dane Komisji Europejskiej dostępnych na stronie internetowej UE https://ec.europa.eu/budget/graphs/revenue_expenditure.html oraz obliczenia własne

Projekt budżetu UE opracowywany jest przez Komisję Europejską (organ wykonawczy UE), a następnie – po akceptacji przez Radę Europejską – zatwierdzany przez Parlament Europejski. Za tym krótkim sformułowaniem kryje się dość skomplikowana i wieloetapowa procedura wzajemnych uzgodnień pomiędzy organami UE zaangażowanymi w proces tworzenia budżetu. Procedura ta określona została w art. 314 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej³¹². Dobrym obrazem faktycznego przebiegu procedury budżetowej jest wstępna część ogłoszenia przewodniczącego Parlamentu Europejskiego o ostatecznym przyjęciu budżetu ogólnego UE na rok 2019³¹³.

³¹² Wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C z 7.6.2016 r., s. 1-388, dostępna na stronie internetowej <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016E/TXT&from=PL>

³¹³ Por. *Ostateczne przyjęcie (UE, Euratom) 2019/333 budżetu ogólnego Unii Europejskiej na rok budżetowy 2019*, Dz. Urz. UE L z 7.3.2019 r., s. 1-2350, dostępne na stronie internetowej

Budżet UE obejmuje trzy rodzaje wielkości:

- 1) dochody, prezentowane w ujęciu kasowym, przy czym do dochodów zalicza się – niezgodnie z zasadami systemu ESA – również środki pozostające z poprzednich lat,
- 2) zobowiązania, obejmujące:
 - zobowiązania wynikające z obowiązkowych płatności przypadających do zapłaty w danym roku, z których w pierwszej kolejności należy wskazać płatności wynikające ze Wspólnej Polityki Rolnej UE (płatności bezpośrednie dla gospodarstw rolnych i instrumenty rynkowe) oraz zobowiązania związane z funkcjonowaniem organów i agend UE (w tym np. wynagrodzenia personelu UE),
 - zobowiązania wynikające z zawieranych umów, w tym – z zawieranych przez agendy UE i przez państwa członkowskie umów o całkowite lub częściowe dofinansowanie zadań służących realizacji celów UE,
- 3) wydatki, również ujmowane kasowo.

Określona w budżecie wielkość zobowiązań na poszczególne zadania ma charakter dyrektywny, wydatki mogą być natomiast wykonywane – jeśli wynika to z zaciągniętych zobowiązań – w wysokości przewyższającej wielkości ustalone w budżecie. Obowiązuje przy tym – zgodnie z art. 310 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej – zasada, iż budżet powinien być zrównoważony w odniesieniu do dochodów i wydatków. Zauważmy jednak, iż ze względu na fakt, iż do dochodów budżetu UE zalicza się pozostałości środków budżetowych z poprzednich lat, deficyt budżetowy (w rozumieniu zasad systemu ESA 2010) jest dopuszczalny, o ile jego sfinansowanie nie wymaga zaciągania nowych zobowiązań.

Jednym z elementów odróżniających zdecydowanie budżet UE od budżetów państw członkowskich jest struktura dochodów budżetowych. O ile w budżetach „narodowych” dominują zazwyczaj dochody podatkowe³¹⁴, to budżet UE jest takich dochodów całkowicie pozbawiony, a głównym źródłem finansowania wydatków ujmowanych w budżecie UE są składki państw członkowskich, uzupełniane tzw. tradycyjnymi dochodami własnymi, na które składają się przede wszystkim cła od wymiany towarowej państw członkowskich UE z państwami spoza UE.

Składkę wpłacaną do budżetu UE przez państwo członkowskie ustala się jako sumę:

- składki opartej na dochodzie narodowym brutto (DNB), stanowiącej podstawowe źródło dochodów budżetu UE,
- składki opartej na VAT.

Składka oparta na DNB obliczana jest jako iloczyn wielkości DNB państwa członkowskiego oraz jednolitej dla wszystkich stawki, przy czym decyzja Rady UE określająca dochody budżetowe UE może wprowadzać okresowe ulgi dla wybranych państw członkowskich³¹⁵. Wysokość składki opartej na DNB ustalana jest tak, by razem z pozostałymi dochodami zapewnić pokrycie planowanych płatności.

Wbrew nazwie składka oparta na VAT nie jest bezpośrednio związana z dochodami uzyskiwanymi z tego podatku przez państwa członkowskie, gdyż oblicza się ją – dla konkretnego państwa członkowskiego – jako iloczyn ustalonej według jednolitych (zharmonizowanych) zasad hipotetycznej podstawy wymiaru VAT i jednakowej dla wszystkich państw członkowskich stawki,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32019B0333&from=PL>

³¹⁴ Najbardziej znanym wyjątkiem jest budżet Kuwejtu, w którym największą część dochodów budżetowych (w niektórych latach nawet ok. 90% wszystkich dochodów) stanowią wpływy z eksportu ropy naftowej.

³¹⁵ W obowiązującej w 2019 r. decyzji Rady z dnia 26 maja 2014 r. w sprawie systemu zasobów własnych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE L Nr 168, s. 105-111) ulgi takie przyznano – na lata 2014-2020 – Danii, Holandii, Szwecji i Austrii. Z prawa do obniżonej wpłaty z tytułu DNB korzystała również Wielka Brytania – jest to tzw. rabat brytyjski. Zasadą jest, że skutki finansowe stosowania ulg we wpłatach do budżetu UE rekompensowana jest podwyższonymi wpłatami innych państw.

którą dla lat 2014-2020 ustalono na poziomie 0,3%, co oznacza, że dla żadnego państwa obciążenie z tytułu składki opartej na VAT nie przekracza 0,15% dochodu narodowego brutto.

Kolejne istotne źródło dochodów budżetu UE stanowią tzw. *tradycyjne dochody własne*, wśród których największą pozycję stanowią cła. Uzupełnieniem wpływów z ceł są opłaty cukrowe, pobierane od podmiotów produkujących cukier i izoglukozę (cukier wytwarzany ze skrobi), mające już tylko marginalne znaczenie. Cła i opłaty cukrowe pobierane są przez państwa członkowskie i przysługuje im z tego tytułu ryczałt na koszty poboru, wynoszący 20% pobranych dochodów³¹⁶.

Ostatnią pozycję stanowią inne dochody, obejmujące w szczególności środki pozostałe z ubiegłych lat oraz inne, mało znaczące w skali całego budżetu pozycje – np. zwroty środków do budżetu UE, wpływy ze sprzedaży publikacji, wpłaty na fundusze emerytalne. Do dochodów budżetu UE zalicza się także środki pozostające z poprzednich lat i często stanowią one największą część agregatu „Pozostałe dochody”.

Tabela 22. Dochody budżetu Unii Europejskiej w latach 2011-2019

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019 ¹
	mld euro							
OGÓLEM	139,5	149,5	143,9	146,0	144,1	139,0	158,6	148,2
Tradycyjne dochody własne	16,5	15,4	17,4	20,0	20,1	20,5	20,2	21,5
Cła	21,7	20,2	22,0	24,9	25,0	25,4	25,4	26,8
Pozostałe	0,3	0,3	0,9	1,4	0,2	0,2	- 0,1	0,0
Odliczenia na koszty poboru	-5,5	-5,1	-5,5	- 6,3	-5,1	-5,1	-5,1	-5,3
Składka oparta na VAT	14,9	14,0	17,7	18,1	15,9	16,9	17,6	17,7
Składka oparta na DNB	98,1	110,4	97,9	99,3	96,2	78,0	104,5	107,1
Pozostałe dochody	10,1	9,8	11,0	8,7	11,9	23,6	16,3	1,9
	Ogółem = 100							
OGÓLEM	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Tradycyjne dochody własne	11,8	10,3	12,1	13,7	13,9	14,7	12,8	14,5
Cła	15,5	13,5	15,3	17,0	17,3	18,3	16,0	18,1
Pozostałe	0,2	0,2	0,6	1,0	0,1	0,1	-0,1	0,0
Odliczenia na koszty poboru	-3,9	-3,4	-3,9	-4,3	-3,5	-3,7	-3,2	-3,6
Składka oparta na VAT	10,7	9,4	12,3	12,4	11,0	12,2	11,1	7,5
Składka oparta na DNB	70,3	73,8	68,0	68,0	66,8	56,1	65,9	72,3
Pozostałe dochody	7,2	6,5	7,6	6,0	8,3	17,0	10,3	1,3

¹ Plan

Źródło: strona internetowa Komisji Europejskiej: https://ec.europa.eu/budget/graphs/revenue_expenditure.html.

Składka oparta na DNB nie jest określana a priori i – w przypadku problemów z utrzymaniem równowagi budżetowej – jest odpowiednio korygowana. Przypomnieć należy, że prawo unijne dopuszcza możliwości uchwalenia budżetu UE z deficytem.

W debatach nad unijnymi finansami od wielu lat obecny jest postulat rozszerzenia zakresu dochodów własnych. Postulat ten uzasadniany jest przede wszystkim dążeniem do utrzymania (lub zwiększania) poziomu wydatków UE bez konieczności dodatkowego obciążania państw członkowskich składkami finansowanymi ze środków publicznych (tym zainteresowane są oczywiście najbardziej te państwa, których wkład w tworzenie dochodów budżetowych UE jest

³¹⁶ Komisja Europejska proponuje obniżenie tego ryczałtu do 10%.

największy³¹⁷), a także mocniejszym powiązaniem dochodów budżetowych z polityką UE, by nowe dochody własne spełniały nie tylko funkcje fiskalne, lecz by jednocześnie stymulowały zachowania zgodne z unijną polityką. Odnosi się to zwłaszcza do polityki UE związanej z ochroną środowiska i przeciwdziałaniem zmianom klimatycznym.

Spśród wielu zgłaszanych w ostatnich latach propozycji nowych dochodów własnych³¹⁸, w ramach prac nad nową perspektywą finansową UE, Komisja Europejska wybrała trzy³¹⁹, proponując ich uwzględnienie w dochodach budżetowych UE na lata 2021-2027. Są to:

- podatek od niezrecyklingowanych odpadów plastikowych, z proponowaną stawką 0,80 euro za kilogram,
- podatek dochodowy od firm, obliczany jako 3% od ujednoliconej podstawy podatku dochodowego od firm (CCCTB – *Common Consolidated Corporate Tax Base*),
- opłata w wysokości 20% zysku z handlu uprawnieniami do emisji dwutlenku węgla.

Komisja Europejska zaproponowała obniżenie z 20% do 10% ryczału należnego państwom członkowskim od pobieranych na rzecz budżetu UE tradycyjnych dochodów własnych (głównie ceł). Według szacunków Komisji nowe dochody mogłyby przynieść budżetowi UE ok. 22 mld euro rocznie i stanowić ok. 12% wszystkich dochodów budżetu UE. Odnotować też warto zgłoszoną w 2019 r. przez J. Stiglitz propozycję nałożenia przez UE sankcyjnych ceł na import wszelkich towarów z państw, których systemy prawne nie są dostatecznie rygorystyczne wobec działań przeciwdziałających zmianom klimatu³²⁰. Propozycja ta jest oczywiście zgodna ze sformułowanymi powyżej postulatami określającymi pożądane cechy nowych zasobów własnych – i w równym stopniu niemożliwa do wdrożenia.

4.5.2. Perspektywa finansowa a budżet UE

Planowanie budżetowe w UE jest bardzo ściśle powiązane z wieloletnim programowaniem i planowaniem finansowym. Zapewnia to Unii Europejskiej stabilność finansowania jej podstawowych zadań i ułatwia prace nad kolejnymi budżetami. Podstawowymi dokumentami określającymi ramy dla planowania budżetowego są:

- omawiana wcześniej strategia Europa 2020,
- wieloletnie ramy finansowe (WRF).

O ile unijna strategia rozwoju *Europa 2020* określa – w dość ogólny sposób – podstawowe cele i zadania UE, które nie przekładają się bezpośrednio na wielkości budżetowe, to WRF są już bardzo ściśle związane z procedurami konstrukcji rocznych budżetów UE. Wieloletnie ramy finansowe określają główne wielkości budżetów UE na wszystkie kolejne lata okresu, dla którego zostały one ustalone. Wielkościami tymi są:

³¹⁷ W 2018 r. wpłaty pięciu państw: Niemiec, Francji, Włoch, Zjednoczonego Królestwa i Hiszpanii stanowiły ok. 61% wszystkich dochodów budżetu UE, przy czym na same Niemcy przypadło ponad 18%.

³¹⁸ Syntetyczny przegląd tych propozycji znaleźć można np. w: M. Schratzenstaller-Altzinger, *The next Multiannual Financial Framework (MFF), its Structure and the Own Resources*, European Parliament, Brussels 2017, dostępny na stronie internetowej Parlamentu Europejskiego: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2017/603800/IPOL_IDA\(2017\)603800_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2017/603800/IPOL_IDA(2017)603800_EN.pdf)

³¹⁹ Wniosek. Rozporządzenie Rady w sprawie metod i procedury udostępniania zasobów własnych opartych na wspólnej skonsolidowanej podstawie opodatkowania osób prawnych, na unijnym systemie handlu uprawnieniami do emisji i na niepoddawanych recyklingowi odpadach opakowaniowych z tworzyw sztucznych oraz w sprawie środków w celu zaspokojenia potrzeb gotówkowych, Komisja Europejska, COM(2018) 326 final. Por. też opinię o propozycjach Komisji opracowaną przez doradców Parlamentu Europejskiego: A. D'Alfonso, *Own resources of the European Union. Reforming the EU's financing system*, European Parliament, Brussels 2018, dostępna na stronie internetowej Parlamentu Europejskiego: [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/630265/EPRS_BRI\(2018\)630265_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2018/630265/EPRS_BRI(2018)630265_EN.pdf)

³²⁰ Por. J. Stiglitz, *Rewriting the Rules of the European Economy*, Foundation for European Progressive Studies, Brussels 2019, s. 163

- górny limit wpłat państw członkowskich do budżetu UE, określany jako odsetek wartości produktu narodowego brutto tych krajów,
- limity środków na zobowiązania, czyli limity zaangażowania budżetu UE w zadania realizujące – na szczeblu UE jako całości i na szczeblu państw członkowskich – cele polityki UE, przy czym struktura tych zadań nie jest w kolejnych WRF identyczna,
- limity środków na wypłaty wynikające z zaciągniętych zobowiązań.

Wieloletnie ramy finansowe określają również – zazwyczaj przez odwołanie się do innych aktów prawa unijnego – sposób podziału limitu zobowiązań na kwoty pozostające w bezpośredniej dyspozycji Komisji Europejskiej i środki przekazywane w zarządzanie państwom członkowskim oraz sposób ustalania podziału kwot przekazywanych w zarządzanie pomiędzy państwa członkowskie.

Pierwsze WRF, obejmujące lata 1988-1992, 1993-1999, 2000-2006 i 2007-2013, były ustalane w formie porozumienia międzyinstytucjonalnego (*IIA – Inter-Institutional Agreement*) zawieranego przez Parlament Europejski, Komisję Europejską i Radę Unii Europejskiej. Porozumienie to nie miało charakteru formalnego aktu prawnego, lecz w zasadzie było ściśle przestrzegane. Obecnie obowiązujące WRF na lata 2014-2020 zostały po raz pierwszy ustalone w postaci formalnego aktu prawnego – rozporządzenia Rady Unii Europejskiej, przyjętego na wniosek Komisji Europejskiej i po uzyskaniu zgody Parlamentu³²¹.

Kluczową część rozporządzenia 1311/2013 stanowi zamieszczona w załączniku do tego rozporządzenia tabela określająca liczbowe wielkości WRF na lata 2014-2020. Zwróćmy uwagę na fakt, że zawarte w niej wielkości wyrażone są dla całego okresu jej obowiązywania w cenach stałych (co wymaga późniejszych korekt WRF) i że nie zawiera ona limitów środków przekazywanych do dyspozycji państwom członkowskim. Według naszych przybliżonych szacunków z kwot limitów na zobowiązania ujętych w WRF ok. 80% stanowią limity w dyspozycji państw członkowskich, głównie z zakresu polityki spójności i wspólnej polityki rolnej (dopłat bezpośrednie, rozwój obszarów wiejskich).

Oprócz właściwych ram finansowych na lata 2014-2020, przedstawionych w tabeli 23 i innych przepisów proceduralnych uzupełniających – na czas realizacji WRF – ogólne zasady gospodarki budżetowej UE, rozporządzenie nr 1311/2013 zawiera również najważniejsze zasady określające związki pomiędzy rocznymi budżetami UE, a wieloletnimi ramami finansowymi. Zgodnie z tymi zasadami:

- Parlament Europejski, Rada i Komisja podczas każdej procedury budżetowej oraz przy wykonywaniu budżetu na dany rok zachowują zgodność z rocznymi pułapami wydatków określonymi w WRF,
- w każdym roku w okresie objętym WRF wymagana łączna kwota środków na płatności, po rocznym dostosowaniu i z uwzględnieniem wszelkich innych zmian, nie może skutkować taką stawką poboru zasobów własnych, która przekraczałaby pułap zasobów własnych określony w WRF,
- każdego roku Komisja, działając z wyprzedzeniem w stosunku do procedury budżetowej na rok n+1, dokonuje dostosowań technicznych WRF, polegającymi na uwzględnieniu:
 - a) inflacyjnego przeszacowania kwot ujętych w WRF oraz limitów przyznanых krajom członkowskim, przy czym dla WRF na lata 2014-2020 przyjęto jednolity wskaźnik przeszacowania wynoszący +2%,

³²¹ Rozporządzenie Rady (UE, EURATOM) NR 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014-2020 (Dz. Urz. UE L nr 347, s. 884-91)

- b) zmniejszeń przyznanych limitów w związku z naruszeniem zasady n+2 lub n+3³²², czyli ze zbyt wolną realizacją zadań, które zostały dofinansowane z budżetu UE,
- c) zmian wynikających z innych decyzji, w tym – tzw. korekt finansowych, czyli sankcyjnych zmniejszeń limitów na zobowiązania.

Aktualną wersję limitów zobowiązań dla krajów członkowskich znaleźć można na stronie internetowej Komisji Europejskiej.

Tabela 23. Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej na lata 2014-2020

Treść	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	Ogółem 2014-2020
	mln euro, ceny 2013 r.							
1. Inteligentny wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu	60.283	61.725	62.771	64.258	65.528	67.214	69.004	450.763
1a: Konkurencyjność na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia	15.605	16.321	16.726	17.693	18.490	19.700	21.079	125.614
1b: Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna	44.678	45.404	46.045	46.545	47.038	47.514	47.925	125.149
2. Trwały wzrost gospodarczy: zasoby naturalne	55.885	55.060	54.261	53.448	52.466	51.503	50.558	373.179
w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie	41.585	40.989	40.421	39.837	39.079	38.335	37.605	277.851
3. Bezpieczeństwo i obywatelstwo	2.055	2.075	2.154	2.232	2.312	2.391	2.469	15.686
4. Globalny wymiar Europy	7.854	8.083	8.281	8.375	8.553	8.764	8.794	8.704
5. Administracja	8.218	8.585	8.589	8.807	9.007	9.206	9.417	61.629
w tym: wydatki administracyjne instytucji	6.649	6.791	6.955	7.110	7.278	7.425	7.590	49.798
6. Wyrównania	27	0	0	0	0	0	0	27
ŚRODKI NA ZOBOWIĄZANIA OGÓLEM	134.518	135.528	136.056	137.100	137.866	139.078	140.242	959.988
jako procent DNB	1,05%	1,02%	1,00%	1,00%	0,99%	0,98%	0,98%	1,00%
ŚRODKI NA PŁATNOŚCI OGÓLEM	128.030	131.095	131.046	126.777	129.778	130.893	130.781	908.400
jako procent DNB	0,98%	0,98%	0,97%	0,92%	0,93%	0,93%	0,91%	0,95%
Dostępny margines	0,25%	0,25%	0,26%	0,31%	0,30%	0,30%	0,32%	0,28%
Pułap zasobów własnych jako procent DNB	1,23 %	1,23 %	1,23 %	1,23 %	1,23 %	1,23 %	1,23 %	1,23 %

Źródło: rozporządzenie Rady Nr 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014-2020. (Dz. Urz. UE L nr 347, s. 891)

Konsekwencją stosowania zasady n+3 jest wydłużenie się o trzy lata faktycznego okresu obowiązywania WRF, gdyż wnioski o płatności refundujące wydatki poniesione w ramach umów zawartych z beneficjentami mogą być składane do końca trzeciego roku po formalnym zamknięciu WRF, co w przypadku obecnie obowiązujących WRF oznacza, że wszystkie wnioski o płatność winny być złożone do końca 2023 roku, a ostateczne rozliczenie WRF powinno nastąpić w roku 2024, a więc w połowie następnego okresu unijnego planowania wieloletniego³²³.

Rozpoczęły się już – z opóźnieniem³²⁴ – prace nad wieloletnimi ramami finansowymi na lata 2021-2027. Porównanie najważniejszych wielkości WRF na lata 2014-2020 i 2021-2027 przedstawiono w tabeli 24, a pełną wersję WRF zamieszczoną w komunikacie Komisji Europejskiej z dnia 2 maja

³²² O zasadzie n+3 (n+2) – por. przypis 260 na s. 118.

³²³ Ostateczne rozliczenia WRF mogą trwać dłużej – ostatnie płatności związane z WRF na lata 2007-2013 były odnotowane w polskim budżecie środków europejskich w 2018 r.

³²⁴ Zgodnie z art. 25 rozporządzenia nr 1311/2013 określającego WRF na lata 2014-2020, Komisja Europejska winna była przedstawić wniosek w sprawie nowych wieloletnich ram finansowych przed dniem 1 stycznia 2018 r.

2018 r.³²⁵ – w aneksie 9. Podkreślić jednak należy, że wobec utrzymujących się znacznych rozbieżności między państwami członkowskimi co do kształtu WRF na lata 2021-2027, ostateczna wersja WRF może się istotnie różnić od pierwotnej wersji przedłożonej przez Komisję Europejską.

Tabela 24. Porównanie wieloletnich ram finansowych UE na lata 2014-2020 i 2021-2027

Treść ¹	Jednostka miary	Perspektywa finansowa			
		2014-2020		2021-2027	
		Ceny 2013 r.	Ceny 2018 r. ²	5 : 4 (%)	
1	2	3	4	5	6
Pułap zasobów własnych³	% DNB	1,23	1,29	1,29	100,0
Środki na zobowiązania	mln euro	959.988	1.003.859	1.134.583	113,0
	% DNB	1,00	1,00	1,11	111,0
Spójność i konkurencyjność	mln euro	450.763	471.363	558.277	118,4
Zasoby naturalne	mln euro	373.179	390.233	336.623	86,3
Bezpieczeństwo	mln euro	15.686	16.403	55.152	336,2
Działania zewnętrzne	mln euro	58.704	61.387	108.929	177,4
Administracja	mln euro	61.629	64.445	75.602	117,3
Wyrównania	mln euro	27	28	–	–
Środki na płatności	mln euro	908.400	949.914	1.104.805	116,3
	% DNB	0,95	0,95	1,08	113,7
Środki rozdzielone a priori między państwa członkowskie	mln euro	767.332	802.399	720.965	89,9
Udział środków przyznanych Polsce:					
– w środkach rozdzielonych między państwa członkowskie	%	15,0	15,0	14,40	96,0
– w pełnym limicie środków na zobowiązania	%	12,0	12,0	9,15	76,3

¹ Klucz przejścia od układów zadań przyjętych w MFF 2014-2020 i 2021-2027 do układu z tabeli 15 przedstawiono w aneksie 9.

² Dla perspektywy 2014-2020 przeliczenia na ceny 2018 r. dokonano przy założeniu wzrostu cen pomiędzy rokiem 2013 i 2018 o 4,57%

³ Limit wpłat do budżetu UE dokonywanych przez państwa członkowskie

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Komisji Europejskiej

Propozycje przedstawione w tabeli 24 nie są dla Polski korzystne. Chociaż udział Polski w puli środków przeznaczonych w perspektywie finansowej 2021-2027 do bezpośredniego podziału między państwa członkowskie jest tylko nieznacznie niższy od przyjętego dla lat 2014-2020, to na niekorzyść Polski działają inne czynniki, spośród których wskazać należy przede wszystkim:

- niższy niż obecnie udział puli środków rozdzielanych bezpośrednio między państwa członkowskie,
- planowane zmniejszenie puli środków na finansowanie zadań Wspólnej Polityki Rolnej,
- słabsza niż kilka lat temu pozycja negocjacyjna Polski utrudniająca ubieganie się o środki z puli pozostającej w bezpośredniej gestii Komisji Europejskiej, oznaczające silniejszą centralizację procedur wykonywania budżetu UE,
- duży wzrost wydatków na bezpieczeństwo i działania zewnętrzne, ograniczający środki na politykę spójności,
- sygnalizowana w propozycji Komisji Europejskiej potrzeba wzmocnienia powiązania między unijnym finansowaniem a poszanowaniem praworządności.

Komisja proponuje teraz wzmocnienie ochrony budżetu UE przed ryzykiem finansowym związanym z uogólnionymi brakami w zakresie praworządności w państwach członkowskich. W sytuacji gdy takie braki stanowią przeszkodę lub zagrożenie dla należytego zarządzania

³²⁵ Komunikat Komisji. Nowoczesny budżet dla Unii, która chroni, wspiera i broni. Wieloletnie ramy finansowe na lata 2021-2027, KOM (2018) 321, opublikowane dnia 2 maja 2018 r..

finansami lub ochrony interesów finansowych Unii, musi istnieć możliwość wyciągnięcia konsekwencji związanych z unijnym finansowaniem. Wszelkie środki podejmowane w ramach tej nowej procedury będą musiały być proporcjonalne do charakteru, powagi i zakresu uogólnionych braków w zakresie praworządności. Nie wpłynie to na zobowiązania danych państw członkowskich wobec beneficjentów³²⁶.

Według niektórych szacunków zmniejszenie limitu środków przyznanych Polsce na zadania polityki strukturalnej UE sięgnąć może nawet 30%. Według nieco korzystniejszych dla Polski szacunków opublikowanych przez ekspertów Europejskiego Trybunału Obrachunkowego (ETO)³²⁷, limit środków, jakie Polska otrzyma w ramach podziału środków na zadania z zakresu polityki spójności (polityki strukturalnej) będzie o 19% mniejszy od limitu z lat 2014-2020. W podobnej sytuacji znajdzie się większość państw, które przystąpiły do UE razem z Polską w 2004 roku.

4.6. Planowanie finansowo-rzeczowe

Normatywną treścią tradycyjnego budżetu, a dokładniej – planu wydatków budżetowych – są kwoty limitów wydatków dla poszczególnych instytucji, rodzajów zadań budżetowych i rodzajów wydatków³²⁸. Budżet nie określa przy tym szczegółowo zadań, jakie powinny być w roku budżetowym zrealizowane i sfinansowane przez instytucje finansowane z budżetu. Nie określa również zakładanych efektów wykonania zadań budżetowych, chociaż informacje na ten temat winny znaleźć się w uzasadnieniu projektu budżetu. Dokument ten nie ma jednak rangi wiążącego aktu prawnego.

Taki sposób konstrukcji i prezentacji budżetu długo był obowiązującym standardem, budzi jednak poważne zastrzeżenia. Ocena prawidłowości wykorzystania środków budżetowych nie może opierać się tylko na stwierdzeniu, czy ustalone limity wydatków nie zostały przekroczone. Nie można też utożsamiać pełnego wykorzystania limitów wydatków z właściwym wykonaniem zadań budżetowych. Naprawdę ważne jest bowiem stwierdzenie jakie efekty – z punktu widzenia obywateli – osiągnięto dokonując wydatków budżetowych.

Na to, by organy odpowiedzialne za wykonywanie budżetu rozliczyć z osiągniętych efektów, zadania te należy z góry określić. Dlatego niezbędne jest, by planowanie finansowe (plany dochodów i wydatków) były ściśle powiązane z planami rzeczowymi, określającymi cele i zadania stawiane instytucjom publicznym. Cele te powinny dotyczyć osiąganych efektów, a nie tylko działań podejmowanych przez instytucje wykonujące zadania publiczne. Budżet skonstruowany według takich zasad nazywać będziemy *budżetem zadaniowym*³²⁹.

³²⁶ Cytat z Komunikatu Komisji z dnia 2 maja 2018 r. – *Nowoczesny budżet dla Unii, która chroni, wspiera i broni. Wieloletnie ramy finansowe na lata 2021-2027*, COM(2018) 321 final, str. 5, dostępnego na stronie internetowej UE:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A321%3AFIN>

³²⁷ Por. *Rapid case review - Allocation of Cohesion policy funding to Member States for 2021-2027*, European Court of Auditors, March 2019

³²⁸ Przypomnijmy, że w polskim budżecie państwa wydatki są klasyfikowane według trzech kryteriów:

- według organów państwa odpowiedzialnych za gromadzenie dochodów i dokonywanie wydatków (klasyfikacja wydatków według części budżetowych),
- według rodzajów zadań (klasyfikacja według działów i rozdziałów klasyfikacji budżetowej),
- według ekonomicznej funkcji (klasyfikacja według grup paragrafów i paragrafów).

W budżetach jednostek samorządu terytorialnego pomija się podział według kryterium administracyjnego.

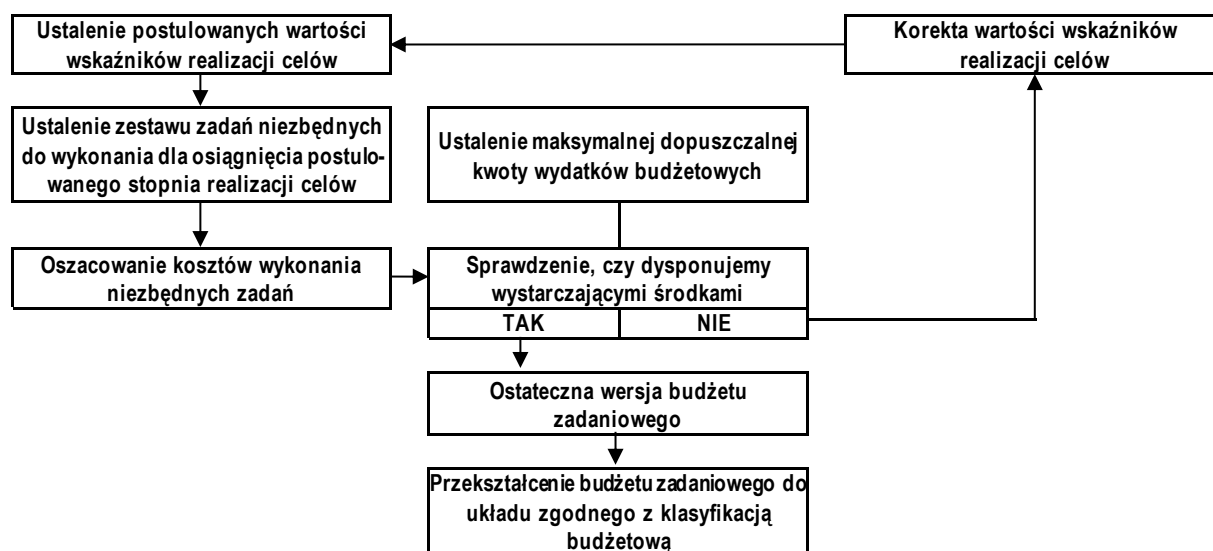
³²⁹ W literaturze angielskojęzycznej na określenie takiego trybu planowania budżetowego najczęściej używany jest termin *performance-based budgeting* albo *performance budgeting* – por. np. M. Robinson, D. Lust, *A Basic Model of Performance-Based Budgeting*, International Monetary Fund, Washington DC 2009

Nie ma jednej, powszechnie przyjętej definicji budżetu zadaniowego. Dla naszych potrzeb zdefiniujemy budżet zadaniowy jako plan finansowo-rzeczowy, w którym:

- plan działań przedstawiony jest w postaci zestawu zadań,
- dla każdego zadania określono:
 - a) jednostkę odpowiedzialną za wykonanie zadania, albo jednostki odpowiedzialne za wykonanie zadania, w tym – jednostkę wiodącą,
 - b) dla zadań o charakterze projektu – termin wykonania,
 - c) mierniki wykonania zadania,
 - d) nakłady przyznane na realizację zadania³³⁰.

Najbardziej istotną różnicą między budżetem „tradycyjnym”, a budżetem zadaniowym nie jest fakt, iż kwoty limitów wydatków przypisane są do konkretnych zadań, lecz to, iż wydatki są powiązane ze ściśle określonymi zadaniami do wykonania. Oznacza to konieczność zmiany nie tylko układu budżetu, lecz – przede wszystkim – procedury planistycznej.

Rysunek 6. Schemat procedury konstrukcji budżetu zadaniowego



Źródło: opracowanie własne na podstawie: E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015, s. 241

W zamieszczonym powyżej schemacie procedury konstrukcji budżetu zadaniowego zwrócić należy uwagę na kilka istotnych problemów.

Po pierwsze, zauważmy, że konstrukcja budżetu zadaniowego rozpoczyna się od określenia celów – i to celów skwantyfikowanych, a w każdym razie ściśle określonych – które zamierzamy osiągnąć w danym roku. Oczywiście do celów tych należy zaliczyć w pierwszej kolejności właściwe wykonanie wszystkich obligatoryjnych zadań publicznych. Dopiero drugim krokiem powinno być ustalenie planu działań niezbędnych do osiągnięcia wskazanych celów i – w dalszej

³³⁰ Po raz pierwszy definicja ta została zaproponowana w: E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Budżet zadaniowy. Materiały szkoleniowe*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów – Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2007, s. 10. W ustawie o finansach publicznych termin *budżet zadaniowy* nie występuje. Zdefiniowano jedynie – w art. 2 pkt 3 *układ zadaniowy*, czyli *zestawienie odpowiednio wydatków budżetu państwa lub kosztów jednostki sektora finansów publicznych sporządzone według funkcji państwa, oznaczających poszczególne obszary działań państwa, oraz a) zadań budżetowych grupujących wydatki według celów, b) podzadań budżetowych grupujących działania umożliwiające realizację celów zadania, w ramach którego podzadania te zostały wyodrębnione – wraz z opisem celów tych zadań i podzadań, a także z bazowymi i docelowymi miernikami stopnia realizacji celów działalności państwa, oznaczającymi wartościowe, ilościowe lub opisowe określenie bazowego i docelowego poziomu efektów z poniesionych nakładów*

kolejności oszacowanie kosztów wykonania tych działań. Tu pojawiają się pierwsze istotne problemy – musimy tak ukształtować listę planowanych działań, by odpowiadały one przyjętym celom, co w szczególności oznacza konieczność eliminacji tych wszystkich przedsięwzięć, których podejmowanie jest niecelowe – nawet jeśli tradycyjnym uzasadnieniem ich finansowania było stwierdzenie „zawsze tak robiono”.

Dość skomplikowane jest również ustalenie kosztów zadań adekwatnych do przyjętych celów. Ustalenie w jakim stopniu podejmowane działania wpływać będą na wskaźniki stopnia realizacji celów wymaga bowiem poważnej analizy, a przede wszystkim – gromadzenia doświadczeń.

Dla przykładu rozważmy jeden z celów przyjętych w Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju – poprawę jakości kapitału ludzkiego. Jednym ze wskaźników przyjętych w „Strategii” dla sprecyzowania tego celu jest procentowy udział osób dorosłych uczestniczących w kształceniu lub szkoleniu w całej populacji osób w wieku od 25 do 64 lat. W „Strategii” przyjęto, iż wskaźnik ten powinien wzrosnąć z poziomu 3,7% w roku 2016 do 4,2% w roku 2020 r. i 9% w roku 2030. Osiągnięcie takiej zmiany wymaga podjęcia aktywnych działań. Dla oszacowania ich kosztów nie wystarczy oczywiście proste wyliczenie, ilu dorosłych powinno uczestniczyć w 2030 r. w różnego typu szkoleniach – głównym wyzwaniem jest ocena środków, jakie należy wyasygnować na realizację tego celu. Jest to zadanie znacznie bardziej złożone – jeśli podejmiemy do tego rzetelnie – niż proste ustalenie średniego kosztu szkolenia jednej osoby.

Po drugie, jeśli okaże się, że łączne wydatki budżetu byłyby większe od oszacowanych na początku procedury planistycznej, bilansowanie dochodów i wydatków nie może ograniczyć się do zmniejszenia zaplanowanych limitów, lecz wymaga modyfikacji ustalonego pierwotnie układu celów, co w praktyce oznacza obniżenie wymagań co do skali lub jakości prowadzonych działań. Istotne jest więc to, by ostatecznie zaakceptowany zestaw celów był możliwy do osiągnięcia przy istniejących ograniczeniach finansowych.

Po trzecie, gdyby klasyfikacja budżetowa grupująca wydatki według rodzajów zadań (klasyfikacja działowo-rozdziałowa) skonstruowana była prawidłowo³³¹, budżet zadaniowy różniłby się od budżetu „tradycyjnego” wyłącznie dodaniem wskaźników realizacji celów, część zawierająca limity wydatków mogłaby być identyczna jak w budżecie tradycyjnym. Abstrahując od faktu, że polska klasyfikacja budżetowa nie jest zbudowana poprawnie, zasadnicza różnica polega na sposobie dochodzenia do limitów wydatków.

Różnicę tę można łatwo pokazać wykorzystując zamieszczony poniżej schemat obrazujący zestawienie wydatków budżetowych w obu układach:

- tradycyjnym, bazującym na ustaleniu limitów wydatków dla instytucji publicznych,
- zadaniowym, w którym oprócz limitów wydatków określono wskaźniki realizacji celów.

³³¹ Niestety, polska klasyfikacja budżetowa nie spełnia tego warunku – szerzej na ten temat por. np. W. Misiąg, *Czy klasyfikacja budżetowa służy przejrzystości finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, Numer specjalny 1/2017, s. 38-77.

Tabela 25. Zbiorcze zestawienie wydatków budżetu zadaniowego i budżetu tradycyjnego

	DZIAŁY I ROZDZIAŁY KLASYFIKACJI BUDŻETOWEJ							RAZEM
	ZADANIA							
JEDNOSTKI ORGANIZACYJNE	W ₁₁	W ₁₂	W ₁₃	W ₁₄	...	...	W _{1N}	D ₁
	W ₂₁	W ₂₂	W ₂₃	W ₂₄	...	...	W _{2N}	D ₂
	W ₃₁	W ₃₂	W ₃₃	W ₃₄	...	...	W _{3N}	D ₃
								...
	W _{M1}	W _{M2}	W _{M3}	W _{M4}	...	...	W _{MN}	D _M
RAZEM	Z ₁	Z ₂	Z ₃	Z ₄	...	...	Z _N	X
MIERNIKI WYKONANIA ZADAŃ	R ₁	R ₂	R ₃	R ₄	...	...	R _N	

Źródło: E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015, s. 242.

Symbole w tabeli oznaczają:

- M – liczbę wyróżnionych jednostek organizacyjnych,
- N – liczbę wyróżnionych zadań,
- w_{ij} – wielkość wydatków na zadanie nr „j”, w jednostce organizacyjnej nr „i”;
- D_i – łączne wydatki sklasyfikowane jednostki organizacyjnej nr „i”,
- Z_j – łączne wydatki na zadanie nr „j”,
- X – całkowitą sumę wydatków,
- R_j – wartość miernika (lub wektor wartości mierników) wykonania zadania nr „j”.

Istota różnicy pomiędzy oboma podejściami do konstrukcji budżetu sprowadza się do odpowiedzi na dwa pytania:

1. Czy w procedurze planistycznej najpierw ustalane są wielkości D₁, D₂, ..., D_M, czy też wielkości Z₁, Z₂, ..., Z_N?
2. Kto dokonuje podziału kwot Z₁, Z₂, ..., Z_N pomiędzy jednostki uczestniczące w realizacji danego zadania?

Z pełnym, prawidłowym wdrożeniem metod i „ducha” budżetowania zadaniowego będziemy mieli do czynienia wtedy, gdy:

- ustalenie wielkości Z₁, Z₂, ..., Z_N będzie w procedurze planistycznej wyprzedzało ustalenie wielkości D₁, D₂, ..., D_M,
- podziału wielkości Z₁, Z₂, ..., Z_N pomiędzy poszczególne jednostki organizacyjne dokonywała będzie jednostka (organ) odpowiedzialna za realizację danego zadania, a wielkości D₁, D₂, ..., D_M będą wyznaczone wynikowo, jako suma środków przyznanych danej jednostce na finansowanie poszczególnych zadań.

Jako instrument zarządzania środkami publicznymi i zapewnienia przejrzystości finansów publicznych, budżet zadaniowy ma liczne zalety. W szczególności zauważyć należy, że:

- budżet zadaniowy jasno określa zadania stawiane instytucjom finansowanym z budżetu, a przez to ułatwia również ocenę skuteczności i efektywności ich działania,
- wiążąc przyznane limity wydatków z wymogiem osiągnięcia zakładanych efektów budżet zadaniowy stymuluje dokonanie dokładnego przeglądu dokonywanych wydatków i rezygnację z tych, które nie są niezbędne dla osiągnięcia zakładanych celów,
- dla poprawnego funkcjonowania budżetu zadaniowego kluczowe znaczenie ma właściwy dobór mierników stopnia realizacji zakładanych celów; wymaga się, by były one:

- adekwatne do celów, jakie jednostka chce osiągnąć,
- ściśle określone, o klarownej, niedwuznacznej definicji,
- aktualne, generujące dane regularnie i szybko,
- porównywalne z przeszłymi okresami i z podobnymi miernikami,
- dające się zweryfikować,
- nietworzące negatywnych bodźców.

Mierniki spełniające te warunki nazywa się miernikami SMART³³², od angielskiego skrótu wyrażeń:

- właściwe (*Specific*) – mierzące faktycznie stopień realizacji wyznaczonego celu,
- mierzalne (*Measurable*) – pozwalające na ilościową ocenę stopnia realizacji celu,
- przypisane (*Assignable*) – odpowiadające działaniom jednostki odpowiedzialnej za realizację zadania i osiągnięcie celu,
- realistyczne (*Realistic*) – ambitne, lecz jednocześnie możliwe do osiągnięcia.
- określone w czasie (*Time-related*) – mierzące stopień realizacji celu w ustalonym czasie.

Należy też pamiętać, że jako mierników wykonania zadań nie należy nigdy stosować:

- stopnia wykonania planu wydatków lub wielkości poniesionych nakładów – przyjęcie takiego miernika jest sprzeczne z całą koncepcją budżetowania zadaniowego, gdyż celem działania czyni wydatkowanie wszystkich przyznanych środków, a nie wykonanie zadań,
- mierników, dla których nie jest jasne, jaki kierunek zmian ich wartości jest korzystny³³³,
- stopnia niezgodności działania z obowiązującymi normami prawa.

Rozróżnia się trzy zasadnicze rodzaje mierników:

- mierniki produktu (*product*),
- mierniki wyniku albo efektu (*outcome*),
- mierniki oddziaływania (*impact*),

określające w różny sposób związek wykonywanych zadań z założonymi celami tych zadań. Według *Glosariusza terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*³³⁴:

- *produkt* oznacza natychmiastowe, widoczne, konkretne i namacalne konsekwencje uzyskane z przetworzonych zasobów użytych do realizacji określonego programu/projektu,
- *wynik* to uzyskany przez beneficjentów, po krótkim okresie czasu, efekt realizacji programu/projektu spowodowany zwykle wytworzeniem (użytkowaniem) określonej grupy produktów i stanowiący realizację określonego priorytetu w projekcie/ programie,
- *oddziaływanie* oznacza uzyskany długookresowy efekt lub konsekwencję, będącą realizacją zaprogramowanego do osiągnięcia celu ogólnego.

Z punktu widzenia realizacji długofalowej strategii działania najważniejsze wydają się mierniki oddziaływania, gdyż mierzą one – jeśli są prawidłowo skonstruowane – faktyczny wpływ podejmowanych działań na stopień realizacji założonych celów. Zauważyć jednak trzeba, że w krótkich okresach rozliczanie wykonawców zadań z ich oddziaływania nie jest zasadne – pozytywne skutki działań mogą być widoczne dopiero po pewnym czasie. Dlatego mierniki oddziaływania nie są przydatne jako instrument oceny efektów realizacji planów krótkookresowych (takich jak np. budżet), chociaż faktyczną celowość działań dziś podejmowanych będzie można rzetelnie ocenić wtedy, gdy możliwe już będzie zaobserwowanie ich oddziaływania.

Swoje znaczenie mają też jednak mierniki produktu i wyniku. Zauważmy więc, że:

³³² Po raz pierwszy termin S.M.A.R.T. został użyty w 1981 r. w: G. T. Doran, *There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives*, „Management Review” (Nov. 1981), s. 35-36.

³³³ Typowym przykładem takiego miernika jest – dla oceny efektów działań kontrolnych – liczba wykrytych przypadków naruszenia prawa.

³³⁴ *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005.

- planując koszty przedsięwzięć musimy brać pod uwagę przede wszystkim mierniki produktu, gdyż są one najmocniej związane z tymi kosztami – musimy jednak pamiętać, że niski koszt realizacji zadania przypadający na jednostkę produktu nie zawsze oznacza efektywne wykorzystanie środków publicznych;
- osiągnięcie zakładanych poziomów mierników wyniku jest najczęściej stosowaną metodą oceny realizacji pojedynczych działań i projektów o krótkim czasie realizacji – pokazują one bowiem, czy „wytworzenie” produktu będącego przedmiotem danego działania da bezpośredni, mierzalny efekt.

Relacje między opisanymi powyżej trzema rodzajami mierników można zilustrować przykładem ustalania mierników w projektach polegających na przeprowadzeniu szkoleń dla pewnej grupy osób. Typowy układ mierników dla takiego zadania będzie obejmował:

- mierniki produktu – liczbę osób uczestniczących w szkoleniach i godzin szkolenia,
- mierniki wyniku – liczbę osób, które po zakończeniu szkolenia pomyślnie zdały test potwierdzający zdobycie umiejętności, które to szkolenie miało dawać – jeszcze lepsza byłaby średnia różnica umiejętności posiadanych przed i po szkoleniu,
- mierniki oddziaływania – mierniki określające praktyczne korzyści, jakie osiągnęły osoby uczestniczące w szkoleniach.

Dla zadania polegającego dla kontroli ruchu drogowego miernikiem produktu może być na przykład liczba „patrologodzin” w określonym czasie, miernikiem wyniku – liczba skontrolowanych pojazdów (albo pojazdów i pieszych), ale najważniejsze będą mierniki oddziaływania – takie jak liczba wypadków albo liczba ofiar wypadków.

Istnieje też naturalna relacja pomiędzy rodzajami mierników i szczeblem administracji, który ma być przy pomocy tych mierników oceniany i – ewentualnie – rozliczany. Im wyższemu szczeblowi administracji przypisano zadanie, dla którego ustalamy mierniki, tym ważniejsze stają się mierniki oddziaływania, mierzące nieprawidłowość wykonania pojedynczych zadań, a skuteczność całej przyjętej strategii działania.

Właściwy dobór mierników ma kluczowe znaczenie dla skuteczności stosowania metod budżetowania zadaniowego. Jeśli wybrane do stosowania mierniki nie będą odpowiadały wskazanym powyżej wymaganiom, to nie tylko nie uzyskamy informacji o tym, czy ważne dla obywateli zadania są prawidłowo wykonywane, a postawione cele są realizowane, lecz ponadto w zasadniczy sposób zakłócimy funkcjonowanie jednostek wykonujących zadania publiczne. Konsekwencją wdrożenia budżetu zadaniowego – jeśli traktujemy je serio – jest bowiem to, że instytucje publiczne za swój podstawowy cel działania zaczynają uważać osiągnięcie pożądaných wartości ustalonych dla nich mierników. Może to prowadzić do bardzo poważnych problemów – jednostki zaczynają orientować swą działalność na osiągnięcie dobrych wartości mierników, odchodząc od realizacji zadań, do których zostały powołane.

Dla ilustracji tego mechanizmu rozważmy trzy przykłady.

1. W układzie zadaniowym budżetu państwa dla zadania *Transport drogowy* ustalono trzy podstawowe cele:
 - poprawę dostępności komunikacyjnej Polski i połączenie z głównymi korytarzami transportowymi,
 - poprawę stanu bezpieczeństwa w ruchu drogowym,
 - zapewnienie prowadzenia działań kontrolnych
 i obowiązują trzy mierniki wykonania zadań:
 - stopień realizacji docelowej sieci dróg szybkiego ruchu (w procentach),
 - liczba ofiar śmiertelnych wypadków drogowych,

- liczba przeprowadzonych kontroli drogowych.

Z takiego układu celów i mierników można odczytać dwa istotne sygnały:

- liczba kontroli jest ważniejsza od ich skuteczności,
- budowa dróg jest ważniejsza od utrzymania w dobrym stanie dróg już istniejących.

Wydaje się, że jednym z efektów takiego sformułowania zadania jest pogarszający się stan dróg krajowych innych niż nowe autostrady i drogi szybkiego ruchu. Dla oceny wykonania zadania nie ma też znaczenia jakość i terminowość budowy nowych dróg. Wiadomo że koszt doprowadzenia do dobrego stanu kilometra drogi jest wielokrotnie niższy od kosztu wybudowania kilometra autostrady.

2. W tym samym budżecie zadaniowym dla zadania *Wsparcie rodziny* za miernik stopnia realizacji celu przypisanego temu zadaniu (*Systemowe wsparcie rodzin w funkcji socjalnej, wychowawczej i opiekuńczej*) przyjęto wysokość wydatków budżetu państwa na dziecko w wieku do ukończenia dwudziestego czwartego roku życia. Uznać to należy za całkowite nieporozumienie. Na pewno nie da się wykazać prostego związku pomiędzy wydatkami budżetu państwa formalnie przypisanymi do tego zadania, a jakością wsparcia udzielanego tym rodzinom, które wsparcia faktycznie wymagają. Wskaźniki określające jednostkowy koszt jakiegokolwiek zadania mają sens wtedy, gdy:
 - sposób wykonania zadania jest precyzyjnie określony, co na pewno nie ma miejsca dla zadania polegającego na wspieraniu rodziny, gdzie potrzebne jest indywidualne podejście do każdej rodziny potrzebującej pomocy,
 - żądamy obniżania kosztu (a więc wyższej efektywności wykonania zadania), a nie wydatkowania możliwych dużych środków budżetowych.
3. Trzeci przykład nie jest związany z budżetem zadaniowym, ale pokazuje ten sam mechanizm wpływu mierników oceny na funkcjonowanie ocenianych jednostek. W jednym z najbardziej prestiżowych rankingów polskich liceów głównym kryterium była liczba uczących się w danym liceum laureatów olimpiad przedmiotowych i finalistów tych olimpiad. Dla liceów dobra pozycja w rankingu nie miała formalnie znaczenia, ale realnie budowała ich pozycję. Skutki są dość łatwe do przewidzenia – dla uzyskania dobrej pozycji w rankingu należy wyselekcjonować grupę najlepszych uczniów i intensywnie przygotowywać ich do udziału w olimpiadach, sposób pracy z pozostałymi uczniami staje się mniej istotny.

Do polskiego systemu prawnego elementy budżetowania zadaniowego zostały wprowadzone na mocy uchwalonej w 2009 r. ustawy o finansach publicznych. Zgodnie z tą ustawą:

- w uzasadnieniu projektu ustawy budżetowej zamieszcza się zestawienie zadań i celów priorytetowych na dany rok budżetowy oraz skonsolidowany plan wydatków na rok budżetowy i dwa kolejne lata państwowych jednostek budżetowych, państwowych funduszy celowych, agencji wykonawczych, instytucji gospodarki budżetowej oraz państwowych osób prawnych, wraz z celami i miernikami stopnia realizacji celów zadań wyróżnionych w układzie zadaniowym³³⁵,
- wraz ze sprawozdaniem z wykonania ustawy budżetowej Rada Ministrów przedkłada Sejmowi informację o wykonaniu wydatków w układzie zadaniowym³³⁶.

Dla budżetu zadaniowego opracowano w Ministerstwie Finansów – przy współudziale wszystkich ministerstw – klasyfikację zadań, która w wersji obowiązującej w 2018 roku składała się

³³⁵ Art. 142 pkt 10 i 11 ustawy o finansach publicznych.

³³⁶ Art. 182 ust. 2 pkt 5 ustawy o finansach publicznych.

z 22 funkcji państwa, podzielonych na 89 zadań. W dokumentach zawierających resortowe plany działania wyróżnia się jeszcze, w ramach zadań, podzadania i ponad 850 działań.

Zrealizowane w latach 2016-2018 wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich przedstawiono w tabeli 26. Widzimy, że rozkład wydatków budżetowych pomiędzy funkcje jest bardzo nierównomierny. Trzy najbardziej kosztowne funkcje państwa (Zabezpieczenie społeczne i wspieranie rodziny, Zarządzanie finansami państwa oraz Edukacja, wychowanie i opieka) pochłaniają łącznie ponad 50% wydatków budżetowych. Zwracają uwagę relatywnie niskie wydatki na ochronę zdrowia – tak przejawia się formalne wyłączenie finansowania ochrony zdrowia z budżetu państwa. Z kolei wydatki na edukację są w statystyce zadaniowej zawyżane, gdyż do wydatków na edukację zaliczono wydatki budżetowe na subwencję oświatową, które – zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego mogą być wykorzystane na finansowanie dowolnych zadań samorządowych. Oba te przykłady pokazują, że analiza wydatków samego budżetu państwa, bez uwzględnienia wydatków ponoszonych przez instytucje nieobjęte budżetem państwa, poważnie zniekształca strukturę zadaniową wydatków publicznych.

Tabela 26. Wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich w latach 2016-2018 według funkcji państwa

Funkcje państwa	2016		2017		2018	
	Plan	Wykonanie	Plan	Wykonanie	Plan	Wykonanie
Ogółem	440.189,1	412.543,8	454.621,9	423.770,7	477.440,4	452.189,7
1. Zarządzanie państwem	2.241,1	1.819,3	2.218,5	2.186,7	2.982,3	2.754,4
2. Bezpieczeństwo wewnętrzne i porządek publiczny	16.368,3	16.403,5	17.138,4	19.411,4	20.610,3	20.009,1
3. Edukacja, wychowanie i opieka	59.451,5	61.275,7	60.345,7	62.591,4	64.882,4	64.549,1
4. Zarządzanie finansami państwa	126.841,8	64.711,8	125.371,2	66.495,3	71.801,1	71.267,3
5. Ochrona praw i interesów Skarbu Państwa	271,1	424,8	206,4	639,8	x	x
6. Polityka gospodarcza kraju	4.067,3	7.311,9	8.102,2	9.542,1	5.782,4	5.340,0
7. Gospodarka przestrzenna, budownictwo i mieszkalnictwo	1.193,9	1.791,0	1.157,0	2.094,9	2.783,2	2.737,7
8. Kultura fizyczna	298,6	251,8	284,8	288,1	269,5	268,3
9. Kultura i dziedzictwo narodowe	2.321,1	2.191,7	3.646,2	3.670,8	3.089,3	2.869,5
10. Nauka polska	7.644,1	8.182,2	7.603,7	7.162,6	8.992,0	8.644,6
11. Bezpieczeństwo zewnętrzne i nienaruszalność granic	27.760,7	29.361,2	28.968,7	28.949,6	33.980,6	33.848,1
12. Środowisko	2.832,7	6.340,8	1.962,7	2.731,7	4.417,8	4.199,8
13. Zabezpieczenie społeczne i wspieranie rodziny	116.842,9	98.118,7	123.305,2	124.206,8	124.478,3	123.530,0
14. Rynek pracy	2.232,7	1.846,5	2.320,6	3.159,9	2.609,7	2.567,6
15. Polityka zagraniczna	1.837,8	1.186,1	2.247,8	2.572,8	2.236,1	2.187,8
16. Sprawy obywatelskie	1.199,3	1.574,6	1.305,6	1.443,8	1.506,8	1.428,6
17. Kształtowanie rozwoju regionalnego kraju	11.676,6	16.292,2	11.517,1	13.818,8	26.128,5	24.445,3
18. Sprawiedliwość	10.555,6	9.828,2	10.837,0	10.733,2	11.479,3	11.330,1
19. Infrastruktura transportowa	17.051,4	21.295,0	19.043,7	23.960,0	29.952,3	26.769,6
20. Zdrowie	9.477,0	11.976,4	9.962,5	12.168,0	13.990,2	13.555,1
21. Polityka rolna i rybacka	17.130,6	34.633,2	16.057,5	24.956,0	30.249,9	28.832,2
22. Koordynacja działalności oraz obsługa administracyjna i techniczna	893,0	2.622,4	1.019,4	987,3	1.108,9	1.055,6

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Zwracają też uwagę znaczne różnice pomiędzy rozkładem wydatków, określonym w dokumencie przedkładanym przez Radę Ministrów z projektem ustawy budżetowej, a rozkładem faktycznie zrealizowanym. Jest to przede wszystkim spowodowane zmianami struktury wydatków następującymi w trakcie roku budżetowego na skutek podziału rezerw budżetowych.

Wdrażanie w Polsce elementów budżetowania zadaniowego nie przyniosło – jak dotąd – znaczących wyników. Jest to efekt licznych błędów popełnionych w toku wdrażania metod budżetowania zadaniowego do procesu planowania i wykonywania budżetu. Jako najważniejsze przyczyny dotychczasowych niepowodzeń wskazać należy:

- zaniechanie określania wskaźników dla funkcji państwa, czyli dla najwyższego poziomu klasyfikacji zadań,
- powierzenie ministrom doboru wskaźników budżetu zadaniowego i określenia ich pożądanych wartości, co spowodowało ich dostosowanie do branżowych priorytetów, a nie do jednolicie rozumianej, zwartej strategii działania;
- zaniechanie rzetelnej analizy wskaźników zaproponowanych przez ministrów – w efekcie znaczna ich część nie spełnia wymagań stawianych dobrym miernikom realizacji celów i zadań,
- pozostawienie bez rozstrzygnięcia kwestii wpływu zmian limitów wydatków na docelowe wartości mierników,
- brak przejrzystego systemu gromadzenia danych do obliczania wartości mierników,
- brak jasnych powiązań rocznego budżetu zadaniowego ze wskaźnikami ustalonymi dla planów i strategii wieloletnich,
- brak corocznej, szczegółowej analizy wykonania budżetu zadaniowego i wdrażania wniosków, które mogłyby z takiej analizy wynikać.

W efekcie budżet zadaniowy jest dziś instrumentem o raczej formalnym charakterze i nie wpływa istotnie ani na procedury planowania budżetowego, ani na efektywność wydatków, angażując przy tym znaczne zasoby administracji rządowej. Krytyczne oceny o wdrażaniu budżetowania zadaniowego kilkakrotnie wyraziła również – jak dotąd bez wyraźnych efektów – Najwyższa Izba Kontroli, badająca problemy budżetu zadaniowego w kontrolach budżetowych i w odrębnych kontrolach, poświęconych wyłącznie budżetowaniu zadaniowemu³³⁷.

³³⁷ Por. np.:

- *Informacja o wynikach kontroli wdrażania budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów planowania, monitorowania i sprawozdawczości* (Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2012), w której NIK negatywnie oceniła, z punktu widzenia kryterium celowości, zastosowane przez Ministra Finansów zasady i metody realizacji procesu wdrażania koncepcji budżetu zadaniowego, stwierdzając ponadto, że proces wdrażania planowania w układzie zadaniowym nie prowadzi do osiągnięcia celu przyjętego w „Planie rozwoju i konsolidacji finansów publicznych 2010–2011”, jakim jest zmiana procesu przygotowania i realizacji budżetu państwa w kierunku:
 - zwiększenia efektywności zarządzania i wydatkowania środków publicznych oraz wiarygodności, przejrzystości i przewidywalności polityki fiskalnej poprzez powiązanie wydatków ze średnio i długookresowymi priorytetami rządu;
 - zapewnienia możliwości oceny stopnia osiągnięcia tych celów za pomocą sprawozdawczości opartej na mierzeniu efektów działalności instytucji publicznych oraz skuteczności polityk;
 - wzmocnienia przejrzystości polityk państwa;
- *Informacja o wynikach kontroli planowania i monitorowania wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych* (Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2014), w której stwierdzono m.in., że układ zadaniowy nie stanowi skutecznego narzędzia efektywnego zarządzania wydatkowaniem środków publicznych dla osiągnięcia zaplanowanych rezultatów, zarówno na poziomie działu jak i jednostki organizacyjnej (s. 8);
- *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 roku* (Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017, s. 241), w której stwierdzono m.in., że
 - układ zadaniowy wydatków budżetu państwa w 2016 r., podobnie jak w ubiegłych latach nie stanowił skutecznego narzędzia efektywnego planowania i realizowania wydatków publicznych, a dysponenti części budżetowych sprawowali nadzór oraz kontrolę efektywności i skuteczności realizacji planów w układzie zadaniowym, lecz podobnie jak w latach ubiegłych ich działania nie były w pełni skuteczne;
 - część mierników sformułowanych przez dysponentów była błędnie skonstruowana, co uniemożliwiało ocenę prawidłowości realizacji niektórych zadań publicznych;
 - mierniki dla części zadań nie zostały osiągnięte na poziomie zaplanowanym przez dysponentów.

Podobne wnioski znalazły się w *Analizie wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku* (Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2018, s. 267 i następane).

Sytuacja wokół budżetu zadaniowego wymaga szybkich decyzji. Rysujące się zagrożenia dla stabilności finansowej państwa (rosnące obciążenia finansów publicznych kosztami systemów emerytalnych, rosnące koszty świadczeń rodzinnych, malejąca dynamika wzrostu gospodarczego) wymagają skutecznych narzędzi wspierających efektywność wydatków publicznych. Nie bez znaczenia jest też fakt, iż widoczny brak zainteresowania kolejnych rządów faktycznym wdrożeniem metod budżetowania zadaniowego umacnia dość już powszechne, a przecież niesłuszne, przekonanie o nieprzydatności tych metod.

Zaniepokojenie budzi też fakt, iż w pracach nad budżetem zadaniowym i nad wdrożeniem do praktyki zarządzania finansami publicznymi metod opartych na ścisłym powiązaniu wydatków publicznych z osiąganymi nakładami, praktycznie nie znalazły żadnego odzwierciedlenia tocząca się intensywnie od prawie dziesięciu lat dyskusja nad sposobami mierzenia rozwoju gospodarczego i społecznego oraz nad wpływem stosowanych metod pomiaru na prowadzoną politykę³³⁸.

4.8. Algorytmy podziału środków publicznych

W Polsce funkcjonuje kilka tysięcy państwowych jednostek budżetowych finansowanych bezpośrednio z budżetu państwa, jeszcze większa jest liczba podmiotów otrzymujących dotacje i subwencje z tego budżetu – takich jak między innymi:

- ponad 2800 jednostek sektora finansów publicznych,
- ponad 500 uczelni (publicznych i niepublicznych),
- corocznie co najmniej kilkaset instytucji kultury i innych podmiotów otrzymujących dotacje na działalność kulturalną,
- beneficjenci środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej,
- instytucje naukowe otrzymujące granty badawcze z Narodowego Centrum Nauki i Narodowego Centrum Badań i Rozwoju.

Za nieracjonalne uznać należy bezpośrednie ustalanie w budżecie uchwalanym przez organ stanowiący przydziału środków dla każdej jednostki finansowanej z budżetu i dla każdego podmiotu otrzymującego z budżetu dotacje. Z tego powodu powszechnie stosowane jest rozwiązanie polegające na tym, iż dopiero po uchwaleniu budżetu środki przeznaczone na finansowanie poszczególnych zadań publicznych są rozdzielane – przez organy wykonawcze – pomiędzy jednostki finansowane z budżetu, przy czym – w wielu przypadkach – podział ten będzie miał charakter procedury wieloetapowej³³⁹.

³³⁸ Por. np.:

- *How's Life? 2015: Measuring Well-being*, OECD Publishing, Paris 2015, <http://www.oecd-ilibrary.org/economics/how-s-life-2015-how-life-2015-en>; J. Stiglitz J. Fitoussi A. Sen, *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*, Commission on the measurement of economic performance and social progress, Paris 2009, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/118025/118123/Fitoussi+Commission+report>;
- *Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego – Wyjść poza PKB. Pomiar postępu w zmieniającym się świecie*, KOM (2009) 433 wersja ostateczna, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52009DC0433&from=EN>
- P. Schepelmann, Y. Goossens, A. Makipaa (red.), *Towards Sustainable Development. Alternatives to GDP for measuring progress*, Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie GmbH, Wuppertal 2010 – <https://epub.wupperinst.org/frontdoor/index/index/docId/3486>.

³³⁹ W budżecie państwa typowym przykładem jest procedura finansowania szkół podstawowych i średnich prowadzonych przez jednostki samorządu terytorialnego – środki z budżetu państwa są dzielone i przekazywane jednostkom samorządu terytorialnego, które następnie – czasem jeszcze za pośrednictwem zespołów ekonomiczno-administracyjnych szkół – przekazują środki budżetowe poszczególnym szkołom.

Problem podziału środków między liczne jednostki nie dotyczy wyłącznie budżetu – pojawia się on również w instytucjach pozabudżetowych, takich jak państwowe fundusze celowe i inne agendy rządowe. Jako przykład wskazać można:

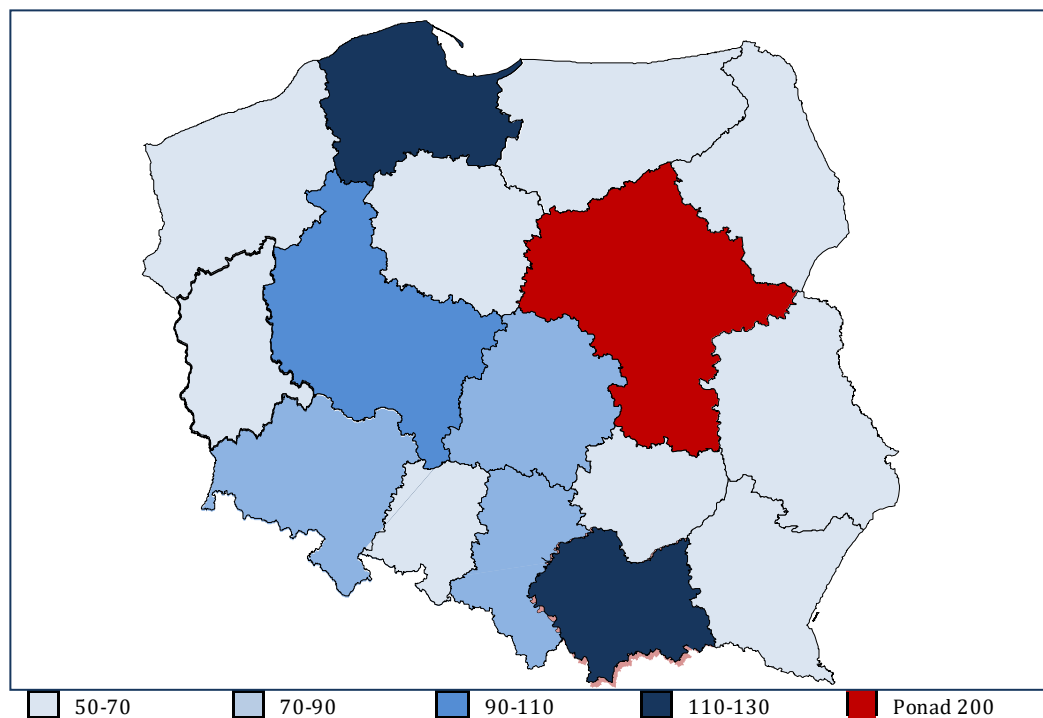
- Narodowy Fundusz Zdrowia, kontraktujący usługi medyczne w tysiącach podmiotów publicznych i prywatnych,
- Fundusz Pracy, finansujący zadania wykonywane w znacznej części przez samorządowe jednostki organizacyjne,
- działające w formie agencji wykonawczych Narodowe Centrum Nauki i Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, rozdzielające środki publiczne na badania podstawowe i na prace badawczo-rozwojowe
- agendy rządowe administrujące środkami otrzymanymi przez Polskę z budżetu UE.

Podział środków publicznych między bezpośrednich wykonawców ma zawsze charakter wtórny wobec ustaleń zawartych w ustawie budżetowej, w której ustalone są kwoty limitów wydatków na poszczególne zadania budżetowe. Mimo to ma on bardzo istotne znaczenie dla zarządzania środkami publicznymi. Wynika ono po pierwsze z faktu, iż skuteczność i efektywność finansowania niemal każdego zadania publicznego zależą od sposobu, w jaki środki ustalone dla danego zadania zostaną rozdzielone pomiędzy jednostki wykonujące to zadanie, po drugie zaś stąd, iż algorytmy podziału środków publicznych są najważniejszymi instrumentami prowadzenia polityki regionalnej i zapewnienia gospodarczej i społecznej spójności terytorialnej państwa.

Polski system dochodów publicznych charakteryzuje się z jednej strony wysokim stopniem centralizacji, z drugiej zaś – znacznymi możliwościami redystrybucji zgromadzonych środków publicznych pomiędzy województwami. O skali centralizacji świadczy fakt, iż w strukturze wydatków budżetu państwa transfery do innych jednostek sektora finansów publicznych są wyraźnie większe od wydatków przekazywanych na bieżące funkcjonowanie instytucjom państwowym finansowanym w całości z budżetu państwa. Możliwości działania i jakość efektów wielu instytucji publicznych – tak rządowych, jak i samorządowych – zależą więc w znacznej mierze od rozmiarów środków przekazywanych im z budżetu państwa, a więc i od procedur podziału środków budżetowych. Skutkiem źle skonstruowanych procedur podziału środków może więc być niemożność poprawnego, zgodnego z ustalonymi standardami wykonania zadań publicznych, a jednocześnie – przekazywanie innym jednostkom środków nadmiernych w stosunku do ich uzasadnionych potrzeb. Jak dalej pokażemy, skonstruowanie procedur pozwalających na uniknięcie negatywnych skutków centralnego rozdzielania środków z budżetu państwa jest w wielu przypadkach nie tylko merytorycznie trudne, ale i blokowane przez mechanizmy sprzyjające „równemu i przez to sprawiedliwemu” dzieleniu środków publicznych. Istotne znaczenie ma problem terytorialnego rozkładu środków publicznych. Waga tego problemu wynika tak ze zróżnicowania poziomu dochodów publicznych gromadzonych w poszczególnych regionach, jak i ze skali redystrybucji środków publicznych między województwa.

W 2018 r. województwem z najniższymi dochodami publicznymi przypadającymi na jednego mieszkańca było w Polsce województwo podkarpackie (59,2% średniej krajowej), ponad trzykrotnie wyższe (202,5% średniej krajowej) były w tym samym roku dochody na jednego mieszkańca województwa mazowieckiego. Jest oczywiste, że tak znaczące dysproporcje w poziomie zasilania poszczególnych województw muszą być wyrównane za pomocą transferów środków publicznych wewnątrz sektora finansów publicznych.

Rysunek 7. Dochody publiczne na 1 mieszkańca w 2018 r. (w procentach średniej krajowej)



Źródło: obliczenia własne

Możliwości takiej redystrybucji są bardzo duże, gdyż – jak wynika z naszych obliczeń³⁴⁰ przeprowadzonych dwukrotnie – w 2010 r. i w 2016 r. – tylko ok. 17-18% dochodów publicznych jest z góry przewidziane do wykorzystania w województwie, z którego pochodzą. Są to: dochody własne jednostek samorządu terytorialnego (łącznie z udziałami w podatkach dochodowych), dochody samorządowych jednostek pozabudżetowych, dochody samorządowych samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej, dochody samorządowych osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych oraz dochody samorządowych instytucji kultury, przy czym dochody własne jednostek samorządu terytorialnego tworzą zdecydowaną największą część tej kwoty.

Zadziwiający jest fakt, iż żadna instytucja publiczna w Polsce nie sporządza i nie publikuje danych obrazujących podział wydatków publicznych na województwa³⁴¹. Co więcej, obowiązujące

³⁴⁰ W. Misiąg, M. Tomalak, *Analiza algorytmów podziału środków publicznych z punktu widzenia polityki regionalnej*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2010, s. 14; E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, M. Tomalak, *Algorytmy podziału środków publicznych*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2016.

³⁴¹ Dla lat 1999-2009 zestawienia takie opracowywał – najpierw na zlecenie Ministerstwa Gospodarki, a później Ministerstwa Rozwoju Regionalnego – Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową (IBnGR). Wyniki badań IBnGR zostały opublikowane w pięciu raportach: Wojciech Misiąg (red.), Marta Mackiewicz, Elżbieta Malinowska-Misiąg, Marcin Tomalak, *Dochody i wydatki publiczne. Analiza regionalna*, Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Warszawa 2005; Mackiewicz, E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Przestrzenne zróżnicowanie dochodów i wydatków publicznych w Polsce w roku 2003* – niepublikowany raport dla Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, IBnGR, Warszawa 2005; Elżbieta Malinowska-Misiąg, Wojciech Misiąg (red.), Marcin Tomalak, *Przestrzenne zróżnicowanie dochodów i wydatków publicznych w Polsce w latach 2004-2005*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2008 (obejmuje również dane z 2003 r.): ewaluacja.gov.pl/media/25071/Przestrzenne_zroznicowanie_dochodow_i_wydatkow_publicznych_w_Polsce_w_latach_2004-2005.pdf; Joanna Mackiewicz-Łyziak, Wojciech Misiąg (red.), Marcin Tomalak, *Dochody i wydatki publiczne w latach 2006-2007. Analiza regionalna*, IBnGR, Warszawa 2009; Joanna Mackiewicz-Łyziak, Elżbieta Malinowska-Misiąg, Wojciech Misiąg, Rafał Osiński, Marcin Tomalak, *Dochody i wydatki publiczne w latach 2008-2009. Analiza regionalna*, IBnGR, Warszawa 2011. Zlecone przez Ministerstwo Rozwoju Regionalnego (poza IBnGR) analogiczne opracowanie dla lat 2010-2011 prezentuje wyniki pochodzące głównie z ekstrapolacji wcześniejszych danych. Później opracowania takie nie były już zamawiane.

systemy ewidencyjne i sprawozdawcze nie pozwalają na proste sporządzenie takich zestawień. W oczywisty sposób utrudnia to formułowanie i wykonywanie racjonalnej polityki regionalnej.

Podział ustalonych w budżecie (albo w planie finansowym instytucji pozabudżetowej) środków pomiędzy poszczególne jednostki wykonujące dane zadanie publiczne (albo zadanie wspierane środkami publicznymi) może być dokonywany na różne sposoby. W toku prowadzonych w Instytucie Badań nad Gospodarką Rynkową prac nad algorytmami podziału środków publicznych pomiędzy regiony, wyodrębniliśmy³⁴² cztery podstawowe procedury podziału, oznaczając je literami od A do D:

- A – procedury, w których określone są formalne kryteria określające wybór beneficjentów i w których ustalany jest z góry podział transferowanej kwoty na regiony (w przypadku Polski najczęściej są to województwa³⁴³), przy czym w ramach tej grupy algorytmów podziału wyróżniać trzeba procedury, w których kryteria podziału są z góry ustalone aktami wyższej rangi (ustawami i rozporządzeniami) oraz procedury określone wewnętrznymi przepisami instytucji administrujących środkami publicznymi;
- B – procedury, w których określone są formalne kryteria wyboru beneficjentów i należne im kwoty, lecz w których nie ustala się z góry sposobu podziału transferowanej kwoty na województwa, choć rozkład taki można ustalić *ex post*;
- C – procedury, w których nie zostały określone sformalizowane kryteria wyboru beneficjentów i ustalenia wysokości transferów oraz w których nie dokonuje się wstępnego podziału kwoty na województwa –
- D – procedury, w których bez ustalenia formalnych zasad dokonuje się podziału środków między województwa.

W procedurach typu A i D podział środków budżetowych na ogół dokonywany jest dwuetapowo – najpierw całkowita pula środków dzielona jest pomiędzy organy władzy publicznej, które następnie odpowiednie dokonują podziału środków pomiędzy jednostki z ich zakresu działania. I tak na przykład:

- środki na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego przekazywane są wojewodom, którzy dzielą je – według ustalonych przez siebie reguł – pomiędzy wszystkie jednostki samorządu terytorialnego z terenu danego województwa,
- środki na funkcjonowanie sądów powszechnych są przekazywane sądom apelacyjnym, które następnie rozdzielają je pomiędzy sądy okręgowe,
- środki na dofinansowanie zadań realizowanych w ramach regionalnych programów operacyjnych rozdzielane są pomiędzy beneficjentów tych programów przez zarządy województw.

W polskim systemie budżetowym stosowane są wszystkie cztery opisane powyżej rodzaje procedur. Przykłady procedur podziału środków publicznych – wraz ze wskazaniem typu stosowanego algorytmu – przedstawiono w zamieszczonej poniżej tabeli.

³⁴² W. Misiąg, M. Tomalak, *Analiza algorytmów podziału środków publicznych z punktu widzenia polityki regionalnej*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2010, s. 14.

³⁴³ W funkcjonowaniu administracji publicznej stosowane mogą być różne schematy organizacji wykonywania zadań publicznych, prowadzące do konieczności uwzględnienia różnych podziałów terytorialnych. Jako przykłady wskazać można organizację sądownictwa opartą na podziale kraju na 11 obszarów właściwości rzeczowej sądów apelacyjnych, albo organizację zadań związanych z gospodarką wodną, w której zakres działania regionalnych zarządów gospodarki wodnej pokrywa się z obszarami zlewni największych rzek.

Tabela 27. Wybrane algorytmy podziału środków publicznych

Plan finansowy	Przeznaczenie środków	Podział terytorialny	Typ algorytmu
Budżet państwa	Subwencja oświatowa dla jednostek samorządu terytorialnego	–	B
Budżet państwa	Subwencja wyrównawcza dla jednostek samorządu terytorialnego	–	B
Budżet państwa	Środki na funkcjonowanie sądów powszechnych	Obszary właściwości rzeczowej sądów apelacyjnych	D
Budżet państwa	Środki na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego	Województwa	D
Plan finansowy Funduszu Pracy	Środki na zadania Funduszu wykonywane przez instytucje samorządowe	Powiaty województwa	A
Plan finansowy NFZ	Środki na zakup usług medycznych	Województwa	A
Budżet państwa	Dotacje i subwencje dla uczelni publicznych	–	B
Plan finansowy PFRON	Środki na zadania zlecone jednostkom samorządu terytorialnego	Powiaty województwa	A
Budżet państwa ¹	Środki na dofinansowanie zadań realizowanych w ramach Regionalnych Programów Operacyjnych	Województwa	A
Budżet państwa	Dotacje na działalność artystyczną i upowszechnianie kultury udzielane przez Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego ²	–	C
Budżet państwa	Środki na funkcjonowanie regionalnych izb obrachunkowych	Województwa	D
Plan finansowy NCN	Granty na zadania badawcze ²	–	C
Plan finansowy NCBR	Granty na zadania badawczo-rozwojowe ²	–	C
Budżet państwa	Dotacje na utrzymanie i budowę dróg lokalnych	Województwa	A
Budżet państwa	Dotacje podmiotowe dla państwowych instytucji kultury	–	C
Budżet państwa	Środki na funkcjonowanie szkół artystycznych	–	C
Budżet państwa ¹	Środki na dopłaty bezpośrednie dla rolników	–	B
Fundusz Ubezpieczeń Społecznych	Środki na wypłaty emerytur i rent z ubezpieczenia społecznego	–	B
Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego	Środki na wypłaty emerytur i rent z ubezpieczenia społecznego rolników	–	B
Budżet państwa ^{1,3}	Środki na świadczenia należne w ramach programu „Rodzina 500+”	–	B

¹ Budżet środków europejskich

² Procedura konkursowa

³ Środki wypłacane przez gminy

Źródło: opracowanie własne

Z punktu widzenia przejrzystości finansów publicznych jest oczywiście lepiej, gdy kryteria podziału są jasno określone. W przypadku pewnego typu dotacji nadmierna formalizacja kryteriów nie jest jednak wskazana – trudno na przykład zaproponować rozsądną, sformalizowaną procedurę oceny wniosków o dotacje na przedsięwzięcia z zakresu kultury, albo wniosków o dotacje na badania naukowe. Równie trudne może być określenie kryteriów wyboru dużych projektów inwestycyjnych o niejednorodnym przeznaczeniu. Nie zmienia to faktu, iż tam, gdzie to jest możliwe, należy dążyć do tego, by kryteria wyboru były jasne i adekwatne do celów, których osiągnięciu służyć mają rozdzielane środki publiczne. Źle dobrane kryteria prowadzą zawsze do nieefektywnego wykorzystania dzielonych środków.

Nie ma natomiast podstaw, by jednoznacznie rozstrzygnąć o wyższości procedur typu „A” (procedur z dokonanym *a priori* podziałem na województwa) nad procedurami typu „B” („otwarty” konkurs wniosków). W większości przypadków bardziej zasadne wydaje się stosowanie procedur typu „B”, gdy jednak w grę wchodzi dążenie do zwiększenia stopnia spójności społecznej i gospodarczej, a charakter zadań (projektów), które mają być finansowane dzielonymi środkami publicznymi.

W cytowanym już opracowaniu z 2016 r. analizę ponad 20 algorytmów podział środków publicznych zamknęliśmy następującymi, ogólnymi wnioskami³⁴⁴.

1. Sytuację finansową województw w większym stopniu kształtują przepływy środków publicznych między województwami niż rozkład dochodów publicznych przypisanych *a priori* do ich wykorzystania w województwie, w którym zostały one pobrane.
2. Podział środków publicznych pomiędzy województwa dokonywany jest przez wiele niezależnie działających instytucji i nie istnieje żaden formalny (ani nieformalny) mechanizm pozwalający na efektywną koordynację polityki regionalnej.
3. Znaczna część transferów środków publicznych do województw odbywa się bez formalnego sprecyzowania trybu i kryteriów alokacji środków.
4. Tam, gdzie kryteria takie zostały sformułowane, służą one zmniejszeniu dysproporcji w przepływach środków pieniężnych, a nie do zmniejszenia dysproporcji w poziomie wykonywania zadań publicznych;
5. Żaden z przeanalizowanych algorytmów przepływów środków do województw nie odwoływał się do kryteriów związanych z jakością wykonywanych zadań.
6. Procedura budżetowa nie przewiduje sporządzenia jakiegokolwiek dokumentu (ani planistycznego, ani sprawozdawczego) obrazującego przepływy środków od instytucji centralnych do województw.
7. System ewidencji i sprawozdawczości obowiązujący dziś w sektorze finansów publicznych nie jest nastawiony na dostarczanie danych do analiz regionalnych.
8. Największe transfery środków do województw służą finansowaniu wydatków, które nie są traktowane jako wydatki rozwojowe;
9. Konieczne jest nałożenie na instytucje dokonujące transferów środków do jednostek samorządu terytorialnego i do terenowych instytucji sektora rządowego obowiązku okresowego sporządzania i ogłaszania analiz funkcjonowania stosowanych algorytmów podziału środków.
10. W wielu ważnych algorytmach widoczna jest tendencja do „spłaszczania” rozkładów. Polega to albo na pomijaniu przy ustalaniu formuły podziału czynników, które mają istotny wpływ na koszty finansowanych zadań, lecz których finansowanie są przeznaczone rozdzielane środki, lecz których uwzględnienie spowodowałoby większe zróżnicowanie kwot przydzielanych poszczególnym województwom. Inną formą spłaszczania algorytmów jest uwzględnianie preferencji w taki sposób, że przyznawane dodatkowo kwoty są nieadekwatne do zróżnicowania kosztów wykonywanych zadań. Przykładami takich nadmiernie spłaszczonych algorytmów są:
 - cały algorytm podziału subwencji ogólnej, w którym tylko ok. 15% ogólnej kwoty subwencji może służyć wyrównywaniu dysproporcji w potencjale dochodowym lub w kosztach wykonywania niektórych zadań publicznych,
 - przyjęty dla perspektywy finansowej 2007–2013 algorytm podziału środków pomiędzy regionalne programy operacyjne, w którym aż 80% środków rozdzielonych zostało równomiernie (w stałej kwocie na mieszkańca) pomiędzy wszystkie województwa,
 - algorytm podziału subwencji równoważącej dla powiatów.

³⁴⁴ E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg (red.), M. Tomalak, *Algorytmy podziału środków publicznych*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2016, s. 169-177.

Spłaszczanie podziałów wydatków w poważny sposób ogranicza możliwość w pełni efektywnego wykorzystania środków publicznych. Dążenie do unikania zbyt dużych rozpiętości w podziale środków między różne podmioty zwykle prowadzi do sytuacji, w której podmioty wymagające mniejszego wsparcia dysponują relatywnie dużymi środkami, natomiast niedofinansowane są te podmioty, do których powinna trafić największa część dzielonych środków. Może się ponadto okazać, iż wsparcie udzielone słabszym podmiotom zostanie praktycznie w całości zmarnowane, gdyż przekazywane im środki są zbyt małe, by mogły dać zakładane efekty. Przykładami takich negatywnych konsekwencji niechęci do stosowania algorytmów podziału bardziej różnicujących kwoty dla poszczególnych podmiotów są – między innymi:

- uwzględnienie w algorytmie subwencji oświatowej preferencji dla szkół położonych w małych miejscowościach, mające z założenia tworzyć zachęty dla nauczycieli do podejmowania pracy poza dużymi miastami – skala tych preferencji (dodatek 10% do wynagrodzeń, możliwość dopłat mieszkaniowych) okazała się zbyt mała na to, by zachęty te były skuteczne,
- dokonywanie podwyżek świadczeń pieniężnych o bardzo niewielkie kwoty.

4.9. Metody i narzędzia planowania wieloletniego

Realizacja jakiegokolwiek strategii wymaga zaplanowania – przynajmniej z kilkuletnim wyprzedzeniem – przedsięwzięć pozwalających osiągnąć jej cele. Konieczne jest zapewnienie warunków skuteczności podejmowanych działań, co w szczególności oznacza potrzebę opracowania ram finansowych tej strategii.

Rolę taką powinny pełnić wieloletnie plany finansowe (WPF). Spełniają one podwójną rolę:

- pozwalają zaplanować środki finansowe niezbędne dla osiągnięcia celów strategii,
- przez konfrontację planowanych zamierzeń i ich kosztów pozwalają sprawdzić realność (wykonalność) strategii.

Spośród instrumentów planowania wieloletniego ustanowionych w ustawie o finansach publicznych dwa są wykorzystywane obligatoryjnie:

- Wieloletni Plan Finansowy Państwa (WPF),
- wieloletnia prognoza finansowa jednostki samorządu terytorialnego (WPF JST).

4.9.1. Wieloletni plan finansowy państwa

Z pewnym uproszczeniem WPF można opisać jako budżet obejmujący nie jeden rok budżetowy, lecz okres wieloletni, o długości uzależnionej od horyzontu czasowego strategii, z którą WPF ma być powiązany. Konstrukcja WPF i sposób jego opracowania muszą się jednak w istotny sposób różnić od układu budżetu i od metod sporządzania (procedury planistycznej) budżetu. Najważniejsze z tych różnic sprowadzają się do tego, że:

- WPF musi być sporządzony ze znacznie mniejszą szczegółowością niż budżet roczny,
- konstruując WPF trzeba z większą ostrożnością niż w przypadku rocznego budżetu podchodzić do oceny możliwości sfinansowania przedsięwzięć planowanych przy realizacji, gdyż wraz z wydłużaniem się horyzontu czasowego planu finansowego bardzo szybko rośnie skala niepewności, tak w odniesieniu do możliwości pozyskiwania dochodów, jak i co do kosztów realizowanych przedsięwzięć – efektem powinno być z

- jednej strony ostrożne planowanie dochodów, z drugiej – ujęcie w WPPF znaczących rezerw wydatków,
- WPPF powinien mieć wbudowany mechanizm przeszacowywania zawartych w nim wielkości w przypadku nieprzewidzianych zmian cen,
 - jeśli dla WPPF ma być budowany zestaw wskaźników pozwalających opisywać i oceniać przebieg jego realizacji, to w zestawie tym powinny zdecydowanie przeważać wskaźniki oddziaływania,
 - inaczej (bardziej elastycznie) powinny być sformułowane zasady zaciągania zobowiązań związanych z realizacją WPPF.

Rozwiązania zakładające uchwalanie WPPF wprowadzono w Polsce dość późno i bardzo ostrożnie. Początkowo zasady planowania wieloletniego były tak nieznacznie różniące się od zasad obowiązujących przy planowaniu i wykonywaniu rocznych budżetów, że w praktyce odbierało to sens stosowaniu instrumentów planowania wieloletniego. Zasady te były potem stopniowo modyfikowane, ale nadal w polskim systemie budżetowym jesteśmy daleko od pełnej koordynacji planów rocznych i wieloletnich.

W obecnym stanie prawnym WPPF nie jest odrębnie opracowywanym dokumentem, lecz składa się z:

- dokumentu opracowywanego corocznie dla Komisji Europejskiej, opisującego prognozę podstawowych parametrów makroekonomicznych i budżetowych i służącą ocenie wypełniania przez Polskę traktatowych zobowiązań z zakresu stabilności systemu finansowego i stanu równowagi budżetowej (aktualizacja *Programu Konwergencji*),
- układu zadaniowego budżetu państwa³⁴⁵.

Wpływ WPPF na realizację programów strategicznych i na kształt kolejnych budżetów jest znikomy. Na pewno WPPF nie odgrywa roli przypisanej mu w ustawie o finansach publicznych – podstawy do prac nad kolejnymi budżetami rocznymi. WPPF jest dziś traktowany jako dokument, który musi być opracowany i zatwierdzony, lecz jego rola jest czysto formalna. WPPF podzielił los budżetu zadaniowego – z instrumentu, który miał w zasadniczy sposób unowocześnić procedury zarządzania finansami publicznymi stał się formalnym ozdobnikiem.

4.9.2. Wieloletnia prognoza finansowa JST

Podobnie stało się z wieloletnią prognozą finansową JST. Miała ona być instrumentem uporządkowania gospodarki budżetowej i wydłużenia horyzontu planowania budżetowego w samorządach, a także instrumentem ułatwiającym – dzięki planowaniu dochodów i wydatków w okresach wieloletnich – absorpcję pomocy unijnej. Dla wielu JST najpoważniejszą barierą szerszego wykorzystywania środków unijnych były problemy z zapewnieniem środków własnych na wymagane współfinansowanie projektów unijnych. Przejście do planowania wieloletniego miało skłonić JST do bardziej aktywnego poszukiwania możliwości zmiany struktury budżetu i wygospodarowania większej puli środków na wkład do projektów wspieranych środkami unijnymi.

Wydaje się, że zamierzenia te nie zostały zrealizowane. Dla większości JST wieloletnia prognoza finansowa jest dziś dokumentem, opracowywanym głównie w celu uzyskania pozytywnej oceny Regionalnej Izby Obrachunkowej o możliwości zaciągania nowych zobowiązań. Odbiło się to negatywnie na jakości (rzetelności) prognoz, budowanych bardziej „pod RIO”, niż w celu realnej

³⁴⁵ Por. rozdział 4.6. Od kwietnia 2024 r. zniesiono obowiązek corocznego opracowywania aktualizacji konwergencji. Zmiany tej nie uwzględniono jeszcze w treści ustawy o finansach publicznych, jednak WPPF uchwalony z budżetem na rok 2024 nie zawiera już tego elementu.

oceny możliwości realizacji programów rozwojowych. Wpływ na to ma również dość pobieżne weryfikowanie prognoz przez RIO, prowadzące czasem do akceptowania prognoz w oczywisty sposób nierealistycznych – zwłaszcza w ocenie możliwych do osiągnięcia wpływów ze sprzedaży majątku.

Niewielkie znaczenie mają również realizowane w ramach budżetu państwa programy wieloletnie, ustanawiane na podstawie przepisów art. 136. Większość z nich stanowią programy o znikomej – w relacji do wszystkich wydatków budżetowych – wartości, z roku na rok maleje też liczba ujmowanych w budżecie państwa programów wieloletnich o charakterze infrastrukturalnym.

Z tego krótkiego przeglądu wynika, że nie udało się dotychczas wypracować efektywnego systemu wiążącego – tak na szczeblu państwa, jak i w jednostkach samorządu terytorialnego – planowania budżetowego ze strategicznym planowaniem finansowym. Brak takiego systemu, a także sygnalizowane już niepowodzenia związane z wdrażaniem budżetowania zadaniowego niewątpliwie utrudniają osiągnięcie znaczącej poprawy efektywności wykorzystania środków publicznych.

4.9.3. Budżetowe programy wieloletnie

Ważnym instrumentem wieloletniego planowania budżetowego są ustanawiane przez Radę Ministrów programy wieloletnie, stanowiące gwarancję stabilnego finansowania zadań publicznych, których czas realizacji wykracza poza jeden rok budżetowy, rozciągając się nie raz nawet na kilkanaście lat. Pojęcie programu wieloletniego obecne było w polskim prawie finansowym od dawna, dopiero jednak regulacje zawarte w obowiązującej obecnie ustawie o finansach publicznych z 2009 roku nadały tym programom autentycznie wieloletni charakter.

Zgodnie z art. 136 ustawy o finansach publicznych programy wieloletnie są ustanawiane przez Radę Ministrów w celu realizacji strategii przyjętych przez Radę Ministrów. Ustanawiając program wieloletni Rada Ministrów określa:

- okres realizacji programu,
- jego wykonawcę lub wykonawców,
- limit wydatków na realizację programu, przy czym jeśli w realizacji programu ma uczestniczyć więcej niż jedna instytucja, limit wydatków ustala się oddzielnie dla każdej z nich.

Przyjęła się praktyka ustalania limitu wydatków oddzielnie dla każdego roku realizacji programu, a także praktyka określania mierników służących ocenie stopnia realizacji celów, dla których program jest ustanawiany. Ustawa przewiduje ponadto możliwość podziału programu na etapy, nie ma jednak przepisów wskazujących tryb postępowania po zakończeniu kolejnych etapów.

Kluczowe znaczenie dla trybu realizacji programów wieloletnich ma przepis art. 136 ust. 4, zgodnie z którym jednostki realizujące program wieloletni mogą zaciągać zobowiązania do wysokości łącznej kwoty wydatków określonych dla całego programu. Przepis ten nie ma odpowiednika w poprzednich ustawach regulujących kwestie programów wieloletnich. Do 2009 roku jednostki realizujące programy wieloletnie mogły zaciągać zobowiązania tylko do wysokości kwot określonych na realizację programu wieloletniego w danym roku budżetowym, co w istocie rzeczy powodowało, że program był wieloletni tylko z nazwy. Przyznanie wykonawcom programów wieloletnich prawa zaciągania zobowiązań na kwoty większe niż limit wydatków na dany rok, lecz mieszczące się w limicie wydatków dla całego programu z jednej strony wzmacnia gwarancje finansowania całego programu, z drugiej zaś – rozwiązuje uciążliwy dla wykonawców

programów wieloletnich problem kolizji pomiędzy przepisami dotyczącymi zaciągania zobowiązań angażujących środki budżetowe, a przepisami dotyczącymi zamówień publicznych.

Problem ten wynikał z faktu, iż przepisy dotyczące finansów publicznych w zasadzie zakazują zaciągania przez instytucje publiczne zobowiązań, na które nie ma pokrycia w kwotach wydatków ujętych w aktualnie obowiązującym budżecie lub planie finansowym jednostki pozabudżetowej. W przypadku inwestycji, których czas trwania miał wykraczać poza bieżący rok budżetowy oznaczało to konieczność dość karkołomnego formułowania umów z wykonawcami – by z jednej strony nie naruszyć zakazu zaciągania zobowiązań niemających pokrycia w bieżącym budżecie, z drugiej – nie narazić się na zarzut sztucznego dzielenia zamówienia na części. Przepis zezwalający na zaciąganie zobowiązań do wysokości całkowitej kwoty przewidzianej na realizację programu problem ten rozwiązał.

Programy wieloletnie mogą być wykorzystywane jako instrument finansowania różnego rodzaju zadań. W zamieszczonym w aneksie 10 wykazie programów wieloletnich ujętych w ustawie budżetowej na rok 2018 znaleźć można na przykład:

- duże programy infrastrukturalne, takie jak program budowy dróg krajowych czy program kolejowy,
- pojedyncze inwestycje o znacznej wartości (w większości inwestycje szpitalne),
- programy badawcze,
- nieinwestycyjne programy socjalne, zdrowotne i kulturalne (Senior+, Niepodległa, program rozwoju medycyny transplantacyjnej),
- programy badawcze – głównie z dziedziny rolnictwa,
- programy wspierania przedsiębiorczości.

Łączna wartość kosztorysowa programów wieloletnich ujętych w ustawie budżetowej na rok 2018 wynosiła ok. 317 mld zł, a wydatki poniesione w 2018 r. z budżetu państwa na realizację tych programów – ok. 25,8 mld zł, czyli ok. 5,6% wydatków budżetu państwa i budżetu środków europejskich. Zwraca uwagę ogromne zróżnicowanie wartości kosztorysowej programów – od kilkunastu milionów złotych do 184 mld zł.

Możliwość ustanowienia programów wieloletnich stanowi odstępstwo od zasady roczności budżetu, jest jednak uzasadnione. Uruchamiając przedsięwzięcie, którego realizacja musi trwać kilka lub więcej lat powinniśmy bowiem z góry ustalić jego pełny budżet i umożliwić zaciąganie zobowiązań, które będą obciążały wydatki publiczne w kolejnych latach realizacji przedsięwzięcia (programu). Zastrzeżenia budzi jednak zarówno sposób sformułowania przepisów dotyczących programów wieloletnich, jak i praktyka korzystania z tych przepisów.

Najpoważniejszym problemem wydaje się zakres upoważnień Rady Ministrów do dysponowania środkami publicznymi. Przyznanie Radzie Ministrów prawa do samodzielnego ustanawiania programów wieloletnich – i to bez określenia jakichkolwiek limitów kwotowych – w oczywisty sposób narusza kompetencje Sejmu jako organu upoważnionego przez Konstytucję do uchwalania budżetów państwa. Celowy wydaje się powrót do wcześniej obowiązujących regulacji, zgodnie z którymi programy wieloletnie ustanawiane były – na ogół na wniosek Rady Ministrów – przez Sejm. Do rozważenia jest przy tym zasadność pozostawienia Radzie Ministrów możliwości samodzielnego uruchamiania programów wieloletnich o stosunkowo niewielkich wartościach kosztorysowych³⁴⁶. Naszym zdaniem rozwiązanie takie nie jest jednak niezbędne, co więcej – wątpliwe jest, czy programy wieloletnie powinny być w ogóle wykorzystywane jako instrument

³⁴⁶ Na podstawie ustawy o finansach publicznych z 1998 r. Rada Ministrów mogła samodzielnie ustanawiać programy wieloletnie o wartości kosztorysowej nieprzekraczającej 100 mln zł.

finansowania przedsięwzięć, których koszty są – w proporcji do całości wydatków budżetowych – nieznaczące.

Zastanawia również fakt mało aktywnego wykorzystywania programów wieloletnich jako instrumentu stabilnego finansowania takich zadań publicznych, które w oczywisty sposób muszą być realizowane przez dłuższy czas. Z ważnych zadań tego typu wskazać można na przykład:

- działalność dydaktyczną wyższych uczelni publicznych – sfinansowanie kształcenia studentów przyjmowanych na pierwszy rok studiów ma konsekwencje finansowe rozciągnięte na co najmniej cztery do pięciu lat,
- duże programy i przedsięwzięcia badawcze i badawczo-wdrożeniowe³⁴⁷,
- programy przygotowań olimpijskich, realizowane w cyklach co najmniej sześcioletnich,
- działalność najważniejszych instytucji kultury.

4.9.4. Zapewnienia finansowania

Zapewnienia finansowania są stosunkowo nowym instrumentem zarządzania środkami publicznymi. Pojęcie zapewnienia finansowania wprowadzone zostało do polskiego systemu prawnego w ustawie o finansach publicznych z 2009 r. Zgodnie z art. 153 ust. 1 tej ustawy Minister Finansów, na wniosek dysponenta części budżetowej, może udzielić zapewnienia finansowania lub dofinansowania z budżetu państwa, w danym roku budżetowym i w następnych latach:

- 1) projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej oraz niepodlegających zwrotowi środków z pomocy udzielanej przez państwa członkowskie Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA)
- 2) wydatków bieżących lub inwestycyjnych;
- 3) programów wieloletnich,

przy czym udzielenie zapewnienia finansowania w danym roku budżetowym możliwe jest jedynie wtedy, gdy środki na ten cel zostały ujęte w rezerwie celowej. Zapewnienie finansowania jest rodzajem przyrzeczenia (promesy) przekazywania dysponentowi części budżetowej środków na realizację przedsięwzięcia wskazanego we wniosku o udzielenie zapewnienia. Dokładniejsza analiza wykazuje jednak, że zapewnienie nie pociąga za sobą żadnych formalnych skutków, a w szczególności:

- nie rodzi jakichkolwiek formalnych praw dysponenta składającego wniosek o zapewnienie finansowania,
- nie obliguje Rady Ministrów do uwzględniania kwot objętych zapewnieniem w kolejnych projektach ustaw budżetowych

i – tym bardziej – nie jest wiążąca dla Sejmu uchwalającego ustawy budżetowe. Jest więc zapewnienie finansowania raczej deklaracją intencji Ministra Finansów, niż faktyczną gwarancją otrzymania środków na przedsięwzięcie, którego dotyczy zapewnienie. W praktyce ustalenia zawarte w udzielonych zapewnieniach są jednak respektowane, dość częste są natomiast przypadki niepełnego wykorzystania zapewnień z przyczyn leżących po stronie podmiotów występujących o udzielenie zapewnienia. Intencja wprowadzenia zapewnień jako instrumentu stabilizującego finansowanie zadań publicznych jest niewątpliwie słuszna, sposób realizacji tej

³⁴⁷ Dobrym wzorem mogą być – przy zachowaniu właściwych proporcji – ramowe programy badań i innowacji Unii Europejskiej, takie jak realizowany obecnie program Horizon 2020 i planowany na lata 2021-2027 program Horizon Europe – szerzej na ten temat w: *Horizon 2020 w skrócie*, Urząd Publikacji Unii Europejskiej, Luksemburg 2014 oraz obszernie materiały zamieszczone na stronie internetowej UE <https://ec.europa.eu/programmes/horizon2020/> (tam również informacje o programie na lata 2021-2027).

intencji budzi jednak bardzo poważne zastrzeżenia, wykraczające poza wskazane wcześniej niejasności co do prawnego charakteru zapewnień.

Zwrócić więc należy uwagę na fakt, iż formuła zapewnień finansowania jest naruszeniem zasady roczności³⁴⁸, pozwalając Ministrowi Finansów na deklarowanie (co prawda – jak pokazaliśmy powyżej – nie powodujące formalnych skutków prawnych) sposobu wykorzystania środków publicznych, o których przeznaczeniu powinien dopiero zdecydować Sejm w kolejnych ustawach budżetowych. Problemem jest przy tym nie tylko sam fakt naruszenia zasady roczności (zasadę tę naruszają wszystkie opisywane w tym rozdziale instrumenty planowania wieloletniego), ale i zakres rzeczowy wydatków, na które można udzielić zapewnienia oraz brak jakichkolwiek limitów kwotowych łącznej kwoty udzielanych zapewnień. Ustalony w cytowanym powyżej art. 153 ust. 1 zakres wydatków, na które Minister Finansów może udzielić zapewnienia obejmuje niemal wszystkie wydatki budżetu państwa – wyjątek stanowią tylko wydatki o charakterze inwestycji finansowych (wydatki na zakup akcji i na wniesienie udziałów do spółek).

Wątpliwości budzi też fakt, iż uzyskanie zapewnienia finansowania może być traktowane (i tak zresztą jest w praktyce) jako alternatywa dla ustanowienia – w trybie określonym w art. 136 ustawy o finansach publicznych – programu wieloletniego, przy czym procedura otrzymania zapewnienia finansowania jest znacznie prostsza niż ustanowienie programu wieloletniego. Wprowadzenie instytucji zapewnień finansowania w naturalny sposób zmniejsza atrakcyjność programów wieloletnich, będących znacznie lepszym instrumentem zapewnienia stabilnego finansowania przedsięwzięć, których czas realizacji wykracza poza jeden rok budżetowy.

Za istotną słabość mechanizmu zapewnień finansowania uznać też należy brak jakichkolwiek formalnie określonych kryteriów, którym powinien kierować się Minister Finansów rozpatrując wnioski o zapewnienie finansowania. Kryteriów tych nie ma w ustawie, nie ma też upoważnienia do ich określenia aktem niższego rzędu – na przykład rozporządzeniem Rady Ministrów. W efekcie daje to Ministrowi Finansów zbyt duży – naszym zdaniem – zakres swobody przy podejmowaniu decyzji w sprawie składanych mu wniosków o zapewnienie finansowania.

Nie ma wreszcie uzasadnienia dla udzielania zapewnień finansowania w roku, w którym składany jest wniosek o takie zapewnienie. Skoro bowiem zapewnienia finansowania w bieżącym roku budżetowym można udzielić tylko wtedy, gdy w ustawie budżetowej ustanowiona została rezerwa celowa, z której dane wydatki mogą być sfinansowane, to wniosek o takie zapewnienie jest w istocie rzecz równoważny wnioskowi o przekazanie środków z rezerw budżetowych³⁴⁹.

Krytyczne uwagi pod adresem mechanizmu zapewnienia finansowania sformułowała również – po kontroli przeprowadzonej w 2016 r. w Ministerstwie Finansów i w jednostkach korzystających z zapewnień – Najwyższa Izba Kontroli. W informacji o wynikach tej kontroli NIK stwierdziła, iż trudno jest wykazać, aby *wprowadzenie mechanizmu udzielania zapewnień finansowania lub dofinansowania przedsięwzięć z budżetu państwa przyczyniło się istotnie do realizacji założonych celów, czyli racjonalizacji wydatkowania środków publicznych i zwiększenia absorpcji środków europejskich*, wyjaśniając dalej iż *nie przemawia za tym ani znikoma skala udzielanych zapewnień, ani niskie wykorzystanie środków z rezerw celowych objętych zapewnieniami*³⁵⁰.

W objętych kontrolą latach 2013-2015 średnia roczna kwota środków uruchomionych na podstawie udzielonych wcześniej zapewnień finansowania wyniosła 1.746,3 mln zł, co

³⁴⁸ Por. omówienie zasady roczności na s. 134.

³⁴⁹ Szerzej na temat zapewnień finansowania – zob. W. Misiąg, komentarz do art. 153 ustawy o finansach publicznych w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 535-538.

³⁵⁰ Wykorzystanie mechanizmu zapewnienia finansowania lub dofinansowania realizacji wybranych zadań, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017, s. 8

odpowiada w przybliżeniu 0,5% wszystkich wydatków budżetu państwa. Średni stopień wykorzystania udzielonych zapewnień wyniósł zaledwie ok. 48%.

5. Zarządzanie operacyjne

Operacyjne (bieżące) zarządzanie finansami publicznymi można najkrócej zdefiniować jako działania zmierzające do wykonania obowiązujących planów finansowych, w tym – do wykonania budżetu państwa, budżetu środków europejskich i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. W takiej definicji zarządzania operacyjnego mieszczą się działania polegające w szczególności na:

- poborze i egzekwowaniu dochodów publicznych,
- dokonywaniu wydatków przewidzianych w planach finansowych,
- operacjach związanych z zaciąganiem i spłacaniem zobowiązań służących sfinansowaniu deficytów ustalonych w budżetach i planach finansowych,
- zarządzaniu wolnymi środkami jednostek sektora finansów publicznych,
- dokonywaniu – w dopuszczalnym zakresie – zmian w planach finansowych.

Sprawne wykonanie tych zadań wymaga ciągłej obserwacji procesów związanych z gospodarowaniem środkami publicznymi. Dlatego integralną część bieżącego zarządzania stanowią muszą działania związane z ewidencją i sprawozdawczością³⁵¹, przy czym prowadzonej na bieżąco ewidencji podlegać powinny zarówno operacje finansowe, jak i informacje dotyczące wykonywanych zadań w ujęciu „fizycznym” (rzeczowym). Rzetelne prowadzenie ewidencji dokonywanych operacji finansowych jest przy tym nie tylko warunkiem sprawnego zarządzania wykonaniem planów finansowych, lecz również podstawowym warunkiem przejrzystości i rozliczalności działań władz publicznych. Dane z ewidencji i sprawozdawczości będą jednak w zarządzaniu środkami publicznymi przydatne tylko wtedy, gdy:

- będą rzetelne, a ich rzetelność będzie można skutecznie weryfikować,
- będą porównywalne w czasie i będzie je można agregować,
- ich zakres będzie dostosowany do zadań i kompetencji podmiotów gospodarujących środkami publicznymi,
- będą dostępne możliwie szybko,

oraz – co być może najważniejsze – będą na bieżąco analizowane, a z analiz tych będą wyciągane wnioski dotyczące niezbędnych decyzji korygujących. Zauważmy przy tym, że tworzenie sprawozdań, które nie są analizowane jest nie tylko zbędne, ale i powinno być uznane za niegospodarne.

³⁵¹ Pojęcia ewidencji i sprawozdawczości są ze sobą ściśle powiązane. Relacje pomiędzy nimi powinny polegać na tym, że:

- sprawozdania sporządzane są na podstawie danych dostępnych w prowadzonej ewidencji finansowej (księgowej) i rzeczowej,
- sprawozdania przedstawiają informacje w zagregowanej, wystandaryzowanej formie, ułatwiającej wykorzystanie danych ewidencyjnych w bieżącym zarządzaniu,
- sprawozdania służą przekazywaniu do wiadomości publicznej zrozumiałej informacji o działalności władz publicznych.

5.1. Zarządzanie dochodami

Zarządzanie dochodami ma dla finansów publicznych kluczowe znaczenie. Od rozmiarów zrealizowanych dochodów zależą bowiem możliwości wydatkowe, a co za tym idzie – możliwości pełnego wykonania zaplanowanych zadań publicznych.

Najważniejsze decyzje dotyczące dochodów podejmowane są na poziomie działań legislacyjnych, gdy rozstrzyga się podstawowy problem podziału dochodów pomiędzy sektor prywatny i sektor publiczny (skali obciążeń fiskalnych) i gdy ustalana jest – poprzez decyzje dotyczące poszczególnych rodzajów dochodów publicznych – struktura tych dochodów.

Bezpośredni wpływ instytucji publicznych na wysokość faktycznie zrealizowanych dochodów jest stosunkowo niewielki, gdyż:

- globalna wysokość dochodów jest zależna przede wszystkim od sytuacji makroekonomicznej i w znacznie mniejszym stopniu od działań podejmowanych przez instytucje zarządzające środkami publicznymi,
- nawet w przypadku tych dochodów, których wysokość zależy bezpośrednio od działań instytucji publicznych, efekty fiskalne nie są – a przynajmniej nie powinny być – główną przesłanką pozyskiwania tych dochodów,
- w odniesieniu do wszystkich najważniejszych źródeł dochodów obowiązuje zasada, iż wyliczenia kwoty należnej wpłaty i jej zapłacenia powinien dokonać podmiot zobowiązany do zapłaty – sam podatnik, wskazany ustawą płatnik lub inkasent³⁵² – tak jest w odniesieniu do najważniejszych podatków stanowiących dochody budżetu państwa, składek na ubezpieczenie zdrowotne i ubezpieczenie społeczne, składek na rzecz Funduszu Pracy i do wielu innych rodzajów dochodów publicznych.

W takiej sytuacji zakres czynności zarządczych związanych z dochodami publicznymi obejmuje przede wszystkim:

- stałe monitorowanie wpływów i należności z tytułu dochodów publicznych,
- niezwłoczne podejmowanie czynności polegających na ustaleniu wysokości należnych dochodów i wydawaniu właściwych decyzji administracyjnych,
- niezwłoczne podejmowanie czynności zmierzających do otrzymania dochodów, które nie zostały terminowo przekazane właściwym instytucjom publicznym,
- wydawaniu decyzji w sprawach indywidualnych, w tym – decyzji dotyczących umorzenia, odroczenia lub rozłożenia na raty należnych dochodów publicznych.

Im słabsza jest dyscyplina podatkowa, a więc im częstsze są przypadki unikania obciążeń na cele publiczne, tym większe znaczenie ma aktywne działanie służb skarbowych zmierzające do wyegzekwowania należnych im dochodów. Obserwowane w ostatnich latach narastanie problemów związanych z egzekucją kwot należnych z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) jest tu najlepszym przykładem.

Ciągłe monitorowanie wpływów i należności spełnia w procedurze zarządzania środkami publicznymi dwie istotne funkcje:

- ostrzegania o ewentualnych problemach z realizacją pełnego planu dochodów lub informowania o prawdopodobnym przekroczeniu planu,

³⁵² Zgodnie z art. 8 i 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.) płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu, natomiast inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go w terminie organowi podatkowemu.

- szybkiego podejmowania działań związanych z ustaleniem dochodów i – w przypadku pojawiania się opóźnień w dokonywaniu wpłat – niezwłocznego podejmowania działań zmierzających do wyegzekwowania należnych kwot.

Oznacza to konieczność monitorowania łącznych kwot otrzymywanych dochodów, jak i wywiązywania się z obowiązków wpłat na rzecz jednostek sektora finansów publicznych przez poszczególne podmioty zobowiązane do takich wpłat.

Monitorowanie wpływów pozwala na bieżące dostosowywanie strumienia wydatków i innych źródeł finansowania wydatków do bieżącej sytuacji finansowej budżetu (lub odrębnej instytucji publicznej), pokazuje też ewentualne zagrożenia związane z niepełną realizacją planowanych dochodów. Wczesne stwierdzenie, iż dochody mogą być niższe od zaplanowanych pozwala na podjęcie środków zaradczych – na przykład zintensyfikowania egzekucji dochodów albo dokonania przeglądu planowanych wydatków, czy też – gdy przewidywana wielkość luki w dochodach jest duża – podjęcia prac nad dalej idącymi zmianami w budżecie lub planem finansowym.

Szczególnie starannie powinny być monitorowane należności, dla których zbliża się termin ich przedawnienia. Pozwala to uniknąć zarzutu naruszenia dyscypliny finansów publicznych, jednak przy ocenie zarządzania dochodami publicznymi już samo zbliżanie się terminu przedawnienia powinno być traktowane jako sygnał nieprawidłowego działania. Zgodnie bowiem z art. 70 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa *bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony, a następnie biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny*. Zbliżanie się terminu przedawnienia oznacza więc, że albo nie podjęto działań zmierzających do wyegzekwowania należności, albo egzekucja jest prowadzona z dużymi przerwami.

Podstawowym źródłem informacji o dochodach powinny być dane z formalnie ustanowionego systemu sprawozdawczości, ewentualnie uzupełnione danymi uzyskiwanymi *ad hoc* z instytucji odpowiedzialnych bezpośrednio za pobór i ewidencję dochodów.

Dla prawidłowej oceny spływających na bieżąco informacji o zrealizowanych dochodach powinniśmy dysponować hipotetycznym harmonogramem dochodów – rzetelną prognozą rozkładu planowanych dochodów na kolejne części roku. Najczęściej harmonogram dochodów sporządza się przyjmując miesiąc za jednostkę czasu. Harmonogram powinien być sporządzany możliwie wcześnie, na początku roku. Znaczenie harmonogramu dochodów wynika stąd, że na ogół dochody z poszczególnych tytułów, a w efekcie i łączne wpływy z należnych dochodów, nie są rozłożone równomiernie pomiędzy kolejne miesiące. W efekcie często stosowane jako wskaźnik stopnia zagrożenia niewykonaniem planu dochodów porównanie wskaźnika upływu czasu ze wskaźnikiem stopnia dotychczasowego wykonania planu nie daje prawidłowego obrazu skali zagrożeń.

Zilustrujemy to prostym przykładem liczbowym. Załóżmy, że w gminie plan wpływów z podatku od nieruchomości ustalono na 140 mln zł. Zgodnie z art. 6 ust. 7 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³⁵³ terminy płatności podatku od nieruchomości przypadają w dniach 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada. Harmonogram wpływów z tego podatku mógłby więc wyglądać tak:

I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	I-XII
0	0	35	0	35	0	0	0	35	0	35	0	140

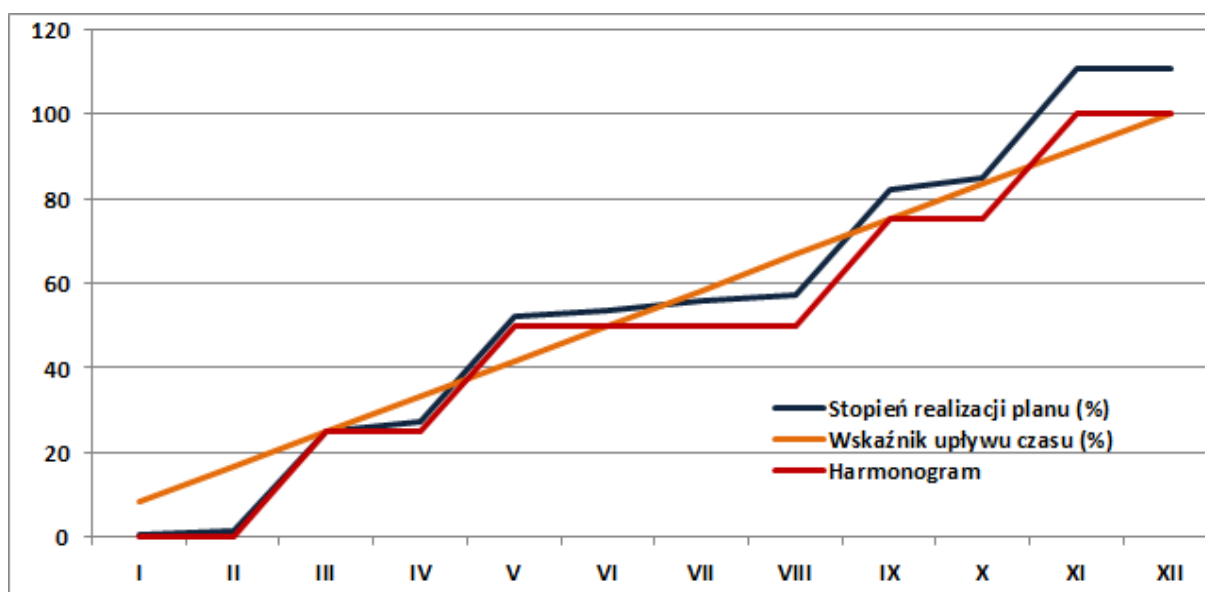
³⁵³ Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.

Ustalone po zakończeniu roku wpływy wynosiły – w podziale na poszczególne miesiące:

I	II	III	IV	V	VI	VII	VIII	IX	X	XI	XII	I-XII
1	1	33	3	35	2	3	2	35	4	36	0	155

Zobaczmy teraz jak w kolejnych miesiącach wyglądałoby porównanie stopnia realizacji planu, wskaźnika upływu czasu i stopnia realizacji pokazanego powyżej harmonogramu. Wszystkie wielkości zostały na zamieszczonym poniżej wykresie wyrażone w procentach zakładanego planu dochodów.

Rysunek 8. Przykład analizy wpływów z podatku od nieruchomości



Źródło: obliczenia własne

Porównanie faktycznych wpływów z założonym harmonogramem we wszystkich miesiącach wskazuje na prawdopodobne przekroczenie planu dochodów. Tak też było – w skali całego roku dochody były o ok. 10,7% większe od zaplanowanych. Jeśli natomiast porównujemy stopień realizacji planu ze wskaźnikami obrazującymi upływ czasu, to w niektórych miesiącach będziemy oceniali szanse na realizację planu znacznie mniej optymistycznie.

Błędem jest korygowanie harmonogramu w miarę otrzymywania kolejnych danych o faktycznym wykonaniu dochodów. Taka metoda daje co prawda możliwość stałego dostosowywania harmonogramu zarówno do planu, jak i do dostępnych już informacji o dochodach, lecz odbiera harmonogramowi jego istotną funkcję – sygnalizowania potencjalnych napięć w wykonywaniu budżetu lub planu finansowego. Jeśli więc napływające w kolejnych miesiącach dane wskazują, że dochody są mniejsze od tych, które przewidziano w harmonogramie, to zasadne jest raczej modyfikowanie założeń dotyczących wpływów (dochodów i środków pozyskanych dzięki zaciąganiu zobowiązań), w tym – limitu wydatków, które będą mogły zostać sfinansowane w danym roku. Jeśli natomiast porównanie realizowanych dochodów z harmonogramem wskazuje na rosnące prawdopodobieństwo przekroczenia rocznego planu dochodów, to zalecać należy niepodejmowanie szybkich decyzji zmierzających do zwiększenia planu wydatków.

Jak już sygnalizowaliśmy, w przypadku większości dochodów publicznych należna kwota wpłaty powinna być – bez wezwania – samodzielnie obliczona i terminowo wpłacona przez zobowiązany podmiot. Istnieją jednak rodzaje dochodów, w odniesieniu do których wysokość należnej kwoty

powinien ustalić – zazwyczaj w drodze decyzji – właściwy organ administracji publicznej. Jako przykłady takich dochodów wskazać można:

- podlegające zwrotowi kwoty dotacji i subwencji,
- należności podatkowe, odsetki i kary naliczone w wyniku kontroli podatkowej,
- różne opłaty, których wymiar ustalają organy administracji publicznej, w tym na przykład opłaty koncesyjne.

Kolejną sferą działań z zakresu zarządzania dochodami są czynności podejmowane w sytuacji, gdy dochody nie zostały wpłacone (lub zostały wpłacone tylko częściowo) w terminie ustalonym dla tej płatności. Konieczne jest wówczas podjęcie czynności zmierzających do wyegzekwowania należnej kwoty. Czynności związane z dochodzeniem należnych kwot są zazwyczaj realizowane przez inne jednostki organizacyjne niż te, które na bieżąco zarządzają wykonaniem budżetu (planu finansowego). Z tego względu istotne jest, by zapewnić stały przepływ informacji pomiędzy służbami egzekucji dochodów i służbami odpowiedzialnymi za dokonywanie wydatków oraz zaciąganie i spłaty zobowiązań.

Działania związane z dochodzeniem należnych dochodów obejmują w szczególności:

- ciągłe monitorowanie przestrzegania obowiązujących terminów płatności,
- podejmowanie – niezwłocznie po stwierdzeniu, że należne kwoty nie zostały wpłacone w terminie – czynności egzekucyjnych,
- prowadzenie systematycznych kontroli wypełniania zobowiązań finansowych względem instytucji publicznych.

Kluczem do sprawnego zarządzania dochodami powinna być procedura bieżącego monitorowania terminów płatności. Ustanowienie i przestrzeganie takiej procedury gwarantuje, iż w przypadku, gdy należne podmiotom sektora finansów publicznych dochody nie zostaną wpłacone w terminie, możliwe będzie szybkie podjęcie działań zmierzających do wyegzekwowania tych dochodów.

Egzekucja należności podatkowych odbywa się na ogół na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁵⁴. Zgodnie z tą ustawą:

- w razie uchylania się zobowiązanego od wykonania obowiązku wierzyciel powinien podjąć czynności zmierzające do zastosowania środków egzekucyjnych (art. 6 § 1),
- przed podjęciem czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych wierzyciel może podejmować działania informacyjne wobec zobowiązanego zmierzające do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązku (art. 6 § 1b),
- organ egzekucyjny stosuje środki egzekucyjne, które prowadzą bezpośrednio do wykonania obowiązku, a spośród kilku takich środków - środki najmniej uciążliwe dla zobowiązanego (art. 7 § 1),
- jeśli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, egzekucja administracyjna może być wszczęta, jeżeli wierzyciel, po upływie terminu do wykonania przez zobowiązanego obowiązku, przesłał mu pisemne upomnienie, zawierające wezwanie do wykonania obowiązku z zagrożeniem skierowania sprawy na drogę postępowania egzekucyjnego (art. 15 § 1),
- postępowanie egzekucyjne może być wszczęte dopiero po upływie 7 dni od dnia doręczenia tego upomnienia (art. 15 § 1),
- organ egzekucyjny wszczyna egzekucję administracyjną na wniosek wierzyciela i na podstawie wystawionego przez niego tytułu wykonawczego, sporządzonego według ustalonego wzoru (art. 26 § 1),

³⁵⁴ Dz. U. z 2023 r. poz. 2505 z późn. zm.

- egzekucja może być prowadzona z:
 - pieniędzy,
 - wynagrodzenia za pracę,
 - świadczeń z zaopatrzenia emerytalnego oraz ubezpieczenia społecznego, a także z renty socjalnej,
 - rachunków bankowych,
 - praw z instrumentów finansowych w rozumieniu przepisów o obrocie instrumentami finansowymi, zapisanych na rachunku papierów wartościowych lub innym rachunku, oraz z wierzytelności z rachunku pieniężnego służącego do obsługi takich rachunków,
 - papierów wartościowych niezapisanych na rachunku papierów wartościowych,
 - weksła,
 - autorskich praw majątkowych i praw pokrewnych oraz z praw własności przemysłowej,
 - udziału w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością,
 - ruchomości,
 - nieruchomości,
 - pozostałych praw majątkowych i innych wierzytelności pieniężnych.

Szczególna rola przy egzekucji należności podatkowych przypada naczelnikom urzędów skarbowych. W odniesieniu do zaległych dochodów budżetu państwa reprezentują oni Skarb Państwa jako wierzyciela, a ponadto, zgodnie z art. 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, są oni – z wyjątkami określonymi w tym artykule – organem egzekucyjnym uprawnionym do stosowania wszystkich środków egzekucyjnych w egzekucji administracyjnej należności pieniężnych oraz do zabezpieczania takich należności.

Szersze omówienie problematyki egzekucji należności jednostek sektora finansów publicznych znaleźć można na przykład na stronie internetowej Ministerstwa Finansów³⁵⁵.

Skuteczność egzekucji dochodów budżetu państwa

Za egzekucję dochodów Skarbu Państwa określonych w ustawie budżetowej odpowiadają wszystkie instytucje, którym zlecono pobór tych dochodów, przy czym największe znaczenie mają czynności egzekucyjne prowadzone od 2017 r. przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, a wcześniej – przez podległe Ministrowi Finansów urzędy skarbowe, urzędy celne, izby skarbowe i urzędy kontroli skarbowej, odpowiadające za pobór prawie 90% dochodów budżetu państwa.

W 2014 r. dochody budżetu państwa wyniosły 297.345,2 mln zł, z czego 3.017,2 mln zł (ok. 1 %) stanowiły dochody pobrane w wyniku działań egzekucyjnych. Wyegzekwowane kwoty stanowiły ok. 3,4% należności Skarbu Państwa z tytułu niewpłaconych dochodów budżetu państwa. W kolejnych latach relacje wyegzekwowanych kwot do dochodów budżetu państwa i stanu należności były podobne:

- w 2015 r. wyegzekwowane kwoty stanowiły 0,96% dochodów i ok. 6,6% stanu należności z początku roku,
- w 2016 r. wyegzekwowane kwoty stanowiły 0,97% dochodów i ok. 3,7% stanu należności z początku roku i ok. 15,1% wzrostu zaległości podatkowych między końcem 2015 r. i końcem 2016 r.,
- w 2017 r. wyegzekwowano 3.731,9 mln zł, czyli ok. 3,5% stanu należności z początku roku i ok. 18,7% wzrostu należności między końcem 2016 r. i końcem 2017 r.

Odnotowując niski udział wyegzekwowanych dochodów w całej kwocie dochodów budżetu państwa powinniśmy pamiętać, że egzekwowanie dochodów ma również znaczenie prewencyjne. Zaniechanie działań egzekucyjnych przyniosłoby niewątpliwie budżetowi państwa straty przekraczające kwoty wpływów uzyskiwanych obecnie z egzekucji zaległości podatkowych.

Istotne znaczenie ma też systematyczne prowadzenie kontroli wywiązywania się podatników ze swych obowiązków wobec Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Zasady

³⁵⁵ Por. np. <http://www.finanse.mf.gov.pl/pl/pp/niezbednik-podatnika/pobor-i-egzekucja>.

prowadzenia takich kontroli określają przepisy rozdziału 1 – *Kontrola celno-skarbowa* w dziale V ustawy z dnia 16 października 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej³⁵⁶ oraz przepisy działu VI – *Kontrola podatkowa* ustawy z dnia 29 października 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁵⁷. Z uwagi na fakt, iż liczba podmiotów podlegających kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej jest ogromna, dla skuteczności i efektywności działań kontrolnych szczególne znaczenie ma właściwy dobór podmiotów kontrolowanych.

Do operatywnego zarządzania dochodami zaliczyć też należy podejmowanie indywidualnych decyzji w sprawach umorzenia, odroczenia lub rozłożenia na raty należnych dochodów publicznych. Kompetencje do podejmowania takich decyzji mają przede wszystkim organy Krajowej Administracji Skarbowej, a w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych – organy wykonawcze gmin, czyli wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast. Podstawę indywidualnych decyzji we wskazanych powyżej sprawach stanowi przede wszystkim art. 67a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, stanowiący, że z zastrzeżeniem ograniczeń dotyczących podmiotów prowadzących działalność gospodarczą³⁵⁸, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym organ podatkowy może, na wniosek podatnika:

- odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa, przy czym w Ordynacji podatkowej *podatek* oznacza również opłatę lub niepodatkowe należności budżetowe. Analogicznie, szeroko rozumie się terminy: *podatnik* i *zobowiązanie podatkowe*.

Odsetki za zwłokę, opłata prolongacyjna,

Od zaległości podatkowych (podatków niezapłaconych w terminie) pobierane są odsetki za zwłokę. Roczna stawka tych odsetek jest równa podwojonej stopie kredytu lombardowego NBP³⁵⁹, powiększonej o 2% i nie może być mniejsza niż 8%. Przy spełnieniu przez podatnika pewnych warunków stosuje się stawkę obniżoną, o połowę niższą od stawki podstawowej.

Opłata prolongacyjna pobierana jest, na mocy art. 57 Ordynacji podatkowej, od należności odroczonej lub rozłożonej na raty. Jej wprowadzenie ma przeciwdziałać składaniu wniosków o przesunięcie zapłaty przez podmioty, które mogą dokonać zapłaty w terminie, lecz pragną uzyskać korzyści z dłuższego gospodarowania środkami na spłatę zobowiązań wobec podmiotów sektora finansów publicznych. Stawka (w skali rocznej) opłaty prolongacyjnej równa jest obniżonej stawce odsetek za zwłokę

Od 5 marca 2015 r. stawka kredytu lombardowego wynosi 2,50%, co oznacza, że podstawowa stawka odsetek za zwłokę, należnych od zobowiązań podatkowych nieuregulowanych w terminie równa jest 8%, a obniżona stawka odsetek za zwłokę i stawka opłaty prolongacyjnej – 4%.

Decyzje w sprawie indywidualnych ulg podatkowych nie mają większego wpływu na ogólne rozmiary dochodów budżetu państwa i budżetów samorządowych. Należy je traktować jako pomoc udzielaną podatnikom, którzy – z różnych powodów – nie są w stanie na bieżąco regulować swych zobowiązań podatkowych.

³⁵⁶ Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.

³⁵⁷ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 z późn. zm.

³⁵⁸ Ograniczenia te sprecyzowano w art. 67b Ordynacji podatkowej.

³⁵⁹ Stopa kredytu lombardowego NBP oznacza oprocentowanie od kredytów udzielanych przez NBP bankom komercyjnym pod zastaw posiadanych przez te banki papierów wartościowych.

Zgodnie z ustawą z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych³⁶⁰ za naruszenia dyscypliny finansów publicznych uznaje się następujące nieprawidłowości w zarządzaniu dochodami:

- *nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 5 ust. 1 pkt 1);*
- *niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 5 ust. 1 pkt 2);*
- *niezgodne z przepisami umorzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych, odroczenie jej spłaty lub rozłożenie spłaty na raty albo dopuszczenie do przedawnienia tej należności (art. 5 ust. 1 pkt 3);*
- *nieustalenie kwoty dotacji podlegającej zwrotowi do budżetu (art. 8 ust. 3);*
- *nieustalenie podlegającej zwrotowi kwoty środków związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych albo ustalenie takiej kwoty w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia (art. 13 ust. 3);*
- *niezgodne z przepisami umorzenie podlegającej zwrotowi kwoty środków związanych z realizacją programów lub projektów finansowanych z udziałem środków unijnych lub zagranicznych, odroczenie jej spłaty lub rozłożenie spłaty na raty albo dopuszczenie do przedawnienia tej należności (art. 13 ust. 5);*
- *niewykonanie lub nienależyte wykonanie przez kierownika jednostki sektora finansów publicznych obowiązków w zakresie kontroli zarządczej w jednostce sektora finansów publicznych, jeżeli miało ono wpływ na uszczuplenie wpływów należnych tej jednostce, Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego (art. 18c ust. 1 pkt 1).*

5.2. Zarządzanie wydatkami, płynnością i długiem publicznym

Zasadniczym celem zarządzania wydatkami publicznymi jest zapewnienie terminowego wykonania zaplanowanych zadań, przy zachowaniu legalności operacji finansowych. Na poziomie jednostki wykonującej zadania publiczne oznacza to konieczność wdrożenia efektywnego systemu kontroli zarządczej, służącego zapewnieniu legalności, celowości i gospodarności dokonywanych wydatków. Wymaga to wdrożenia procedur śledzących cały proces dokonywania wydatków publicznych – od podjęcia wstępnej decyzji o potrzebie dokonania wydatku, poprzez zaciągnięcie zobowiązania, aż do dokonania płatności i jej ujęcia w księgach rachunkowych. Procedura ta powinna również uwzględniać ciągłą analizę zgodności wydatków z planem finansowym, a także analizę potencjalnych zagrożeń dla wykonania zaplanowanych zadań, by – w przypadku wystąpienia takich zagrożeń – możliwe było odpowiednie przeciwdziałanie.

Znacznie bardziej złożone jest zarządzanie wydatkami na szczeblu jednostki odpowiadającej za całość wykonania budżetu. Jednostka ta jest w zasadzie zwolniona z odpowiedzialności za wykonanie poszczególnych zadań budżetowych, jej zadaniem jest natomiast zapewnienie jednostkom finansowanym z danego budżetu środków finansowych umożliwiających im terminowe wykonanie wszystkich zadań. Jednocześnie jednostka kierująca wykonaniem budżetu musi kontrolować stosowanie się do wszystkich ograniczeń finansowych wynikających

³⁶⁰ Dz. U. z 2024 r. poz. 104, z późn. zm.

z uchwalonego budżetu. Do jej zadań należy też terminowa obsługa i spłata zobowiązań zaciągniętych w celu zbilansowania dochodów i wydatków budżetowych.

Skuteczna realizacja tak sformułowanych zadań wymaga w szczególności:

- opracowania realistycznego harmonogramu wydatków i rozchodów, określającego – na przykład w podziale na kolejne miesiące roku budżetowego – zapotrzebowanie na środki finansowe poszczególnych jednostek finansowanych z budżetu,
- ustalenia, przy wykorzystaniu omawianego wcześniej harmonogramu dochodów i wyników ciągłego monitorowania wykonania planu dochodów, rozmiarów luki pomiędzy środkami do dyspozycji i zapotrzebowaniem na te środki,
- zaciągania kredytów i pożyczek oraz sprzedaży skarbowych papierów wartościowych w taki sposób, by zapewnić wypełnienie luki finansowej i utrzymanie płynności przy możliwie niskich kosztach.

Jeśli budżet został sporządzony poprawnie i nie ma istotnych ograniczeń dla zaciągania zobowiązań zadanie to wydaje się łatwe do realizacji. Należy jednak pamiętać, że żaden z procesów wpływających na decyzje, które trzeba podejmować przy zarządzaniu wydatkami nie jest do końca zdeterminowany. Oznacza to w szczególności, że:

- realizacja dochodów nie musi być w pełni zgodna z ustalonym wcześniej harmonogramem – decydować o tym mogą zarówno odchylenia przebiegu procesów makroekonomicznych od założeń przyjętych dla prognozy dochodów, jak i odchylenia od założonych parametrów ściągłości podatków i innych dochodów,
- mogą wystąpić problemy ze sprzedażą papierów wartościowych lub ze znalezieniem potencjalnych kredytodawców, może też okazać się, że koszty pozyskania dodatkowych środków na finansowanie zadań są – ze względu na sytuację na rynkach finansowych – wyższe niż zakładano,
- koszty wykonania niektórych zadań przewidzianych w budżecie mogą być wyższe od zakładanych, mogą też pojawić się niezbędne do sfinansowania wydatki, których na etapie planowania i uchwalania budżetu nie przewidziano,
- konieczne mogą być też zmiany harmonogramu niektórych wydatków, powodujące, iż środki na pewne zadania muszą być dostarczone jednostkom wykonującym zadania budżetowe wcześniej niż zakładano.

Plan dochodów, wydatków, zaciągania i spłat zobowiązań nie może być więc zestawiony „na styk” – konieczne jest przyjęcie założenia, że na rachunkach budżetowych zawsze pozostaje pewna nadwyżka środków. Problemem jest ustalenie właściwej wielkości tej nadwyżki – gdy jest zbyt mała nie stanowi ona dostatecznego zabezpieczenia przed ewentualnymi problemami, gdy jest większa – powoduje dodatkowy wzrost zadłużenia i wzrost kosztów obsługi długu. Utrzymywanie wysokiej nadwyżki środków daje oczywiście większą pewność zachowania płynności finansowej w przypadku nieprzewidzianych zakłóceń wykonywania budżetu, konieczne jest jednak zachowanie właściwych relacji między dążeniem do prawidłowego wykonywania zadań budżetowych, a kosztem, jaki trzeba w tym celu ponieść.

Skalę problemu najlepiej widać, gdy odniesiemy się do danych o wolnych środkach na rachunkach budżetu państwa. Po kontroli wykonania budżetu państwa w 2017 roku Najwyższa Izba Kontroli odnotowała, iż *średni stan wolnych środków w 2017 r. ukształtował się na poziomie 62.299 mln zł, przekraczając górną granicę przedziału określonego w zasadach zarządzania rezerwami płynnościowymi. Był to najwyższy historycznie stan wolnych środków, wyższy niż w poprzednim*

roku o 12.955 mln zł, tj. o 26,3%. NIK oceniła, że poziom ten był nadmierny w stosunku do bieżących potrzeb budżetu państwa, a jego zwiększenie w stosunku do poziomu z 2016 r. niecelowe³⁶¹.

Dla oceny podanych powyżej wielkości istotne jest, że kwota 62,3 mld zł odpowiada dwumiesięcznym wydatkom budżetu państwa z 2017 r., a utrzymywanie na rachunkach budżetowych – w ciągu całego roku kwoty 1 mld zł oznacza koszty wynoszące ok. 20 mln zł. Zauważyć też należy, że w sytuacji nagłego zachwiania płynności, możliwe jest uzyskanie szybkiego, awaryjnego finansowania z systemu bankowego, choć wiąże się to zazwyczaj z koniecznością poniesienia wyższych kosztów.

Mimo to NIK nie zdecydowała się na jednoznacznie negatywną ocenę poziomu wolnych środków na rachunkach budżetu państwa. Zdecydował o tym – jak się wydaje – brak jasno określonych kryteriów oceny celowości utrzymywania tak znacznej kwoty zabezpieczającej płynność realizacji wydatków budżetowych.

Spośród środków, które powinny być stosowane dla zapewnienia płynnego wykonywania budżetu państwa i ograniczenia konieczności gromadzenia znacznych nadwyżek jako zabezpieczenia tej płynności, wskazać należy przede wszystkim:

- dokładną analizę zgłaszanych potrzeb wydatkowych pod kątem wysokości deklarowanych wydatków i terminów ich ponoszenia,
- niedopuszczanie do przedterminowych płatności,
- niedopuszczanie do „osiadania” wolnych środków na rachunkach jednostek budżetowych – skutecznie przeciwdziała temu wprowadzony w 2012 roku mechanizm konsolidacji środków, sprowadzający się do obowiązku codziennego przekazywania nadwyżek (pozostałości środków na rachunkach jednostek) na scentralizowany rachunek prowadzony w Ministerstwie Finansów,
- racjonalne operowanie rezerwami budżetowymi.

Odrębny aspekt problemu zarządzania wydatkami i płynnością stanowi kwestia prawidłowego wyznaczenia limitu zadłużenia. Limit ten wyznaczany jest przez normę konstytucyjną (państwowy dług publiczny nie może przekroczyć 60% PKB), konieczne jest jednak również stałe badanie, czy osiągnięty poziom zadłużenia – niższy od konstytucyjnego limitu³⁶² – nie stanowi już zagrożenia dla stabilności finansowej państwa. Analogiczny problem występuje również, chociaż oczywiście w innej skali, w jednostkach samorządu terytorialnego.

5.3. Zmiany planów finansowych

Nawet przy najlepiej sporządzonym planie finansowym możliwe jest wystąpienie zjawisk, które wymagać będą skorygowania pierwotnie przyjętych ustaleń. Jest to nieodłącznie związane z faktem, iż plan sporządzany jest *ex ante*, a zatem opierać musi się na prognozach przyszłych zdarzeń. Przyczynami odchylenia faktycznego przebiegu wykonania budżetu (planu finansowego) mogą być w szczególności:

- inny niż przewidywano stan środków budżetowych na początku roku budżetowego,
- inny niż przewidywano przebieg procesów gospodarczych (na przykład niższe lub wyższe tempo wzrostu PKB, albo inna niż przewidywano inflacja) rzutujący na wielkość należnych i realizowanych dochodów,

³⁶¹ Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2018, str. 78. Podobne wątpliwości – wyrażone mniej kategorycznie – NIK zgłaszała już w poprzednich latach.

³⁶² W końcu 2017 r. państwowy dług publiczny równy był 48,5% PKB z tego roku.

- inna niż zakładano efektywność egzekwowania dochodów,
- zła ocena rozmiarów zadania – na przykład większa liczba osób uprawnionych do otrzymania świadczeń z budżetu,
- zła ocena kosztów wykonania zadania,
- pojawienie się pilnych, niezaplanowanych zadań.

Jeśli odchylenia te są korzystne dla budżetu (na przykład gdy faktyczne dochody są wyższe od planowanych, albo gdy wydatki okażą się niższe od planowanych), na ogół nie ma potrzeby interwencji. Często będą jednak przypadki, gdy w wyniku odchyień faktycznego przebiegu zdarzeń gospodarczych od planu konieczne okaże się sfinansowanie zadań, których przy ustalonym planie zrealizować nie można, czy raczej – nie wolno.

Możliwe są wtedy dwa rozwiązania: wystąpienie do organu, który plan finansowy uchwalił o zmianę planu, albo przyjęcie z góry, że podmiot odpowiedzialny za wykonanie planu finansowego może – w ściśle określonych granicach – dokonywać zmian w planie, dostosowując plan do zmieniających się warunków.

W odniesieniu do budżetu państwa i budżetów samorządowych w ustawie o finansach publicznych przewidziano dwa podstawowe mechanizmy umożliwiające organom wykonującym budżet dokonywania samodzielnie, bez angażowania organu stanowiącego (uchwalającego budżet), zmian planu wydatków. Mechanizmami tymi są rezerwy budżetowe oraz prawo dokonywania przeniesień wydatków.

Rezerwami budżetowymi nazywa się wyodrębnioną w planie wydatków kwotę, dla której nie ustalono z góry jej dokładnego przeznaczenia i która może być w trakcie roku budżetowego przeznaczona na sfinansowanie nieprzewidzianych wydatków – zarówno wydatków na zadania nieuwzględnione przy konstrukcji budżetu, jak i wydatków zaplanowanych, lecz w zbyt małej kwocie. Wykorzystanie rezerw budżetowych polega – w skrócie – na dokonaniu w planie wydatków budżetowych zmiany polegającej na zmniejszeniu kwoty rezerw i zwiększeniu – o taką samą kwotę – limitu wydatków na pewne zadanie. Ustawa o finansach publicznych rozróżnia przy tym rezerwę ogólną, która może być wykorzystana na dowolne wydatki podlegające finansowaniu z danego budżetu oraz rezerwy celowe.

Wielkość rezerw jest ograniczona limitami ustalonymi w ustawie o finansach publicznych³⁶³. Ograniczenie wielkości rezerw jest uzasadnione, gdyż możliwość tworzenia rezerw stanowi odstępstwo od obowiązującej w gospodarce budżetowej zasady szczegółowości, zgodnie z którą w budżecie dochody i wydatki powinny być ujęte w podziale na pewne grupy, określone obowiązującą klasyfikacją budżetową³⁶⁴. Utworzenie rezerw oznacza więc przekazanie organom wykonawczym części uprawnień do ustalenia przeznaczenia środków publicznych, przysługujących co do zasady organom stanowiącym. Rezerwy usprawniają w istotny sposób wykonywanie budżetu, lecz ich nadmiar czyni budżet nieprzejrzystym³⁶⁵.

Przeniesienia wydatków polegają na jednoczesnym zmniejszeniu jednej pozycji w planie wydatków i zwiększeniu – o tę samą kwotę – innej pozycji. Daje to możliwość sfinansowania wydatków, które zaplanowano w zbyt małej kwocie oszczędnościami powstałymi przy realizacji innych zadań, nie pozwala jednak na zwiększenie łącznej kwoty wydatków.

³⁶³ Na przykład rezerwa ogólna w budżecie państwa nie może być większa niż 0,2% zaplanowanych wydatków budżetu, a jej utworzenie jest obowiązkowe.

³⁶⁴ Szerzej o klasyfikacji budżetowej – na s. 20. Por. też np. E. Malinowska-Misiąg, komentarz do art. 39 ustawy o finansach publicznych, w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

³⁶⁵ Spektakularnym przykładem jest tu budżet środków europejskich. W budżecie na rok 2017 rezerwy celowe stanowiły 51,5% planowanych wydatków tego budżetu, w budżecie na rok 2018 – ok. 44,5%.

Zakres dopuszczalnych przeniesień jest dość ograniczony – nie wolno na przykład przenosić wydatków krajowych pomiędzy działami klasyfikacji budżetowej³⁶⁶, co oznacza że oszczędności w wydatkach np. na naukę nie można przeznaczyć na zwiększenie wydatków na rolnictwo. Ograniczone są również możliwości dokonywania przeniesień wydatków pomiędzy wydatkami bieżącymi i inwestycyjnymi.

Przeniesienia wydatków nie mogą również – chociaż i tu są pewne wyjątki – zwiększać planu środków na wynagrodzenia. Uzasadnieniem dla takiego zakazu jest fakt, iż dokonanie w jednym roku podwyżek wynagrodzeń (finansowanych – na przykład – oszczędnościami poczynionymi przy dokonywaniu wydatków rzeczowych) – może mieć znaczący wpływ na wydatki w kolejnych latach³⁶⁷.

Jeszcze silniejsze ograniczenia obowiązują przy wykonywaniu budżetów samorządowych³⁶⁸. Zasadnicza różnica polega na tym, że zakres przeniesień, które organ wykonawczy może wprowadzić do budżetu bez zgody organu uchwalającego budżet, jest znacznie węższy niż w przypadku budżetu państwa.

Racjonalne posługiwanie się opisanymi powyżej instrumentami, umożliwiającymi dostosowywanie planów do zmieniających się warunków i potrzeb, wymaga w pierwszej kolejności stałego monitorowania przebiegu wykonania budżetu. Bardzo istotne znaczenie ma też wdrożenie procedur umożliwiających możliwie szybkie dokonywanie niezbędnych zmian.

Na koniec wskazać należy najczęstsze nieprawidłowości związane z dokonywaniem zmian w planie finansowym.

- 1. Dokonywanie zmian planu *ex post*** – zmiany w planie muszą być zawsze dokonywane przed poniesieniem wydatku powodującego przekroczenie dotychczas obowiązującego limitu. Sytuacja, w której najpierw dokonano wydatku przekraczającego limit, a dopiero potem do planu wprowadzono zmiany sankcjonujące to przekroczenie jest kwalifikowane jako naruszenie dyscypliny finansów publicznych³⁶⁹.

Bardziej „wyrafinowaną” formą tej nieprawidłowości jest:

- dokonanie wydatku z nieprawidłową, ale zgodną z limitami, klasyfikacją budżetową,
- dokonanie zmiany planu,
- korekta klasyfikacji wydatku.

- 2. Natychmiastowe rozdysonowanie ponadplanowych dochodów** – w budżetach samorządowych, których dochody są zazwyczaj planowane bardzo ostrożnie, często już na przełomie listopada i grudnia wiadomo, że plan dochodów zostanie przekroczony i jeszcze przed końcem roku organ wykonawczy JST zwraca się do rady (sejmiku) o dokonanie zmiany budżetu, polegającej na zwiększeniu planu dochodów i odpowiednim zwiększeniu planu wydatków. Niestety, operacja taka zazwyczaj prowadzi do uchwalenia wydatków, które w normalnym trybie nie zostałyby zaakceptowane. Znacznie lepszym

³⁶⁶ Od tej reguły są pewne wyjątki.

³⁶⁷ Por. przykład działania takiego mechanizmu w: E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015, s. 212.

³⁶⁸ Por. art. 257 i 258 ustawy o finansach publicznych.

³⁶⁹ Zgodnie z art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest *dokonanie wydatku ze środków publicznych bez upoważnienia określonego ustawą budżetową, uchwałą budżetową lub planem finansowym albo z przekroczeniem zakresu tego upoważnienia*. Por. A. Rotter, komentarz do art. 11 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych, w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. III, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2019.

rozwiązaniem jest tu rozdysponowanie powstałej nadwyżki przy projektowaniu i uchwalaniu kolejnego budżetu.

- 3. Przewlekłość procedur** – opisywane powyżej instrumenty zarządzania wykonaniem planu (rezerwy, przeniesienia) stworzono po to, by środkami publicznymi można było zarządzać sprawnie, elastycznie dostosowując się do okoliczności. Jeśli wewnętrzne procedury uniemożliwiają szybkie przeprowadzenie zmian, ich stosowanie traci swój zasadniczy sens.

Nieco inaczej ukształtowano zasady dokonywania zmian w planach finansowych odrębnych od budżetu, takich jak np. plany finansowe funduszy celowych lub plany finansowe państwowych i samorządowych osób prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych. Jako ogólną zasadę przyjęto tu dopuszczalność zwiększenia planu wydatków w przypadku osiągnięcia ponadplanowych dochodów – i tylko w granicach nadwyżki zrealizowanych dochodów ponad poziom ustalony w planie. Tak jak w przypadku budżetu, obowiązuje tu zasada dokonywania zmian w planie przed dokonaniem wydatku powodującego przekroczenie dotychczasowego limitu. Rozwiązanie takie uzasadnione jest dążeniem do zapewnienia publicznym osobom prawnym większej samodzielności, ma ono jednak poważną wadę. Polega ona na tym, iż prawo do swobodnego dysponowania ponadplanowymi dochodami w oczywisty sposób zachęca do uchwalania planów z zaniżonymi dochodami.

5.4. Ewidencja księgową i sprawozdawczość finansowa

Jednostki sektora finansów publicznych prowadzą rachunkowość zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości³⁷⁰, z uwzględnieniem zasad określonych w ustawie o finansach publicznych. Ustawa o rachunkowości nakazuje, by jednostki objęte przepisami tej ustawy stosowały przyjęte zasady (politykę) rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawiając sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy³⁷¹. Rachunkowość jednostki obejmuje w szczególności prowadzenie ksiąg rachunkowych, okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów, wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego i sporządzanie sprawozdań finansowych, a także poddawanie sprawozdań finansowych badaniu, ich udostępnianie i ogłaszanie³⁷².

Ustawa o finansach publicznych ustala szczególne zasady rachunkowości, obejmujące budżet państwa, budżety JST, jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe, państwowe fundusze celowe oraz państwowe jednostki budżetowe mające siedzibę poza granicami RP (placówki zagraniczne). Szczególne zasady rachunkowości dotyczą:

- ewidencji wykonania budżetu;
- ewidencji wykonania budżetu w układzie zadaniowym;
- ewidencji aktywów trwałych stanowiących własność Skarbu Państwa lub JST;
- wyceny poszczególnych składników aktywów i pasywów;
- sporządzania sprawozdań finansowych oraz odbiorców tych sprawozdań.

Plany kont jednostek zobowiązanych do stosowania szczególnych zasad rachunkowości powinny uwzględniać cztery zasady sformułowane w art. 40 ust. 2 ustawy o finansach publicznych.

³⁷⁰ Dz. U. z 2023 r., poz. 120, z późn. zm.).

³⁷¹ Art. 4 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

³⁷² Por. art. 4 ust. 3 ustawy o rachunkowości.

Po pierwsze, dochody i wydatki ujmowane są w terminie ich zapłaty, niezależnie od budżetu, którego dotyczą. Ujęcie to, nazywane ujęciem kasowym, stanowi odejście od jednej z podstawowych zasad rachunkowości, zgodnie z którą w księgach rachunkowych ujmuje się wszystkie przychody i koszty związane z tymi przychodami, niezależnie od terminu ich zapłaty (ujęcie memoriałowe). W ostatnich latach w wielu krajach i instytucjach widoczne są tendencje do zbliżania rachunkowości sektora publicznego do zasad obowiązujących w sektorze komercyjnym. Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Sektora Publicznego (IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*³⁷³) bazują na metodzie memoriałowej, podejście to jednak nie w pełni odzwierciedla specyfikę sektora publicznego, dlatego też w wielu krajach stosowana jest równocześnie rachunkowość kasowa i rachunkowość memoriałowa (system dualny)³⁷⁴.

Po drugie, w ewidencji księgowej ujmuje się wszystkie etapy rozliczeń poprzedzające kasowe wykonanie dochodów i wydatków, a w zakresie wydatków i kosztów – także zaangażowanie środków. Terminem *zaangażowanie* określa się czynność prawną, która, poprzedzając zobowiązanie, może powodować wydatek w przyszłości³⁷⁵.

Zgodnie z trzecią zasadą odsetki od nieterminowych płatności powinny być naliczane i ewidencjonowane nie później niż na koniec każdego kwartału. Czwarta zasada nakazuje, by również wycena składników aktywów i pasywów wyrażonych w walutach obcych (w tym – zadłużenia zagranicznego) była dokonywana nie później niż na koniec kwartału. Wycena ta dokonywana jest zawsze na podstawie kursów walutowych obowiązujących w ostatnim dniu analizowanego okresu.

Szczegółowe kwestie pozostawiono do uregulowania w drodze rozporządzenia Ministra Finansów. Od końca lipca 2010 r. obowiązywało 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 Polskiej³⁷⁶. Z dniem 1 stycznia 2018 r. zostało ono zastąpione rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. o bardzo zbliżonym tytule³⁷⁷. W obu rozporządzeniach odniesiono się m.in. do kwestii związanych z ustalaniem wyniku budżetu państwa, budżetu środków europejskich oraz budżetów JST, umorzeń i amortyzacji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz należności, planów kont i zakładowym planem kont oraz sprawozdawczością finansową.

Odrębne akty wykonawcze ustalają zasady rachunkowości oraz plany kont dla organów podatkowych JST oraz dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów³⁷⁸.

³⁷³ Źródłowe publikacje na ten temat (w języku angielskim) są dostępne na stronie internetowej <https://www.ipsasb.org/>.

³⁷⁴ Por. np. K. Winiarska, M. Kaczurak-Kozak, *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna Wydawnicza Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 45.

³⁷⁵ Więcej na ten temat np. w: J. Kulikowska, *Zaangażowanie środków budżetowych*, „Finanse Publiczne”, luty 2008

³⁷⁶ Dz. U. z 2017 r. poz. 760.

³⁷⁷ Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2017 r. poz. 1911).

³⁷⁸ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. 2010 Nr 208 poz. 1375) oraz zarządzenie Nr 90 Min. Finansów z 29.12.2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe (Dz. Urz. MF z 2015 r. poz. 94, ze zm.).

Obowiązek sporządzania sprawozdań przez jednostki sektora finansów publicznych nakładany jest zarówno przez ustawę o finansach publicznych jak i przez ustawę o rachunkowości. Akty wykonawcze wydane na podstawie ustawy o finansach publicznych regulują kwestie związane z tzw. sprawozdawczością budżetową, czyli sprawozdawczością z wykonania procesów związanych z gromadzeniem i rozdysponowaniem środków publicznych.

Są to:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej³⁷⁹;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym³⁸⁰;
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych³⁸¹.

W rozporządzeniu z dnia 16 stycznia 2014 r. określono m.in. jednostki zobowiązane do sporządzania i przekazywania sprawozdań oraz ustalono sposoby i terminy ich sporządzania i przekazywania. Rozporządzenie ustala wzory sprawozdań budżetowych (sprawozdania Rb). Sprawozdania te sporządzane są jako jednostkowe, łączne, zbiorcze oraz skonsolidowane zbiorcze i łączne. W różnego rodzaju analizach najczęściej wykorzystywane są następujące sprawozdania:

- Rb-27 – o dochodach budżetowych,
- Rb-28 – o wydatkach budżetowych,
- Rb-Z – o zobowiązaniach,
- Rb-N – o należnościach.

Dwa pozostałe rozporządzenia ustalają sposoby sporządzania sprawozdań w układzie zadaniowym oraz odpowiednio – w zakresie operacji finansowych, zasady wprowadzania korekt oraz terminy przekazywania tych sprawozdań, a także ich odbiorców. Sprawozdania w układzie zadaniowym są sporządzane według funkcji, zadań, podzadań oraz działań obowiązującego w danych okresach sprawozdawczych.

Sprawozdania przygotowane na podstawie rozporządzeń Ministra Finansów są podstawą dla opracowania sprawozdań z wykonania budżetu państwa i budżetów JST.

Jednostki sektora finansów publicznych sporządzają także sprawozdania finansowe na podstawie ustawy o rachunkowości. Sprawozdania te nie były przedmiotem częstych analiz, ponieważ niewiele jednostek je publikowało, a sprawozdania publikowane miały najczęściej formę nieedytowalnych plików pdf. Rozporządzenie z dnia 13 września 2017 r. wprowadziło szereg nowych rozwiązań zwiększających znaczenie tych sprawozdań, w tym np.:

- rozszerzenie zakresu sprawozdania finansowego o informację dodatkową,
- nałożenie obowiązku sporządzania bilansu budżetu państwa,
- nałożenie na jednostki sektora finansów publicznych obowiązku publikacji sprawozdań finansowych w Biuletynie Informacji Publicznej.

Od 2018 r. sprawozdania finansowe jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych składają się z

- bilansu;
- rachunku zysków i strat;

³⁷⁹ Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, z późn. zm.

³⁸⁰ Dz. U. Nr 298, poz. 1766, z późn. zm.

³⁸¹ Dz. U. z 2014 r. poz. 1773, z późn. zm.

- zestawienia zmian w funduszu;
- informacji dodatkowej.

W załącznikach do rozporządzenia z 13 września 2017 r. określono wzory tych dokumentów. Dla przykładu poniżej przedstawiono schemat bilansu sporządzanego przez jednostki i zakłady budżetowe.

Tabela 28. Schemat bilansu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego

A. Aktywa trwałe	A. Fundusze
I. Wartości niematerialne i prawne	I. Fundusz jednostki
II. Rzeczowe aktywa trwałe	II. Wynik finansowy netto (+,-)
III. Należności długoterminowe	III. Odpisy z wyniku finansowego (nadwyżka środków obrotowych) (-)
IV. Długoterminowe aktywa finansowe	IV Fundusz mienia zlikwidowanych jednostek
V. Wartość mienia zlikwidowanych jednostek	B. Fundusze placówek
B. Aktywa obrotowe	C. Państwowe fundusze celowe
I. Zapasy	D. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania
II. Należności krótkoterminowe	I. Zobowiązania długoterminowe
III. Krótkoterminowe aktywa finansowe	II. Zobowiązania krótkoterminowe
IV. Rozliczenia międzyokresowe	III. Rezerwy na zobowiązania
	IV. Rozliczenia międzyokresowe
Suma aktywów	Suma pasywów

Źródło: opracowanie własne na podstawie rozporządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 1911).

Nowy element sprawozdania, informacja dodatkowa, składa się z:

- wprowadzenia do sprawozdania finansowego, obejmującego m.in. nazwę, siedzibę, adres i podstawowy przedmiot działalności;
- dodatkowych informacji i objaśnień, takich jak np. szczegółowy zakres zmian wartości grup rodzajowych środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, wielkość odpisów aktualizujących wartość aktywów trwałych, wartość gruntów użytkowanych wieczysto, liczbę oraz wartość posiadanych papierów wartościowych, podział (według okresu spłaty) zobowiązań długoterminowych, łączną kwotę zobowiązań warunkowych, kwotę środków pieniężnych wypłaconych na świadczenia pracownicze, koszt wytworzenia środków trwałych w budowie,
- innych niewymienionych w formularzu informacji, jeżeli mogłyby one w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Oprócz sprawozdań jednostkowych państwowe jednostki budżetowe, będące jednostkami nadrzędnymi sporządzają łączne sprawozdania finansowe obejmujące dane tych jednostek oraz dane jednostek podległych lub nadzorowanych. W sprawozdaniach tych eliminowane są wzajemne rozliczenia finansowe. Jednostki samorządu terytorialnego sporządzają także skonsolidowany bilans JST, a od 2019 r. powinien być także sporządzany bilans państwa.

5.5. Ewidencja wykonania zadań i stopnia realizacji celów

Jednym z niezbędnych warunków efektywnego wdrożenia metod budżetowania zadaniowego lub – ujmując to szerzej – nowoczesnych metod zarządzania finansami publicznymi, mających na celu

poprawę efektywności wykorzystania tych środków, jest stworzenie sprawnie działającego systemu informacyjnego umożliwiającego szybkie, rzetelne i wiarygodne ustalenie wartości mierników wykorzystywanych do oceny stopnia i jakości realizacji zadań publicznych oraz stopnia realizacji celów rozwoju społeczno-gospodarczego.

Konieczność istnienia takiego systemu wydaje się oczywista – zauważmy, że jeśli nie potrafimy określić i skwantyfikować efektów prowadzonych działań, nie jesteśmy w stanie ocenić efektywności wydatków publicznych, wątpliwa staje się też możliwość oceny działań instytucji publicznych z punktu widzenia skuteczności i oszczędności.

Konstrukcja dobrego systemu mierników jest znacznie trudniejsza niż stworzenie prawidłowo działającej ewidencji księgowej. O ile bowiem w księgowej ewidencji wydatków, posługujemy się jedną miarą i jednolitymi standardami ewidencji, to w przypadku ewidencji wykonania zadań i stopnia realizacji celów mamy do czynienia z bardzo różnorodnymi miernikami, wieloma źródłami informacji, które są niezbędne do obliczenia wartości mierników, i różnymi systemami gromadzącymi i przetwarzającymi dane wejściowe do obliczenia ostatecznych wartości mierników. Oznacza to w efekcie konieczność indywidualnego podejścia do sposobu gromadzenia danych, obliczania wartości mierników oraz do sposobu weryfikacji wynikowych informacji o wartościach mierników.

Jest jednak i możliwe, i celowe sformułowanie kilku podstawowych zasad, które powinny być przestrzegane w odniesieniu do wartości każdego z wykorzystywanych mierników. Poniżej przedstawimy w skrócie najważniejsze z nich³⁸².

1. Punktem wyjścia do konstrukcji systemu gromadzenia i weryfikacji danych o wartościach mierników musi być sformułowanie i udokumentowanie precyzyjnych definicji stosowanych mierników. Definicje te powinny zawierać nie tylko ogólny opis miernika, ale również źródła danych do obliczenia wartości miernika, algorytmy obliczania wartości miernika na podstawie danych źródłowych oraz sposób weryfikacji poprawności wyliczenia wartości miernika.
2. Jeśli dane źródłowe nie pochodzą z oficjalnych, dostępnych dokumentów lub z oficjalnych publikacji (na przykład z danych GUS, z oficjalnych sprawozdań lub rejestrów) konieczne jest zdefiniowanie i udokumentowanie sposobu gromadzenia tych danych.
3. Dane źródłowe powinny być ewidencjonowane identycznie jak wyliczone wartości mierników, tak by umożliwić weryfikację wyliczonych wartości.
4. Jeśli te same dane można uzyskać z kilku źródeł, konieczne jest dokonanie oceny wiarygodności każdego z nich, wybór jednego i konsekwentne wykorzystywanie tego właśnie źródła. Istotne znaczenie ma przy tym termin dostępności danych – szybko dostępne dane szacunkowe są często bardziej przydatne od danych ostatecznych.
5. Unikać należy wykorzystywania danych gromadzonych i przetwarzanych wyłącznie przez komórki organizacyjne odpowiadające za ewidencję wykonania budżetu zadaniowego i wyłącznie na potrzeby ewidencji wykonania tego budżetu.
6. Unikać należy zbyt częstych zmian metod obliczania wartości miernika, prowadzących do niepełnej porównywalności danych z kolejnych lat.

³⁸² Szerszy opis problemów dotyczących pomiaru wartości mierników wykonania zadań i stopnia realizacji celów w zarządzaniu środkami publicznymi znaleźć można np. w: E. Malinowska-Misiąg, J. Misiąg, W. Misiąg, M. Tomalak, *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015, s. 141-170. Niemal wszystkie zawarte tam zasady mają zastosowanie – a przynajmniej powinny mieć zastosowanie – również w przypadku mierników wykonania budżetu zadaniowego odpowiadającego budżetowi państwa.

5.6. Kontrola zarządcza i audyt wewnętrzny

Termin *kontrola* kojarzymy zazwyczaj z działaniem polegającym na ocenie *ex post* pewnego procesu lub ogółu działalności pewnego podmiotu. Jeśli w toku kontroli zostaną wykryte pewne nieprawidłowości, to jej efektem może być wyciągnięcie konsekwencji wobec osoby lub osób odpowiedzialnych za powstanie tej nieprawidłowości albo sformułowanie wniosków zmierzających do uniknięcia podobnych nieprawidłowości (i ich skutków) w przyszłości. Tak rozumiana kontrola procesów związanych z zarządzaniem środkami publicznymi jest więc z jednej strony instrumentem dyscyplinującym osoby zarządzające tymi środkami, z drugiej zaś – poprzez formułowanie wniosków pokontrolnych – może być skutecznym instrumentem poprawy funkcjonowania kontrolowanej instytucji. Jeśli jednak kontrola ma polegać na porównaniu stanu faktycznego ze stanem pożądanym, to nie może ona zapobiegać powstawaniu nieprawidłowości. Niezbędnym uzupełnieniem kontroli *ex post* powinien więc być mechanizm pozwalający na weryfikację zamierzonych działań z punktu widzenia kryteriów legalności, skuteczności i efektywności zanim działania te zostaną podjęte. Mechanizm ten nazywamy *kontrolą zarządczą*.

5.6.1. Definicje

Termin *kontrola zarządcza* nie jest synonimem *kontroli wewnętrznej*. Kontrola wewnętrzna jest realizowana przez wyodrębnione w danej instytucji jednostki organizacyjne, a sposób jej prowadzenia jest w zasadzie identyczny jak w przypadku kontroli zewnętrznej. Kontrola wewnętrzna, w odróżnieniu od kontroli zarządczej, nie jest jednak częścią systemu operatywnego zarządzania funkcjonowaniem jednostki. Nie oznacza to oczywiście, że nie ma ona wpływu na sposób realizacji przez instytucję publiczną jej celów. Przyjmując opisane powyżej wyjaśnienie różnicy między pojęciami *kontroli zarządczej* i *kontroli wewnętrznej* musimy pamiętać, że w tłumaczeniach literatury anglojęzycznej, w tym – w przytaczanych przez nas tłumaczeniach standardów kontroli zarządczej – wyrażenie *kontrola wewnętrzna* używane jest jako tłumaczenie angielskiego terminu *internal control*, oznaczającego kontrolę zarządczą.

W polskim prawie pojęcie kontroli zarządczej pojawiło się po raz pierwszy w uchwalonej w sierpniu 2009 r. ustawie o finansach publicznych. Kontrolę zarządczą zdefiniowano³⁸³ jako *ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań w sposób zgodny z prawem, efektywny, oszczędny i terminowy*, a w szczególności zapewnienie:

- zgodności działalności z przepisami prawa oraz procedurami wewnętrznymi,
- skuteczności i efektywności działania,
- wiarygodności sprawozdań,
- ochrony zasobów,
- przestrzegania i promowania zasad etycznego postępowania,
- efektywności i skuteczności przepływu informacji,
- zarządzania ryzykiem.

Definicja ta wydaje się nieco myląca. Sformułowanie *ogół działań podejmowanych dla zapewnienia realizacji celów i zadań* może sugerować, iż kontrolą zarządczą są wszystkie działania podejmowane w celu realizacji zadań jednostki, a więc i cała jej działalność merytoryczna. Intencja ustawodawcy była jednak, co można odczytać z kolejnych artykułów ustawy, nieco inna: było nią stwierdzenie, że zakres kontroli zarządczej obejmuje te wszystkie procedury i działania, które podejmowane są w tym celu, by działalność merytoryczna jednostki prowadzona była

³⁸³ Art. 68 ustawy o finansach publicznych.

prawidłowo. Kontrolę zarządczą można więc rozumieć jako system działań i procedur zbudowanych „ponad” merytoryczną działalnością jednostki i oddziałujący na tę działalność w sposób mający zapewnić zgodność działań jednostki z jej celami, wymogami prawa i wymogami racjonalnej gospodarki powierzonym jej zasobami.

Za bardziej czytelną od definicji użytej w ustawie o finansach publicznych uznać należy definicję zawartą w standardach INTOSAI³⁸⁴, zgodnie z którą *kontrola wewnętrzna jest integralnym procesem, na który wpływ ma zarówno kierownictwo jednostki, jak i pracownicy; zwraca uwagę na ryzyka i dostarcza racjonalnego zapewnienia, że w działalności podmiotu realizującego swoją misję osiągnięte zostaną następujące cele ogólne:*

- *wykonywanie zadań w sposób uporządkowany, etyczny, oszczędny, wydajny i skuteczny;*
- *wypełnianie zobowiązań w zakresie rozliczalności;*
- *przestrzeganie obowiązującego prawa i regulacji;*
- *zabezpieczenie zasobów przed utratą, niewłaściwym wykorzystaniem i zniszczeniem.*

Według A. Szpora kontrolę zarządczą można uznać za *szczególne, elastyczne rozwiązanie organizacyjne i prawne, którego celem jest ciągłe samodoskonalenie organizacji poprzez partycypacyjny system planowania, orientację na wymierne rezultaty, przejrzystość działania oraz osobistą odpowiedzialność za wyniki. Ze swej istoty kontrola zarządcza jest również nieustającym wyzwaniem – w pierwszej kolejności dla kierownika jednostki organizacyjnej, a dopiero potem na jego przełożonych i podwładnych. Jego istotą nie jest generowanie dokumentów, lecz zmiana sposobu myślenia i działania w ramach misji publicznej*³⁸⁵.

Opinia taka jest niewątpliwie słuszna – posiadanie sprawnego systemu służącego temu, by jednostka działała legalnie i efektywnie, jest naturalną potrzebą każdej struktury organizacyjnej – tak w sektorze finansów publicznych, jak i poza nim. Wprowadzenie w 2009 r. do ustawy o finansach publicznych przepisów dotyczących kontroli zarządczej nie było więc nałożeniem na jednostki sektora finansów publicznych nowych zadań, lecz raczej formalizacją zadań, które i tak powinny być realizowane przez wszystkie instytucje publiczne.

W zacytowanej powyżej opinii A. Szpora zwraca uwagę stwierdzenie, iż istotą kontroli zarządczej *nie jest generowanie dokumentów, lecz zmiana sposobu myślenia i działania w ramach misji publicznej*. Stwierdzenie to jest dość oczywiste, sygnalizuje jednak ważny problem – formalizowania się „naturalnych” dla instytucji procedur i zadań pod wpływem regulacji prawnych.

Przed wejściem w życie ustawy o finansach publicznych w wielu jednostkach działał racjonalnie zbudowany i skuteczny system kontroli zarządczej – lecz nigdzie nie zapisany w uporządkowany, formalny sposób. Wejście w życie sformalizowanych wymagań dotyczących tego systemu, a więc obowiązku regularnego i terminowego sporządzania wymaganych przez ustawę dokumentów powoduje, że dokumenty stają się czasem ważniejsze od istoty kontroli zarządczej. Jest to inny przykład działania mechanizmu nadmiernej formalizacji zadań i wymagań, takiego samego jak w przypadku budżetu zadaniowego.

Formalizacja procedury kontroli zarządczej polega w szczególności na:

- *ustaleniu osób odpowiedzialnych za zapewnienie funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej,*
- *zobowiązaniu Ministra Finansów do określenia standardów kontroli zarządczej,*

³⁸⁴ Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli.

³⁸⁵ A. Szpor, *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” Nr 5(340)/2011, s. 28 – <https://www.nik.gov.pl/kontrola-panstwowa/archiwum.html>.

- zobowiązaniu ministrów kierujących działami administracji rządowej do corocznego sporządzenia, na zasadach określonych przez Ministra Finansów³⁸⁶:
 - a) planów działalności kierowanych przez nich działów administracji rządowej,
 - b) sprawozdania z wykonania planu działalności,
 - c) oświadczenia o stanie kontroli zarządczej,
- upoważnienia Ministra Finansów do określenia szczegółowych wytycznych w zakresie kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³⁸⁷.

5.6.2. Standardy kontroli zarządczej

Konstrukcja poprawnie działającej kontroli zarządczej jest zadaniem bardzo złożonym. Problem polega na tym, że procedury kontrolne należy zaprojektować tak, by z bardzo dużym prawdopodobieństwem zapobiec nieprawidłowościom polegającym na działaniu nielegalnym, nieskutecznym lub niegospodarnym, a jednocześnie nie sparaliżować działalności jednostki nadmiarem procedur kontrolnych. Projektując te procedury trzeba pamiętać, że nie ma systemu, w którym popełnienie błędu byłoby niemożliwe. Powinniśmy jedynie dążyć do tego, by prawdopodobieństwo niewykrycia nieprawidłowości zredukować do rozsądnych rozmiarów, przy czym problemem samym w sobie jest określenie jaki powinny być te rozsądne rozmiary.

Nie ma uniwersalnego systemu kontroli zarządczej. Musi on być budowany dla konkretnej jednostki, przy uwzględnieniu jej specyfiki, w tym:

- celu dla którego jednostka została powołana,
- zakresu wykonywanych działań,
- struktury organizacyjnej,
- doświadczenia i kwalifikacji personelu,
- rozmiarów i struktury posiadanych zasobów rzeczowych i niematerialnych

i wielu innych czynników. W ostatnich 20 latach powstało jednak wiele zestawów standardów opisujących ogólne cechy dobrego – czyli skutecznego i możliwie mało kosztownego – systemu kontroli zarządczej, spośród których wymienić należy przede wszystkim:

- standardy kontroli wewnętrznej³⁸⁸ opracowane przez COSO – konsorcjum pięciu amerykańskich instytucji specjalizujących się w działaniach z zakresu kontroli zarządczej, audytu wewnętrznego i rachunkowości,
- opracowane przez INTOSAI – Międzynarodową Organizację Najwyższych Organów Kontroli – standardy kontroli zarządczej w sektorze publicznym³⁸⁹, stanowiące jedną z najważniejszych podstaw metodyki kontroli prowadzonych przez NIK,
- znowelizowane w 2017 r. standardy kontroli zarządczej obowiązujące w instytucjach Unii Europejskiej³⁹⁰,

³⁸⁶ Por. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2010 r. w sprawie wzoru oświadczenia o stanie kontroli zarządczej (Dz. U. Nr 238, poz. 1581); rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 września 2010 r. w sprawie planu działalności i sprawozdania z jego wykonania (Dz. U. Nr 187, poz. 1254).

³⁸⁷ Por. komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 2, poz. 11) i komunikat Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 56).

³⁸⁸ *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013 – <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>.

³⁸⁹ *Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym GOV 9100*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2013 – <https://www.nik.gov.pl/o-nik/wydawnictwa/>.

³⁹⁰ *Communication to the Commission from Commissioner Oettinger: Revision of the Internal Control Framework - C(2017)2373*.

- standardy kontroli wewnętrznej³⁹¹ opracowane przez GAO – najwyższy organ kontroli w USA i bardzo zbliżone do standardów COSO.

Standardy COSO zostały przedstawione w aneksie 11, a standardy GAO – w aneksie 12.

Dwa pierwsze z wymienionych powyżej zestawów standardów stały się podstawą do określenia przez Ministra Finansów wytycznych w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych³⁹².

Wytyczne Ministra Finansów odnoszą się do pięciu aspektów kontroli zarządczej:

- środowiska wewnętrznego,
- celów i zarządzania ryzykiem,
- mechanizmów kontroli,
- informacji i komunikacji,
- monitorowania i oceny.

Środowisko kontroli

Środowisko kontroli (w wytycznych Ministra Finansów nazywane środowiskiem wewnętrznym) określa warunki, w jakich system kontroli zarządczej ma działać. Dla sprawnego funkcjonowania kontroli zarządczej, a przez to dla efektywnego wykonywania przez jednostkę jej zadań istotne są przede wszystkim takie cechy środowiska wewnętrznego jak:

- dostosowana do zadań jednostki struktura organizacyjna,
- precyzyjnie określony podział zadań i kompetencji, uwzględniający przeniesienie uprawnień decyzyjnych na niższe szczeble zarządzania – stosownie do wagi i złożoności spraw,
- procedury rekrutacyjne gwarantujące zatrudnianie najlepszych pracowników,
- doświadczony i profesjonalny personel,
- wypracowane metody jasnego komunikowania pracownikom celów i zadań jednostki,
- dobry przykład kierownictwa,
- zrozumienie przez pracowników wymogów rzetelności i etyki zawodowej.

Stan środowiska kontroli i dobra jego ocena z punktu widzenia wypełniania standardów kontroli zarządczej ma dla całego systemu podwójne znaczenie. Z jednej strony odstępstwa od pisanych powyżej wymagań obniżają skuteczność kontroli zarządczej, a stwierdzenie tych odstępstw powinno uruchomić proces ich usuwania, z drugiej zaś – opisane dalej mechanizmy kontroli powinny być ustalone w sposób uwzględniający faktyczny stan środowiska kontroli, a nie tylko obowiązujące standardy.

Cele i zarządzanie ryzykiem

Na to, by system kontroli zarządczej w konkretnej jednostce mógł spełniać swe podstawowe zadanie, czyli zapewnić zgodność działań jednostki z jej celami, wymogami prawa i wymogami racjonalnej gospodarki powierzonym jednostce zasobami, konieczne jest przede wszystkim precyzyjne określenie celu funkcjonowania jednostki i stawianych jej zadań. Gdy jasno określonego celu nie ma, nie ma też punktu odniesienia dla prawidłowości działań podejmowanych przez jednostkę. Kluczem do ustanowienia racjonalnego systemu kontroli zarządczej

³⁹¹ *Standards for Internal Control in the Federal Government*, Government Accountability Office, Washington 2014 – <https://www.gao.gov/products/GAO-14-704G>.

³⁹² Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych (Dz. Urz. Min. Fin. Nr 15, poz. 84).

musi być przeprowadzenie analizy ryzyka zaistnienia nieprawidłowości w funkcjonowaniu jednostki, dla której ten system jest budowany. Celem tej analizy jest:

- identyfikacja elementów działalności jednostki, które w najwyższym stopniu są zagrożone ryzykiem powstania nieprawidłowości,
- ocena prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości i ocena skutków, jakie może to spowodować,
- ustalenie sposobu podejścia do zidentyfikowanego ryzyka³⁹³.

Ustalenia analizy ryzyka powinny być podstawą do ustanowienia procedur kontroli zarządczej nastawionych na minimalizację prawdopodobieństwa wystąpienia zidentyfikowanych nieprawidłowości i minimalizację ich skutków. Dobrze przeprowadzona analiza ryzyka pozwala na koncentrację mechanizmów kontrolnych w tych obszarach, które albo charakteryzują się wysokim prawdopodobieństwem wystąpienia nieprawidłowości, albo w tych, których nieprawidłowości – nawet mniej prawdopodobne – mogą mieć bardzo negatywne skutki.

Istotną przesłanką dla analizy ryzyka jest charakteryzująca daną jednostkę skłonność do ryzyka, czasem nazywaną – nie do końca trafnie – *apetytem na ryzyko*. Poziom skłonności do ryzyka w bezpośredni sposób przekłada się na akceptowane prawdopodobieństwo zaistnienia nieprawidłowości. Zauważyć należy, że chociaż celem kontroli zarządczej jest ograniczenie ryzyka powstania nieprawidłowości, to w przypadku niektórych instytucji publicznych zbyt niska skłonność do ryzyka może praktycznie zaprzeczyć celowi działania instytucji. Tak jest na przykład w przypadku instytucji, których zadaniem jest wspieranie podejmowanych poza sektorem finansów publicznych działań o charakterze innowacyjnym, z natury rzeczy obciążonych znacznym ryzykiem.

Analiza ryzyka nie może ograniczać się do kwestii związanych z finansami jednostki. Na analogicznych zasadach prowadzona być musi analiza ryzyka związanego z jakością świadczonych usług publicznych.

Mechanizmy kontroli

Standardy dotyczące mechanizmów kontroli są z konieczności dość ogólne. Ze standardów ujętych w komunikacie Ministra Finansów odnotować należy zalecenia:

- budowy mechanizmów kontroli zarządczej tak, by działające w tym systemie procedury odpowiadały na konkretne ryzyka zidentyfikowane w ramach analizy ryzyka,
- budowy mechanizmów kontroli tak, by koszty wdrożenia i stosowania mechanizmów kontroli nie były wyższe niż uzyskane dzięki nim korzyści,
- zapewnienia istnienia mechanizmów służących utrzymaniu ciągłości działalności jednostki sektora finansów publicznych,
- powierzenia osobom zarządzającym i pracownikom odpowiedzialności za zapewnienie ochrony i właściwe wykorzystanie zasobów jednostki.
- uwzględnienia przy budowie procedur kontroli zarządczej mechanizmów odnoszących się do kwestii finansowych i majątkowych, zapewniających:

³⁹³ Więcej na temat zarządzania ryzykiem – zob. np. *Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-a-audytwewnetrznykontrola-zarzadcza-w-sektorze-publicznym/baza-wiedzy; Zarządzanie ryzykiem. Informacje ogólne>, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011; *Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Kompendium wiedzy (wersja 1.0)*, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012 i inne materiały zamieszczone na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: L. Wiatrak, *Zarządzanie ryzykiem wewnętrznym w organach administracji publicznej*, „Studia Ekonomiczne – „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” Nr 298/2016, s. 115-129.

- a) rzetelne i pełne dokumentowanie oraz rejestrowanie operacji finansowych i gospodarczych,
- b) zatwierdzanie (autoryzację) operacji finansowych przez kierownika jednostki lub osoby przez niego upoważnione,
- c) podział kluczowych obowiązków,
- d) weryfikację operacji finansowych i gospodarczych przed i po ich realizacji,
- e) bezpieczeństwo danych i systemów informatycznych.

Informacja i komunikacja

Mechanizmy kontroli zarządczej mogą działać prawidłowo tylko pod warunkiem zapewnienia osobom podejmującym decyzje i realizującym procedury kontroli zarządczej wszystkich informacji niezbędnych do rzetelnego wykonania tych zadań. W tym celu niezbędne jest:

- zapewnienie, by wszystkie operacje, których przebieg ma znaczenie dla funkcjonowania jednostki były dokumentowane i dostępne dla pracowników realizujących procedury kontroli zarządczej,
- ustanowienie właściwej komunikacji między komórkami organizacyjnymi jednostki,
- zapewnienie pracownikom wykonującym procedury kontroli zarządczej stałego dopływu niezbędnych informacji spoza jednostki.

Dla właściwej komunikacji wewnątrz jednostki równie ważne jak ustanowienie formalnych kanałów przekazywania informacji jest wytworzenie właściwego *team spirit*. Jeśli w jednostce poszczególne komórki organizacyjne będą bardziej nastawione na konkurencję niż na współpracę, z pewnością odbije się to na skuteczności kontroli zarządczej, a to – jak już sygnalizowaliśmy – jest właściwie równoznaczne z mniejszą skutecznością funkcjonowania jednostki.

Monitorowanie i ocena

Funkcjonowanie kontroli zarządczej powinno być w sposób ciągły monitorowane, w szczególności przez audytora wewnętrznego. Przynajmniej raz na rok powinna być dokonywana samoocena systemu kontroli zarządczej, a jej wyniki, wraz z wynikami audytu oraz innych kontroli, powinny być podstawą do sformułowania oświadczenia o stanie kontroli zarządczej. Mechanizm monitorowania i oceny powinien służyć stałemu doskonaleniu systemu i dostosowywaniu go do zmieniających się warunków, w jakich działa jednostka.

Sporządzenie i ogłoszenie oświadczenia o stanie kontroli zarządczej jest od 2010 roku obowiązkiem każdego ministra kierującego działem administracji rządowej³⁹⁴. Obowiązek ten traktowany jest dość formalnie i nie wydaje się, by prace nad sporządzeniem oświadczenia miały wpływ na stosowane w resortach procedury kontroli zarządczej.

5.6.3. Główny księgowy

Szczególną rolę w procedurach kontroli zarządczej odnoszącej się do spraw finansowych i majątkowych przypisano w ustawie o finansach publicznych głównemu księgowemu, czyli pracownikowi, któremu kierownik jednostki powierzył obowiązki i odpowiedzialność za:

- prowadzenie rachunkowości jednostki,
- wykonywanie dyspozycji środkami pieniężnymi,

³⁹⁴ Por. art. 70 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.

- dokonywanie wstępnej kontroli zgodności operacji gospodarczych i finansowych z planem finansowym oraz kompletności i rzetelności dokumentów dotyczących operacji gospodarczych i finansowych.

Głównemu księgowemu przyznano prawo:

- odmowy zatwierdzenia operacji (co w praktyce oznacza niemożność jej wykonania) w przypadku uznania, że przedstawione mu do akceptacji dokumenty świadczą o tym, że proponowana operacja finansowa jest nieprawidłowa lub niezgodna z planem finansowym jednostki,
- żądania wyjaśnień od pracowników jednostki,
- wnioskowania do kierownika jednostki o określenie trybu wykonywania przez komórki organizacyjne jednostki prac niezbędnych do zapewnienia prawidłowości gospodarki finansowej oraz ewidencji księgowej, kalkulacji kosztów i sprawozdawczości finansowej.

Ustawa o finansach publicznych określa też szczegółowo tryb postępowania w przypadku, gdy główny księgowy (skarbnik) odmówi kontrasygnaty przedłożonych mu dokumentów³⁹⁵. Analogiczne uprawnienia i obowiązki przyznano w ustawie o finansach publicznych głównym księgowym (skarbnikom) jednostek samorządu terytorialnego oraz głównym księgowym części budżetu państwa.

5.6.4. Audyt wewnętrzny

Ważnym uzupełnieniem systemu kontroli zarządczej lub – w innym ujęciu – ważnym elementem tego systemu jest *audyt wewnętrzny*. Ustawa o finansach publicznych definiuje audyt wewnętrzny jako działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez:

- systematyczną ocenę kontroli zarządczej, dotyczącą w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej,
- czynności doradcze.

Zasadniczym celem audytu wewnętrznego jest więc bieżące śledzenie funkcjonowania procedur kontroli zarządczej, dające podstawy do oceny:

- czy ustanowione procedury kontroli zarządczej są wystarczające dla minimalizacji – do rozsądnych rozmiarów – ryzyka nieprawidłowości w funkcjonowaniu jednostki lub działu administracji rządowej, w tym – oceny, czy procedury te określone zostały na podstawie prawidłowo przeprowadzonej analizy ryzyka,
- czy formalnie ustanowione procedury kontroli zarządczej są prawidłowo wykonywane.

Efektom takiej analizy powinno być albo stwierdzenie poprawnej konstrukcji systemu kontroli zarządczej, albo sformułowanie zaleceń co do zmian w tym systemie.

Ustawa o finansach publicznych nakazuje, by audytor wewnętrzny podlegał bezpośrednio kierownikowi jednostki, w której działa. Ma to zapewnić niezależność audytora od komórek organizacyjnych podlegających jego kontroli. Jednocześnie ustawa dopuszcza, by w mniejszych jednostkach zadania audytora wewnętrznego wykonywała instytucja zewnętrzna, działająca na zlecenie kierownika jednostki.

Na Ministra Finansów nałożono obowiązek określenia:

³⁹⁵ Por. art. 54 i 262 ustawy o finansach publicznych.

- standardów audytu wewnętrznego³⁹⁶,
- sposobu sporządzania oraz elementów planu audytu,
- sposobu dokumentowania przebiegu oraz wyników audytu wewnętrznego,
- sposobu sporządzania oraz elementów wyników audytu wewnętrznego,
- sposobu sporządzania oraz elementów sprawozdania z wykonania planu audytu,
- trybu przeprowadzania audytu wewnętrznego zleconego,
- trybu przeprowadzania oceny prowadzenia audytu wewnętrznego.

³⁹⁶ Por. komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych (Dz. Urz. MRiF, poz. 28). W komunikacie tym powtórzono dosłownie standardy sformułowane przez Instytut Audytu Wewnętrznego (IIA).

6. Kontrola i nadzór

W polskim systemie prawnym obowiązuje wyraźne rozróżnienie treści pojęć *nadzór* i *kontrola*, chociaż istnieją instytucje spełniające jednocześnie funkcje kontrolne i nadzorcze. Charakterystyczną cechą nadzoru jest możliwość władczej ingerencji w działalność nadzorowanej instytucji. Może to w szczególności polegać na uchyleniu postanowień organów nadzorowanej instytucji albo na prawie wydawania wiążących zaleceń, przy czym zakres władczych rozstrzygnięć organu nadzoru powinien być określony ustawą powołującą ten organ. Działalność organów nadzoru z zasady podlega kontroli sądowej – oznacza to, że nadzorowana jednostka może zaskarżyć do sądu administracyjnego niekorzystne dla siebie rozstrzygnięcie nadzorcze.

Instytucje kontrolne nie posiadają takich uprawnień. Ich zadaniem jest ustalenie stanu faktycznego w kontrolowanej działalności kontrolowanej instytucji, ocena zgodności stwierdzonego stanu faktycznego ze stanem pożądanym, a następnie ustalenie przyczyn i skutków stwierdzonych nieprawidłowości (odchyleń od stanu pożądanego). Elementem działalności kontrolnej może też być formułowanie zaleceń (wniosków pokontrolnych) pod adresem kontrolowanej instytucji, nie są one jednak wiążącymi poleceniami.

Według *Glosariusza terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*³⁹⁷ termin *kontrola* ma dwa znaczenia:

- w znaczeniu funkcjonalnym (ang. *audit*) oznacza *badanie lub przegląd polegający na ustaleniu stanu faktycznego, porównaniu go ze stanem wymaganym/pożądanym oraz dokonanie jego oceny,*
- w znaczeniu zarządczym (ang. *control*) jest to przyjęty system zarządzania (procedury, instrukcje, zasady, mechanizmy) służący do uzyskania racjonalnej pewności, że cele zarządzania zostaną osiągnięte – proces dzięki któremu zarządza się określonymi działaniami.

Kontrola w znaczeniu funkcjonalnym dokonywana jest głównie przez instytucje zewnętrzne wobec kontrolowanej jednostki, takie jak jednostki nadrzędne lub wyspecjalizowane instytucje kontrolne. Kontrola w znaczeniu zarządczym (nazywana w polskiej literaturze kontrolą zarządczą albo kontrolą wewnętrzną) jest natomiast elementem systemu zarządzania jednostką i dlatego została opisana w rozdziale poświęconym operatywnemu zarządzaniu finansami publicznymi. W tym rozdziale omówimy zarówno zewnętrzną kontrolę instytucjonalną, jak i procedury kontroli wewnętrznej oraz najważniejsze zagadnienia dotyczące kontroli społecznej, dokonywanej przez obywateli, realizujących swe prawo dostępu do informacji publicznej.

³⁹⁷ *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005, <https://www.nik.gov.pl/o-nik/wydawnictwa/>

Trzy wymienione powyżej rodzaje kontroli: kontrola wewnętrzna, zewnętrzna kontrola instytucjonalna oraz kontrola społeczna, nie są wobec siebie konkurencyjne, co więcej – powinny one działać równolegle, wzajemnie się uzupełniając. Wynika to przede wszystkim z faktu stosowania różnych kryteriów, różnych procedur i koncentrowania się na różnych aspektach funkcjonowania instytucji publicznych. Podkreślić też trzeba, że kontrola społeczna (obywatelska), sprawowana dziś często nie przez indywidualnych obywateli a przez instytucje społeczeństwa obywatelskiego (media, organizacje pozarządowe), często bywa równie profesjonalna i bardziej dociekliwa niż kontrole prowadzone przez instytucje zaliczane do sektora finansów publicznych.

6.1. Cele kontroli

Kontroli nie prowadzi się dla samego faktu jej prowadzenia. Kontrola powinna mieć swój dobrze określony cel. Jest to ważne co najmniej dwóch powodów:

- każda instytucja kontrolna jest w stanie wskazać więcej tematów kontroli godnych przeprowadzenia niż może zrealizować w ramach posiadanych zasobów, konieczne jest więc dokonywanie selekcji i wybór tych tematów, które przynieść mogą ustalenia istotne dla usprawnienia działalności kontrolowanych jednostek,
- prowadzenie kontroli kosztuje, więc przed podjęciem kontroli konieczne jest dokonanie oceny celowości jej finansowania w zakładanych rozmiarach.

Korzyści z kontroli nie należy utożsamiać wyłącznie z kwotą środków odzyskanych (czasem: „ocalonych” dzięki zablokowaniu pewnych przedsięwzięć lub wskazaniu lepszych metod działania). Korzyści z kontroli wynikają bowiem również z ich funkcji prewencyjnej. Efektem kontroli jest również rozszerzenie wiedzy obywateli i instytucji publicznych o tym, jak instytucje publiczne funkcjonują i jak gospodarują środkami publicznymi. To może i powinno dawać podstawy do podejmowania działań usprawniających funkcjonowanie państwa i sprzyjających podnoszeniu jakości życia obywateli.

Można wskazać co najmniej kilka istotnych celów, do osiągnięcia których prowadzą kontrole finansów publicznych.

1. Instytucje publiczne funkcjonują dzięki przekazaniu na ich rzecz części dochodów wypracowanych przez obywateli, przez podmioty komercyjne oraz niekomercyjne, i dochody te powinny być wykorzystywane na zaspokojenie potrzeb obywateli. Jest zatem oczywiste, że słusznym prawem obywateli jest otrzymanie rzetelnej informacji o tym, jak instytucje publiczne gospodarują ich środkami. Jest również istotne, by obywatelom – wyborcom – zapewnić możliwość samodzielnej oceny skuteczności i efektywności działania władz publicznych.
2. Wyniki kontroli powinny stanowić dla władzy ustawodawczej oraz rad i sejmików jednostek samorządu terytorialnego ważne źródło wiedzy o funkcjonowaniu państwa, inspirując do podejmowania niezbędnych działań legislacyjnych i efektywnego wypełniania funkcji kontrolnych i nadzorczych wobec wykonawczych organów władzy publicznej. Skuteczne dążenie do tego celu zależy od właściwej współpracy organów kontrolnych i stanowiących – organy kontrolne muszą działać tak, by posłom i radnym dostarczyć zrozumiałe informacje dotyczące najważniejszych problemów leżących w ich kompetencjach, posłowie i radni muszą chcieć z tych informacji korzystać.

Problem polega na tym, że dla podejmowania działań korygujących funkcjonowanie państwa największą wartość mają informacje wskazujące na istniejące nieprawidłowości. Tu często pojawia się jednak odruch obronny – organy wykonawcze są bowiem zazwyczaj politycznie powiązane z partiami lub ugrupowaniami mającymi większość w organach stanowiących³⁹⁸. Na szczeblu państwa i w tych jednostkach samorządowych, w których organy wykonawcze są powoływane przez organy stanowiące jest to regułą, w gminach – ze względu na wybór jednoosobowego organu wykonawczego w wyborach bezpośrednich – sytuacja jest bardziej zróżnicowana.

Dla zneutralizowania takich odruchów obronnych istotne są dwie kwestie: zapewnienie niezależności organów kontrolnych oraz aktywne działanie organów kontroli na rzecz zapewnienia obywatelom pełnej i zrozumiałej informacji o wynikach kontroli.

3. Bezpośrednim celem kontroli powinno też być usprawnienie działań jednostek kontrolowanych. Służą temu przede wszystkim wnioski formułowane w wyniku przeprowadzonych kontroli (*wnioski pokontrolne*). Szczególnie ważne są wnioski odnoszące się nie do pojedynczych nieprawidłowości ujawnionych w toku kontroli, lecz zmierzające do rozpoznania i usunięcia przyczyn nieprawidłowości. Ważnym przejawem takiego podejścia jest wzrost znaczenia przypisywanego kontroli systemów kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego. Działa też prosty mechanizm zewnętrznego spojrzenia na prowadzoną działalność – osoby realizujące pewne procedury i czynności czasem nie widzą już możliwości ich usprawnienia (*zawsze tak było...*).
4. Istotnym celem kontroli jest również ich oddziaływanie prewencyjne. Jest ono szczególnie widoczne i efektywne w przypadkach gdy:
 - kontrole są prowadzone z regularną częstotliwością – tak jak na przykład coroczne kontrole wykonania budżetu państwa u wszystkich dysponentów części budżetowych³⁹⁹ albo przeprowadzane przez regionalne izby obrachunkowe raz na cztery lata w każdej jednostce samorządu terytorialnego kompleksowe kontrole gospodarki finansowej⁴⁰⁰,
 - przeprowadzenie kontroli wiąże się z zapowiedzią nieodległej w czasie kontroli sprawdzającej wdrożenie wniosków pokontrolnych,
 - rozszerza się zakres przedmiotowy prowadzonych kontroli, co zmusza do zwrócenia uwagi na takie aspekty naszego działania, których dotychczas albo nie dostrzegaliśmy, albo uważaliśmy za nieistotne.

Niezależnie od opisanych powyżej ogólnych celów prowadzenia kontroli finansów publicznych, ściśle określony powinien być też cel każdej podejmowanej kontroli. Kontrola powinna być poprzedzona analizą, która da odpowiedź na pytania:

- dlaczego podjęcie kontroli jest uzasadnione,
- jakie aspekty działalności kontrolowanej jednostki (jednostek) powinny być zbadane,
- jakich efektów oczekujemy.

³⁹⁸ Podobny problem – na innej płaszczyźnie – pojawia się, gdy polskie instytucje kontrolne wykrywają nieprawidłowości przy wykorzystaniu środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej. Pojawiają się całkiem serio wypowiedziane wątpliwości, czy – wobec ryzyka wykrycia i ujawnienia nieprawidłowości grożących Polsce sankcjami finansowymi – prowadzenie takich kontroli z własnej inicjatywy jest zasadne.

³⁹⁹ Dysponentem części budżetowej jest organ administracji rządowej odpowiadający za pobór wyodrębnionych w budżecie państwa dochodów i za dokonywanie wyodrębnionych wydatków budżetowych, otrzymujący środki na wydatki bezpośrednio z centralnego rachunku bieżącego budżetu państwa (prowadzonego przez Ministerstwo Finansów) i mogący przekazywać je jednostkom podległym.

⁴⁰⁰ Por. art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1325).

Przeprowadzenie takiej analizy jest niezbędne, by z jednej strony zapewnić skuteczność i efektywność kontroli, a z drugiej – uniknąć kontroli, które nie prowadzą do osiągnięcia sformułowanych powyżej celów ogólnych.

6.2. Kryteria kontroli

Działalność kontrolowanej jednostki lub kontrolowanego procesu może być analizowana i oceniana przy zastosowaniu różnych kryteriów. Może to prowadzić i dość często prowadzi do sytuacji, w której ten sam przedmiot kontroli nie poddaje się jednoznacznej ocenie – zastosowanie jednego kryterium prowadzi do pozytywnej oceny, a jednocześnie stosując inne kryterium odnajdujemy nieprawidłowości w kontrolowanej działalności. Chociaż w naturalny sposób dążymy do uzyskania jednoznacznej odpowiedzi, to taka wielopłaszczyznowa ocena znacznie lepiej opisuje przedmiot kontroli, przy czym w zależności od celu kontroli różna będzie waga każdego z zastosowanych kryteriów.

W cytowanym już *Glosariuszu*⁴⁰¹ wymieniono sześć kryteriów stosowanych w kontrolach administracji publicznej:

- *celowość*, czyli zgodność działania jednostki z postawionymi przed nią celami⁴⁰²,
- *gospodarność*, definiowaną jako zgodność działalności kontrolowanej jednostki z zasadami efektywnego gospodarowania, czyli zasadami:
 - *oszczędności*, czyli minimalizacji kosztów prowadzonych działań, przy zachowaniu wymaganej jakości,
 - *wydajności*, czyli zachowania właściwych relacji pomiędzy poniesionymi kosztami i otrzymanymi produktami zachowującymi wymaganą jakość,
 - *skuteczności*, mierzącej stopień realizacji przyjętych celów,
- *jawność*, rozumiana jako zakres udostępniania sprawozdań finansowych i sprawozdań z działalności jednostki oraz innych informacji dotyczących funkcjonowania jednostki i podejmowania decyzji,
- *legalność*, czyli zgodność z obowiązującymi w badanym okresie przepisami konstytucji, ustaw, ratyfikowanych umów międzynarodowych, rozporządzeń, aktów prawa miejscowego oraz z przepisami wewnętrznymi,
- *przejrzystość*, rozumiana jako prawidłowość klasyfikowania dochodów i wydatków publicznych, stosowanie obowiązujących zasad rachunkowości oraz prawidłowość prowadzenia sprawozdawczości,
- *rzetelność*, rozumianą jako:
 - wypełnianie obowiązków z należytą starannością, sumiennie i we właściwym czasie,
 - wypełnianie zobowiązań zgodnie z ich treścią,
 - przestrzeganie wewnętrznych reguł funkcjonowania danej jednostki, w tym – określonego zakresu obowiązków dla poszczególnych komórek i osób,
 - dokumentowanie określonych działań lub stanów faktycznych zgodnie z rzeczywistością, we właściwej formie i wymaganych terminach, bez pomijania określonych faktów i okoliczności.

⁴⁰¹ *Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005, s. 56

⁴⁰² Celowość może być również kryterium oceny pojedynczej operacji (działania) – ocenie podlega wówczas to, czy dana operacja przyczynia się do realizacji celów postawionych przed jednostką podejmującą dane działanie.

Podkreślić należy znaczenie, jakie w sformułowanych powyżej kryteriach przypisano jakości produktów działalności jednostek – widzimy, że działalności jednostki nie będziemy uznawali za oszczędną i wydajną, gdy redukcja wydatków spowoduje, że produkty jednostki nie będą odpowiadały ustalonym standardom jakości. W odniesieniu do usług publicznych, będących „produktami” działalności instytucji publicznych termin *jakość* rozumieć należy szeroko – elementami jakości usług publicznych będzie nie tylko przestrzeganie ustalonych standardów „technicznych”, ale i dostępność tych usług i niezawodność ich świadczenia.

W sposób bardzo zbliżony do przedstawionego powyżej, określono kryteria kontroli prowadzonych przez Najwyższą Izbę Kontroli. Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴⁰³, *Najwyższa Izba Kontroli przeprowadza kontrolę pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności*, przy czym:

- w kontrolach instytucji państwowych NIK stosuje wszystkie cztery kryteria,
- w kontrolach organów jednostek samorządu terytorialnego i w jednostkach organizacyjnych im podległych stosuje się kryteria legalności, gospodarności i rzetelności – oceny i wnioski NIK kierowane do jednostek samorządowych nie mogą więc odnosić się do celowości podejmowanych działań.
- wobec podmiotów komercyjnych stosuje się kryteria legalności i gospodarności.

Zgodnie z tymi przepisami NIK nie może stosować kryterium celowości w kontrolach jednostek samorządu terytorialnego i kontrolach podmiotów komercyjnych. Zakaz kontroli celowości działań organów JST idzie przy tym dalej niż norma konstytucyjna⁴⁰⁴, zgodnie z którą *działalność samorządu terytorialnego podlega nadzorowi z punktu widzenia legalności*.

Z kwestią kryteriów kontroli ściśle wiąże się pojęcie wyznacznika kontroli, w *Glosariuszu* zdefiniowanego jako *płaszczyzna odniesienia przyjętą dla określonej działalności będącej przedmiotem kontroli, do której porównuje się stwierdzony stan faktyczny w celu stwierdzenia, czy mamy do czynienia z nieprawidłowością*. Jako możliwe wyznaczniki wskazano:

- akty prawne – w oczywisty sposób będące wyznacznikami kontroli prowadzonej na podstawie kryterium legalności,
- programy rządowe określające cele i zasady prowadzenia działalności,
- przyjęte dla danej jednostki mierniki określające wymagany sposób wykonania zadań.

6.3. Kryteria oceny wykonania budżetu i planów finansowych

Standardowa procedura oceny wykonania budżetu (planu finansowego) opiera się na sprawdzeniu:

- zgodności zrealizowanych wydatków i rozchodów z limitami ustalonymi w planie,
- legalności dokonanych wydatków i rozchodów,
- legalności innych operacji finansowych związanych z wykonaniem budżetu (planu).

Daje to podstawę do formalnej oceny prawidłowości wykonania planu przez organ za to odpowiadający, lecz nie daje odpowiedzi na najważniejsze pytanie – czy środki publiczne zostały wykorzystane w sposób efektywny, tak z punktu widzenia zaspokojenia potrzeb obywateli, jak i konieczności zachowania równowagi finansowej w dłuższym okresie. Dokonanie takiej oceny

⁴⁰³ Dz. U. z 2022 r. poz. 623.

⁴⁰⁴ Art. 171 ust. 1 Konstytucji

wymaga rozpatrzenia różnych aspektów wykonywania budżetu (planu) i zastosowania szerszego zakresu kryteriów oceny, w tym – przywoływanych już kryteriów celowości i gospodarności.

Największe znaczenie ma przy tym ocena stopnia realizacji zadań i celów, jakie przyjęto konstruując budżet. Nie ma bowiem podstaw do pozytywnej oceny, gdy co prawda dochody i wydatki zrealizowano zgodnie z planem, a operacje związane z dochodami i wydatkami budżetowymi były legalne, lecz znaczna część zadań nie została wykonana lub została wykonana w mniejszym zakresie niż zakładano. Efektywność wydatkowania środków publicznych była więc niższa od zakładanej.

Na to, by można było dokonać oceny efektywności, muszą być określone miary wykonywanych zadań i odpowiadające limitom wydatków budżetowych wartości mierników, stanowiące punkt odniesienia. Powraca w ten sposób uzasadnienie potrzeby zadaniowego podejścia do budżetu.

Powraca też problem właściwego doboru mierników wykonania zadań, a przede wszystkim problem ustanowienia takich mierników, które w jednoznaczny sposób powiązane są ze społecznymi i gospodarczymi efektami wydatków publicznych i – ujmując problem szerzej – ze skutecznością zarządzania środkami publicznymi. Poważnym błędem będzie więc na przykład ustanowienie takich mierników, które opisywać będą nakłady pracy administracji publicznej bez powiązania ich z zewnętrznymi efektami tych działań.

W kontrolach wykonania budżetu państwa Najwyższa Izba Kontroli corocznie sygnalizuje niewykonanie znaczącej części zadań wyodrębnionych w budżecie zadaniowym⁴⁰⁵. Nie ma jednak sygnałów wskazujących na to, by fakt niewykonania – na zakładanym poziomie – ponad 30% mierników ujętych w budżecie zadaniowym był przedmiotem pogłębionych analiz przyczyn takiego stanu rzeczy.

Istotnym elementem oceny wykonania budżetu jest też ocena trafności planowania budżetowego. Pozornie ma ona czysto techniczny charakter (prawidłowe rozpoznanie możliwości pozyskiwania dochodów, a przez to – możliwości dokonywania wydatków) wpływa jednak w bardzo znaczący sposób na efektywność działania administracji. Niekorzystny wpływ na tę efektywność ma przy tym zarówno planowanie zbyt ostrożne, zaniżające przewidywane dochody i możliwości wydatkowe, jak i planowanie zbyt optymistyczne.

Gdy plan jest skonstruowany zbyt asekuracyjnie, mają miejsce dwa niekorzystne zjawiska:

- zbyt nisko oceniamy możliwości wydatkowe, przez co nie podejmujemy zadań, które mogłyby być podjęte i sfinansowane,
- gdy w trakcie roku budżetowego okaże się, że możliwości wydatkowe są wyższe niż planowano, pojawia się pokusa szybkiego i niezbyt efektywnego ich wykorzystania.

W przypadku planowania zbyt optymistycznego zasadniczy problem polega na tym, że gdy zadania i wydatki zostaną zaplanowane na podstawie zawyżonej prognozy dochodów, pojawić się musi problem trudności ze sfinansowaniem realizowanych przedsięwzięć. Wymaga to albo przedłużenia czasu realizacji zadania – tak dzieje się zazwyczaj w przypadku inwestycji – albo obniżenia jakości wykonywania zadania.

Oceniając trafność planowania powinniśmy jednak pamiętać, że dobre planowanie polega na planowaniu ostrożnym, co oznacza z jednej strony planowanie dochodów bez nadmiernego optymizmu, z drugiej – na zapewnieniu sobie pewnych rezerw w wydatkach. Wydatki

⁴⁰⁵ Por. np. *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017, s. 258-260, <https://www.nik.gov.pl/kontrola/analiza-budzetu-panstwa/>; *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2016, s. 244-245, <https://www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/>; *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2014 roku*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2015, s. 222-223, <https://www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/>.

zaplanowane na zbyt niskim poziomie wywołują zwykle większe problemy niż wydatki zaplanowane z niewielkim zapasem.

Ocena trafności powinna polegać na porównaniu faktycznego wykonania budżetu z pierwotnym planem, a nie z planem ustalonym w wyniku zmian dokonywanych w trakcie roku budżetowego. Porównanie wykonania budżetu z tzw. planem po zmianach wygląda na ogół znacznie lepiej niż porównanie wykonania z planem pierwotnym, nie daje jednak możliwości sformułowania racjonalnych wniosków dotyczących usprawnienia procedur planistycznych⁴⁰⁶.

Ważnym elementem oceny wykonania planów jest ocena prawidłowości zarządzania wolnymi środkami i zachowania płynności budżetu, czyli zdolności do terminowego regulowania wszystkich zobowiązań budżetowych. Zasadniczym problemem jest tu utrzymanie właściwych proporcji pomiędzy dążeniem do zagwarantowania sobie możliwości terminowej realizacji wszystkich wydatków budżetowych – co wymaga utrzymywania pewnej rezerwy wolnych (płynnych) środków, a dążeniem do minimalizacji kosztów obsługi zaciąganego długu. Oceniając ten aspekt wykonywania budżetu należy wziąć pod uwagę:

- obserwowane w ostatnich latach nieregularności w splywie dochodów budżetowych,
- możliwości organizacyjne i potencjalne koszty zaciągania w nagłym trybie zobowiązań na utrzymanie płynności,
- skuteczność przeciwdziałania nieuzasadnionemu ponoszeniu wydatków przed wymaganym terminem ich płatności.

Wszystkie opisane powyżej metody i procedury oceny wykonania budżetu mają również zastosowanie do oceny wykonania planów finansowych pojedynczych instytucji publicznych.

6.4. Zewnętrzna kontrola instytucjonalna

Najważniejszymi organami zewnętrznej kontroli instytucjonalnej są:

- Najwyższa Izba Kontroli,
- regionalne izby obrachunkowe,
- komisje rewizyjne rad i sejmików jednostek samorządu terytorialnego.

Organami kontroli zewnętrznej są również organy administracji publicznej kontrolujące podległe jednostki na podstawie przepisów ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej⁴⁰⁷. Ustawa ta upoważniła premiera do określenia standardów tych kontroli. Pierwsze standardy ogłoszono w 2012 r., aktualna wersja⁴⁰⁸ pochodzi z sierpnia 2017 r.

Uprawnienia do kontrolowania instytucji publicznych przysługują również – w zakresie ich kompetencji, na ogół niezwiązanych z kwestiami finansowymi – Państwowej Inspekcji Pracy, Państwowej Straży Pożarnej, a także wielu instytucjom o charakterze „policji branżowych”, takim jak na przykład inspekcja budowlana lub inspekcja sanitarna. Uprawnienia do kontroli wykorzystania środków pochodzących z budżetu Unii Europejskich ma również Europejski Trybunał Obrachunkowy (ETO)⁴⁰⁹.

⁴⁰⁶ Gdy oceniamy legalność wykonania planu (zgodność wydatków z ustalonymi limitami) podstawą musi być plan po zmianach dokonywanych w trakcie roku budżetowego. Możliwa jest przy tym sytuacja, w której w skali całego roku wydatki są zgodne z limitami, lecz w trakcie roku dochodziło do przekroczeń limitu. Dzieje się tak wtedy, gdy zmiany planu sankcjonują *ex post* uprzednio dokonane naruszenia limitów.

⁴⁰⁷ Dz. U. z 2020 r. poz. 2024.

⁴⁰⁸ *Standardy kontroli w administracji rządowej*, <https://bip.kprm.gov.pl/kpri/bip-kancelarii-prezesa/kontrola-i-nadzor/dokumenty>.

⁴⁰⁹ Szerzej na temat ustroju, zadań i metod działania ETO – por. *Europejski Trybunał Obrachunkowy. Informacje ogólne*, https://europa.eu/european-union/about-eu/institutions-bodies/european-court-auditors_pl.

6.4.1. Najwyższa Izba Kontroli

Najwyższa Izba Kontroli (NIK) jest naczelnym organem kontroli państwowej. Ustrój i zasady działania określają art. 202-207 Konstytucji RP oraz ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁴¹⁰. NIK podlega Sejmowi, lecz dysponuje znacznym zakresem samodzielności. NIK jest instytucją *stricte* kontrolną, bez uprawnień władczych wobec kontrolowanych instytucji⁴¹¹.

NIK kontroluje instytucje państwowe (w tym jednostki sektora finansów publicznych oraz spółki, w których dominującym właścicielem jest Skarb Państwa), jednostki samorządu terytorialnego i podległe im jednostki organizacyjne, a także inne podmioty, (również prywatne) w zakresie, w jakim korzystają one ze środków publicznych lub z publicznego majątku. W odniesieniu do naczelných organów władzy państwowej NIK może kontrolować z własnej inicjatywy wyłącznie wykonanie budżetu państwa. NIK koncentruje się na kontrolach wykorzystania środków publicznych, lecz może również kontrolować – głównie pod względem legalności – inne dziedziny działalności jednostek podlegających jej kontrolom.

NIK zobowiązany jest corocznie przedstawić Sejmowi analizę wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej oraz opinię w przedmiocie absolutorium dla Rady Ministrów⁴¹². NIK może też przedkładać Sejmowi wnioski w sprawie stanowienia i egzekwowania prawa oraz wnioski w sprawie rozpatrzenia przez Sejm określonych problemów związanych z działalnością organów wykonujących zadania publiczne.

Prezes NIK odpowiada przed Sejmem za pracę NIK. Jest powoływany przez Sejm na sześcioletnią kadencję. Możliwość odwołania prezesa przed upływem kadencji ograniczona jest do ściśle określonych w ustawie przypadków:

- zrzeczenia się stanowiska,
- uznania przez Sejm, iż stał się trwale niezdolny do pełnienia obowiązków na skutek choroby,
- skazania prawomocnym wyrokiem sądu za popełnienie przestępstwa,
- prawomocnego uznania przez sąd, iż złożył on niezgodne z prawdą oświadczenie lustracyjne,
- orzeczenia przez Trybunał Stanu zakazu zajmowania kierowniczych stanowisk lub pełnienia funkcji związanych ze szczególną odpowiedzialnością w organach państwowych.

Wiceprezesów NIK powołuje marszałek Sejmu na wniosek prezesa NIK. Marszałek Sejmu powołuje też – na wniosek prezesa NIK – większość członków Kolegium NIK⁴¹³. Do kompetencji Kolegium NIK należy m.in. zatwierdzanie planu pracy NIK, uchwalanie analizy wykonania budżetu państwa, uchwalanie wniosku NIK w sprawie absolutorium dla Rady Ministrów, zatwierdzanie sprawozdania z działalności NIK, rozpatrywanie zastrzeżeń ministrów i innych naczelných organów państwa do wystąpień pokontrolnych kierowanych do nich po kontrolach przeprowadzonych przez NIK.

Konstytucyjne i ustawowe przepisy dotyczące NIK są skonstruowane w taki sposób, by zapewnić tej instytucji samodzielność działania. NIK prowadzi kontrole na podstawie planu pracy

⁴¹⁰ Dz. U. z 2022 r. poz. 623.

⁴¹¹ Kontrolerzy NIK mogą jednak nakładać kary porządkowe za utrudnianie kontroli.

⁴¹² Wniosek NIK nie jest dla Sejmu wiążący, ale zgodnie z art. 226 ust. 2 Konstytucji Sejm nie może podjąć decyzji w sprawie absolutorium przed zapoznaniem się z opinią NIK.

⁴¹³ W skład Kolegium wchodzi z urzędu prezes NIK (przewodniczący Kolegium), wiceprezesi NIK, dyrektor generalny NIK, siedmiu dyrektorów komórek organizacyjnych NIK lub radców (doradców) prezesa NIK i siedmiu przedstawicieli nauki (najczęściej profesorów prawa lub ekonomii) spoza kręgu pracowników NIK.

uchwalanego przez Kolegium NIK, może też podejmować – poza planem – tzw. kontrole doraźne. Sejm ma prawo zlecenia NIK przeprowadzenia wskazanych kontroli, lecz z prawa tego korzysta w bardzo ograniczonym zakresie, przedkładając jedynie NIK sugestie skontrolowania pewnych obszarów lub instytucji. Możliwość zlecenia NIK przeprowadzenia kontroli jest jednak uznawana za ograniczenie niezależności naczelnego organu kontroli.

Zasady te zostały sprecyzowane w Deklaracji z Limy w sprawie zasad kontroli⁴¹⁴, uchwalonych w 1977 r. na IX Kongresie INTOSAI – organizacji zrzeszającej najwyższe krajowe organy kontroli. Deklaracja z Limy stanowi w szczególności, że:

- najwyższy organ kontroli może wypełniać swoje zadania obiektywnie i skutecznie, tylko wtedy, gdy jest niezależny od jednostek kontrolowanych i chroniony przed zewnętrznymi wpływami;
- choć instytucje państwowe nie mogą być całkowicie niezależne, ponieważ stanowią część składową państwa jako całości, najwyższe organy kontroli powinny posiadać funkcjonalną i organizacyjną niezależność, niezbędną do wypełniania ich zadań;
- ustanowienie najwyższego organu kontroli i konieczny stopień jego niezależności powinny być określone w Konstytucji; szczegóły mogą być określone w ustawach;
- nade wszystko gwarantuje się odpowiednią ochronę prawną przed jakąkolwiek ingerencją w niezależność i uprawnienia w zakresie kontroli najwyższego organu kontroli;
- niezależność osób, które podejmują decyzje w imieniu najwyższego organu kontroli i odpowiadają za te decyzje przed stroną trzecią, a więc członków ciał kolegialnych lub szefa najwyższego organu kontroli, jeśli jego kierownictwo powierzone jest jednej osobie, powinna być zagwarantowana w Konstytucji;
- stosunki pomiędzy najwyższym organem kontroli a parlamentem powinny być określone w Konstytucji, zgodnie z warunkami i wymogami danego kraju.

Z przeprowadzonych kontroli sporządza się – dla każdej skontrolowanej jednostki – wystąpienie pokontrolne (raport z kontroli), kierowany do kierownika jednostki kontrolowanej i zawierający ocenę kontrolowanej działalności wraz z oceną przyczyn i skutków stwierdzonych nieprawidłowości oraz wnioski (zalecenia) pokontrolne. Podmiot kontrolowany nie jest zobowiązany do wykonania tych zaleceń, ma natomiast obowiązek poinformowania NIK o sposobach realizacji wniosków lub o przyczynach ich niewykonania.

Wyniki kontroli planowych są ponadto opisywane w informacjach, zawierających syntetyczne omówienie wyników kontroli we wszystkich skontrolowanych podmiotach. Wszystkie wystąpienia pokontrolne i informacje o wynikach kontroli, jeśli nie zawierają informacji zastrzeżonych, są publikowane na stronie internetowej NIK⁴¹⁵. Informacje o wynikach kontroli powinny być redagowane możliwie zwięźle, w sposób przystępny dla szerokiego kręgu odbiorców.

Dobry przykład takiego jasnego i zwięzłego przedstawienia wyników kontroli dają dokumenty pokontrolne GAO – najwyższego organu kontroli Stanów Zjednoczonych. Przyjętym w GAO standardem jest umieszczanie na początku każdej informacji jednostronicowego (i nigdy dłuższego) streszczenia zawierającego odpowiedź na trzy pytania:

- Dlaczego podjęliśmy tę kontrolę?
- Co stwierdziliśmy?
- Co proponujemy?

⁴¹⁴ <https://www.nik.gov.pl/plik/id,2049.pdf>

⁴¹⁵ <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/>

Przykład takiego streszczenia, odnoszącego się do kontroli kryteriów przyznawania przez Departament (w polskiej nomenklaturze – Ministerstwo) Transportu dotacji na projekty transportowe, zamieszczono w aneksie 13.

Kontrolowane jednostki mogą zgłaszać do NIK zastrzeżenia odnoszące się do treści wystąpień pokontrolnych. Są one rozpatrywane przez Komisję Rozstrzygającą powoływaną przez prezesa NIK lub – w przypadku zastrzeżeń składanych przez Prezesa NBP, ministrów i inne organy wskazane w ustawie o NIK⁴¹⁶ – przez Kolegium NIK. Uznane zastrzeżenia uwzględnia się w skorygowanym wystąpieniu pokontrolnym.

Ustawa o NIK szczegółowo określa tryb prowadzenia kontroli, w tym – prawa i obowiązki podmiotów kontrolowanych.

Obowiązujące w NIK – na mocy wewnętrznych przepisów⁴¹⁷ – zasady prowadzenia kontroli zostały oparte na sugestiach i wytycznych zawartych w deklaracji z Limy w sprawie zasad kontroli finansów publicznych, przyjętej na kongresie INTOSAI w 1977 r.⁴¹⁸ oraz standardów kontroli przyjętych przez INTOSAI w późniejszych latach⁴¹⁹, w najnowszej wersji obejmujące:

- *Podstawowe zasady kontroli w sektorze publicznym* – ISSAI 100,
- *Podstawowe zasady kontroli finansowej* – ISSAI 200,
- *Podstawowe zasady kontroli wykonania zadań* – ISSAI 300,
- *Podstawowe zasady kontroli zgodności* – ISSAI 400.

6.4.2. Regionalne izby obrachunkowe

Podstawowym organem nadzoru nad jednostkami samorządu terytorialnego oraz ich jednostkami organizacyjnymi w zakresie gospodarki finansowej, podatkowej oraz zamówień publicznych są regionalne izby obrachunkowe (RIO). RIO zostały powołane ustawą z 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych⁴²⁰ jako organ nadzoru i kontroli gospodarki finansowej:

- jednostek samorządu terytorialnego;
- związków międzygminnych i związków powiatów;
- stowarzyszeń gmin, stowarzyszeń powiatów oraz stowarzyszeń gmin i powiatów;
- samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych;
- innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów JST.

Obecnie działa 16 RIO (do 2000 roku istniała jeszcze RIO w Koszalinie) – po jednej na każde województwo.

Nadzór RIO nad jednostkami samorządu terytorialnego dotyczy w szczególności:

- procedur budżetowych oraz procedur zmian budżetu,
- zaciągania zobowiązań wpływających na wysokość długu publicznego JST oraz udzielania pożyczek,

⁴¹⁶ Por. art. 54 ust. 3 i art. 4 ust. 1 ustawy o NIK.

⁴¹⁷ Por. zarządzenie Prezesa NIK Nr 9/2012 z dnia 29 marca 2012 r. w sprawie szczegółowych zasad przygotowywania kontroli, zadań kontrolerów oraz zasad sporządzania informacji o wynikach kontroli – <https://www.nik.gov.pl/o-nik/podstawy-prawne-dzialania-nik/>.

⁴¹⁸ <https://www.nik.gov.pl/kontrola/standarty-kontroli-nik/>.

⁴¹⁹ Por. *Standardy ISSAI 100 – ISSAI 200 – ISSAI 300 – ISSAI 400*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2016 – <https://www.nik.gov.pl/kontrola/standarty-kontroli-nik/>.

⁴²⁰ Dz. U. z 2023 r. poz. 1325. Uchwalenie ustawy o RIO stanowiło wypełnienie dyspozycji zawartej w art. 171 Konstytucji.

- zasad i zakresu przyznawania dotacji z budżetu JST,
- podatków i opłat lokalnych, do których stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej,
- absolutorium,
- wieloletniej prognozy finansowej JST i jej zmian.

Prezesa RIO powołuje, po przeprowadzonym konkursie, prezes Rady Ministrów na wniosek ministra właściwego do spraw administracji. Komisja konkursowa składająca się z trzech członków kolegium RIO przedstawia kolegium izby kandydata lub kandydatów na prezesa. Kolegium w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów (w obecności minimum połowy składu) wybiera jednego z kandydatów i przekazuje uchwałę rekomendacyjną ministrowi właściwemu do spraw administracji. Kadencja prezesa trwa 6 lat, bez ograniczania liczby kadencji, przez które można pełnić funkcję prezesa.

Członków kolegium RIO, na wniosek prezesa izby, po uzyskaniu poparcia bezwzględnej większości członków kolegium, powołuje Prezes Rady Ministrów. Przynajmniej połowę rozpatrywanych kandydatur powinni stanowić osoby zgłoszone przez JST. W ramach struktury izby funkcjonują również inspektorzy. Inspektorzy przedstawiają wyniki przeprowadzanych kontroli prezesowi izby oraz kolegium.

Najważniejszym zadaniem RIO z zakresu nadzoru nad gospodarką finansową są kwestie związane z procedurą budżetową, uchwaleniem budżetu i jego legalnością. Podstawową formą wykonywania przez RIO jej funkcji nadzorczych jest badanie *ex post* uchwał i zarządzeń organów JST, dotyczących spraw leżących w kompetencjach RIO. Do przekazywania RIO uchwał i zarządzeń zobowiązane są organy wydające te akty.

RIO – działające w trzyosobowym składzie orzekającym – bada legalność przedstawionych jej aktów. Jeśli stwierdzi naruszenie prawa, podjąć może jedną z następujących decyzji:

- orzec o nieważności uchwały w całości lub w części,
- wskazać nieprawidłowości oraz sposób i termin ich usunięcia – jest to najczęstszy sposób działania RIO w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości⁴²¹,
- w przypadku, gdy naruszenie prawa jest nieistotne – wskazać nieprawidłowość bez orzekania uchyleniu uchwały.

Od decyzji RIO podjętych przez trzyosobowe składy orzekające JST może się odwołać do pełnego składu kolegium RIO.

Nieco inaczej przedstawia się nadzór RIO nad uchwalaniem budżetów JST. Najważniejsze różnice polegają na tym, że:

- RIO nie tylko ocenia podjętą uchwałę budżetową, lecz wcześniej również opiniuje projekt tej uchwały⁴²²; opinia RIO nie jest wiążąca dla rady JST, ale nieuwzględnienie uwag RIO może spowodować uchylenie uchwały po jej uchwaleniu;
- w odniesieniu do uchwał budżetowych, podjętych z naruszeniem prawa RIO wskazuje organowi stanowiącemu JST nieprawidłowości w uchwale oraz sposób i termin ich usunięcia;
- orzekając o nieważności uchwały budżetowej w części lub całości, RIO ustala cały budżet lub jego część dotkniętą nieważnością;
- RIO ustala budżet JST w zakresie obowiązkowych zadań własnych oraz zadań zleconych z zakresu administracji rządowej, wykonywanych przez tę jednostkę na podstawie ustaw

⁴²¹ W 2017 r. regionalne izby obrachunkowe stwierdziły naruszenia przepisów w ok. 1,2% badanych uchwał, a ok. 0,7% zbadanych uchwał RIO uchyliły – por. Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2017 roku, Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2018

⁴²² RIO opiniuje również projekty uchwał o zmianie uchwały budżetowej oraz w sprawie absolutorium.

lub porozumień, jeżeli organ stanowiący nie uchwalił budżetu do 31 stycznia roku budżetowego,

- RIO ustala – w takim samym zakresie – budżet JST, jeśli uchwalony budżet nie spełnia określonych w ustawie o finansach publicznych wymagań dotyczących zobowiązań jednostki oraz relacji dochodów bieżących i wydatków bieżących.

„Zastępczy” budżet RIO musi ustalić do końca kwietnia roku budżetowego i nie obejmuje inwestycji⁴²³. Tylko w przypadku uchwał budżetowych RIO może ustalić lub zmienić treść uchwały podjętej przez organy jednostek samorządu terytorialnego. W pozostałych przypadkach RIO może uchylić uchwałę organu stanowiącego JST, lecz nie może narzucić swojego rozwiązania.

W przypadku nadzoru nad podatkami i opłatami lokalnymi RIO ograniczają się do sprawdzenia legalności wprowadzonych uchwał, czyli sprawdzenia czy podatki mieszczą się w ustalonych odgórnie stawkach.

Nadzór nad dotacjami przyznawanymi przez JST jest ograniczony do sprawdzania ich legalności, celowości oraz prawidłowości prowadzenia dokumentacji wykorzystania dotacji⁴²⁴. Nadzór ten jednak dotyczy wyłącznie JST i nie rozciąga się nad podmioty otrzymujące dotacje.

Od niekorzystnych dla JST rozstrzygnięć nadzorczych RIO przysługuje skarga do sądu administracyjnego.

Oprócz wypełniania funkcji nadzorczych, regionalne izby obrachunkowe kontrolują gospodarkę finansową:

- jednostek samorządu terytorialnego;
- związków międzygminnych;
- stowarzyszeń gmin oraz stowarzyszeń gmin i powiatów;
- związków i stowarzyszeń powiatów;
- samorządowych jednostek organizacyjnych, w tym samorządowych osób prawnych;
- innych podmiotów, w zakresie wykorzystywania przez nie dotacji przyznawanych z budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

Pojęcie gospodarki finansowej rozumiane jest szeroko, obejmując między innymi kwestie zamówień publicznych i realizację zobowiązań podatkowych kontrolowanych jednostek.

Regionalne Izby Obrachunkowe, podobnie jak Najwyższa Izba Kontroli, czy też Urząd Zamówień Publicznych posiadają inicjatywę kontrolną. Oznacza to, że oprócz kontroli zleconych przez jednostki samorządu terytorialnego i organy administracji rządowej mogą również przeprowadzać kontrole z własnej inicjatywy.

Działania kontrolne podejmowane przez RIO obejmują:

- kompleksowe kontrole gospodarki finansowej każdej z jednostek samorządu terytorialnego w obszarze działania danej RIO – taka kontrola jest w każdej JST przeprowadzana obowiązkowo minimum raz na cztery lata;
- kontrole zlecone przez jednostki samorządu terytorialnego, związki gmin lub powiatów, organy administracji rządowej, agencje rządowe lub fundusze celowe;
- kontrole problemowe obejmujące wybrane zagadnienia w jednej lub kilku jednostkach
- kontrole doraźne dotyczące wcześniej zidentyfikowanych problemów;

⁴²³ W ciągu ostatnich 10 lat taka sytuacja miała miejsce w Polsce 48 razy na prawie 30000 przypadków zbadanych przez RIO uchwał budżetowych. W większości przypadków dotyczyło to gmin i związków międzygminnych.

⁴²⁴ Dotyczy np. odpowiednich zaświadczeń składanych przez prywatne placówki edukacyjne.

- kontrole sprawdzające wdrożenie wniosków pokontrolnych sformułowanych po wcześniejszych kontrolach.

W kontrolach kompleksowych i w innych kontrolach podejmowanych z własnej inicjatywy RIO zakres kontroli ustala RIO. W przypadku kontroli zleconych cel i zakres kontroli jest uzależniony od zlecającego. O ile jednostka samorządu terytorialnego może zlecić kompleksową kontrolę gospodarki finansowej podległych sobie jednostek, to kontrole zleczone przez administrację rządową, agencje i fundusze celowe są z mocy prawa ograniczone do zadań przez nich zleconych oraz środków z tym związanych. Art. 5 ust. 2 ustawy o RIO dopuszcza, by kontrole zadań zleconych przez administrację państwową dotyczyły również celowości, rzetelności i gospodarności.

Procedury przeprowadzenia kontroli są typowe dla tego typu instytucji; kontrolowana jednostka musi zostać powiadomiona o kontroli na siedem dni przed jej rozpoczęciem, a kontrolerowi (inspektorowi finansowemu) przysługuje między innymi prawo do:

- żądania niezbędnych informacji dotyczących działalności kontrolowanych jednostek, w szczególności ich gospodarki finansowej z zakresu realizacji budżetu;
- wstępu na teren i do pomieszczeń jednostek kontrolowanych;
- wglądu w dokumentację związaną z dysponowaniem środkami pieniężnymi, łącznie z kontrolą stanu kasy;
- wglądu w dokumentację związaną z gospodarką finansową kontrolowanej jednostki;
- wglądu w indywidualną dokumentację podatkową podmiotów ponoszących ciężary publiczne na rzecz JST;
- dostępu do danych osobowych dotyczących kwalifikacji i uposażenia pracowników;
- sporządzania lub zlecenia sporządzenia niezbędnych do kontroli odpisów oraz wyciągów z dokumentów.

Inspektorzy finansowi są uprawnieni do karania grzywnami kierowników oraz pracowników jednostek utrudniających prowadzenie kontroli.

Każda kontrola kończy się przygotowaniem protokołu kontroli, który stanowi podstawę do przygotowania wystąpienia pokontrolnego. Wystąpienie pokontrolne jest kierowane do jednostek w terminie do 60 dni od daty podpisania protokołu kontroli i zawiera wszystkie uchybienia, nieprawidłowości oraz wnioski zmierzające do ich usunięcia i usprawnienia badanej działalności. Skontrolowana jednostka może prezesowi RIO złożyć zastrzeżenia do wystąpienia. Podstawą zastrzeżenia może być tylko zarzut naruszenia prawa poprzez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. W terminie 30 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego lub od rozpatrzenia przez RIO odwołania od tego wystąpienia, skontrolowana jednostka informuje RIO o wykonaniu wniosków lub o przyczynach ich niewykonania. Od decyzji RIO dotyczącej odrzucenia zastrzeżeń przysługuje odwołanie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego.

Oprócz opisanych uprawnień kontrolnych, RIO kontroluje okresowe sprawozdania z budżetów jednostek samorządowych pod względem rachunkowym i formalnym.

Ustawa o RIO nie przewiduje wprost możliwości podjęcia kontroli na wniosek obywateli danego samorządu. Fakt, iż RIO może podejmować kontrole z własnej inicjatywy pozwala jednak na reagowanie w takich przypadkach.

Niezależnie od działalności nadzorczej oraz kontrolnej regionalne izby mogą wykonywać na rzecz samorządów działalność doradczą. Zgodnie z art. 13 ustawy o RIO doradztwo może obejmować m.in. opinie na temat możliwości spłaty kredytu, pożyczki lub wykupu papierów wartościowych, wydawanie opinii o programach naprawczych samorządów, wieloletnich politykach finansowych oraz przygotowywanie wykładni wybranych aktów prawnych.

6.4.3. Komisje rewizyjne

Szczególnym rodzajem organów kontroli są komisje rewizyjne jednostek samorządu terytorialnego. Działają one na podstawie przepisów:

- art. 18a ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym,
- art. 16 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym,
- art. 30 ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa.

Podstawowym zadaniem komisji rewizyjnych jest kontrola działalności organu wykonawczego JST oraz działalności samorządowych jednostek organizacyjnych. Komisja rewizyjna przedstawia corocznie organowi stanowiącemu opinię o wykonaniu budżetu JST i wnioski w przedmiocie absolutorium dla organu wykonawczego. Komisja może też wykonywać inne zadania kontrolne zlecone jej przez organ stanowiący.

Szczególne pozycja komisji rewizyjnej w systemie instytucji kontroli i nadzoru polega na tym, iż tylko komisja rewizyjna jest uprawniona do dokonywania ocen celowości działań podejmowanych przez organ wykonawczy jednostki samorządu terytorialnego i podległe jednostki.

Do komisji rewizyjnej wchodzi radni wybrani przez organ stanowiący⁴²⁵. Przepisy wskazanych powyżej ustaw wymagają, by w komisji rewizyjnej reprezentowane były wszystkie kluby radnych. Członkostwo w komisji rewizyjnej nie można łączyć z funkcją przewodniczącego lub wiceprzewodniczącego organu stanowiącego, ani z członkostwem w organie wykonawczym.

Ustawy nie określają organizacji wewnętrznej, szczegółowego zakresu zadań, ani trybu pracy komisji rewizyjnej, pozostawiając te kwestie do uregulowania w statutach JST. Uchwalenie statutu należy do kompetencji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego, z tym, że w przypadku statutów województw i – na wniosek ministra właściwego do spraw administracji – statutów miast mających powyżej 300.000 mieszkańców, wymagane jest uzgodnienie treści statutu z prezesem Rady Ministrów.

W efekcie pozostawienia regulacji odnoszących się do funkcjonowania komisji rewizyjnych w gestii rad i sejmików, regulacje te są mocno zróżnicowane. Dotyczy to m.in.:

- sposobu ustalania planu pracy komisji rewizyjnej – na ogół organ stanowiący zatwierdza plan przedłożony przez komisję rewizyjną, ale w niektórych JST przewidziano możliwość zlecenia komisji rewizyjnej przeprowadzenia kontroli poza planem,
- trybu i terminu zawiadamiania jednostki kontrolowanej o zamierzonej kontroli,
- sposobu dokumentowania przez komisję rewizyjną wyników kontroli,
- możliwości ingerowania rady (sejmiku) w prace komisji rewizyjnej⁴²⁶,
- trybu rozpatrywania skarg na działalność wójta, burmistrza lub prezydenta miasta,
- trybu rozpatrywania ustaleń kontroli prowadzonych przez komisję rewizyjną.

Komisja rewizyjna jest organem rady (sejmiku), co daje możliwość wpływania przez radę (sejmik) na prace komisji. Komisje rewizyjne powinny jednak posiadać dużą samodzielność w ustalaniu planu kontroli i doborze środków służących realizacji celu kontroli. Za działania niekorzystne dla właściwego wypełniania przez komisję rewizyjną uznać należy w szczególności podejmowane w

⁴²⁵ W innych komisjach rady (sejmiku) dopuszcza się udział osób spoza składu organu stanowiącego.

⁴²⁶ Znamiennym przykładem jest statut powiatu stalowowolskiego, w którym postanowiono, iż rada może nakazać komisji rewizyjnej zaniechanie, a także przerwanie kontroli lub odstąpienie od poszczególnych czynności kontrolnych. Organ nadzoru nie zakwestionował legalności tego przepisu, jednak sam fakt stworzenia możliwości tak daleko idącej ingerencji w prace komisji rewizyjnej musi budzić wątpliwości, zwłaszcza w przypadkach, gdy prawdopodobne jest, że kontrola doprowadzi do ujawnienia nieprawidłowości w funkcjonowaniu kontrolowanej jednostki. Na drugim biegunie statut miasta Wejherowo zawiera przepis, na mocy którego rada miasta może nakazać komisji rewizyjnej uzupełnienie wyników kontroli.

niektórych jednostkach samorządu terytorialnego próby ograniczenia swobody wyboru przez komisję rewizyjną tematów kontroli. O ile można jeszcze zrozumieć ustalenie, iż rada (sejmik) jednostki samorządu terytorialnego może zlecać pewne kontrole komisji rewizyjnej, to zdecydowanie negatywnie ocenić należy przyznanie w statucie jednostki samorządu terytorialnego uprawnienia do zakazania podjęcia kontroli lub do żądania jej przerwania.

6.4.4. Inne organy kontroli i nadzoru nad samorządem terytorialnym

Z innych instytucji mających w stosunku do jednostek samorządu terytorialnego uprawnienia kontrolne lub nadzorcze związane z zarządzaniem środkami publicznymi wskazać należy przede wszystkim:

- samorządowe kolegia odwoławcze,
- wojewodów i inne organy administracji rządowej przekazujące dotacje budżetowe dla jednostek samorządu terytorialnego,
- inspekcje rządowe,
- organy kontrolujące wykorzystanie środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej.

Samorządowe kolegia odwoławcze (SKO) są organami odwoławczymi od decyzji administracyjnych podejmowanych w sprawach indywidualnych przez organy jednostek samorządu terytorialnego. SKO jest również właściwe do rozpatrywania odwołań od decyzji organów jednostek samorządu terytorialnego podejmowanych na podstawie Ordynacji podatkowej.

Samorządowe kolegia odwoławcze zostały powołane ustawą z 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych⁴²⁷.

W wyniku przeprowadzonego postępowania SKO może:

- 1) utrzymać w mocy zaskarżoną decyzję albo
- 2) uchylić zaskarżoną decyzję w całości albo w części,
- 3) umorzyć postępowanie odwoławcze.

Do SKO można się odwołać do niekorzystnej decyzji samorządu, ale od decyzji SKO nie można już składać odwołań w trybie postępowania administracyjnego. Decyzje wydawane przez SKO podlegają jednak zaskarżeniu do sądu administracyjnego.

Samorządowe kolegia odwoławcze jako państwowe jednostki budżetowe podlegają nadzorowi Prezesa Rady Ministrów⁴²⁸, lecz przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa, a nadzór Prezesa Rady Ministrów dotyczy wyłącznie spraw finansowo-organizacyjnych i proceduralnych.

Rozmieszczenie SKO odpowiada podziałowi administracyjnemu z lat 1975 – 1998⁴²⁹ i na terenie kraju działa 49 kolegiów. Właściwość miejscową samorządowych kolegiów odwoławczych określa rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów⁴³⁰.

⁴²⁷ Dz. U. z 2018 r. poz.570.

⁴²⁸ Prezes Rady Ministrów może zlecić sprawowanie nadzoru nad SKO ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej.

⁴²⁹ Z dniem 1 stycznia 1999 r. wprowadzony został nowy schemat podziału administracyjnego kraju: dotychczasowe 49 województw zastąpiono 16 większymi województwami, w ramach których wyodrębniono powiaty i ponad 60 miast niezaliczanych do powiatów (miast na prawach powiatu). Podstawowymi jednostkami podziału administracyjnego – i jednocześnie podstawowymi jednostkami samorządu terytorialnego – pozostały gminy.

⁴³⁰ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 17 listopada 2003 w sprawie obszarów właściwości miejscowej samorządowych kolegiów odwoławczych (Dz. U. Nr 198, poz 1925).

Zakres działalności samorządowych kolegiów odwoławczych jest zbieżny z zakresem zadań własnych jednostek samorządowych na wszystkich trzech szczeblach. Do spraw najczęściej rozpatrywanych przez samorządowe kolegia odwoławcze należą decyzje związane z:

- podatkami i opłatami lokalnymi,
- działalnością gospodarczą,
- planowaniem i zagospodarowaniem przestrzennym,
- pomocą społeczną, świadczeniami rodzinnymi, zaliczkami alimentacyjnymi, dodatkami mieszkaniowymi i sprawami socjalnymi,
- gospodarką nieruchomościami, prawem geodezyjnym i kartograficznym,
- ochroną środowiska,
- odpadami i utrzymaniem porządku i czystości w gminach,
- prawem wodnym,
- handlem, sprzedażą i podawaniem napojów alkoholowych,
- prawem o ruchu drogowym, drogami publicznymi i transportem drogowym,
- prawem górniczym i geologicznym,
- egzekucją administracyjną⁴³¹.

Dysponenci części budżetowych, z których wypłacane są dotacje dla JST mają prawo, a zarazem obowiązek kontroli prawidłowości wykorzystania przez JST przekazanych im środków. Kontrola wykorzystania dotacji jest niezbędnym elementem opisanej w art. 152 ustawy o finansach publicznych procedury zatwierdzenia rozliczenia dotacji. Efektem tej procedury jest albo stwierdzenie, iż dotacja została przekazana we właściwej wysokości i prawidłowo wykorzystana, albo wydanie decyzji określającej kwotę, którą dotowany winien zwrócić do budżetu, z którego otrzymał dotację. Decyzja taka może być zaskarżona do samorządowego kolegium odwoławczego lub – w przypadku dotacji wypłaconej z budżetu państwa – do sądu administracyjnego. Sprawnemu przeprowadzeniu rozliczenia dotacji służy nałożenie na podmioty otrzymujące dotacje obowiązku.

Kontrola wykorzystania dotacji nie powinna ograniczać się do formalnej weryfikacji dokumentów księgowych. Co najmniej tak samo istotne jest bowiem sprawdzenie czy dotowane zadanie zostało zrealizowane prawidłowo i przyniosło zakładane efekty.

Podobne uprawnienia kontrolne wobec jednostek samorządu terytorialnego przyznano instytucjom odpowiedzialnym za prawidłowość wydatkowania środków z budżetu Unii Europejskiej. Instytucjami tymi są zarówno krajowe organy administracji rządowej, jak i Europejski Trybunał Obrachunkowy, pełniący w unijnej procedurze zarządzania środkami budżetowymi rolę naczelnego organu kontrolnego.

6.5. Kontrola wewnętrzna

Pojęcie *kontrola wewnętrzna* nie ma utrwalonej w literaturze jednolitej definicji, co więcej – używane jest na określenie czynności i systemów istotnie się od siebie różniących. Jak zauważył J. Płoskonka *pojęcie „kontrola wewnętrzna” funkcjonowało – i w zasadzie funkcjonuje nadal w polskiej administracji – w znaczeniu kontroli inspekcyjnej typu ex post wykonywanej w ramach danej jednostki organizacyjnej, często przez pracowników wydzielonej komórki organizacyjnej (kontrolerów wewnętrznych), a jednocześnie używane jest w aspekcie zarządczym w znaczeniu*

⁴³¹Por. np. J. Wydmuch, *Rodzaje spraw rozpatrywanych przez Kolegium*, dostępne na stronie internetowej SKO w Lesznie: <http://www.sko-leszno.pl/kat/id/8> oraz *Informacja o działalności Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Warszawie za okres od dnia 1 stycznia do dnia 31 grudnia 2013 r.*, Warszawa 2014 (<http://www.bip.warszawa.sko.gov.pl/?cid=301>)

systemu wspomagającego zarządzanie jednostką⁴³², czyli tego, co w ustawie o finansach publicznych nazywamy kontrolą zarządczą. Dalsze problemy tworzy fakt, że „w tłumaczeniach z języka angielskiego dokumentów dotyczących kontroli i zarządzania słowa mające w języku angielskim zasadniczo odrębne znaczenia, to znaczy *internal control* oraz *internal audit*, często tłumaczone są jednym polskim zwrotem „kontrola wewnętrzna”, co w niektórych wypadkach prowadzi do nieporozumień znaczeniowych”⁴³³.

Jeśli dla ustalenia znaczenia terminu *kontrola wewnętrzna* przyjmiemy, jako dwie podstawowe przesłanki:

- że kontrola jest działaniem polegającym na:
 - a) ustaleniu oczekiwanego przebiegu lub stanu pewnego procesu lub działania,
 - b) ustaleniu rzeczywistego przebiegu (stanu faktycznego),
 - c) ocenie stanu faktycznego z punktu widzenia jego zgodności z przebiegiem (stanem) oczekiwanym,
 - d) ustaleniu przyczyn i skutków odchylenia stanu faktycznego od oczekiwanego i sformułowaniu wniosków zmierzających do usunięcia tych odchylenia,
- że kontrolę wewnętrzną od kontroli zewnętrznej różni *usytuowanie lub stosunek organu kontrolowanego i kontrolującego*⁴³⁴,

to przez kontrolę wewnętrzną powinniśmy rozumieć czynności kontrolne dokonywane przez osoby pracujące w kontrolowanej jednostce i niemające charakteru bieżącego zarządzania funkcjonowaniem tej jednostki. Taka definicja kontroli wewnętrznej obejmuje zarówno kontrole wykonywane – na zasadach podobnych do obowiązujących w kontroli zewnętrznej – przez pracowników wyspecjalizowanej komórki kontrolnej, jak i kontrole podejmowane przez audytora wewnętrznego.

Rysunek 9. Relacje kontroli wewnętrznej, zewnętrznej, zarządczej i audytu wewnętrznego



Źródło: opracowanie własne

Jak widać, kontrola wewnętrzna w pewnym sensie dubluje funkcje zewnętrznej kontroli instytucjonalnej i kontroli społecznej. Racją istnienia kontroli wewnętrznej są jednak pewne jej cechy, których nie możemy przypisać kontroli zewnętrznej, takie jak:

- możliwość systematycznego kontrolowania danej jednostki,
- prosta procedura,

⁴³² J. Płoskonka, *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” Nr 2(307)/2006, s. 3-28.

⁴³³ J. Płoskonka, *op. cit.* s. 12

⁴³⁴ Por. E. Chojna-Duch, *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” Nr 1(330)/2010, s. 47-62.

- bardzo dobra i wszechstronna znajomość realiów działania kontrolowanej jednostki,
- mniej skomplikowana procedura kontrolna,
- możliwość bezpośredniego oddziaływania na kierownictwo jednostki.

Znaczenie kontroli wewnętrznej polega z jednej strony na tym, że stanowi ona ważny element dyscyplinujący, z drugiej – na tym, iż pozwala ona na łączną ocenę trzech aspektów systemu zarządzania wykonywaniem zadań publicznych – sposobu wykonywania podstawowych zadań jednostki, funkcjonowania systemu kontroli zarządczej oraz działań audytu wewnętrznego. Komórki kontroli wewnętrznej nie mają uprawnień władczych, powinny mieć jednak dostęp do wszelkich dostępnych w jednostce materiałów niezbędnych do przeprowadzenia kontroli, a ustalenia kontroli i wnioski z nich wypływające powinny być starannie analizowane przez kierownictwo jednostki i – w miarę możliwości – wdrażane. Często za kontrolę wewnętrzną odpowiadają komórki właściwe do spraw skarg i wniosków. Kontrola wewnętrzna nie powinna się jednak ograniczać do problemów zgłaszanych przez podmioty zewnętrzne, gdyż w praktyce oznacza to reagowanie głównie na już zaistniałe nieprawidłowości, a nie skupienie się na działaniach zmierzających do usprawnienia działalności jednostki.

Nie ma ogólnie obowiązujących zasad prowadzenia kontroli wewnętrznej – sprawę tę pozostawiono do decyzji kierowników jednostek, w których kontrola ta ma działać.

6.6. Kontrola społeczna

Niezależnie od funkcjonowania profesjonalnych organów kontroli i nadzoru, polskie prawo gwarantuje wszystkim obywatelom prawo kontrolowania finansów publicznych. Służą temu przepisy odnoszące się do jawności funkcjonowania organów przedstawicielskich, a także przepisy gwarantujące obywatelom prawo dostępu do informacji publicznej, w tym do wglądu w dokumenty związane z gospodarką finansową prowadzoną przez władze publiczne. Dostęp do informacji publicznej nie jest oczywiście nieograniczony. Istotne jest jednak to, że przepisy ograniczające dostęp do informacji o działalności władz publicznych, wynikające z potrzeby ochrony ważnych interesów państwa, a także z ochrony dóbr osobistych i z ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa, muszą mieć rangę ustawową i muszą opierać się na ściśle zdefiniowanym zakresie ochrony informacji niejawnych.

6.6.1. Konstytucyjne podstawy prawa do informacji publicznej

Podstawę prawa obywateli do informacji o działalności organów władzy publicznej, a więc i organów JST stanowi art. 61 Konstytucji RP, zgodnie z którym:

- obywatel ma prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne (prawo do informacji publicznej);
- prawo do informacji publicznej obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów (a więc w szczególności na posiedzenia rad gmin i powiatów oraz sejmików wojewódzkich), z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu;
- ograniczenie prawa do informacji publicznej może nastąpić wyłącznie ze względu na określoną w ustawach ochronę wolności i praw innych osób i podmiotów gospodarczych oraz ochronę porządku publicznego, bezpieczeństwa lub ważnego interesu gospodarczego państwa;
- tryb udzielania informacji publicznej określają ustawy oraz regulaminy Sejmu i Senatu.

6.6.2. Zasady dostępu do informacji publicznej

Przepisy art. 61 Konstytucji znajdują swe rozwinięcie w wielu ustawach, z których najwaźniejszą dla kwestii prawa obywateli do informacji o działalności władz publicznych jest ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej⁴³⁵. Ustawa ta zawiera podstawowe przepisy dotyczące prawa obywateli do informacji publicznej, oraz obowiązków władz publicznych związanych z ich udostępnianiem.

Zgodnie z ustawą prawo do informacji publicznej obejmuje uprawnienie do:

- niezwłocznego uzyskania informacji publicznej zawierającej aktualną wiedzę o sprawach publicznych, w tym uzyskania informacji przetworzonej;
- wglądu do dokumentów urzędowych;
- dostępu do posiedzeń kolegialnych organów władzy publicznej pochodzących z powszechnych wyborów,

przy czym przez informację publiczną rozumie się każdą informację o sprawach publicznych. Zgodnie z art. 5 ustawy o dostępie do informacji publicznej, prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu *w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych*. Podstawowe zasady dostępu do informacji publicznej ująć można w następujących punktach.

1. Prawo do informacji publicznej przysługuje każdemu, co interpretowane jest jako prawo do tej informacji przysługujące nie tylko obywatelom Polski, ale również organizacjom zrzeszającym obywateli, a także obywatelom innych państw. Prawo do informacji publicznej o działalności organów JST przysługuje więc nie tylko osobom zamieszkałym na terenie danej jednostki, lecz również innym osobom i podmiotom, takim jak np. stowarzyszenia i inne organizacje obywatelskie, media, szkoły, uczelnie, instytucje badawcze.
2. Od osoby wykonującej prawo do informacji publicznej nie wolno żądać wykazania interesu prawnego lub faktycznego – zakazane jest więc uzależnienie dostępu do informacji publicznej od celu, w jakim informacje te mają być wykorzystane.
3. Organy władzy publicznej zobowiązane są do udostępniania posiadanej informacji publicznej niezależnie od tego, czy dokumenty zawierające tę informację zostały przez nie wytworzone, czy też zostały im przekazane z innych źródeł.
4. Prawo do informacji publicznej obejmuje prawo powtórnego wykorzystania tej informacji, co w praktyce oznacza zakaz uzależnienia udzielenia informacji publicznej od zgody ubiegającego się o informację na ograniczenie jej wykorzystania wyłącznie do celów osobistych.
5. Odmowa udzielenia informacji publicznej następuje w drodze decyzji administracyjnej, co oznacza możliwość jej zaskarżenia.
6. Nie ma podstaw, by odmówić dostępu do informacji publicznej osobie niepełnoletniej. Korzystanie przez niepełnoletnich z tego prawa jest jednak mocno ograniczone⁴³⁶.

⁴³⁵ (Dz. U. z 2022 r. , poz. 902.

⁴³⁶ Por. np. postanowienie NSA z dnia 21 marca 2017 r. (sygn. I OSK 2500/16), z którego wynika, że ujęte w art. 2 ust. 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej słowo "każdy" obejmuje m.in. wszystkie osoby fizyczne, w tym również mające ograniczoną zdolność do czynności prawnych; jednakowoż osoby należące do tej kategorii nie mogą realizować przyznanych im tą ustawą uprawnień samodzielnie, a wyłącznie działając poprzez ustawowych przedstawicieli – orzeczenie dostępne na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/261DF20369>. Niepełnoletni musi działać przez swoich prawnych opiekunów zarówno wtedy, gdy żąda dostępu do informacji publicznej, jak i wtedy, gdy chce zaskarżyć decyzję o odmowie udzielenia tej informacji.

Ustawa przewiduje dwa podstawowe tryby udostępniania informacji publicznej:

- publikację informacji w *Biuletynie Informacji Publicznej* (BIP), będącym ujednoczonym systemem stron internetowych⁴³⁷ zbudowanym w celu powszechnego udostępniania informacji publicznej,
- udostępnienie na wniosek – w przypadku, gdy przedmiotem wniosku jest udostępnienie informacji przetworzonej, ma być ona udostępniona w takim zakresie, w jakim jest to szczególnie istotne dla interesu publicznego.

Zakres informacji podlegającej zamieszczeniu w BIP określony został w art. 6 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Szczegółowe zasady prowadzenia BIP ujęto w rozporządzeniu Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, wydanym na podstawie tej ustawy⁴³⁸. Przepisy dotyczące zawartości BIP nie są jednak ani ściśle przestrzegane, ani – tym bardziej – konsekwentnie egzekwowane.

Ustawa o dostępie do informacji publicznej zawiera pewne rozwiązania utrudniające obywatelom dostęp do interesujących ich danych. Szczególnie ważne wydają się tu trzy przykłady.

1. Jeśli obywatel żąda dostępu do informacji przetworzonej (wymagającej stworzenia zestawień zbiorczych), to ich udostępnienie uzależnione jest od tego, czy organ, do którego zwrócił się obywatel uzna, że jej udostępnienie jest szczególnie istotne dla interesu publicznego. Stwarza to możliwość odmowy udzielenia informacji.
2. Jeśli organ władzy publicznej odmawia obywatelowi udzielenia informacji, musi to uczynić w formie decyzji administracyjnej, od której można się odwołać do samorządowego kolegium odwoławczego. Jeśli natomiast organ – bez wydawania decyzji – poinformuje nierzetelnie, że informacja, której domaga się obywatel nie jest informacją publiczną w rozumieniu ustawy o dostępie do informacji publicznej, to wymuszenie udzielenia tej informacji może nastąpić tylko na drodze postępowania sądowego.
3. Ustawa nakazuje urzędowi udzielającemu informacji publicznej umożliwić obywatelowi sporządzenie kopii lub odpisu dokumentów, nie przewiduje natomiast poświadczenia takiego odpisu za zgodność z oryginałem, co w wielu przypadkach utrudnia późniejsze posługiwanie się tym odpisem.

6.7. Referendum samorządowe

Szczególnym instrumentem obywatelskiego nadzoru nad działalnością władz samorządowych jest możliwość odwołania:

- wójta (burmistrza, prezydenta miasta),
- rady gminy lub powiatu,
- sejmiku wojewódzkiego

w wyniku referendum przeprowadzonego na wniosek mieszkańców odpowiedniej jednostki samorządu terytorialnego. Zasady dotyczące takiej drogi odwołania organu władzy samorządowej zostały określone w ustawie z dnia 15 września 2000 r. o referendum lokalnym⁴³⁹.

⁴³⁷ Dostęp do stron BIP można uzyskać albo poprzez strony internetowe poszczególnych instytucji publicznych, albo poprzez stronę główną BIP: www.bip.gov.pl.

⁴³⁸ Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 17 maja 2002 r. w sprawie Biuletynu Informacji Publicznej (Dz. U. Nr 67, poz. 619).

⁴³⁹ Dz. U. z 2023 r., poz. 1317.

Inicjatywa w sprawie referendum odwołującego organ jednostki samorządu terytorialnego może wyjść zarówno od mieszkańca (lub grupy mieszkańców), jak i od organizacji pozarządowej. Zgłoszenie wniosku o przeprowadzenie referendum wymaga jednak zgromadzenia odpowiedniej liczby podpisów mieszkańców uprawnionych do udziału w referendum⁴⁴⁰. Wniosek o referendum w sprawie odwołania organu jednostki samorządu terytorialnego można złożyć jeśli od wyboru danego organu, albo od ostatniego referendum w sprawie jego odwołania upłynęło co najmniej 10 miesięcy, ani gdy do końca kadencji organu pozostało mniej niż 10 miesięcy.

Wniosek o przeprowadzenie referendum w sprawie odwołania organu jednostki samorządu terytorialnego składa się do komisarza wyborczego, który jest stałym organem wyborczym – pełnomocnikiem Państwowej Komisji Wyborczej wyznaczonym na obszar stanowiący województwo lub część jednego województwa. Jeśli wniosek spełnia wymagania formalne komisarz wyborczy wydaje postanowienie o przeprowadzeniu referendum. Również komisarz powołuje komisje wyborcze niezbędne do przeprowadzenia referendum. Od postanowienia komisarza wyborczego odmawiającego zarządzenia referendum, inicjatorom referendum przysługuje odwołanie do sądu administracyjnego.

Dla ważności referendum wymagane jest, by udział w nim wzięło nie mniej niż 3/5 liczby biorących udział w wyborze odwoływanego organu – wcześniej wymagano uczestnictwa w referendum 30% uprawnionych. Organ jednostki samorządu terytorialnego zostaje odwołany jeśli w referendum za odwołaniem opowiedziało się więcej niż połowa mieszkańców, którzy w referendum oddali ważne głosy. Frekwencja w referendach na ogół nie jest wysoka i wyniki referendum nie mają mocy wiążącej⁴⁴¹.

6.8. Nadzór fiskalny

Nadzór fiskalny nabrał szczególnego znaczenia po wybuchu kryzysu finansowego w 2007 r. Uchwalono nowe unijne akty prawne, których celem było zwiększenie dyscypliny budżetowej i zapewnienie stabilności fiskalnej. Sprzyjać temu mają przede wszystkim instrumenty opisane w dyrektywie z 8 listopada 2011 r.⁴⁴², wchodzącej w skład tzw. „sześciopaku”. Dużą rolę przypisano numerycznym regułom fiskalnym, które powinny podlegać ocenie instytucji niezależnych od władz budżetowych – rad fiskalnych. Istotnie wzmocniono także rolę planowania w wymiarze wieloletnim, przy czym obowiązek przygotowywania planów budżetowych o dłuższym horyzoncie czasowym został nałożony na państwa Unii Europejskiej już znacznie wcześniej.

W Polsce ramy planowania wieloletniego tworzą:

- Wieloletni Plan Finansowy Państwa, obejmujący zestawienie wydatków budżetu państwa w układzie zadaniowym na trzy kolejne lata budżetowe,
- wieloletnie prognozy jednostek samorządu terytorialnego,
- strategia zarządzania długiem Skarbu Państwa⁴⁴³.

⁴⁴⁰ 10% uprawnionych do udziału w referendum w gminach i powiatach, 5% uprawnionych do udziału w referendum w sprawie odwołania sejmiku wojewódzkiego.

⁴⁴¹ Zob. np. M. Rachwał, *Referenda w sprawie odwołania organu samorządu terytorialnego – doświadczenia lat 2010-2014*, „Kwartalnik Naukowy OAP UW e-Politikon”, Nr 11 (2014), s. 77-98. Również w latach 2015-2019 tylko znikoma część referendów zakończyła się wiążącymi wynikami.

⁴⁴² Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 306 z 23.11.2011, s. 41.

⁴⁴³ Por. rozdział 4.9, a także: E. Malinowska-Misiąg, *Nadzór fiskalny w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej*, „Studia BAS” Nr 3(47)/2016.

6.8.1. Reguły fiskalne

Reguły fiskalne są najczęściej definiowane jako *permanentne ograniczenie polityki fiskalnej, odzwierciedlone we wskaźnikach budżetowych, wskazujących na jej postępy*⁴⁴⁴. Reguły dzieli się na reguły ograniczające wielkość deficytu, zadłużenia, wydatków i dochodów. Te ostatnie – mające zapobiegać nadmiernym obciążeniom fiskalnym stosowane są najrzadziej.

Zgodnie z dyrektywą z dnia 8 listopada 2011 r. w państwach UE powinny funkcjonować numeryczne reguły fiskalne, określono też wytyczne co do ich konstrukcji i zasad stosowania. Na stronach Komisji Europejskiej znajduje się baza reguł fiskalnych stosowanych w krajach Unii Europejskiej od 1990 r.⁴⁴⁵. Komisja opracowała także indeks siły reguł fiskalnych (*Fiscal Rule Strength Index*), który uwzględnia obecnie m.in. rodzaj aktu prawnego tworzącego poszczególne reguły, możliwość ich modyfikacji oraz sposób monitorowania. Na podstawie tego indeksu obliczany jest indeks zagregowany (*Fiscal Rule Index*), w którym bierze się pod uwagę także zakres podmiotowy danej reguły. Indeks zagregowany liczony dla każdego kraju i dla każdego roku. W 2017 r. najwyższą wartość tego indeksu odnotowano w Bułgarii i Holandii (3,37), a najniższą w Chorwacji (-0,01). Indeks dla Polski wyniósł 1,65.

Obowiązujące w Polsce reguły fiskalne wynikające zarówno z ustawodawstwa unijnego, jak i krajowego. Limity UE dotyczą wielkości określonych dla sektora instytucji rządowych i samorządowych – deficyt tego sektora nie może przekroczyć 3% PKB, a dług 60% PKB.

W ustawodawstwie krajowym najwyższą rangę przyznano regule zadłużenia. Zgodnie z art. 216 ust. 5 Konstytucji RP państwowy dług publiczny nie może przekroczyć $\frac{3}{5}$ wartości rocznego PKB. Ustanowiono także tzw. progi ostrożnościowe, nakazujące podjęcie określonych działań w przypadku, gdy relacja długu publicznego do PKB⁴⁴⁶ będzie większa od 55% i bardziej radykalnych działań gdy relacja ta będzie równa lub większa od 60%⁴⁴⁷.

Limity zadłużenia zostały nałożone także na jednostki samorządu terytorialnego. Początkowo limity te ustalono dla relacji łącznej kwoty długu oraz rocznych spłat zadłużenia wraz z kosztami jego obsługi do wielkości dochodów JST. Reguły były jednakowe dla wszystkich jednostek, bez względu na ich sytuację finansową, co stanowiło obciążenie dla jednostek o dużym potencjale rozwojowym⁴⁴⁸. W 2014 r. zaczął obowiązywać nowy limit, nazywany indywidualnym wskaźnikiem zadłużenia (IWZ)⁴⁴⁹, zgodnie z którym dopuszczalna relacja planowanych spłat zobowiązań wraz z odsetkami do dochodów ogółem została uzależniona od relacji trzyletniej średniej arytmetycznej nadwyżki bieżącej powiększonej o dochody ze sprzedaży majątku do dochodów ogółem⁴⁵⁰. Krytyka IWZ⁴⁵¹ doprowadziła do zmiany jego formuły, w tym m.in.

⁴⁴⁴ G. Kopits, S. Symanski, *Fiscal policy rules*, IMF Occasional Paper No 162/1998, cytowane za: K. Marchewka-Bartkowiak, *Reguły fiskalne*, Analizy BAS Nr 7/2010, s. 3.

⁴⁴⁵ *Numerical fiscal rules in EU member countries*, https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-rules-database_en

⁴⁴⁶ Obliczana zgodnie z art. 38a ustawy o finansach publicznych.

⁴⁴⁷ Do połowy 2013 r. obowiązywał jeszcze próg dla relacji długu publicznego do PKB większej od 50%, ale nie większej od 55%.

⁴⁴⁸ Por. K. Surówka, *Samorząd terytorialny w Polsce w dobie spowolnienia gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 37 (1/2014), s. 374.

⁴⁴⁹ Art. 243 ustawy o finansach publicznych.

⁴⁵⁰ Ustawa przewiduje pewne wyłączenia z powyższego limitu.

⁴⁵¹ Krytyka dotyczyły m.in. uzależnienia wielkości wskaźnika od koniunktury gospodarczej w trzech ostatnich latach oraz uwzględnienie kategorii o charakterze jednorazowym, a także sposobu konstrukcji IWZ, który mógł skłaniać samorządy do wydłużania okresu spłat oraz do wykorzystywania tzw. niestandardowych instrumentów finansowych i przerzucania części zadłużenia na spółki komunalne. Por. np. K. Marchewka-Bartkowiak, M. Wiśniewski, *Indywidualny wskaźnik zadłużenia JST – ocena krytyczna i propozycje zmian*, „Analizy BAS”, nr 21 (88)/2012; E. Komberger-Sokołowska, *Wskaźnik zadłużenia a uwarunkowania funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego w warunkach zmiennej koniunktury gospodarczej*, „Finanse Komunalne” 2015, 1–2; B.Z. Filipiak, *Indywidualny wskaźnik zadłużenia jako determinanta oceny kondycji finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 56 (4/2018); K. Surówka, K. Owsiak, *Administrowanie czy rozwój*

wydłużenia okresu uwzględnianego przy wyliczaniu limitu oraz wyeliminowania dochodów ze sprzedaży mienia, przy czym wejście w życie tych przepisów zostało rozłożone w czasie⁴⁵².

Jednostki samorządu terytorialnego muszą się także stosować do reguły salda budżetowego wprowadzonej art. 242 ustawy o finansach publicznych. Co do zasady budżet samorządowy może być uchwalony z deficytem jedynie w części majątkowej. Planowane wydatki bieżące mogą przekraczać planowane dochody bieżące jedynie wtedy, gdy różnica ta jest sfinansowana przez wskazane ustawowo źródła, w tym np. nadwyżki budżetowe z lat ubiegłych.

Pierwsza reguła wydatkowa, nazywana regułą dyscyplinującą, została wprowadzona nowelizacją ustawy o finansach publicznych z dnia 16 grudnia 2010 r.⁴⁵³. Zgodnie z tą regułą wydatki budżetowe nie mogły być większe niż wydatki planowane w roku poprzednim, powiększone o wskaźnik inflacji i jeden punkt procentowy. Limit ten obejmował tylko niewielką część wydatków budżetu państwa.

W listopadzie 2013 r. uchwalono kolejną nowelizację ustawy, która zastąpiła regułą dyscyplinującą regułą stabilizującą. Nowa reguła jest – zgodnie z dyrektywą z dnia 8 listopada 2011 r. – regułą numeryczną. Jej wzór został określony w art. 112aa ustawy o finansach publicznych, a wśród zmiennych znajduje się m.in. kwota wydatków z poprzedniego roku budżetowego, średniookresowa dynamika wartości PKB oraz wartość działań dyskrejonalnych w zakresie podatków i składek na ubezpieczenia społeczne. Reguła uwzględnia korekty związane z wysokością relacji wyniku nominalnego oraz długu publicznego do PKB, a także sytuacją ekonomiczną kraju. Zakres podmiotowy reguły stabilizującej jest dużo większy niż reguły dyscyplinującej. Objęła ona budżet państwa (z pewnymi wyjątkami)⁴⁵⁴, najważniejsze fundusze celowe oraz fundusze BGK. Obliczona kwota wydatków pomniejszana jest jeszcze o prognozowane wydatki innych instytucji.

6.8.2. Rady fiskalne

Zgodnie z definicją Międzynarodowego Funduszu Walutowego rady fiskalne (ang. *fiscal councils*) to niezależne instytucje publiczne mające na celu wspieranie stabilności finansów publicznych, w szczególności poprzez ocenę budżetu oraz jego wykonania, a także poprzez ocenę lub opracowywanie prognoz makroekonomicznych i budżetowych⁴⁵⁵. Rady fiskalne charakteryzuje duża różnorodność kompetencji, zadań i form organizacyjno-prawnych, ale ich cechą wspólną jest rola obserwatora (ang. *watchdog*) i związany z nią bezpośredni wkład w debatę publiczną na temat polityki fiskalnej⁴⁵⁶. Według danych zamieszczonych w bazie MFW w grudniu 2016 r., na świecie działało 39 rad fiskalnych w 37 krajach, w większości – w krajach Unii Europejskiej. Większość tych instytucji została utworzona po kryzysie finansowym.

– 20 lat doświadczeń finansowania polskiego samorządu terytorialnego, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 56 (4/2018).

⁴⁵² Por. ustawa z dnia 14 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2018 poz. 2500).

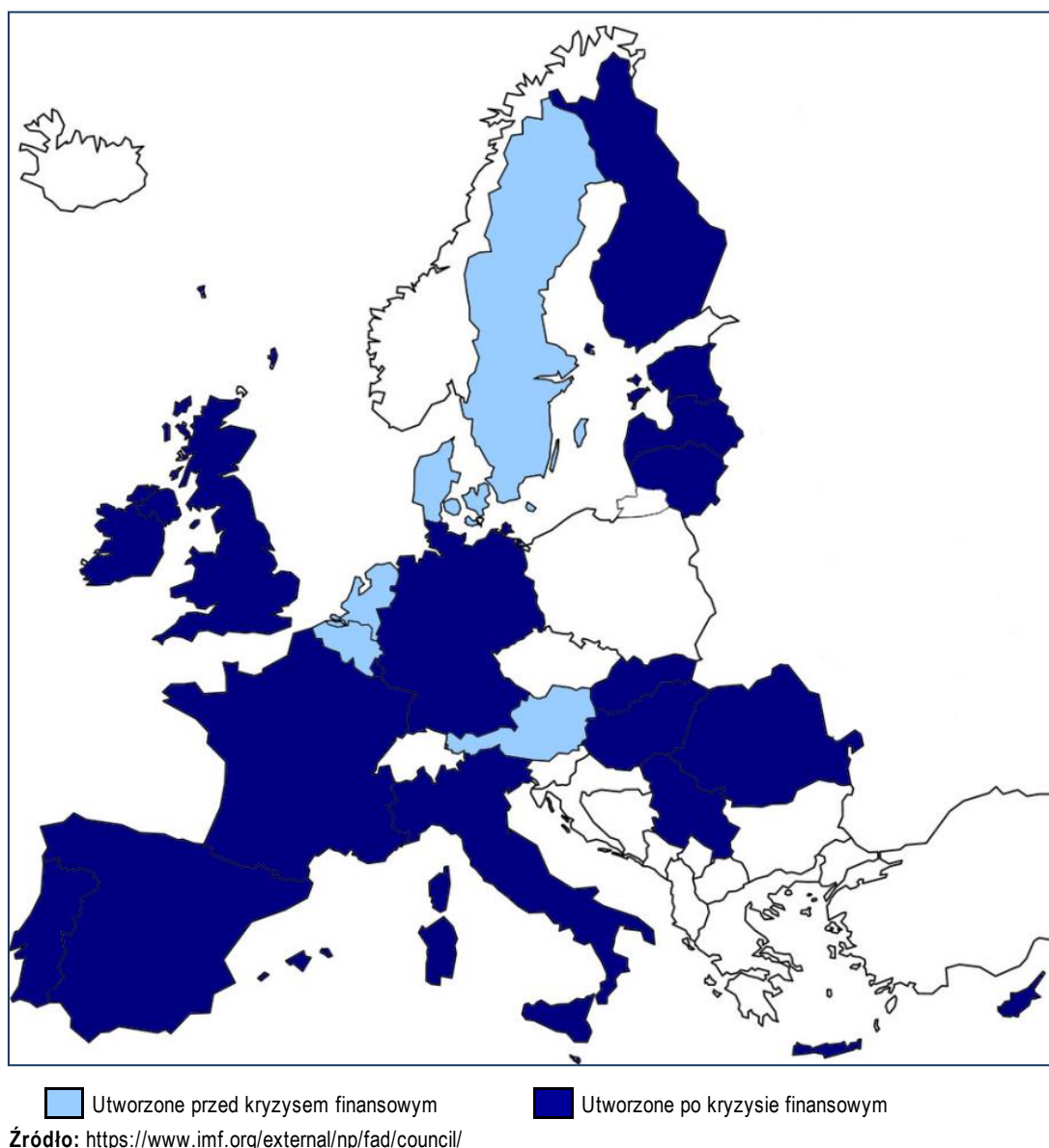
⁴⁵³ Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2010 r. Nr 257, poz. 1726).

⁴⁵⁴ Zakres reguły stabilizującej nie obejmuje w szczególności wydatków budżetu środków europejskich.

⁴⁵⁵ *Fiscal Councils Dataset*, opublikowana na stronie internetowej MFW: <http://www.imf.org/external/np/fad/council/>. Metodologiczną podstawę bazy danych MFW o radach fiskalnych stanowią dwie publikacje: X. Debrun, T. Kinda, T. Curristine, L. Eyraud, J. Harris, J. Seiwald, 2013, *The Functions and Impact of Fiscal Councils*, IMF Policy Paper, July 16, 2013, International Monetary Fund, Washington, DC; R. Beetsma, X. Debrun, X. Fang, Y. Kim, V. Lledó, S. Mbaye, and X. Zhang, *Independent Fiscal Councils: Recent Trends and Performance*, IMF Working Paper 18/68, International Monetary Fund, Washington, DC March 2018

⁴⁵⁶ *The Functions and Impact of Fiscal Councils*, International Monetary Fund, 2013, s. 4, <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/071613.pdf>

Rysunek 10. Rady fiskalne w Europie (2016)



W Polsce nie funkcjonuje niezależna rada fiskalna. Mimo zmian na szczeblu rządowym, nie zdecydowano się na powołanie takiej instytucji. W Wieloletnim Planie Finansowym Państwa na lata 2017-2020⁴⁵⁷ zawarto obszernie wyjaśnienie, z którego wynika, że w Polsce działa sieć instytucji fiskalnych (zaliczono do nich m.in. Najwyższą Izbę Kontroli, Radę Polityki Pieniężnej oraz Radę Dialogu Społecznego), a ponadto funkcjonują „ pewne elementy monitoringu stabilności finansów publicznych”⁴⁵⁸, wobec czego „należy stwierdzić brak przesłanek ekonomicznych i prawnych do zastąpienia funkcjonujących w Polsce instytucji fiskalnych nowoutworzoną radą fiskalną”⁴⁵⁹. W WPPF na kolejne lata brak jest już jakichkolwiek odniesień do rad fiskalnych.

Stanowiska strony polskiej nie podzieliła Rada UE, która w swoich zaleceniach z lipca 2019 r. stwierdza: „Ramy fiskalne są ogólnie solidne, a niezależne instytucje wypełniają niektóre z funkcji wykonywanych zwykle przez rady fiskalne, jednak Polska pozostaje jedynym państwem

⁴⁵⁷ *Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2017-2020*, Rada Ministrów, Warszawa 2017.

⁴⁵⁸ *Op. cit.* s. 54.

⁴⁵⁹ *Op. cit.* s. 58.

członkowskim nieposiadającym niezależnej rady fiskalnej.”⁴⁶⁰ Zwracając uwagę, iż kilka nowych kategorii wydatków ma charakter stały, w związku z czym ich zmiana w najbliższej przyszłości może okazać się trudna oraz że w przyszłości finanse publiczne Polski będą ponadto narażone na presję na wzrost wydatków, związaną w szczególności ze starzeniem się społeczeństwa Rada UE uznała, że występowanie tych czynników potęguje potrzebę wprowadzenia nowych instrumentów służących lepszemu zarządzaniu wydatkami, w tym regularnej oceny ich skuteczności i efektywności. W kontekście tego zalecenia oraz narastających problemów ze zbilansowaniem sektora ubezpieczeń społecznych i z możliwościami finansowania rosnących wydatków socjalnych, warto przypomnieć, iż od kilku lat w Ministerstwie Finansów zaniechano dokonywania ocen planowania i gospodarowania środkami publicznymi w jednostkach sektora finansów publicznych, przewidzianych w art. 176 ustawy o finansach publicznych.

Pojawiające się ostatnio informacje o zaawansowanych pracach nad powołaniem w Polsce Rady Polityki Fiskalnej nie znalazły – jak dotąd – oficjalnego potwierdzenia. Zasadniczym problemem wydają się wątpliwości co do tego, czy w obecnych warunkach możliwe jest zapewnienie Radzie niezależności i – jednocześnie – realnego wpływu na decyzje władz wykonawczych. Tak objawia się fakt, iż coraz trudniej przychodzi nam uwierzyć w możliwość funkcjonowania instytucji, które, działając w sposób czysto profesjonalny i niezależny od rządzących formułują opinie i zalecenia, których rządzący nie mogą nie brać pod uwagę.

Rady fiskalne są często utożsamiane z tzw. niezależnymi instytucjami fiskalnymi (*independent fiscal institutions, IFIs*). Komisja Europejska definiuje te podmioty jako ponadpartyjne organy publiczne, inne niż bank centralny, rząd lub parlament, których celem jest promowanie stabilności finansów publicznych m.in. poprzez monitorowanie przestrzegania reguł budżetowych, sporządzanie lub zatwierdzanie budżetowych prognoz makroekonomicznych i/lub doradzanie rządowi w sprawach polityki fiskalnej⁴⁶¹. Zgodnie z tą definicją do niezależnych instytucji fiskalnych w Polsce zaliczono Najwyższą Izbę Kontroli. Wykaz wszystkich niezależnych instytucji fiskalnych znaleźć można na stronach Komisji Europejskiej⁴⁶².

Dyrekcja Generalna ds. Gospodarczych i Finansowych Komisji Europejskiej wprowadziła indeks mierzący zakres zadań instytucji fiskalnych (*Scope Index of Fiscal Institutions, SIFI*)⁴⁶³, który jest przygotowywany na podstawie informacji przekazywanych przez badane podmioty. W indeksie uwzględnia się w zadania związane z:

- monitorowaniem przestrzegania reguł fiskalnych,
- prognozami makroekonomicznymi,
- oceną stabilności finansów publicznych,
- promowaniem przejrzystości fiskalnej,
- formułowaniem rekomendacji legislacyjnych.

Najnowsze zestawienie indeksów opracowano dla roku 2017 (pierwsze odnosi się do roku 2015). Ranking sporządzony na podstawie wielkości indeksów przedstawiono na poniższym wykresie. W krajach, w których działa więcej niż jedna instytucja fiskalna pokazano indeks instytucji o większym zakresie działania. W 2017 r. indeks obliczony dla NIK ułokował Polskę na ostatnim miejscu w rankingu państw Unii Europejskiej.

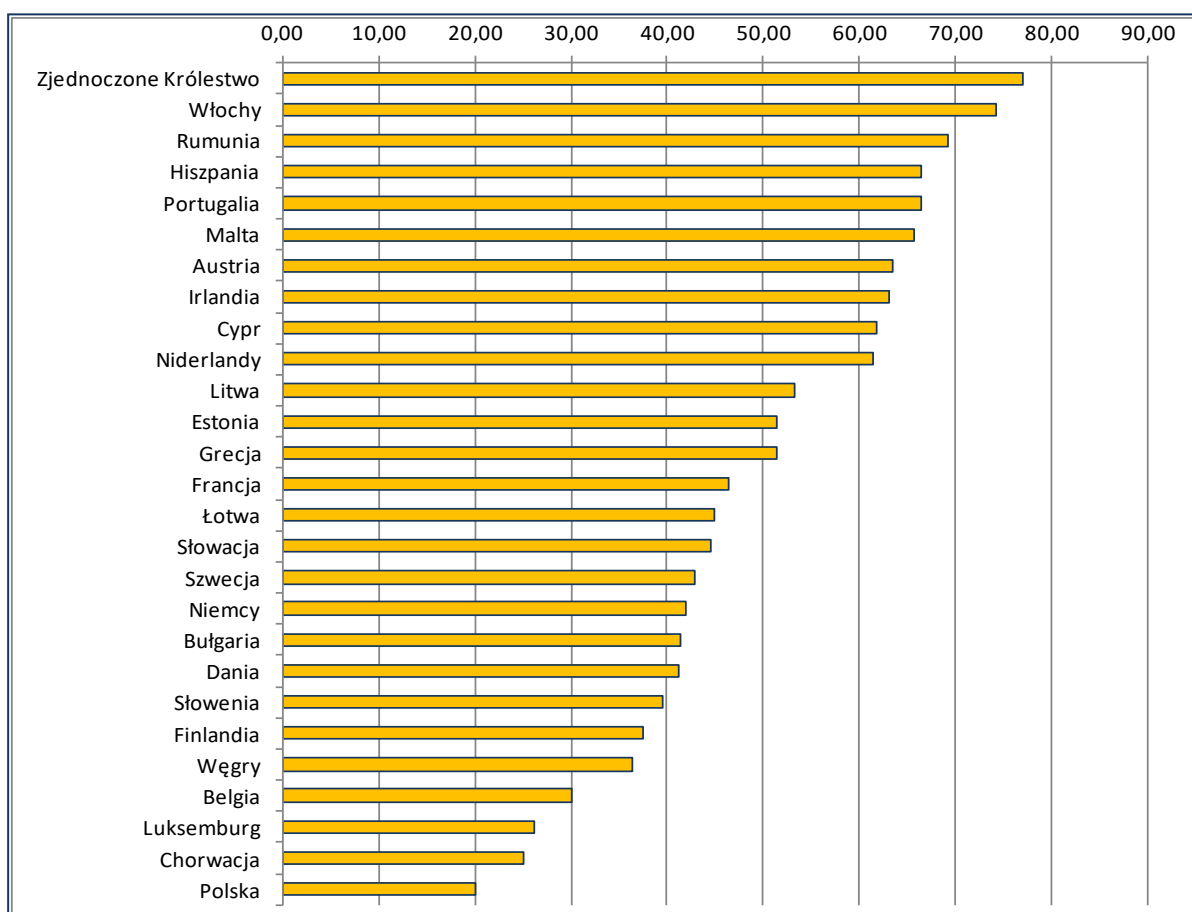
⁴⁶⁰ Zalecenie Rady z dnia 9 lipca 2019 r. w sprawie krajowego programu reform Polski na 2019 r. oraz zawierające opinię Rady na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na 2019 r. (2019/C 301/21), Dz.U.UE.C.2019.301, s. 123-128.

⁴⁶¹ https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/independent-fiscal-institutions_en#database-on-fiscal-institutions.

⁴⁶² *Op. cit.*

⁴⁶³ https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-institutions-database_en.

Wykres 2. Indeks zakresu zadań instytucji fiskalnych (2017)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z *Fiscal institutions database* Komisji Europejskiej, dostępnej na stronie internetowej https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-institutions-database_en

Skuteczność działania rad fiskalnych/niezależnych instytucji fiskalnych jest trudna do zweryfikowania. Ich obecność może sprzyjać stabilności finansów publicznych, ale niezbędne jest, by wyposażono je w wysoki stopień niezależności oraz odpowiednio zaprojektowane funkcje i zadania.

Literatura cytowana

Literatura zwarta

Analiza Value for Money – praktyka i wyzwania, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2015.

Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 roku, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017.

Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2017 roku, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2018.

Bandy G., *Financial Management and Accounting In the Public Sector*, Routledge Masters in Public Management, London 2015.

Beetsma R., Debrun X., Fang X., Kim Y., Lledó V., Mbaye S., Zhang X., *Independent Fiscal Councils: Recent Trends and Performance*, IMF Working Paper 18/68, International Monetary Fund, Washington, DC March 2018

Biernat T., *Władze publiczne w demokratycznym państwie prawa*. Prawo – Instytucje – Zasoby, Krakowskie Towarzystwo Edukacyjne sp. z o.o. – Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2014.

Bitner M., komentarz do art. 44 w: W. Misiąg (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, wyd. II, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2017.

Budżet obywatelski w Warszawie, Urząd Miasta Stołecznego Warszawy, Warszawa 2019.

Budżet obywatelski w Toruniu na 2020 rok. Wyniki głosowania, Urząd Miasta Torunia, Toruń 2019.

Cabannes Y. (red.), *72 Frequently Asked Questions about Participatory Budgeting*, UN-HABITAT, Nairobi – Quito 2004.

Chojna-Duch E., *Próba systematyzacji pojęć i zadań z dziedziny kontroli i audytu wewnętrznego na podstawie ustawy o finansach publicznych*, „Kontrola Państwowa” Nr 1(330)/2010.

Ćwiklicki M., Wodecka-Hyjek A., *Best Value – angielska metod doskonalenia usług publicznych*, „Zarządzanie Publiczne” Nr 1(23)/2013.

D’Alfonso A., *Own Resources of the European Union. Reforming the EU’s Financing System*, European Parliament, Brussels 2018

Debrun X., Kinda T., Curristine T., Eyraud L., Harris J., Seiwald J., *The Functions and Impact of Fiscal Councils*, IMF Policy Paper, July 16, 2013, International Monetary Fund, Washington, DC

Discretionary Transportation Grants. DOT Should Take Actions to Improve the Selection of Freight and Highway Projects, United States Government Accountability Office, Washington DC 2017.

Doran G.T., *There's a S.M.A.R.T. way to write management's goals and objectives*, „Management Review” Nov. 1981.

Dotowanie zadań zleconych jednostkom samorządu terytorialnego z zakresu administracji rządowej i innych zadań zleconych ustawami, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017.

Filipiak B.Z., *Indywidualny wskaźnik zadłużenia jako determinanta oceny kondycji finansowej jednostki samorządu terytorialnego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 56 (4/2018).

Fitoussi J., Sen A., Stiglitz J., *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*, Paris 2009.

Gajl N., *Finanse i prawo finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1980.

Gajl N., *Gospodarka budżetowa w świetle prawa porównawczego*, PWN, Warszawa 1993.

Ghislandi S., Sanderson W.C., Scherbov S., *A Simple Measure of Human Development: The Human Life Indicator*, „Population and Development Review”, Vol. 45 (2019).

Glosariusz terminów dotyczących kontroli i audytu w administracji publicznej, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2005.

Goodland R., Ledec G., *Neoclassical Economics and Principles of Sustainable Development*, „Ecological Modelling” Vol. 38, Issues 1-2, 1987.

Government Finance Statistics Manual 2014, International Monetary Fund, Washington DC 2014.

Helliwell J.F., Layard R., Sachs J.D., *2019 World Happiness Report*, Sustainable Development Solutions Network, New York 2019.

Horizon 2020 w skrócie, Urząd Publikacji Unii Europejskiej, Luksemburg 2014, ec.europa.eu/programmes/horizon2020/sites/horizon2020/files/H2020_PL_KI0213413PLN.pdf.
Hood Ch., *A Public Management for all Seasons?*, „Public Administration” Vol. 69 (Spring 1991), s. 3-19.

How's Life? 2015: Measuring Well-being, OECD Publishing, Paris 2015.

Human Development Indices and Indicators, United Nations Development Program, New York NY, 2018.

Informacja o wynikach kontroli. Funkcjonowanie instytucji gospodarki budżetowej, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2014.

Informacja o wynikach kontroli planowania i monitorowania wydatków w układzie zadaniowym przez wybranych dysponentów części budżetowych, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2014.

Informacja o wynikach kontroli wdrażania budżetu państwa w układzie zadaniowym – ocena procesów planowania, monitorowania i sprawozdawczości, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2012.

Informacja o wynikach kontroli wykonania budżetu państwa w 2014 r. w części 11 – Krajowe Biuro Wyborcze, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2015.

Investing in Development: A Practical Plan to Achieve the Millennium Development Goals, United Nations Development Programme, New York 2005.

Janiak K., *Budżet Unii Europejskiej*, Ministerstwo Spraw Zagranicznych, Warszawa 2015.

Kopits G., Symanski S., *Fiscal policy rules*, „IMF Occasional Paper” 1998, nr 162.

Kornberger-Sokołowska E., *Wskaźnik zadłużenia a uwarunkowania funkcjonowania jednostek samorządu terytorialnego w warunkach zmiennej koniunktury gospodarczej*, „Finanse Komunalne” 2015, 1-2.

Kębski W., *Budżet partycypacyjny. Krótka instrukcja obsługi*, Instytut Obywatelski, Warszawa 2013.

Kontrola zarządcza w sektorze finansów publicznych. Istota, unormowania prawne i otoczenie. Compendium wiedzy (wersja 1.0), Ministerstwo Finansów, Warszawa 2012.

Kopaliński W., *Słownik wyrazów obcych i zwrotów obcojęzycznych z almanachem*, Świat Książki, Warszawa 2000.

Kraan D.-J., *Off-budget and Tax Expenditures*, „OECD Journal on Budgeting” 2004, vol. 4, no. 1, s. 123.

Kraszewski D., Mojkowski K., *Budżet obywatelski w Polsce*, Fundacja im. Stefana Batorego, Warszawa 2014.

Kroll Ch., *Sustainable Development Goals: Are the Rich Countries Ready?*, Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2015.

Kulikowska J., *Zaangażowanie środków budżetowych*, „Finanse Publiczne”, luty 2008.

Lincoln A., *Collected Works of Abraham Lincoln*, Vol. 7 (red. R.P. Basler), The Abraham Lincoln Association, Springfield, 1953.

Lista jednostek sektora instytucji rządowych i samorządowych (S.13), zgodnie z ESA2010 (stan na 31 grudnia 2016 r.), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2017.

Mackiewicz M., Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Tomalak M., *Ramy finansowe strategii rozwoju województw na lata 2007–2013*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego, Warszawa 2006.

Mackiewicz-Łyziak J., Misiąg W. (red.), Tomalak M., *Dochody i wydatki publiczne w latach 2006–2007. Analiza regionalna*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2009.

Mackiewicz-Łyziak J., Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Osiński R., Tomalak M., *Dochody i wydatki publiczne w latach 2008–2009. Analiza regionalna*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2011.

Malinowska-Misiąg E., *Finansowanie zadań zleczanych jednostkom samorządu terytorialnego*, „Studia BAS” nr 4(52) 2017.

Malinowska-Misiąg E., komentarz do art. 39 w: W. Misiąg (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

Malinowska-Misiąg E., *Nadzór fiskalny w Polsce i w innych krajach Unii Europejskiej*, „Studia BAS” nr 3(47) 2016.

Malinowska-Misiąg E., *Potencjał dochodowy jednostek samorządu terytorialnego w Polsce*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2019, s. 64-65.

Malinowska-Misiąg E., *Ewolucja zasad budżetowych w świetle rozwoju nauki finansów publicznych*, w: R. Bartkowiak, P. Wachowiak (red.), *Nauki ekonomiczne w XXI wieku. Stan obecny i perspektywy rozwoju*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa 2014.

Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Tomalak M., *Budżet zadaniowy. Materiały szkoleniowe*, Kancelaria Prezesa Rady Ministrów – Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2007.

Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., Tomalak M., *Zarządzanie środkami publicznymi w polskich szpitalach*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Gdańsk 2008.

Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., *Metody budżetowania zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego*, Presscom, Wrocław 2015.

Malinowska-Misiąg E., Misiąg J., Misiąg W. (red.), Tomalak M., *Algorytmy podziału środków publicznych*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2016.

Marchewka-Bartkowiak K., *Reguły fiskalne*, „Analizy BAS” nr 7/2010.

Marchewka-Bartkowiak K., *Nowe zarządzanie publiczne*, Wydawnictwo Sejmowe (seria „Infos”), Warszawa 2014.

Marchewka-Bartkowiak K., Wiśniewski M., *Indywidualny wskaźnik zadłużenia JST – ocena krytyczna i propozycje zmian*, „Analizy BAS”, nr 21 (88)/2012.

Misiąg J., Misiąg W., Tomalak M., *Ramy finansowe strategii rozwoju społeczno-gospodarczego województwa warmińsko-mazurskiego do roku 2025*, Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania, Rzeszów 2013.

Misiąg W.,(red.), Mackiewicz M., Malinowska-Misiąg E., Tomalak M., *Dochody i wydatki publiczne. Analiza regionalna*, Ministerstwo Gospodarki i Pracy, Warszawa 2005.

Misiąg W.,(red.), Mackiewicz M., Malinowska-Misiąg E., Tomalak M., *Przestrzenne zróżnicowanie dochodów i wydatków publicznych w Polsce w roku 2003*, niepublikowany raport dla Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2005.

Misiąg W.,(red.), Malinowska-Misiąg E., Tomalak M., *Przestrzenne zróżnicowanie dochodów i wydatków publicznych w Polsce w latach 2004-2005*, raport dla Ministerstwa Rozwoju Regionalnego, dostępny na stronie internetowej Ministerstwa Inwestycji i Rozwoju [ewaluacja.gov.pl/media/25071/Przestrzenne ... w latach 2004-2005.pdf](http://ewaluacja.gov.pl/media/25071/Przestrzenne...w_latach_2004-2005.pdf).

Misiąg W., Tomalak M., *Analiza algorytmów podziału środków publicznych z punktu widzenia polityki regionalnej*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową, Warszawa 2010.

Misiąg W., *Czy klasyfikacja budżetowa służy przejrzystości finansów publicznych*, „Kontrola Państwowa”, Numer specjalny 1/2017.

Misiąg W., *Relacje między budżetem państwa a budżetem środków europejskich*, „Kontrola Państwowa”, Numer Specjalny 1/2017.

Misiąg W. (red. nauk.), *Ustawa o finansach publicznych. Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych Komentarz*, wyd. III, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.

Młodzik E., *Założenia koncepcji New Public Management*, „Współczesne Problemy Ekonomiczne” nr 11 (2015), Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 858.

Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development 2005, United Nations, Monterrey 2002.

Numerical fiscal rules in EU member countries, European Commission, dostępne wyłącznie na stronie internetowej https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-rules-database_en

Ochnio M., *Nowe Zarządzanie Publiczne (New Public Management) – podstawowe cechy modelu. Jego zastosowanie w Polsce*, Instytut Zmian, Warszawa 2012.

Pattaro A.F., *Budgetary Principles*, w: A. Farmazond (red.), *Global Encyclopedia of Public Policy and Governance*, Living Edition, Springer, https://link.springer.com/referenceworkentry/10.1007%2F978-3-319-31816-5_2264-1.

PEFA. *Framework for Assessing Public Finance Management*, PEFA Secretariat, Waszyngton 2016.

Pilarczyk P., *250. rocznica powstania budżetu w Polsce?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” Nr 1(6)/2018, s. 75-97.

Pius XI (A. Ratti), *Encyklika Quadragesimo Anno o odnowieniu ustroju społecznego i dostosowaniu go do Prawa Ewangelicznego na czterdziestą rocznicę encykliki "Rerum novarum"*, Rzym 1931.

Płoskonka J., *Pojęcie kontroli w ujęciu zarządczym*, „Kontrola Państwowa” Nr 2(307)/2006.

Programowanie perspektywy finansowej 2014-2020. Umowa Partnerstwa, Ministerstwo Rozwoju, Warszawa 2015.

Rachwał M., *Referenda w sprawie odwołania organu samorządu terytorialnego – doświadczenia lat 2010-2014*, „Kwartalnik Naukowy OAP UW e-Politikon”, Nr 11 (2014)

Rapid Case Review - Allocation of Cohesion Policy Funding to Member States for 2021-2027, European Court of Auditors, Luxembourg, March 2019.

Report of the World Summit on Sustainable Development, United Nations, New York 2002.

Rio Declaration on Environment and Development 1992, United Nations, New York 1992.

Robinson M., Lust D., *A Basic Model of Performance-Based Budgeting*, International Monetary Fund, Washington DC 2009.

Rogaczewska M., Chodecz W., Hejda A., Prędkopowicz D. (red.), *Planowanie rozwoju lokalnego z udziałem społeczności*, Fundacja Fundusz Współpracy, Warszawa 2014.

Sachs J., Schmidt-Traub G., Kroll Ch., Lafortune G., Fuller G., *SDG Index and Dashboards. Report 2018. Global Responsibilities. Implementing the goals*, Bertelsmann Stiftung and Sustainable Development Solutions Network (SDSN), New York 2018.

Sachs J., Schmidt-Traub G., Kroll Ch., Lafortune G., Fuller G., *Sustainable Development Report 2019*, Bertelsmann Stiftung and Sustainable Development Solutions Network (SDSN), New York 2019.

Schepelmann P., Goossens Y., Makipaa A. (red.), *Towards Sustainable Development. Alternatives to GDP for Measuring Progress*, Wuppertal Institut für Klima, Umwelt, Energie GmbH, Wuppertal 2010.

Schimanek T., *Partycypacja obywatelska w społeczności lokalnej*, FISE – Fundacja Inicjatyw Społeczno-Ekonomicznych, Warszawa 2015.

Schratzenstaller-Altzinger M., *The next Multiannual Financial Framework (MFF), its Structure and the Own Resources*, European Parliament, Brussels 2017.

Smarter, greener, more inclusive? Indicators to Support the Europe 2020 Strategy, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2013.

de Sousa Santos B., *Participatory Budgeting in Porto Alegre: Toward a Redistributive Democracy*, w: B. de Sousa Santos (red.), *Democratizing Democracy: beyond the Liberal Democratic Canon*, Verso Books, London 2007.

Sprawozdanie o stanie mienia Skarbu Państwa. Stan na dzień 31 grudnia 2018 r., Prokuratura Generalna Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2019

Sprawozdanie z działalności regionalnych izb obrachunkowych i wykonania budżetu przez jednostki samorządu terytorialnego w 2018 r., Krajowa Rada Regionalnych Izb Obrachunkowych, Warszawa 2019.

Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Informacja o wykonaniu budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Załączniki, Rada Ministrów, Warszawa 2019.

Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2018 r. Omówienie, Rada Ministrów, Warszawa 2019.

Stanny M., Czarnecki A., *Zrównoważony rozwój obszarów wiejskich Zielonych Płuc Polski. Próba analizy empirycznej*, Instytut Rozwoju Wsi i Rolnictwa PAN, Warszawa 2011.

Standards for Internal Control in the Federal Government, United States Government Accountability Office, Washington DC 2014.

Stiglitz J., Fitoussi J., Sen A., *Report by the Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress*, Commission on the Measurement of Economic Performance and Social Progress, Paris 2009.

Stiglitz J., *Rewriting the Rules of the European Economy*, Foundation for European Progressive Studies, Brussels 2019.

Surówka K., *Samorząd terytorialny w Polsce w dobie spowolnienia gospodarczego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 37 (1/2014), s. 374.

Surówka K., Owsiak K., *Administrowanie czy rozwój – 20 lat doświadczeń finansowania polskiego samorządu terytorialnego*, „Nierówności Społeczne a Wzrost Gospodarczy”, nr 56 (4/2018).

Sustainable Development in the European Union. Monitoring Report on Progress towards the SDGs in an EU Context. 2019 edition, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2019.

Szkoły wyższe i ich finanse – roczniki za lata 2010-2018, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa 2011-2018.

Szołno-Koguc J., *Zasady gospodarki budżetowej w ujęciu teoretycznym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska”, Sectio H, Oeconomia 39 (2005).

Szpor A., *Kontrola zarządcza a mediacja w administracji publicznej*, „Kontrola Państwowa” Nr 5(340)/2011.

The Fiscal Transparency Code, International Monetary Fund, Washington DC, 2014.

The Functions and Impact of Fiscal Councils, International Monetary Fund, 2013.

The Millennium Development Goals Report 2015, United Nations, New York 2015.

Wejner P., *Parytet siły nabywczej jako wyznacznik realnego kursu walutowego*, „Materiały i Studia NBP”, zeszyt 223/2008.

Weralski M., *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1984.

Wiatrak L., *Zarządzanie ryzykiem wewnętrznym w organach administracji publicznej*, „Studia Ekonomiczne – Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” Nr 298/2016.

Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 20170-2020, Rada Ministrów, Warszawa 2017.

Winiarska K., Kaczurak-Kozak M., *Rachunkowość budżetowa*, Oficyna Wydawnicza Wolters Kluwer, Warszawa 2013.

Wodecka-Hyjek A., *Zarys metodyczny systemu Best Value*, „Nauki o Zarządzaniu” Nr 8/2011.

Wykorzystanie mechanizmu zapewnienia finansowania lub dofinansowania realizacji wybranych zadań, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2017.

Wytyczne w sprawie standardów kontroli wewnętrznej w sektorze publicznym GOV 9100, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2013.

Zarządzanie ryzykiem. Informacje ogólne, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2011.

Zarządzanie ryzykiem w sektorze publicznym. Podręcznik wdrożenia systemu zarządzania ryzykiem w administracji publicznej w Polsce, Ministerstwo Finansów, Warszawa 2007

Dokumenty

Communication to the Commission from Commissioner Oettinger: Revision of the Internal Control Framework - C(2017)2373.

Deklaracja Milenijna Narodów Zjednoczonych – rezolucja nr 55.2 przyjęta na 55 sesji Narodów Zjednoczonych w dniu 8 września 2000 r., tłumaczenie polskie dostępne na stronie unic.un.org/pl/milenium2000/.

Dokument otwierający debatę „W kierunku zrównoważonej Europy 2030”, https://ec.europa.eu/commission/sites/betapolitical/files/factsheets_sustainable_europe_012019_pl.pdf.

Deklaracja z Rio w sprawie środowiska i rozwoju, przyjęta na konferencji Narodów Zjednoczonych „Środowisko i Rozwój” na posiedzeniu w Rio de Janeiro w dniach od 3 do 14 czerwca 1992 r., [https://undocs.org/en/A/CONF.151/26/Rev.1\(vol.I\)](https://undocs.org/en/A/CONF.151/26/Rev.1(vol.I)), <http://libr.sejm.gov.pl/tek01/txt/inne/1992.html>

European Union. Public Finance, Publications Office of the European Union, Luxembourg 2014, https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/eu-public-finance-edition-5_2014_en_0.

Global Indicator Framework for the Sustainable Development Goals and Targets of the 2030 Agenda for Sustainable Development, <https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>

The Lima Declaration, International Organization of Supreme Audit Institutions, Vienna (Wien), tłumaczenie polskie: *Deklaracja z Limy*, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,2049.pdf>

The Gettysburg Address, <http://www.loc.gov/exhibits/gettysburg-adress/exhibititems.html> lub <http://www.abrahamlincolnonline.org/lincoln/speeches/gettysburg.htm>; tłumaczenie polskie dostępne np. na stronie internetowej https://pl.wikisource.org/wiki/Przemowa_Gettysburska

Internal Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), 2013 – <https://www.coso.org/Pages/ic.aspx>.

Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego – Wyjść poza PKB. Pomiar postępu w zmieniającym się świecie, KOM (2009) 433.

Komunikat Komisji. Europa 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, KOM (2010) 2020 wersja ostateczna; *Konkluzje Rady Europejskiej*, Bruksela, 17 czerwca 2010 r., dostępne na stronie internetowej Komisji Europejskiej, https://ec.europa.eu/eu2020/pdf/council_conclusion_17_june_en.pdf

Komunikat Komisji. Nowoczesny budżet dla Unii, która chroni, wspiera i broni. Wieloletnie ramy finansowe na lata 2021-2027, KOM (2018) 321.

Konkluzje Rady Europejskiej, Bruksela, 17 czerwca 2010 r.

Multiannual Financial Framework, <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/29/multiannual-financial-framework>.

Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030, rezolucja nr 70/1, przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września 2015 r., http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf

Resolution adopted by the General Assembly on 6 July 2017, 71/313. Work of the Statistical Commission pertaining to the 2030 Agenda for Sustainable Development, <https://undocs.org/A/RES/71/313>.

Strategia Bezpieczeństwa Narodowego Rzeczypospolitej Polskiej zatwierdzona przez Prezydenta RP w dniu 5 listopada 2014 r., <https://www.bbn.gov.pl/ftp/SBN%20RP.pdf>

The Gettysburg Address, <http://www.loc.gov/exhibits/gettysburg-adress/exhibititems.html>; https://pl.wikisource.org/wiki/-Przemowa_Gettysburska.

Wniosek. Rozporządzenie Rady w sprawie metod i procedury udostępniania zasobów własnych opartych na wspólnej skonsolidowanej podstawie opodatkowania osób prawnych, na unijnym systemie handlu uprawnieniami do emisji i na niepoddawanych recyklingowi odpadach opakowaniowych z tworzyw sztucznych oraz w sprawie środków w celu zaspokojenia potrzeb gotówkowych, Komisja Europejska, COM(2018) 326 final.

Wyjść poza PKB. Pomiar postępu w zmieniającym się świecie. Komunikat Komisji do Rady i Parlamentu Europejskiego, KOM(2009) 433, Bruksela 2009.

Strony internetowe

http://gdansk.stat.gov.pl/cps/rde/xbcr/gdansk/ASSETS_wykaz_org-3.pdf.

http://sdg.gov.pl/statistics_nat/

<http://www.imf.org/external/np/fad/council/>

<http://www.kowr.gov.pl/zasob>

https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/independent-fiscal-institutions_en#database-on-fiscal-institutions

https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/indicators-statistics/economic-databases/fiscal-governance-eu-member-states/numerical-fiscal-rules-eu-member-countries_en

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/f7_ifi_sifi_2017.pdf

https://ec.europa.eu/info/publications/fiscal-rules-database_en

https://twojbudzet.um.warszawa.pl/sites/twojbudzet.um.warszawa.pl/files/broszura_-_budzet_obywatelski_w_warszawie.pdf

<https://undocs.org/A/RES/71/313>.

<https://unstats.un.org/sdgs/indicators/indicators-list/>

Cytowane akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. nr 78 poz. 483 z późn. zm.).

Ustawy

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny

Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

Ustawa z dnia 21 listopada 1967 r. o powszechnym obowiązku obrony Rzeczypospolitej Polskiej

Ustawa z dnia 31 lipca 1981 r. o wynagrodzeniu osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe

Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn

Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym

Ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne

Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym

Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji

Ustawa z dnia 12 października 1990 r. o Straży Granicznej

Ustawa z dnia 20 grudnia 1990 r. o ubezpieczeniu społecznym rolników

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych

Ustawa z dnia 24 sierpnia 1991 r. o Państwowej Straży Pożarnej

Ustawa z dnia 28 września 1991 r. o lasach

Ustawa z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami rolnymi Skarbu Państwa

Ustawa z dnia 25 października 1991 r. o organizowaniu i prowadzeniu działalności kulturalnej

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Ustawa z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych

Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli

Ustawy z dnia 30 sierpnia 1996 r. o komercjalizacji i niektórych uprawnieniach pracowników (pierwotna nazwa: o komercjalizacji i prywatyzacji)

Ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach

Ustawa z dnia 21 listopada 1996 r. o muzeach

Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o Polskim Instytucie Spraw Międzynarodowych

Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne

Ustawa z dnia 8 maja 1997 r. o poręczeniach i gwarancjach udzielanych przez Skarb Państwa oraz niektóre osoby prawne

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny wykonawczy

Ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym

Ustawa z dnia 27 czerwca 1997 r. o bibliotekach

Ustawa dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych

Ustawa z dnia 22 sierpnia 1997 r. o publicznej służbie krwi

Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych

Ustawa z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zatrudnianiu osób pozbawionych wolności

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym

Ustawa z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa

Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych

Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (nieobowiązująca)

Ustawa z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych

Ustawa z dnia 25 czerwca 1999 r. o Polskiej Organizacji Turystycznej

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych

Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o sposobie obliczania wartości rocznego produktu krajowego brutto

Ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o utworzeniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości

Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy - Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych - w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej

Ustawa z dnia 21 grudnia 2000 r. o dozorcze technicznym

Ustawa z dnia 18 stycznia 2001 r. o wyścigach konnych

Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska

Ustawa z dnia 25 maja 2001 r. o przebudowie i modernizacji technicznej oraz finansowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej

Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o ustroju sądów powszechnych

Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej

Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym.

Ustawa z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym

Ustawa z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie

Ustawa z dnia 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego

Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Ustawa z dnia 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody

Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o Narodowym Planie Rozwoju

Ustawa dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy,

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych

Ustawa z dnia 22 października 2004 r. o jednostkach doradztwa rolniczego

Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii

Ustawa z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej

Ustawa z dnia 13 lipca 2006 r. o ochronie roszczeń pracowniczych w razie niewypłacalności pracodawcy

Ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym

Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju

Ustawa z dnia 8 grudnia 2006 r. o Polskiej Agencji Żeglugi Powietrznej

Ustawa z dnia 16 lutego 2007 r. o zapasach ropy naftowej, produktów naftowych i gazu ziemnego oraz zasadach postępowania w sytuacjach zagrożenia bezpieczeństwa paliwowego państwa i zakłóceń na rynku naftowym

Ustawa z dnia 9 maja 2008 r. o Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa

Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. z 2019 r. poz. 864 z zm.

Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o emeryturach pomostowych, Dz. U. z 2018 r. poz. 1924.

Ustawa z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym

Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych

Ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Nauki

Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju

Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o rezerwach strategicznych

Ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o Centralnym Ośrodku Badania Odmian Roślin Uprawnych

Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw

Ustawa z dnia 25 marca 2011 r. o Centrum Polsko-Rosyjskiego Dialogu i Porozumienia

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej

Ustawa z dnia 9 czerwca 2011 r. Prawo geologiczne i górnicze

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o Ośrodku Studiów Wschodnich im. Marka Karpia

Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej

Ustawa z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin

Ustawa z dnia 21 lutego 2014 r. o funduszu sołeckim

Ustawa z dnia 26 września 2014 r. o Polskiej Agencji Kosmicznej

Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii

Ustawa z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego

Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o rozpatrywaniu reklamacji przez podmioty rynku finansowego i o Rzeczniku Finansowym

Ustawa z dnia 17 grudnia 2015 r. o Instytucie Zachodnim im. Zygmunta Wojciechowskiego

Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych

Ustawa z dnia 25 lutego 2016 r. o ponownym wykorzystywaniu informacji sektora publicznego,

Ustawa z dnia 13 kwietnia 2016 r. o systemach oceny zgodności i nadzoru rynku

Ustawa z dnia 20 maja 2016 r. o efektywności energetycznej

Ustawie z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy Prawo łowieckie

Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych

Ustawa z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowe

Ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o grach hazardowych oraz niektórych innych ustaw

Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o Krajowym Ośrodku Wsparcia Rolnictwa

Ustawa z dnia 21 kwietnia 2017 r. o zwalczaniu dopingu w sporcie

Ustawa z dnia 7 lipca 2017 r. o Narodowej Agencji Wymiany Akademickiej

Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o Krajowym Zasobie Nieruchomości

Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne

Ustawa z dnia 15 września 2017 o Narodowym Instytucie Wolności – Centrum Rozwoju Społeczeństwa Obywatelskiego

Ustawa z dnia 11 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu zwiększenia udziału obywateli w procesie wybierania, funkcjonowania i kontrolowania niektórych organów publicznych

Ustawa z dnia 8 lutego 2018 r. o Instytucie Współpracy Polsko-Węgierskiej im. Wacława Felczaka

Ustawa z dnia 6 czerwca 2018 roku o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych innych ustaw

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce

Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. o Polskim Instytucie Ekonomicznym

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Dróg Samorządowych

Ustawa z dnia 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych

Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wzmocnieniem nadzoru nad rynkiem finansowym oraz ochrony inwestorów na tym rynku

Ustawa z dnia 9 listopada 2018 r. o Instytucie Europy Środkowej

Ustawa z dnia 14 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw

Ustawa z dnia 28 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw

Ustawa budżetowa na rok 2019 z dnia 16 stycznia 2019 r.

Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Agencji Badań Medycznych

Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o zmianie ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym oraz niektórych innych ustaw

Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz

Ustawa z dnia 16 maja 2019 r. o Funduszu rozwoju przewozów autobusowych o charakterze użyteczności publicznej

Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o systemie rekompensat dla sektorów i podsektorów energochłonnych

Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zapewnianiu dostępności osobom ze szczególnymi potrzebami

Rozporządzenia krajowe

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych

Rozporządzenie Ministra Spraw Zagranicznych z dnia 5 października 2001 r. w sprawie utworzenia jednostki badawczo-rozwojowej Instytut Europy Środkowo-Wschodniej

Rozporządzenie Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 17 maja 2002 r. w sprawie Biuletynu Informacji Publicznej

Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie szczegółowego trybu i kryteriów podziału środków pomiędzy centralę i oddziały wojewódzkie Narodowego Funduszu Zdrowia z przeznaczeniem na finansowanie świadczeń opieki zdrowotnej dla ubezpieczonych

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 października 2010 r. w sprawie zasad rachunkowości oraz planów kont dla organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2011 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej w układzie zadaniowym

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 czerwca 2017 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej,

Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 13 września 2017 r. w sprawie rachunkowości oraz planów kont dla budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, jednostek budżetowych, samorządowych zakładów budżetowych, państwowych funduszy celowych oraz państwowych jednostek budżetowych mających siedzibę poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej

Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie sposobu podziału części oświatowej subwencji ogólnej dla jednostek samorządu terytorialnego w roku 2019

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 stycznia 2019 r. w sprawie szczegółowego sposobu, trybu i terminów opracowania materiałów do projektu ustawy budżetowej

Uchwały Rady Ministrów

Krajowa Strategia Rozwoju Regionalnego 2010-2020. Regiony – Miasta – Obszary Wiejskie

Uchwała Nr 239 Rady Ministrów z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie przyjęcia Koncepcji Przestrzennego Zagospodarowania Kraju 2030

Uchwała Nr 163 Rady Ministrów z dnia 25 kwietnia 2012 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Zrównoważonego Rozwoju Wsi, Rolnictwa i Rybactwa” na lata 2012-2020

Uchwała Nr 6 Rady Ministrów z dnia 22 stycznia 2013 r. w sprawie Strategii Rozwoju Transportu do 2020 r. z perspektywą do 2030 r.

Uchwała Nr 16 Rady Ministrów z dnia 5 lutego 2013 r. w sprawie przyjęcia Długookresowej Strategii Rozwoju Kraju. Polska 2030. Trzecia Fala Nowoczesności

Uchwała Nr 17 Rady Ministrów z dnia 12 lutego 2013 w sprawie przyjęcia strategii „Sprawne państwo 2020”

Uchwała Nr 104 Rady Ministrów z dnia 26 marca 2013 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Kapitału Społecznego 2020

Uchwała Nr 67 Rady Ministrów z dnia 9 kwietnia 2013 w sprawie przyjęcia „Strategii rozwoju systemu bezpieczeństwa narodowego Rzeczypospolitej Polskiej 2022”

Uchwała Nr104 Rady Ministrów z dnia 18 czerwca 2013 r. w sprawie przyjęcia Strategii Rozwoju Kapitału Ludzkiego 2020

Uchwała Nr 121 Rady Ministrów z dnia 11 lipca 2013 w sprawie przyjęcia zaktualizowanej "Strategii rozwoju społeczno-gospodarczego Polski Wschodniej do roku 2020"

Uchwała Nr 3 Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2014 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Polski Południowej do roku 2020”

Uchwała Rady Ministrów z dnia 15 kwietnia 2014 r. w sprawie przyjęcia Strategii „Bezpieczeństwo Energetyczne i Środowisko – perspektywa do 2020 r.”

Uchwała Nr 60 Rady Ministrów z dnia 30 kwietnia 2014 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Polski Zachodniej do roku 2020”

Uchwała Nr 107 Rady Ministrów z dnia 14 lipca 2015 r. w sprawie przyjęcia „Strategii Rozwoju Polski Centralnej do roku 2020 z perspektywą 2030”

Uchwała Nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju

Uchwała Nr 162 Rady Ministrów z dnia 29 października 2018 r. w sprawie przyjęcia „Systemu zarządzania rozwojem Polski” (niepublikowana, dostępna na stronie internetowej Ministerstwa Inwestycji i Rozwoju: <https://www.miiir.gov.pl/media/67800/Uchwała.pdf>)

Prawo europejskie

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 202, 7.6.2016 p. 0047 – 0390.

Traktat o Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 292, z 7.6.2016 str. 013 – 046.

Ostateczne przyjęcie (UE, Euratom) 2019/333 budżetu ogólnego Unii Europejskiej na rok budżetowy 2019, Dz. Urz. UE L z 7.3.2019 r., s. 1-2350.

Dyrektywa Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich, Dz.U. L 306 z 23.11.2011, s. 41.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L Nr 174, s. 1.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006, Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 320-469.

Rozporządzenie Rady (UE, Euratom) Nr 1311/2013 z dnia 2 grudnia 2013 r. określające wieloletnie ramy finansowe na lata 2014-2020, Dz. Urz. UE L Nr 347., str. 884-891.

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, Euratom) 2018/1046 z dnia 18 lipca 2018 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii, zmieniające rozporządzenia (UE) nr 1296/2013, (UE) nr 1301/2013, (UE) nr 1303/2013, (UE) nr 1304/2013, (UE) nr 1309/2013, (UE) nr 1316/2013, (UE) nr 223/2014 i (UE) nr 283/2014 oraz decyzję nr

541/2014/UE, a także uchylające rozporządzenie (UE, Euratom) nr 966/2012, Dz. Urz. UE L 193 z 30.7.2018, str. 1-222.

Zalecenie Rady z dnia 9 lipca 2019 r. w sprawie krajowego programu reform Polski na 2019 r. oraz zawierające opinię Rady na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na 2019 r. (2019/C 301/21), Dz.U.U.E.C.2019.301.123.

Inne

Komunikat Nr 23 Ministra Finansów z dnia 16 grudnia 2009 r. w sprawie standardów kontroli zarządczej dla sektora finansów publicznych

Komunikat Nr 6 Ministra Finansów z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie szczegółowych wytycznych dla sektora finansów publicznych w zakresie planowania i zarządzania ryzykiem

Komunikat Nr 3 Ministra Finansów z dnia 16 lutego 2011 r. w sprawie szczegółowych wytycznych w zakresie samooceny kontroli zarządczej dla jednostek sektora finansów publicznych

Komunikat Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych

Obwieszczenie Ministra Kultury i Dziedzictwa Narodowego z dnia 18 kwietnia 2019 r. w sprawie wykazu jednostek wraz z kwotami dotacji podmiotowej i celowej przyznanych poszczególnym jednostkom na 2019 r.

Projekt ustawy o jawności życia publicznego, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12304351>.

Strategia rozwoju województwa – Podkarpackie 2020, Rzeszów 2013, Załącznik nr 1 do uchwały Nr XXXVII/697/13 Sejmiku Województwa Podkarpackiego w Rzeszowie z dnia 26 sierpnia 2013 r.: <http://rot.podkarpackie.pl/images/Grafika/Menu%20boczne/Dokumenty%20strategiczne/-Strategia%20rozwoju%20wojew%C3%B3dztwa.pdf>

Uchwała Nr III/47/2018 Rady Miasta Rzeszowa z dnia 18 grudnia 2018 r. w sprawie uchwały budżetowej Miasta Rzeszowa na 2019 r.

Uchwała nr IV/25/2019 Rady Miejskiej w Nowej Dębie z dnia 30 stycznia 2019 r. Uchwała Budżetowa Gminy Nowa Dęba na rok 2019

Wyrok z dnia 30 sierpnia 2016 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, (sygn. III SA/WR 777/16),

Zarządzenie Nr 90 Ministra Finansów z 29 grudnia 2015 r. w sprawie zasad rachunkowości i planów kont dla organów podatkowych podległych Ministrowi Finansów, w zakresie poboru i rozliczenia podatków, opłat, wpłat z zysku przedsiębiorstw państwowych, jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także innych niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru, ustalania lub określania są uprawnione organy podatkowe

Aneksy

Aneks 1. Dochody i wydatki sektora finansów publicznych w latach 2011-2018.....	238
Aneks 2. Wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych w latach 2012-2017.....	242
Aneks 3. Zestaw wskaźników projektu PEFA.....	244
Aneks 4. Deklaracja z Rio – zasady zrównoważonego rozwoju.....	246
Aneks 5. Zadania realizujące cele zrównoważonego rozwoju ONZ.....	249
Aneks 6. Dochody i wydatki budżetu państwa w latach 2011-2018.....	258
Aneks 7. Przebieg procedury uchwalania ustawy budżetowej.....	261
Aneks 8. Dochody i wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego w latach 2011-2018.....	262
Aneks 9. Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej na lata 2014-2020 i 2021-2027	265
Aneks 10. Programy wieloletnie w ustawie budżetowej na rok 2019.....	268
Aneks 11. Standardy kontroli zarządczej COSO.....	270
Aneks 12. Standardy kontroli zarządczej GAO.....	271
Aneks 13. Przykład streszczenia raportu z kontroli US Government Accountability Office (GAO)	272

Aneks 1. Dochody i wydatki sektora finansów publicznych w latach 2011-2018

A. Zbiorcze zestawienie dochodów i wydatków publicznych

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Dochody	604.203,0	651.121,5	650.315,1	677.159,0	687.781,8	701.908,7	776.128,0	864.902,9
Dochody podatkowe	299.374,3	307.387,3	302.375,4	319.037,0	327.979,7	346.420,4	394.757,6	437.505,4
Dochody niepodatkowe	254.166,3	275.075,7	275.095,8	287.278,9	292.389,4	314.675,9	331.993,2	361.707,8
Środki zagraniczne	50.662,4	68.658,5	72.843,9	70.843,1	67.412,7	40.812,4	49.377,2	65.126,9
Wydatki	660.129,8	689.617,1	707.025,0	716.857,5	731.838,0	747.937,5	790.279,7	861.213,4
w tym:								
Fundusze emerytalne	177.091,4	185.876,2	195.704,4	203.615,6	211.905,4	217.905,7	225.458,9	242.497,1
Budżet państwa	190.478,4	210.308,6	206.699,5	202.162,8	204.284,2	205.853,4	207.500,6	225.721,6
Budżety jednostek samorządu terytorialnego	160.246,3	156.811,4	158.421,1	169.839,8	168.743,7	178.542,1	201.606,1	228.323,4
NFZ i samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	66.068,9	67.033,1	70.297,4	71.025,4	75.125,8	77.378,2	83.827,8	90.407,1
Wynik	-55.926,8	-38.495,6	-56.709,9	-39.698,5	-44.056,2	-46.028,8	-14.151,7	3.689,5
	PKB = 100							
Dochody	38,6	40,0	39,2	39,4	38,2	37,7	39,0	40,9
Dochody podatkowe	19,1	18,9	18,2	18,5	18,2	18,6	19,8	20,7
Dochody niepodatkowe	16,2	16,9	16,6	16,7	16,2	16,9	16,7	17,1
Środki zagraniczne	3,2	4,2	4,4	4,1	3,7	2,2	2,5	3,1
Wydatki	42,1	42,3	42,7	41,7	40,7	40,2	39,7	40,7
w tym:								0,0
Fundusze emerytalne	11,3	11,4	11,8	11,8	11,8	11,7	11,3	11,5
Budżet państwa	12,2	12,9	12,5	11,8	11,3	11,1	10,4	10,7
Budżety jednostek samorządu terytorialnego	10,2	9,6	9,6	9,9	9,4	9,6	10,1	10,8
NFZ i samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	4,2	4,1	4,2	4,1	4,2	4,2	4,2	4,3
Wynik	-3,6	-2,4	-3,4	-2,3	-2,4	-2,5	-0,7	0,2
	Rok 2010 = 100							
Dochody	109,6	118,1	118,0	122,9	124,8	127,4	140,8	156,9
Dochody podatkowe	109,1	112,1	110,2	116,3	119,6	126,3	143,9	158,5
Dochody niepodatkowe	107,8	116,6	116,6	121,8	124,0	133,4	140,8	154,5
Środki zagraniczne	123,7	167,6	177,9	173,0	164,6	99,6	120,6	159,0
Wydatki	103,1	107,7	110,4	111,9	114,3	116,8	123,4	135,5
w tym:								
Fundusze emerytalne	103,3	108,4	114,2	118,8	123,6	127,1	131,5	141,5
Budżet państwa	107,1	118,3	116,2	113,7	114,9	115,8	116,7	126,9
Budżety jednostek samorządu terytorialnego	104,4	102,1	103,2	110,6	109,9	116,3	131,3	148,7
NFZ i samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej	104,4	105,9	111,1	112,2	118,7	122,3	132,5	142,9
Wynik	62,7	43,1	63,5	44,5	49,4	51,6	15,9	-4,4

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

B. Dochody sektora finansów publicznych w latach 2011-2018

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
I. DOCHODY OGÓLEM	604.203,0	651.121,5	650.315,1	677.159,0	687.781,8	701.908,7	776.128,0	
1. Dochody podatkowe	299.374,3	307.387,3	302.375,4	319.037,0	327.979,7	346.420,4	394.757,6	
Podatki pośrednie	180.141,3	181.798,8	174.963,3	186.568,3	186.713,5	193.246,5	226.259,8	
VAT	120.700,6	119.907,3	113.006,3	123.763,1	122.567,7	126.090,3	156.358,3	
Akcyza	57.963,7	60.449,9	60.653,1	61.570,4	62.808,6	65.749,3	68.261,3	
Podatek od gier	1.477,0	1.441,6	1.303,9	1.234,7	1.337,1	1.406,9	1.640,2	
CIT	31.641,0	31.831,7	29.243,8	29.573,5	32.756,7	33.720,4	38.013,6	
PIT	67.504,9	70.621,9	73.751,3	78.127,4	83.140,1	89.340,5	97.561,2	
Inne podatki	20.087,1	23.134,9	24.417,0	24.767,8	25.369,4	30.113,0	32.923,0	
w tym:								
podatek od nieruchomości	15.806,6	17.168,0	18.260,8	19.043,7	19.666,7	20.254,7	21.283,3	
2. Dochody niepodatkowe	254.166,3	275.075,7	275.095,8	287.278,9	292.389,4	314.675,9	331.993,2	
Dywidenda	6.122,9	8.431,0	7.426,4	4.814,7	6.836,1	3.291,6	2.776,2	
Wpłaty z zysku NBP	6.202,7	8.205,3	5.264,0	0,0	0,0	7.862,0	8.740,9	
Cło	1.923,8	1.974,0	2.022,0	2.440,7	2.928,9	3.177,8	3.555,7	
Składki	149.394,1	168.345,5	170.156,9	182.360,9	196.734,3	208.379,2	227.486,2	
Fundusz Ubezpieczeń Społecznych	83.773,3	100.236,6	99.772,1	109.502,8	120.637,4	128.541,5	142.313,0	
Fundusz Pracy	6.772,3	7.019,2	6.817,0	7.608,0	7.993,9	8.518,9	9.311,4	
Narodowy Fundusz Zdrowia	54.775,7	56.828,3	59.299,2	60.951,7	63.723,7	66.821,0	71.205,4	
Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	363,1	375,2	365,4	390,4	407,2	430,9	465,4	
Fundusz Rezerw Demograficznych	1.411,6	1.468,2	1.497,8	1.562,0	1.649,9	1.764,5	1.913,5	
Fundusz Emerytur Pomostowych	205,3	216,9	173,0	170,5	171	174,8	187,7	
Fundusz Emerytalno-Rentowy	1.403,9	1.494,5	1.529,7	1.486,7	1.473,9	1.459,5	1.441,1	
Fundusz Składowy	688,9	706,6	702,7	688,8	677,3	668,1	648,7	
Pozostałe dochody	90.522,8	88.119,9	90.226,5	97.662,7	85.890,1	91.965,3	89.434,2	
3. Środki z UE i z innych źródeł niepodlegające zwrotowi	50.662,4	68.658,5	72.843,9	70.843,1	67.412,7	40.812,4	49.377,2	
Środki UE	50.664,2	68.658,5	71.540,7	69.512,6	66.022,2	40.400,5	49.056,3	
Inne zagraniczne środki pomocowe		0,0	1.303,2	1.330,5	1.390,5	411,9	320,9	

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów i Najwyższej Izby Kontroli

C. Wydatki według działów klasyfikacji budżetowej w latach 2011-2018

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Ogółem	660.129,8	689.617,1	707.025,0	716.857,5	731.838,0	747.937,5	790.279,7	861.213,4
Rolnictwo i łowiectwo	30.526,8	30.591,5	33.302,1	33.638,9	34.960,3	31.934,6	24.612,4	31.288,0
Leśnictwo	132,7	161,7	120,5	163,2	138,1	125,4	120,3	149,4
Rybolówstwo i rybactwo	866,6	894,8	880,5	783,3	411,2	103,1	224,5	510,6
Górnictwo i kopalnictwo	523,5	534,8	542,7	639,4	919,3	1.157,0	4.449,2	1.392,1
Przetwórstwo przemysłowe	5.394,4	6.533,3	11.794,7	9.523,1	7.841,6	3.944,5	5.501,6	5.026,7
Wytwarzanie i zaopatrywanie w energię elektryczną, gaz i wodę	853,0	870,1	853,1	831,2	920,8	819,4	870,4	983,9
Handel	1.593,9	1.666,8	1.296,8	1.252,4	2.410,9	3.478,9	2.475,0	1.425,0
Hotele i restauracje	21,4	25,3	21,1	17,1	12,7	14,8	15,8	17,4
Transport i łączność	52.403,5	57.095,2	46.968,2	51.324,8	48.528,3	45.141,3	54.542,5	63.817,2
Turystyka	893,7	732,9	578,1	589,5	768,1	236,5	291,5	799,2
Gospodarka mieszkaniowa	10.998,5	11.068,8	14.457,0	10.287,0	10.465,9	9.153,3	9.774,4	10.508,4
Działalność usługowa	2.278,3	2.604,0	2.852,5	3.163,0	3.294,0	3.286,8	3.785,3	4.603,2
Informatyka	368,7	262,5	459,1	790,8	1.155,1	222,6	238,7	300,0
Nauka	3.810,3	5.390,5	5.483,2	4.709,5	4.184,9	4.222,2	4.563,0	4.665,7
Administracja publiczna	26.225,1	26.483,7	27.807,5	28.263,4	28.655,8	28.894,4	32.086,5	33.550,8
Urzędy naczelnych organów ...	1.914,6	1.769,9	1.787,5	2.131,9	2.171,0	1.999,3	2.090,1	2.621,3
Obrona narodowa	18.242,6	19.116,3	19.117,4	22.737,7	27.934,4	26.393,3	27.891,0	32.870,1
Obowiązkowe ubezpieczenia społeczne	200.124,2	209.836,6	220.481,9	228.664,7	237.092,0	243.259,8	251.087,1	268.288,3
Bezpieczeństwo publiczne i ochrona przeciwpożarowa	14.390,5	14.506,8	15.033,0	15.283,2	15.768,3	15.731,1	17.750,9	18.647,7
Wymiar sprawiedliwości	9.447,4	9.676,6	10.039,4	10.497,9	10.544,1	10.941,7	11.637,4	12.489,5
Dochody od osób prawnych ...	501,0	6,2	5,9	15,1	5,5	6,4	5,5	6,5
Obsługa długu publicznego	38.804,9	45.680,4	45.376,9	36.147,8	30.381,2	33.209,7	31.538,2	31.382,6
Różne rozliczenia	22.526,2	22.999,7	20.215,7	20.294,5	23.897,3	25.941,0	22.716,8	32.920,5
Oświata i wychowanie	50.077,7	52.053,5	52.697,0	53.994,5	54.195,5	56.610,5	60.555,0	65.714,3
Szkolnictwo wyższe	21.989,9	21.347,0	21.514,9	22.692,6	24.060,3	21.011,5	21.657,5	23.622,0
Ochrona zdrowia	71.134,5	71.501,0	75.323,0	74.964,1	78.944,1	81.643,4	88.750,8	95.671,7
Pomoc społeczna	20.885,8	21.520,0	22.194,9	21.938,2	22.230,8	41.621,5	11.284,5	11.752,5
Pozostałe zadania w zakresie polityki społecznej	16.823,2	18.292,2	19.699,5	21.317,4	20.661,1	21.060,4	20.335,3	19.630,4
Edukacyjna opieka wychowawcza	4.210,1	4.366,8	4.514,6	4.530,5	4.558,0	4.656,2	4.979,1	5.278,0
Rodzina							38.670,5	39.310,3
Gospodarka komunalna i ochrona środowiska	14.974,4	14.947,7	16.056,9	18.540,2	17.935,6	15.023,8	16.449,9	20.899,2
Kultura i ochrona dziedzictwa narodowego	9.991,1	10.602,8	10.161,5	10.991,8	10.208,5	10.321,2	12.459,6	13.089,9
Ogrody botaniczne i zoologiczne oraz naturalne obszary i obiekty chronionej przyrody	791,0	864,1	650,4	720,0	1.154,4	734,4	775,8	834,9
Kultura fizyczna	6.410,3	5.613,5	4.737,5	5.418,8	5.429,0	5.037,8	6.093,6	7.146,1

Źródło: dane NIK

D. Wydatki według instytucji

Jednostki sektora finansów publicznych	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Ogółem	660.129,8	689.617,1	707.025,0	716.857,5	731.838,0	747.937,5	790.279,7	861.213,4
w tym:	660.129,8	689.617,1	707.025,0	716.857,5	731.838,0	747.937,5	790.279,7	861.213,4
Budżety JST	160.246,3	156.811,4	158.421,1	169.839,8	168.743,7	178.542,1	201.606,1	228.323,4
Fundusz Ubezpieczeń Społecznych	162.899,2	171.101,5	180.355,8	186.371,6	194.249,5	200.175,4	207.709,5	224.625,5
Budżet państwa	149.333,6	157.705,5	158.822,8	152.694,4	154.162,3	161.731,7	169.231,1	175.687,5
Budżet środków europejskich	41.144,8	52.603,1	47.876,7	49.468,4	50.121,9	44.121,7	38.269,5	50.034,1
Narodowy Fundusz Zdrowia	26.991,3	24.600,2	31.751,4	32.312,9	35.839,1	38.673,0	41.825,8	44.174,4
SPZOZ – samorządowe	29.824,1	33.006,9	27.547,9	27.865,9	28.178,0	27.454,3	29.422,0	32.352,0
Uczelnie publiczne	20.875,7	20.607,1	20.172,8	21.473,8	23.227,8	20.130,7	20.825,8	22.482,9
Fundusz Emerytalno-Rentowy KRUS	14.192,2	14.774,7	15.348,6	17.244,0	17.655,9	17.730,3	17.749,4	17.871,6
SPZOZ – państwowe	9.253,5	9.426,0	10.998,1	10.846,6	11.108,7	11.250,9	12.580,0	13.880,7
Samorządowe instytucje kultury	5.384,2	5.533,3	5.660,9	5.917,0	6.308,2	6.370,2	6.706,9	7.520,6
Fundusz Pracy	7.522,5	8.223,5	9.475,7	9.740,3	9.648,6	9.745,6	9.671,8	6.812,5
Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych	4.058,6	4.539,4	4.640,8	4.514,7	4.336,5	4.472,5	4.754,1	4.929,1
Samorządowe zakłady budżetowe	6.666,4	6.032,1	5.144,8	4.621,8	4.676,3	4.585,7	4.558,5	4.787,3
Zakład Ubezpieczeń Społecznych	3.685,2	3.687,6	3.680,1	3.456,6	3.454,4	3.538,3	3.672,7	3.711,2
Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa	1.926,3	2.140,2	1.633,7	1.592,0	1.830,0	1.426,5	1.748,8	2.985,3
Państwowe instytucje kultury	1.198,6	1.818,5	1.342,7	1.210,4	1.493,3	1.439,3	1.999,6	1.797,3
Związki jednostek samorządu terytorialnego	1.192,2	1.305,7	1.457,9	1.788,3	2.058,2	1.741,8	1.625,5	1.793,7
Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych	192,4	206,6	213,0	172,7	260,6	198,1	188,7	1.683,4
Polska Akademia Nauk	1.357,2	1.737,1	1.572,3	1.452,8	1.846,7	1.639,4	1.593,0	1.520,1
Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie								1.494,3
Agencja Mienia Wojskowego	80,9	102,6	106,4	69,7	93,2	1.098,9	1.213,9	1.182,7
Fundusz Rozwoju Kultury Fizycznej	511,3	465,2	546,5	576,2	287,5	327,5	764,4	901,9
Instytucje gospodarki budżetowej	784,0	774,5	766,8	847,9	982,4	865,1	840,6	892,1
Fundusz Zapasów Interwencyjnych							735,4	822,2
Fundusz Emerytur Pomostowych	116,5	160,5	226,6	303,5	399,0	517,1	659,8	804,0
Państwowa Agencja Żeglugi Powietrznej	603,5	613,6	591,3	598,3	597,5	623,7	711,0	752,5
Narodowy Fundusz Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej	1.058,4	1.436,3	1.091,4	886,0	885,7	980,4	459,3	608,4
Fundusz Administracyjny KRUS	494,1	491,5	492,0	509,2	486,2	517,2	543,9	539,2

Źródło: dane NIK

Aneks 2. Wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych w latach 2012-2017

Działy	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	mln zł					
1. Ogólne usługi publiczne	93.261,0	94.577,0	86.715,9	88.078,6	86.904,7	88.422,0
1.1. Organy wykonawcze i ustawodawcze, sprawy finansowe i skarbowe, sprawy zagraniczne	41.413,0	44.451,0	43.777,7	47.398,6	46.721,0	48.232,7
1.2. Zagraniczna pomoc gospodarcza	97,0	123,0	157,0	154,6	265,7	493,7
1.3. Ogólne usługi	2.559,0	2.493,0	2.229,9	2.103,1	1.956,6	2.167,3
1.4. Badania podstawowe	3.769,0	3.719,0	4.345,2	4.581,2	4.176,9	4.010,1
1.5. Ogólne usługi publiczne w zakresie prac badawczo-rozwojowych	35,0	147,0	132,0	48,8	38,6	32,3
1.6. Ogólne usługi publiczne, gdzie indziej niewłączone	704,0	735,0	1.145,0	1.159,1	814,0	902,6
1.7. Transakcje długu publicznego	44.684,0	42.909,0	34.929,1	32.633,2	32.931,9	32.583,3
1.8. Przekazy o charakterze ogólnym między różnymi szczeblami rządowymi	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
2. Obronność	23.948,0	27.459,0	25.305,1	27.932,7	29.382,9	33.708,4
2.1. Obrona wojskowa	22.667,0	26.269,0	24.569,8	27.498,8	28.848,2	33.049,9
2.2. Obrona cywilna	43,0	44,0	46,0	38,0	16,3	16,8
2.3. Zagraniczna pomoc wojskowa	514,0	360,0	157,0	83,5	112,1	188,0
2.4. Prace badawczo-rozwojowe w dziedzinie obronności	583,0	678,0	426,3	204,5	204,5	210,9
2.5. Obrona, gdzie indziej niewłączona	141,0	108,0	106,0	107,9	201,8	242,8
3. Porządek publiczny i bezpieczeństwo	36.699,0	36.995,0	38.444,5	39.884,1	40.585,0	42.428,2
3.1. Służby policyjne	20.584,0	20.592,0	21.113,9	21.089,6	21.280,0	22.801,9
3.2. Służby pożarnicze	3.221,0	3.270,0	3.373,2	3.519,6	3.434,1	3.738,8
3.3. Sądownictwo	8.720,0	8.602,0	8.923,6	9.305,2	9.516,7	9.981,7
3.4. Więziennictwo	3.959,0	4.136,0	4.360,0	4.558,9	4.567,4	4.761,8
3.5. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie porządku publicznego bezpieczeństwa	63,0	69,0	69,8	200,9	202,1	211,6
3.6. Porządek publiczny i bezpieczeństwo, gdzie indziej niewłączone	152,0	326,0	604,0	1.209,9	1.584,8	932,6
4. Sprawy gospodarcze	85.367,8	75.673,9	90.801,3	88.523,6	81.147,7	92.725,2
4.1. Ogólne sprawy gospodarcze, handlowe i pracy	10.274,8	9.248,3	11.392,8	11.853,4	10.886,2	12.954,3
4.2. Rolnictwo, leśnictwo, rybołówstwo i myślistwo	7.523,7	7.015,6	6.720,1	6.583,6	7.658,3	8.432,0
4.3. Paliwa i energia	3.335,9	3.213,4	3.594,4	3.598,1	4.185,2	5.124,4
4.4. Górnictwo, przemysł i budownictwo	1.359,0	1.480,6	1.439,6	1.143,4	1.089,6	1.068,8
4.5. Transport	56.566,4	48.396,0	61.093,8	60.386,6	53.308,3	61.162,1
4.6. Łączność	177,0	277,0	624,8	379,5	178,1	185,0
4.7. Pozostałe gałęzie przemysłu	1.531,0	1.560,0	1.600,0	1.576,8	809,7	560,7
4.8. Sprawy gospodarcze w zakresie prac badawczo-rozwojowych	4.006,0	3.900,0	3.705,8	2.337,2	2.397,0	2.447,3
4.9. Sprawy gospodarcze, gdzie indziej niewłączona	594,0	583,0	630,0	665,1	635,4	790,7
5. Ochrona środowiska	9.576,0	10.333,1	10.635,5	10.822,4	7.780,8	7.721,2
5.1. Gospodarka odpadami	1.562,0	1.218,1	1.616,9	2.367,5	1.626,4	1.632,2
5.2. Gospodarka ściekami	4.431,0	4.983,0	4.736,0	4.300,8	2.133,6	2.483,9
5.3. Walka z zanieczyszczeniem środowiska	797,0	1.101,0	1.311,9	1.223,3	980,2	760,6
5.4. Ochrona różnorodności biologicznej i krajobrazu	426,0	471,0	345,6	399,2	438,5	489,5
5.5. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie ochrony środowiska	585,0	498,0	628,1	500,1	468,6	457,4
5.6. Ochrona środowiska, gdzie indziej niewłączona	1.775,0	2.062,0	1.997,0	2.031,5	2.133,5	1.897,6

Działy	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	mln zł					
6. Mieszkalnictwo i infrastruktura komunalna	13.096,0	12.250,0	12.322,4	12.724,5	11.161,7	11.121,8
6.1. Rozwój mieszkalnictwa	7.366,0	6.811,0	6.803,4	7.299,0	6.073,9	5.979,3
6.2. Rozwój gospodarki komunalnej	833,0	794,0	863,0	849,5	847,6	961,1
6.3. Wodociągi	2.031,0	1.965,0	2.060,0	1.911,1	1.554,9	1.543,8
6.4. Oświetlenie ulic	1.590,0	1.565,0	1.530,0	1.583,5	1.594,1	1.603,0
6.5. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie mieszkalnictwa i infrastruktury komunalnej	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6.6. Mieszkalnictwo i infrastruktura komunalna, gdzie indziej niewłączone	1.276,0	1.115,0	1.066,0	1.081,4	1.091,2	1.034,5
7. Zdrowie	75.101,0	76.807,0	79.777,5	84.080,9	86.197,5	93.087,2
7.1. Produkty medyczne, urządzenia i wyposażenie	816,0	1.014,0	943,0	1.093,2	1.136,4	1.218,5
7.2. Usługi ambulatoryjne	23.626,0	24.648,0	25.002,0	26.872,9	27.825,6	29.118,3
7.3. Usługi szpitalne	45.917,0	46.604,0	49.021,0	50.866,7	51.913,5	57.429,2
7.4. Usługi publicznej służby zdrowia	1.257,0	1.312,0	1.275,6	1.284,5	1.331,0	1.407,5
7.5. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie ochrony zdrowia	1.358,0	1.212,0	1.430,9	1.911,1	1.730,1	1.578,9
7.6. Zdrowie, gdzie indziej niewłączone	2.127,0	2.017,0	2.105,0	2.052,5	2.260,9	2.334,9
8. Wypoczynek, kultura i religia	19.664,2	18.811,0	20.916,8	20.268,6	19.745,8	23.945,8
8.1. Usługi wypoczynkowe i sportowe	7.739,2	6.691,8	7.409,5	6.933,7	6.309,1	7.548,3
8.2. Usługi kulturalne	10.372,0	10.431,0	11.591,1	11.386,7	11.515,8	13.738,1
8.3. Usługi radiowo-telewizyjne i wydawnicze	706,0	849,2	970,4	1.005,6	917,6	1.676,0
8.4. Usługi religijne i pozostałe komunalne	376,0	335,0	383,0	390,4	471,5	436,6
8.5. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie w wypoczynku, kultury i religii	309,0	269,0	322,8	315,6	297,4	306,8
8.6. Wypoczynek, kultura i religia, gdzie indziej niewłączone	162,0	235,0	240,0	236,6	234,4	239,9
9. Szkolnictwo	87.446,0	87.319,0	90.407,0	94.994,8	92.471,8	97.454,6
9.1. Szkolnictwo przedszkolne i podstawowe	29.002,0	29.702,0	30.787,2	31.458,5	32.707,3	36.931,3
9.2. Szkolnictwo średnie	24.306,0	23.925,0	23.939,2	25.467,7	26.234,0	26.073,2
9.3. Szkolnictwo pomaturalne, z wyjątkiem wyższego	34,0	21,0	23,0	7,9	7,5	2,7
9.4. Szkolnictwo wyższe	24.026,0	23.370,0	25.220,8	26.427,8	22.938,8	23.725,6
9.5. Szkolnictwo o poziomie nieokreślonym	3.844,0	3.849,0	3.843,4	3.621,3	2.670,2	2.090,3
9.6. Usługi uzupełniające w szkolnictwie	4.506,0	4.606,0	4.797,8	5.005,9	5.175,5	5.437,7
9.7. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie szkolnictwa	422,0	448,0	417,5	1.734,8	1.566,5	1.655,8
9.8. Szkolnictwo gdzie indziej niewłączone	1.306,0	1.398,0	1.378,1	1.270,9	1.172,1	1.537,9
10. Ochrona socjalna	254.203,0	265.525,0	274.041,6	282.885,6	309.662,2	326.985,5
10.1. Choroby i niepełnosprawność	41.440,0	41.666,0	42.685,7	45.397,8	45.906,7	47.186,7
10.2. Geriatria ¹	147.703,0	154.248,0	158.929,3	163.743,3	169.890,6	178.750,0
10.3. Ofiary wypadków	28.896,0	30.954,0	31.205,0	32.240,4	32.654,5	33.120,4
10.4. Rodzina i dzieci	18.932,0	21.203,0	24.160,8	25.550,5	46.143,0	53.213,6
10.5. Bezrobocie	8.861,0	8.862,0	8.577,0	8.581,7	7.986,4	7.416,9
10.6. Mieszkalnictwo	1.133,0	1.087,0	989,0	916,6	843,3	779,5
10.7. Marginalizacja społeczna gdzie indziej niewłączona	4.705,0	4.730,0	4.815,8	4.444,5	4.538,5	4.185,8
10.8. Prace badawczo-rozwojowe w zakresie ochrony socjalnej	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
10.9. Ochrona socjalna gdzie indziej niewłączona	2.533,0	2.775,0	2.679,0	2.010,8	1.699,3	2.332,6

¹ Kategoria ta obejmuje między innymi emerytury

Źródło: dane Eurostatu

Aneks 3. Zestaw wskaźników projektu PEFA

I. Budget reliability	1. Aggregate expenditure outturn	2.1 Expenditure composition outturn by function
	2. Expenditure composition outturn	2.2 Expenditure composition outturn by economic type
		2.3 Expenditure from contingency reserves
	3. Revenue outturn	3.1 Aggregate revenue outturn
		3.2 Revenue composition outturn
	4. Budget classification	
	5. Budget documentation	
II. Transparency of public finances	6. Central government operations outside financial reports	6.1 Expenditure outside financial reports
		6.2 Revenue outside financial reports
		6.3 Financial reports of extrabudgetary units
	7. Transfers to subnational governments	7.1 System for allocating transfers
		7.2 Timeliness of information on transfers
		8.1 Performance plans for service delivery
	8. Performance information for service delivery	8.2 Performance achieved for service delivery
		8.3 Resources received by service delivery units
		8.4 Performance evaluation for service delivery
	9. Public access to fiscal information	
III. Management of assets and liabilities	10. Fiscal risk reporting	10.1 Monitoring of public corporations
		10.2 Monitoring of subnational governments
		10.3 Contingent liabilities and other fiscal risks
	11. Public investment management	11.1 Economic analysis of investment proposals
		11.2 Investment project selection
		11.3 Investment project costing
		11.4 Investment project monitoring
	12. Public asset management	12.1 Financial asset monitoring
		12.2 Nonfinancial asset monitoring
		12.3 Transparency of asset disposal
	13. Debt management	13.1 Recording and reporting of debt and guarantees
		13.2 Approval of debt and guarantees
		13.3 Debt management strategy
IV. Policy-based fiscal strategy and budgeting	14. Macroeconomic and fiscal forecasting	14.1 Macroeconomic forecasts
		14.2 Fiscal forecasts
		14.3 Macroeconomic sensitivity analysis
	15. Fiscal strategy	15.1 Fiscal impact of policy proposals
		15.2 Fiscal strategy adoption
		15.3 Reporting on fiscal outcomes
	16. Medium-term perspective in expenditure budgeting	16.1 Medium-term expenditure estimates
		16.2 Medium-term expenditure ceilings
		16.3 Alignment of strategic plans and medium-term budgets
		16.4 Consistency of budgets with previous year's estimates
	17. Budget preparation process	17.1 Budget calendar
		17.2 Guidance on budget preparation
		17.3 Budget submission to the legislature
	18. Legislative scrutiny of budgets	18.1 Scope of budget scrutiny
	18.2 Legislative procedures for budget scrutiny	
	18.3 Timing of budget approval	
	18.4 Rules for budget adjustment by the executive	

V. Predictability and control in budget execution	19. Revenue administration	19.1 Rights and obligations for revenue measures 19.2 Revenue risk management 19.3 Revenue audit and investigation 19.4 Revenue arrears monitoring	
	20. Accounting for revenue	20.1 Information on revenue collections 20.2 Transfer of revenue collections 20.3 Revenue accounts reconciliation	
	21. Predictability of in-year resource allocation	21.1 Consolidation of cash balances 21.2 Cash forecasting and monitoring 21.3 Information on commitment ceilings 21.4 Significance of in-year budget adjustments	
	22. Expenditure arrears	22.1 Stock of expenditure arrears 22.2 Expenditure arrears monitoring	
	23. Payroll controls	23.1 Integration of payroll and personnel records 23.2 Management of payroll changes 23.3 Internal control of payroll 23.4 Payroll audit	
	24. Procurement	24.1 Procurement monitoring 24.2 Procurement methods 24.3 Public access to procurement information 24.4 Procurement complaints management	
	25. Internal controls on non-salary expenditure	25.1 Segregation of duties 25.2 Effectiveness of expenditure commitment controls 25.3 Compliance with payment rules and procedures	
	26. Internal audit	26.1 Coverage of internal audit 26.2 Nature of audits and standards applied 26.3 Implementation of internal audits and reporting 26.4 Response to internal audits	
	VI. Accounting and reporting	27. Financial data integrity	27.1 Bank account reconciliation 27.2 Suspense accounts 27.3 Advance accounts 27.4 Financial data integrity processes
		28. In-year budget reports	28.1 Coverage and comparability of reports 28.2 Timing of in-year budget reports 28.3 Accuracy of in-year budget reports
29. Annual financial reports		29.1 Completeness of annual financial reports 29.2 Submission of reports for external audit 29.3 Accounting standards	
VII. External scrutiny and audit		30. External audit	30.1 Audit coverage and standards 30.2 Submission of audit reports to the legislature 30.3 External audit follow-up 30.4 Supreme Audit Institution independence
	31. Legislative scrutiny of audit reports	31.1 Timing of audit report scrutiny 31.2 Hearings on audit findings 31.3 Recommendations on audit by the legislature 31.4 Transparency of legislative scrutiny of audit reports	

Aneks 4. Deklaracja z Rio – zasady zrównoważonego rozwoju

- Zasada 1 Istoty ludzkie są w centrum zainteresowania w procesie zrównoważonego rozwoju. Mają prawo do zdrowego i twórczego życia w harmonii z przyrodą.
- Zasada 2 Państwa, w zgodzie z Kartą Narodów Zjednoczonych i zasadami prawa międzynarodowego, mają suwerenne prawo do korzystania ze swych zasobów naturalnych stosownie do ich własnej polityki dotyczącej środowiska i rozwoju oraz są odpowiedzialne za zapewnienie, że działalność prowadzona w ramach ich prawa lub kontroli, nie spowoduje zniszczeń środowiska naturalnego innych państw lub obszarów znajdujących się poza granicami narodowych uregulowań prawnych.
- Zasada 3 Prawo do rozwoju musi być wypełnione tak, ażeby sprawiedliwie połączyć rozwojowe i środowiskowe potrzeby obecnych i przyszłych generacji.
- Zasada 4 Aby osiągnąć zrównoważony rozwój, ochrona środowiska powinna stanowić nierozłączną część procesu rozwoju i nie może być rozpatrywana oddzielnie od niego.
- Zasada 5 Wszystkie państwa i wszyscy ludzie powinni współpracować w zasadniczym zadaniu wykorzenienia ubóstwa, jako niezbędnego wymogu zrównoważonego rozwoju, aby zmniejszyć różnice w poziomie życia i dążyć do zaspokojenia potrzeb większości ludzi na świecie.
- Zasada 6 Wyjątkowa sytuacja i potrzeby krajów rozwijających się, szczególnie tych najmniej rozwiniętych oraz najbardziej podatnych na zagrożenia środowiskowe, powinny otrzymać specjalne przywileje. Międzynarodowe działania w dziedzinie ochrony środowiska i rozwoju powinny także brać pod uwagę interesy i potrzeby wszystkich krajów.
- Zasada 7 Państwa powinny współpracować w duchu ogólnoświatowego partnerstwa w celu zachowania, ochrony i przywracania zdrowia i integralności ekosystemu Ziemi. Ze względu na różny wkład w zniszczenie środowiska naturalnego na Ziemi państwa ponoszą wspólną, lecz zróżnicowaną odpowiedzialność. Kraje rozwinięte potwierdzają swoją odpowiedzialność, którą ponoszą w międzynarodowym dążeniu do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju, o czym świadczy nacisk, jakie ich społeczeństwa przykładają do stanu środowiska na Ziemi, technologii i środków finansowych, którymi dysponują.
- Zasada 8 Aby osiągnąć zrównoważony rozwój i wyższą jakość życia dla wszystkich ludzi, państwa powinny zredukować bądź wyeliminować niezrównoważone systemy produkcji lub konsumpcji oraz promować odpowiednią politykę demograficzną.
- Zasada 9 Państwa powinny współpracować w celu wzmocnienia wewnętrznych możliwości budowania zrównoważonego rozwoju przez wymianę naukowej i technologicznej wiedzy oraz poprzez usprawnienie procesu rozwoju, przystosowania, rozpowszechniania i transferu technologii, włączając w to nowe technologie i innowacje.
- Zasada 10 Zagadnienia środowiskowe są najlepiej rozwiązywane, na odpowiednim poziomie, z udziałem wszystkich zainteresowanych obywateli. Na poziomie narodowym każda jednostka powinna mieć zapewniony odpowiedni dostęp do informacji dotyczącej środowiska, w której posiadaniu jest władza publiczna. Obejmuje to informacje dotyczące substancji niebezpiecznych i działalności w obrębie społeczności, jak również możliwość udziału w procesie podejmowania decyzji. Państwa powinny ułatwić, jak również podnieść świadomość i udział społeczeństwa przez stworzenie szerokiego dostępu do informacji. Powinien zostać zapewniony efektywny i rzeczywisty dostęp do prawnych i administracyjnych środków, włączając w to środki kompensujące i zaradcze.
- Zasada 11 Państwa powinny wprowadzić efektywne prawo środowiskowe. Standardy środowiskowe, cele i priorytety zarządzania powinny odzwierciedlać środowiskowe i rozwojowe cele, dla których są stosowane. Standardy przyjęte przez niektóre kraje mogą być nieodpowiednie, powodując powstanie niesprawiedliwych, ekonomicznych i społecznych kosztów w innych krajach, a w szczególności w krajach rozwijających się

- Zasada 12 Państwa powinny współpracować w celu promowania wspierającego i otwartego międzynarodowego systemu ekonomicznego, co mogłoby prowadzić do wzrostu gospodarczego i osiągnięcia zrównoważonego rozwoju we wszystkich krajach, a także w celu lepszego rozwiązywania problemów degradacji środowiska. Działania polityki handlowej dla celów środowiskowych nie powinny stanowić środków samowolnej i bezprawnej dyskryminacji bądź ukrytych ograniczeń w międzynarodowym handlu. Należy unikać jednostronnych działań zajmujących się wyzwaniami środowiskowymi, jeżeli są one poza zasięgiem działania systemu prawnego kraju importującego. Środowiskowe działania zajmujące się transgranicznymi i globalnymi problemami środowiska powinny opierać się na zasadzie międzynarodowego konsensusu.
- Zasada 13 Państwa powinny rozwijać narodowe prawo, mając na uwadze odpowiedzialność i odszkodowania dla ofiar zanieczyszczeń bądź innego rodzaju zanieczyszczeń środowiska. Państwa powinny także prowadzić współpracę w szybszy i bardziej zdeterminowany sposób, tak aby wypracować międzynarodowe prawo uwzględniające odpowiedzialność i odszkodowania za niekorzystne efekty zniszczeń środowiskowych, spowodowane działalnością w obrębie ich systemu prawnego, bądź kontrolę na obszarach nie objętych przez jurysdykcję.
- Zasada 14 Państwa powinny efektywnie współdziałać w sprzeciwianiu się i zapobieganiu przemieszczaniu i transferowi do innych państw działalności bądź substancji powodujących poważne zniszczenie dla środowiska lub szkodliwych dla zdrowia ludzkiego.
- Zasada 15 Wszystkie państwa powinny szeroko zastosować zapobiegawcze podejście w celu ochrony środowiska, mając na uwadze ich własne możliwości. Tam gdzie występują zagrożenia poważnymi lub nieodwracalnymi zmianami, brak całkowitej naukowej pewności nie może być powodem opóźnienia efektywnych działań, których realizacja prowadziłaby do degradacji środowiska.
- Zasada 16 Narodowe władze muszą dołożyć wszelkich starań, aby promować wewnątrzpaństwowe pokrycie kosztów naprawy środowiska oraz użycie instrumentów ekonomicznych, biorąc pod uwagę podejście, że zanieczyszczający, generalnie, powinien ponosić wszelkie koszty zanieczyszczeń, mając na uwadze interes publiczny oraz niezakłócony międzynarodowy handel i proces inwestowania.
- Zasada 17 Ocena oddziaływania na środowisko, jako narodowy instrument, musi zostać zastosowana dla zamierzonych działań, co do których można się spodziewać, że będą miały znacząco niekorzystny wpływ na środowisko i są przedmiotem podjęcia decyzji przez kompetentne narodowe władze.
- Zasada 18 Państwa powinny natychmiast powiadomić inne kraje o jakiegokolwiek katastrofie lub innych niebezpieczeństwach, co do których można się spodziewać, że mogą spowodować nagłe i szkodliwe efekty dla środowiska w tych państwach. Międzynarodowa wspólnota powinna skierować wszelkie wysiłki, aby pomóc państwu dotkniętemu nieszczęściem.
- Zasada 19 Państwa powinny zapewnić wczesne i aktualne powiadomienie i odpowiednią informację potencjalnie zagrożonym państwom, na temat wydarzeń, które mogą mieć znacząco niekorzystne transgraniczne efekty, powinny one konsultować się, z tymi państwami we wczesnej fazie i dobrej wierze.
- Zasada 20 Kobiety odgrywają żywotną rolę w zarządzaniu środowiskiem i rozwoju. Stąd też ich pełny udział jest ważnym aspektem dla osiągnięcia zrównoważonego rozwoju.
- Zasada 21 Twórczość, ideały i odwaga młodych świata powinny zostać zmobilizowane w celu rozwijania światowego partnerstwa, które pomoże osiągnąć zrównoważony rozwój i zapewnić lepszą przyszłość dla wszystkich.
- Zasada 22 Ludność tubylcza i ich wspólnoty, a także inne wspólnoty lokalne odgrywają znaczną rolę w zarządzaniu środowiskiem i rozwoju, ze względu na ich wiedzę i tradycję. Państwa powinny rozpoznać i właściwie podtrzymywać ich tożsamość, kulturę, i zainteresowania oraz umożliwić im efektywny udział w osiągnięciu zrównoważonego rozwoju.
- Zasada 23 Chronione powinno być środowisko i zasoby naturalne należące do ludzi uciskanych, znajdujących się pod jakąkolwiek dominacją bądź okupacją.
- Zasada 24 Działania wojenne nieodłącznie związane są z niszczeniem zrównoważonego rozwoju. Dlatego też państwa powinny respektować międzynarodowe prawo, które zapewnia ochronę środowiska w czasie zbrojnego konfliktu, oraz powinny współpracować przy jego dalszym rozwoju, tam gdzie to jest konieczne.

- Zasada 25 Pokój, rozwój i ochrona środowiska są współzależne i niepodzielne.
- Zasada 26 Państwa powinny rozwiązywać wszystkie swoje spory środowiskowe na drodze pokojowej i przy użyciu odpowiednich środków zgodnych z Kartą Narodów Zjednoczonych.
- Zasada 27 Państwa i ludzie powinni współpracować w dobrej wierze i duchu partnerstwa przy wypełnianiu zasad zawartych w tej Deklaracji i w dalszym rozwoju prawa międzynarodowego w procesie osiągnięcia zrównoważonego rozwoju.

Aneks 5. Zadania realizujące cele zrównoważonego rozwoju ONZ

Cel 1. Wyeliminować ubóstwo we wszystkich jego formach na całym świecie

- 1.1 Do 2030 roku wyeliminować skrajne ubóstwo w odniesieniu do wszystkich ludzi na całym świecie, aktualnie określone jako utrzymywanie się za mniej niż 1,25 USD dziennie
- 1.2 Do 2030 roku zmniejszyć przynajmniej o połowę odsetek mężczyzn, kobiet i dzieci żyjących w ubóstwie, we wszystkich jego wymiarach określonych zgodnie z polityką danego kraju
- 1.3 Wdrożyć właściwe dla poszczególnych krajów systemy i mechanizmy zabezpieczenia społecznego dla wszystkich ludzi, włącznie z najniższymi klasami społecznymi, oraz objąć nimi do 2030 roku jak największą liczbę ludzi ubogich i szczególnie narażonych
- 1.4 Do 2030 roku zapewnić wszystkim kobietom i mężczyznom, w szczególności osobom ubogim i szczególnie podatnym na zagrożenia, równe prawa w dostępie do zasobów gospodarczych oraz podstawowych usług, prawo do własności i sprawowania kontroli nad gruntami i innym mieniem, prawo dziedziczenia, dostęp do stosownych nowych technologii oraz usług finansowych, w tym mikrofinansowania
- 1.5 Do 2030 roku zbudować odporność na zagrożenia wśród osób ubogich i narażonych na zagrożenia, zmniejszyć ich podatność na zagrożenia i bezbronność wobec ekstremalnych zjawisk klimatycznych oraz innych wstrząsów gospodarczych, społecznych i środowiskowych, a także katastrof naturalnych
- 1.a Zagwarantować znaczącą mobilizację środków pochodzących z różnych źródeł, w tym ze zwiększonej współpracy rozwojowej, by zapewnić odpowiednie i przewidywalne środki dla krajów rozwijających się, w szczególności dla państw najsłabiej rozwiniętych, w celu umożliwienia realizacji programów i polityki w zakresie wyeliminowania ubóstwa we wszystkich jego formach
- 1.b Stworzyć ramy stabilnej polityki na poziomie krajowym, regionalnym i międzynarodowym w oparciu o strategię rozwoju wspierające ubogich i uwzględniające kwestię płci, by wesprzeć szybkie inwestowanie w działania ukierunkowane na eliminację ubóstwa

Cel 2. Wyeliminować głód, osiągnąć bezpieczeństwo żywnościowe i lepsze odżywianie oraz promować zrównoważone rolnictwo

- 2.1 Do 2030 roku wyeliminować głód i zapewnić wszystkim ludziom, w szczególności ubogim i narażonym na zagrożenia, w tym niemowlętom, dostęp do bezpiecznej i pożywnej żywności w wystarczającej ilości przez cały rok
- 2.2 Do 2030 roku wyeliminować wszystkie formy niedożywienia, w tym do 2025 r. zrealizować uzgodnione na szczeblu międzynarodowym zadania dotyczące zaburzeń wzrostu wśród dzieci poniżej piątego roku życia oraz zapewnić właściwą żywność dla dorastających dziewcząt, ciężarnych i karmiących kobiet oraz osób starszych.
- 2.3 Do 2030 roku podwoić wydajność rolnictwa i dochody drobnych producentów żywności, w szczególności kobiet, rdzennej ludności, rodzinnych gospodarstw rolnych, pasterzy i rybaków, m.in. poprzez bezpieczny i równy dostęp do ziemi oraz innych zasobów i czynników produkcji, dostęp do wiedzy, usług finansowych i rynków oraz możliwości zwiększenia wartości dodanej i zatrudnienia poza sektorem rolniczym
- 2.4 Do 2030 roku utworzyć systemy zrównoważonej produkcji żywności oraz wdrożyć praktyki prężnego rolnictwa mające zwiększyć wydajność i produkcję, zachować ekosystemy, wzmocnić zdolność przystosowania się do zmian klimatu, ekstremalnych zjawisk pogodowych, suszy, powodzi i innych katastrof, a także mające stopniowo poprawiać jakość gleby i gruntów
- 2.5 Do 2020 roku zapewnić różnorodność genetyczną nasion, roślin uprawnych, zwierząt hodowlanych i udomowionych oraz powiązanych z nimi dzikich gatunków, w tym poprzez skutecznie zarządzane i różnorodne banki nasion i roślin na poziomie krajowym, regionalnym i międzynarodowym, jak również promować uczciwy i sprawiedliwy podział oraz dostęp do korzyści płynących z wykorzystania zasobów genetycznych oraz związanej z nimi tradycyjnej wiedzy, zgodnie z ustaleniami na szczeblu międzynarodowym
- 2.a Zwiększyć inwestycje, w tym poprzez wzmocnioną współpracę międzynarodową, w infrastrukturę obszarów wiejskich, badania w dziedzinie rolnictwa i usług, rozwój technologii oraz banki zasobów genetycznych roślin i inwentarza żywego w celu zwiększenia zdolności produkcyjnych gospodarstw rolnych w krajach rozwijających się, zwłaszcza w tych najsłabiej rozwiniętych
- 2.b Ograniczyć i zapobiegać restrykcjom handlowym i nieprawidłowościom na światowych rynkach rolnych, w tym poprzez równoczesną likwidację wszystkich form rolnych subwencji eksportowych i wszystkich innych środków wywozowych o analogicznym działaniu, zgodnie z mandatem Rundy z Doha (*Doha Development Round*)
- 2.c Podjąć działania zapewniające prawidłowe funkcjonowanie rynków towarów żywnościowych i ich pochodnych oraz ułatwiających dostęp do aktualnych informacji rynkowych, w tym do informacji o rezerwach żywnościowych, by ograniczyć ekstremalną niestabilność cen żywności

Cel 3. Zapewnić wszystkim ludziom w każdym wieku zdrowe życie oraz promować dobrobyt

- 3.1 Do 2030 roku zmniejszyć globalny wskaźnik umieralności okołoporodowej do poziomu poniżej 70 przypadków na 100000 żywych urodzeń

- 3.2 Do 2030 roku wyeliminować przypadki zgonów, którym można zapobiec, wśród noworodków i dzieci poniżej piątego roku życia. Wszystkie państwa będą dążyć do ograniczenia umieralności noworodków i osiągnięcia maksymalnego poziomu 12 przypadków zgonów na 1000 żywych urodzeń i umieralności dzieci poniżej piątego roku życia do maksymalnego poziomu 25 przypadków zgonów na 1000 żywych urodzeń
- 3.3 Do 2030 roku wyeliminować epidemie AIDS, gruźlicy, malarii i zaniedbanych chorób tropikalnych oraz zwalczyć wirusowe zapalenie wątroby, choroby wodopochodne oraz inne choroby zakaźne
- 3.4 Do 2030 roku obniżyć o $\frac{1}{3}$ przedwczesną umieralność z powodu chorób niezakaźnych poprzez zapobieganie i leczenie oraz promowanie zdrowia psychicznego i dobrobytu
- 3.5 Wzmocnić zapobieganie i leczenie uzależnień od środków odurzających, w tym narkotyków oraz szkodliwego spożycia alkoholu
- 3.6 Do 2020 roku zmniejszyć o połowę liczbę wszystkich rannych i ofiar śmiertelnych w wypadkach drogowych na świecie
- 3.7 Do 2030 roku zapewnić powszechny dostęp do świadczeń z zakresu zdrowia seksualnego i prokreacyjnego, w tym planowania rodziny, informacji i edukacji, oraz włączyć zdrowie prokreacyjne do krajowych strategii i programów
- 3.8 Zapewnić powszechną opiekę zdrowotną, w tym zabezpieczenie przed ryzykiem finansowym, dostęp do wysokiej jakości podstawowej opieki zdrowotnej oraz bezpiecznych, skutecznych, wysokiej jakości, przystępnych cenowo lekarstw szczepionek
- 3.9 Do 2030 roku znacząco obniżyć liczbę zgonów i chorób powodowanych przez niebezpieczne substancje chemiczne oraz zanieczyszczenie i skażenie powietrza, wody i gleby
- 3.a Zintensyfikować proces wdrażania Ramowej konwencji Światowej Organizacji Zdrowia o ograniczeniu użycia tytoniu (*World Health Organization Framework Convention on Tobacco Control*) we wszystkich krajach, stosownie do potrzeb
- 3.b Wspierać badania oraz opracowanie nowych szczepionek i lekarstw przeciwko chorobom zakaźnym i niezakaźnym, które dotyczą przede wszystkim kraje rozwijające się. Zapewnić dostęp do podstawowych lekarstw i szczepionek po przystępnej cenie, zgodnie z Deklaracją z Doha dotyczącą Porozumienia w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej i zdrowia publicznego (*Doha Declaration on the TRIPS Agreement and Public Health*), które potwierdza prawo krajów rozwijających się do korzystania w pełni z postanowień Porozumienia w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej (*Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*) odnośnie do wykorzystania elastyczności w celu ochrony zdrowia publicznego i w szczególności zapewnienia wszystkim dostępu do lekarstw
- 3.c Znacznie zwiększyć finansowanie ochrony zdrowia, jak również nabór, rozwój, szkolenie i utrzymanie pracowników opieki zdrowotnej w krajach rozwijających się, szczególnie w tych najsłabiej rozwiniętych oraz rozwijających się małych państwach wyspiarskich
- 3.d Wzmocnić zdolność wszystkich krajów, szczególnie państw rozwijających się, w zakresie wczesnego ostrzegania, redukcji ryzyka oraz zarządzania krajowym i globalnym ryzykiem w obszarze zdrowia

Cel 4. Zapewnić wszystkim wysokiej jakości edukację oraz promować uczenie się przez całe życie

- 4.1 Do 2030 roku zapewnić wszystkim dziewczętom i chłopcom uzyskanie nieodpłatnej, sprawiedliwej, dobrej jakości edukacji na poziomie podstawowym i ponadpodstawowym, prowadzącej do istotnych i efektywnych rezultatów
- 4.2 Do 2030 roku zapewnić wszystkim dziewczętom i chłopcom dostęp do możliwości wysokiej jakości rozwoju we wczesnym dzieciństwie, opieki i edukacji przedszkolnej przygotowującej do rozpoczęcia edukacji na poziomie podstawowym
- 4.3 Do 2030 roku zapewnić wszystkim kobietom i mężczyznom równy dostęp do przystępnej finansowo i wysokiej jakości edukacji technicznej, zawodowej i wyższej, w tym do uczelni wyższych
- 4.4 Do 2030 roku znacznie zwiększyć liczbę młodzieży i dorosłych, którzy posiadają odpowiednie umiejętności, w tym techniczne i zawodowe, potrzebne do uzyskania zatrudnienia, znalezienia godziwej pracy i rozwoju przedsiębiorczości
- 4.5 Do 2030 roku wyeliminować nierówność płci w edukacji i zapewnić równy dostęp do edukacji i szkolenia zawodowego na wszystkich poziomach dla najsłabszych, w tym dla osób niepełnosprawnych, rdzennej ludności oraz dla dzieci w bardzo trudnej sytuacji
- 4.6 Do 2030 roku zapewnić nabycie umiejętności czytania, pisanie oraz liczenia przez młodzież i znaczny odsetek osób dorosłych, zarówno kobiet jak i mężczyzn
- 4.7 Do 2030 roku zapewnić, że wszyscy uczący się przyswoją wiedzę i naberą umiejętności potrzebne do promowania zrównoważonego rozwoju, w tym, między innymi, poprzez edukację na rzecz zrównoważonego rozwoju i zrównoważonego stylu życia, praw człowieka, równości płci, promowania kultury pokoju i niestosowania przemocy, globalnego obywatelstwa oraz docenienia różnorodności kulturowej i wkładu kultury w zrównoważony rozwój
- 4.a Tworzyć nowe i ulepszać stan istniejących już placówek edukacyjnych, które powinny uwzględniać potrzeby dzieci, osób niepełnosprawnych i różnice płci, a także zapewnić bezpieczne, wolne od przemocy, efektywne i sprzyjające włączeniu społecznemu środowisko nauczania dla wszystkich
- 4.b Do 2020 roku znacząco zwiększyć globalnie liczbę stypendiów dla obywateli krajów rozwijających się, w szczególności dla osób pochodzących z krajów najsłabiej rozwiniętych, rozwijających się małych państw wyspiarskich i krajów afrykańskich, aby umożliwić im studiowanie na wyższych uczelniach, w tym dostęp do szkoleń zawodowych, technologii informacyjnych i komunikacyjnych, programów technicznych, inżynieryjnych i naukowych w krajach rozwiniętych i rozwijających się

- 4.c Do 2030 roku znacząco zwiększyć liczbę wykwalifikowanych nauczycieli, w tym w drodze międzynarodowej współpracy w zakresie szkolenia nauczycieli w krajach rozwijających się, szczególnie w krajach najslabiej rozwiniętych i rozwijających się małych państwach wyspiarskich

Cel 5. Osiągnąć równość płci oraz wzmocnić pozycję kobiet i dziewcząt

- 5.1 Wyeliminować dyskryminację wobec kobiet i dziewcząt we wszystkich formach na całym świecie
- 5.2 Wyeliminować wszelkie formy przemocy wobec kobiet i dziewcząt w sferze publicznej i prywatnej, w tym handel ludźmi, wykorzystywanie seksualne i inne formy wyzysku
- 5.3 Wyeliminować wszelkie szkodliwe praktyki, takie jak wczesne i przymusowe małżeństwa, małżeństwa dzieci, a także okaleczanie żeńskich narządów płciowych
- 5.4 Uznać i docenić nieodpłatną opiekę i pracę w domu poprzez zapewnienie świadczeń publicznych, infrastruktury, zabezpieczenia społecznego oraz poprzez promowanie wspólnej odpowiedzialności w gospodarstwie domowym i rodzinie, zgodnie z krajowymi uwarunkowaniami
- 5.5 Zapewnić kobietom pełny i efektywny udział oraz równe szanse w pełnieniu funkcji przywódczych na wszystkich szczeblach procesu decyzyjnego w życiu politycznym, ekonomicznym i publicznym
- 5.6 Zapewnić powszechny dostęp do ochrony zdrowia seksualnego i prokreacyjnego oraz korzystanie z praw prokreacyjnych, zgodnie z Programem działań międzynarodowej konferencji na rzecz ludności i rozwoju (*Programme of Action of the International Conference on Population and Development*), Pekińską platformą działania (*Beijing Platform for Action*) i dokumentami końcowymi ich konferencji przeglądowych
- 5.a Przeprowadzić reformy zapewniające kobietom równe prawa w dostępie do zasobów gospodarczych, prawa własności, sprawowania kontroli nad gruntami i innym mieniem, dostęp do usług finansowych, prawo dziedziczenia oraz prawo do korzystania z zasobów naturalnych, zgodnie z prawem krajowym
- 5.b Upowszechnić korzystanie z technologii, w szczególności technologii informacyjnych i komunikacyjnych, by przyczynić się do wzmocnienia pozycji kobiet
- 5.c Przyjąć oraz wzmocnić politykę i skuteczne ustawodawstwo promujące równość płci oraz wzmocniające pozycję kobiet i dziewcząt na wszystkich szczeblach

Cel 6. Zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wody i warunków sanitarnych poprzez zrównoważoną gospodarkę zasobami wodnymi

- 6.1 Do 2030 roku zapewnić powszechny i sprawiedliwy dostęp do bezpiecznej wody pitnej po przystępnej cenie
- 6.2 Do 2030 roku zapewnić wszystkim ludziom dostęp do odpowiednich i godziwych warunków sanitarnych i higieny oraz wyeliminować praktyki defekacji na otwartej przestrzeni, przy czym należy zwrócić szczególną uwagę na potrzeby kobiet, dziewcząt i osób w szczególnie trudnej sytuacji
- 6.3 Do 2030 roku poprawić jakość wód poprzez zmniejszenie zanieczyszczeń, likwidowanie wysypisk śmieci, ograniczenie stosowania szkodliwych substancji chemicznych i innych niebezpiecznych materiałów. Zmniejszyć o połowę ilość nieoczyszczonych ścieków oraz znacząco podnieść poziom recyklingu i bezpiecznego ponownego wykorzystania materiałów w skali globalnej
- 6.4 Do 2030 roku znacząco podnieść efektywność wykorzystania wód we wszystkich sektorach oraz zapewnić zrównoważony pobór oraz zapasy wody słodkiej, by rozwiązać problem niedoboru wody i znacząco zmniejszyć liczbę ludzi cierpiących z tego powodu
- 6.5 Do 2030 roku wdrożyć zintegrowane zarządzanie zasobami wodnymi na wszystkich poziomach, w tym poprzez odpowiednią współpracę transgraniczną
- 6.6 Do 2020 roku zapewnić ochronę i odtworzyć ekosystemy zależne od wody, w tym tereny górskie, lasy, tereny podmokłe, rzeki, jeziora i warstwy wodonośne
- 6.a Do 2030 roku rozszerzyć współpracę międzynarodową i wsparcie potencjału krajów rozwijających się w podejmowaniu działań i opracowaniu programów związanych z wodą i warunkami sanitarnymi, m.in. w takich dziedzinach jak: gromadzenie wody, odsalanie, efektywna gospodarka wodna, oczyszczanie ścieków, recykling i technologie ponownego wykorzystania wody
- 6.b Wspierać i wzmocniać udział lokalnych społeczności w poprawie gospodarowania zasobami wodnymi i polepszaniu infrastruktury sanitarnej

Cel 7. Zapewnić wszystkim dostęp do źródeł stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie

- 7.1 Do 2030 roku zapewnić powszechny dostęp do przystępnych cenowo, niezawodnych i nowoczesnych usług energetycznych
- 7.2 Do 2030 roku znacząco zwiększyć udział odnawialnych źródeł energii w globalnym mieszkaniu energetycznym
- 7.3 Do 2030 roku podwoić wskaźnik wzrostu globalnej efektywności zużycia energii

- 7.a Do 2030 roku zwiększyć międzynarodową współpracę ułatwiającą dostęp do badań nad czystą energią i technologii w obszarze energii odnawialnej, efektywności energetycznej oraz zaawansowanych i czystszych technologii paliw kopalnych, a także promować inwestowanie w infrastrukturę energetyczną i czyste technologie energetyczne
- 7.b Do 2030 roku rozbudować infrastrukturę i zmodernizować technologie umożliwiające dostęp do nowoczesnych i zrównoważonych usług energetycznych dla wszystkich mieszkańców krajów rozwijających się, w szczególności państw najsłabiej rozwiniętych, rozwijających się małych państw wyspiarskich i rozwijających się krajów śródlądowych, zgodnie z ich programami rozwojowymi

Cel 8. Promować stabilny, zrównoważony i inkluzywny wzrost gospodarczy, pełne i produktywne zatrudnienia oraz godną pracę dla wszystkich ludzi

- 8.1 Utrzymać wzrost gospodarczy na jednego mieszkańca, biorąc pod uwagę krajowe uwarunkowania, oraz, w szczególności, osiągnąć i utrzymać przynajmniej 7% roczny wzrost produktu krajowego brutto w krajach najsłabiej rozwiniętych
- 8.2 Osiągnąć wyższy poziom wydajności gospodarczej poprzez dywersyfikację, modernizację technologiczną i innowacje, a także poprzez skupienie się na sektorach o wysokiej wartości dodanej oraz o wysokim wskaźniku pracochłonności
- 8.3 Promować politykę rozwojową wspierającą działalność produkcyjną, tworzenie godziwych miejsc pracy, przedsiębiorczość, kreatywność i innowacje, oraz zachęcać do wychodzenia z szarej strefy i rozwoju mikro, małych i średnich przedsiębiorstw, w tym poprzez dostęp do usług finansowych
- 8.4 Do 2030 roku stopniowo zwiększać globalną efektywność wykorzystania zasobów w konsumpcji i produkcji oraz dążyć do zerwania z zależnością między wzrostem gospodarczym i degradacją środowiska, zgodnie z dziesięcioletnimi programami ramowymi na rzecz zrównoważonej konsumpcji i produkcji (*10-Year Framework of Programmes on Sustainable Consumption and Production*) z wiodącą rolą krajów rozwiniętych
- 8.5 Do 2030 roku zapewnić pełne i produktywne zatrudnienie oraz godną pracę dla wszystkich kobiet i mężczyzn, w tym dla ludzi młodych i osób niepełnosprawnych; zapewnić jednakowe wynagrodzenie za pracę o takiej samej wartości
- 8.6 Do 2020 roku znacznie zmniejszyć odsetek młodych ludzi pozostających bez pracy i nieuczestniczących w procesie edukacji lub szkoleniach
- 8.7 Podjąć natychmiastowe i efektywne środki, by wyeliminować pracę przymusową, współczesne formy niewolnictwa i handel ludźmi; zakazać i wyeliminować najgorsze formy pracy dzieci, w tym rekrutację i wykorzystywanie dzieci-żołnierzy. Do 2025 roku wyeliminować pracę dzieci we wszystkich jej formach
- 8.8 Chronić prawa pracownicze oraz promować bezpieczne środowisko pracy dla wszystkich pracowników, w tym pracowników-migrantów, w szczególności dla kobiet migrantek i osób mających niepewne zatrudnienie
- 8.9 Do 2030 roku opracować i wdrożyć polityki promujące zrównoważoną turystykę, która tworzy miejsca pracy oraz promuje lokalną kulturę i produkty
- 8.10 Zwiększyć zdolność krajowych instytucji finansowych, aby ułatwić i rozszerzyć dostęp do bankowości, ubezpieczeń i usług finansowych dla wszystkich
- 8.a Zwiększyć wsparcie w ramach Pomocy na rzecz rozwoju handlu (*Aid for Trade*) skierowane do krajów rozwijających się, w szczególności państw najsłabiej rozwiniętych, w tym poprzez Wzmocniony zintegrowany ramowy program pomocy technicznej na rzecz rozwoju handlu dla najsłabiej rozwiniętych państw (*Enhanced Integrated Framework for Trade-related Technical Assistance to Least Developed Countries*)
- 8.b Do 2020 roku opracować i wdrożyć globalną strategię w zakresie zatrudniania młodych ludzi oraz Globalny pakt pracy (*Global Jobs Pact*) przygotowany przez Międzynarodową Organizację Pracy

Cel 9. Budować stabilną infrastrukturę, promować zrównoważone uprzemysłowienie oraz wspierać innowacyjność

- 9.1 Budować niezawodną, zrównoważoną, trwałą i stabilną infrastrukturę dobrej jakości, w tym infrastrukturę regionalną i transgraniczną, wspierającą rozwój gospodarczy i dobrobyt ludzi. Zapewnić wszystkim ludziom równy dostęp do infrastruktury po przystępnej cenie
- 9.2 Promować zrównoważoną, sprzyjającą włączeniu społecznemu. industrializację i do 2030 roku znacznie zwiększyć udział przemysłu w zatrudnieniu i wytwarzaniu PKB, biorąc pod uwagę uwarunkowania krajowe oraz podwoić ten udział w krajach najsłabiej rozwiniętych
- 9.3 Zwiększyć dostęp małych i innych przedsiębiorstw, w tym przemysłowych, w szczególności w krajach rozwijających się, do usług finansowych i przystępnych kredytów oraz włączyć je w łańcuchy wartości i zapewnić im udział w rynku
- 9.4 Do 2030 roku zmodernizować infrastrukturę i unowocześnić przemysł, by zapewnić jego zrównoważony rozwój, przy zwiększeniu efektywności wykorzystania zasobów oraz stosowaniu czystych i przyjaznych dla środowiska technologii i procesów produkcyjnych, przy udziale wszystkich krajów, zgodnie z ich możliwościami
- 9.5 Zintensyfikować badania naukowe i podnieść poziom technologiczny sektora przemysłowego we wszystkich krajach, szczególnie w krajach rozwijających się, w tym poprzez, do 2030 roku, innowacje, znaczne zwiększenie liczby pracowników sektora

- badawczo-rozwojowego przypadających na każdy milion osób oraz poprzez zwiększanie publicznych i prywatnych nakładów finansowych na rozwój
- 9.a Ułatwić rozwój zrównoważonej i stabilnej infrastruktury w krajach rozwijających się poprzez zwiększenie wsparcia finansowego, technologicznego i technicznego dla krajów afrykańskich, krajów najsłabiej rozwiniętych, rozwijających się krajów śródlądowych i rozwijających się małych państw wyspiarskich
 - 9.b Wspierać krajowy rozwój technologiczny, badania i innowacyjność w krajach rozwijających się, w tym poprzez prowadzenie polityki sprzyjającej m.in. dywersyfikacji przemysłowej i zwiększaniu wartości dodanej dóbr surowcowych
 - 9.c Znacząco zwiększyć dostęp do technologii informacyjnych i komunikacyjnych oraz dążyć do zapewnienia przystępnego cenowo i powszechnego dostępu do internetu w krajach najsłabiej rozwiniętych do 2020 roku

Cel 10. Zmniejszyć nierówności w krajach i między krajami

- 10.1 Do 2030 roku stopniowo osiągać i utrzymywać wzrost dochodu uzyskiwanego przez najbiedniejsze 40% populacji na poziomie wyższym niż średnia krajowa
- 10.2 Do 2030 roku umożliwić i promować uczestnictwo w życiu społecznym, gospodarczym i politycznym wszystkich ludzi, bez względu na wiek, płeć, niepełnosprawność, rasę, pochodzenie etniczne, narodowość, religię, status ekonomiczny bądź inne czynniki
- 10.3 Zapewnić równe szanse oraz zmniejszać istniejące nierówności poprzez eliminowanie dyskryminujących praw, polityk i praktyk oraz promować odpowiednią legislację, polityki i działania w tym zakresie
- 10.4 Przyjąć polityki, w szczególności fiskalną, w zakresie zabezpieczenia społecznego i wynagrodzeń oraz stopniowo osiągać większą równość
- 10.5 Poprawić regulacje i monitorowanie globalnych rynków i instytucji finansowych oraz wzmocnić wdrażanie tych regulacji
- 10.6 Wzmocnić reprezentację i głos krajów rozwijających się w procesie decyzyjnym w międzynarodowych instytucjach gospodarczych i finansowych, by budować bardziej skuteczne, wiarygodne, odpowiedzialne i praworzędne instytucje
- 10.7 Ułatwiać uporządkowaną, bezpieczną, regularną i odpowiedzialną migrację oraz przepływ ludzi, w tym poprzez implementację zaplanowanych i dobrze zarządzanych polityk migracyjnych
- 10.a Wprowadzić w życie zasadę specjalnego i różnicowanego traktowania krajów rozwijających się, w szczególności tych najsłabiej rozwiniętych, zgodnie z wytycznymi Światowej Organizacji Handlu (WTO)
- 10.b Zapewnić oficjalną pomoc rozwojową (ODA) i przepływ środków finansowych, w tym bezpośrednie inwestycje zagraniczne, do krajów najbardziej potrzebujących, w szczególności do państw najsłabiej rozwiniętych, krajów afrykańskich, rozwijających się małych państw wyspiarskich i rozwijających się państw śródlądowych, zgodnie z krajowymi planami i programami tych krajów
- 10.c Do 2030 roku zmniejszyć koszty transakcyjne zagranicznych przekazów pieniężnych migrantów do mniej niż 3% i wyeliminować kanały, w których te koszty przekraczają 5%

Cel 11. Uczynić miasta i osiedla ludzkie bezpiecznymi, stabilnymi, zrównoważonymi oraz sprzyjającymi włączeniu społecznemu

- 11.1 Do 2030 roku zapewnić wszystkim ludziom dostęp do odpowiednich, bezpiecznych i przystępnych cenowo mieszkań oraz podstawowych usług, a także poprawić warunki życia w slumsach
- 11.2 Do 2030 roku zapewnić wszystkim ludziom dostęp do bezpiecznych, przystępnych cenowo, zrównoważonych i łatwo dostępnych systemów transportu, podnieść poziom bezpieczeństwa na drogach, zwłaszcza poprzez rozwój transportu publicznego, zwracając szczególną uwagę na potrzeby grup szczególnie wrażliwych, kobiet, dzieci, osób niepełnosprawnych oraz osób starszych
- 11.3 Do 2030 roku zintensyfikować zrównoważoną urbanizację sprzyjającą włączeniu społecznemu oraz możliwości partycypacji w zintegrowanym i zrównoważonym planowaniu i zagospodarowaniu ludzkich osiedli we wszystkich krajach
- 11.4 Wzmocnić wysiłki na rzecz ochrony i zabezpieczenia światowego dziedzictwa kulturowego i przyrodniczego
- 11.5 Do 2030 roku znacząco zmniejszyć liczbę zgonów w wyniku katastrof naturalnych, w tym powodzi oraz zmniejszyć liczbę osób nimi dotkniętych; znacząco obniżyć bezpośrednie straty ekonomiczne w stosunku do globalnego PKB, poniesione w wyniku katastrof, w szczególności katastrof związanych z wodą, skupiając się na ochronie osób ubogich i grup szczególnie wrażliwych
- 11.6 Do 2030 roku zmniejszyć wskaźnik per capita niekorzystnego oddziaływania miast na środowisko, zwracając szczególną uwagę na jakość powietrza oraz gospodarkę odpadami komunalnymi i innymi rodzajami odpadów
- 11.7 Do 2030 roku zapewnić łatwy i powszechny dostęp do bezpiecznych terenów zielonych sprzyjających integracji społecznej i takiej samej przestrzeni publicznej, szczególnie kobietom, dzieciom, osobom starszym i osobom niepełnosprawnym
- 11.a Wspierać korzystne ekonomicznie, społecznie i środowiskowo połączenia pomiędzy obszarami miejskimi, podmiejskimi i wiejskimi poprzez wzmocnienie planowania zagospodarowania na poziomie krajowym i regionalnym
- 11.b Do 2020 roku znacząco zwiększyć liczbę miast i osiedli ludzkich opracowujących i wdrażających zintegrowane polityki oraz plany dążące do zwiększenia integracji społecznej i efektywności wykorzystywania zasobów, łagodzenia skutków i przystosowania do zmian klimatycznych, odporności na skutki klęsk żywiołowych. Rozwijać i wdrażać kompleksowe zarządzanie ryzykiem klęsk na wszystkich poziomach, zgodnie z Ramowym programem działania z Sendai na rzecz ograniczania ryzyka katastrof na lata 2015–2030 (*Sendai Framework for Disaster Risk Reduction 2015–2030*)

- 11.c Wspierać kraje najsłabiej rozwinięte, w tym poprzez pomoc finansową i techniczną, w budowaniu zrównoważonych i stabilnych budynków z wykorzystaniem miejscowych materiałów

Cel 12. Zapewnić wzorce zrównoważonej konsumpcji i produkcji

- 12.1 Wdrożyć dziesięcioletnie programy ramowe w zakresie wzorców zrównoważonej konsumpcji i produkcji (*10-Year Framework of Programmes on Sustainable Consumption and Production*) dla wszystkich krajów, z krajami rozwiniętymi przewodzącymi tym działaniom oraz z uwzględnieniem stopnia rozwoju i możliwości krajów rozwijających się
- 12.2 Do 2030 roku zapewnić zrównoważone zarządzanie i efektywne wykorzystanie zasobów naturalnych
- 12.3 Do 2030 roku zmniejszyć o połowę globalną ilość marnowanej żywności per capita w sprzedaży detalicznej i konsumpcji, zmniejszyć straty żywnościowe w procesie produkcji i dystrybucji, w tym straty powstałe podczas zbiorów
- 12.4 Do 2020 roku zapewnić przyjazne środowisku zarządzanie chemikaliami i wszystkimi rodzajami odpadów podczas ich całego cyklu życia, w zgodzie z ustalonymi ramami międzynarodowymi oraz znacząco zmniejszyć poziom uwalniania tych substancji do powietrza, wody i gleby, tym samym minimalizując ich negatywny wpływ na zdrowie człowieka i środowisko
- 12.5 Do 2030 roku istotnie obniżyć poziom wytwarzania odpadów poprzez zapobieganie, redukcję, recykling i ponowne użycie
- 12.6 Zachęcać przedsiębiorstwa, w szczególności te duże i międzynarodowe, do wdrażania praktyk w zakresie zrównoważonego rozwoju i uwzględniania informacji na ten temat w swoich cyklicznych raportach
- 12.7 Promować praktyki w zakresie zrównoważonych zamówień publicznych, zgodnie z polityką i priorytetami krajowymi
- 12.8 Do 2030 roku zapewnić dostęp do istotnych informacji i podnieść świadomość wszystkich ludzi na całym świecie w zakresie zrównoważonego rozwoju i stylu życia w zgodzie z naturą
- 12.a Wspierać kraje rozwijające się we wzmacnianiu ich potencjału naukowego i technologicznego w dążeniu do wdrożenia wzorców zrównoważonej konsumpcji i produkcji
- 12.b Opracowywać i wdrażać narzędzia monitorujące wpływ zrównoważonego rozwoju na zrównoważoną turystykę tworzącą miejsca pracy oraz promującą lokalną kulturę i produkty
- 12.c Zracjonalizować nieefektywne subwencje na paliwa kopalne, sprzyjające ich zbędnemu zużyciu, poprzez usunięcie nieprawidłowości rynkowych, zgodnie z uwarunkowaniami krajowymi, w tym poprzez restrukturyzację podatków i stopniowe wycofywanie szkodliwych dotacji tam, gdzie one występują, odnotowując ich wpływ na środowisko, biorąc w pełni pod uwagę specyficzne potrzeby i uwarunkowania krajów rozwijających się oraz minimalizować możliwy niekorzystny wpływ na ich rozwój, w sposób, który chroni ubogie i dotknięte społeczności

Cel 13. Podjąć pilne działania w celu przeciwdziałania zmianom klimatu i ich skutkom (Uznając, że Ramowa konwencja Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu jest głównym międzynarodowym i międzyrządowym forum dla negocjowania globalnej odpowiedzi na zmiany klimatu.)

- 13.1 Wzmocnić zdolności adaptacyjne i odporność na zagrożenia klimatyczne i klęski żywiołowe we wszystkich krajach
- 13.2 Włączyć działania na rzecz przeciwdziałania zmianom klimatu do krajowych polityk, strategii i planów
- 13.3 Zwiększyć poziom edukacji, świadomości oraz potencjał ludzki i instytucjonalny w zakresie łagodzenia zmian klimatu, adaptacji do nich, ograniczenia skutków zmian klimatu oraz systemów wczesnego ostrzegania przed zagrożeniami
- 13.a Wywiązać się ze zobowiązania podjętego przez państwa rozwinięte, będące stronami Ramowej konwencji Narodów Zjednoczonych w sprawie zmian klimatu w celu zmobilizowania wspólnie 100 miliardów USD rocznie do 2020 roku, ze wszystkich źródeł, aby zaspokoić potrzeby krajów rozwijających się w kontekście znaczących działań łagodzących skutki zmian klimatu oraz zapewnić przejrzystość i pełną funkcjonalność Zielonego funduszu klimatycznego (*Green Climate Fund*) poprzez jego jak najszybszą kapitalizację
- 13.b Promować mechanizmy zwiększające zdolność efektywnego planowania i zarządzania w zakresie zmian klimatu w krajach najsłabiej rozwiniętych i rozwijających się małych państwach wyspiarskich, w tym poprzez skupienie uwagi na potrzebach kobiet, młodzieży oraz lokalnych i marginalizowanych grup społecznych

Cel 14. Chronić oceany, morza i zasoby morskie oraz wykorzystywać je w sposób zrównoważony

- 14.1 Do 2025 roku zapobiegać i znacznie zmniejszyć poziom wszelkich rodzajów zanieczyszczeń morza, w szczególności powstałych w wyniku działalności na lądzie, w tym zrzucaniu do mórz odpadów stałych i zanieczyszczeń substancjami odżywczymi
- 14.2 Do 2020 zapewnić ochronę ekosystemów morskich i przybrzeżnych oraz gospodarować nimi w sposób zrównoważony w celu uniknięcia znacznego niekorzystnego oddziaływania na ich stan, wzmacniać odporność ekosystemów i podjąć działania na rzecz ich odtworzenia oraz zapewnić dobry stan i produktywność oceanów
- 14.3 Zminimalizować skutki zakwaszenia oceanów, w tym poprzez wzmocnioną współpracę naukową na wszystkich szczeblach
- 14.4 Do 2020 roku skutecznie uregulować kwestie połowów oraz wyeliminować nadmierne połowy ryb, nielegalne, niezarejestrowane i nieuregulowane rybołówstwo oraz destrukcyjne praktyki połowów, oraz wdrożyć poparte naukowo plany gospodarowania, tak

- by w możliwie najkrótszym czasie odbudować populację ryb, co najmniej do poziomu umożliwiającego maksymalny, odnawialny poziom zrównoważonych połowów, zgodnie z charakterystyką poszczególnych gatunków
- 14.5 Do 2020 roku objąć ochroną co najmniej 10% wybrzeży i obszarów morskich, zgodnie z krajowym i międzynarodowym prawem i korzystając z najlepszych dostępnych informacji naukowych
- 14.6 Do 2020 roku wyeliminować określone formy subwencji na rybołówstwo, które przyczyniają się do nadmiernych połowów ryb, wyeliminować subwencje przyczyniające się do nielegalnego, niezarejestrowanego i nieuregulowanego rybołówstwa; nie wprowadzać nowych subwencji tego typu, przyznając, że odpowiednie i skuteczne, specyficzne i zróżnicowane traktowanie krajów rozwijających się i najsłabiej rozwiniętych powinno być integralnym elementem negocjacji dotyczących subwencji na rybołówstwo, prowadzonych w ramach Światowej Organizacji Handlu (uwzględniając negocjacje prowadzone przez Światową Organizację Handlu, Agendę rozwojową z Doha oraz mandat ministerialny z Hong Kongu)
- 14.7 Do 2030 roku zwiększyć korzyści ekonomiczne dla rozwijających się małych państw wyspiarskich i krajów najsłabiej rozwiniętych, płynące z wykorzystywania zasobów morskich, w tym poprzez zrównoważone zarządzanie rybołówstwem, akwakulturą i turystyką
- 14.a Poszerzać wiedzę naukową, rozwijać potencjał badawczy i przekazywać technologie morskie, uwzględniając kryteria i wytyczne Międzyrządowej komisji oceanograficznej ws. transferu technologii morskich (*Intergovernmental Commission Criteria and Guidelines on the Transfer of Technology*), aby poprawić stan oceanów i zwiększyć wpływ morskiej różnorodności biologicznej na rozwój krajów rozwijających się, w szczególności rozwijających się małych państw wyspiarskich i krajów najsłabiej rozwiniętych
- 14.b Zapewnić lokalnym rybakom łowiącym na małą skalę dostęp do rynków i zasobów morskich
- 14.c Zwiększyć ochronę i zrównoważone wykorzystywanie oceanów i ich zasobów poprzez wdrażanie prawa międzynarodowego, zgodnego z Konwencją Narodów Zjednoczonych o prawie morza (*United Nations Convention on the Law of the Sea –UNCLOS*), która zapewnia ramy prawne ochrony i zrównoważonego wykorzystania oceanów i ich zasobów, zgodnie z paragrafem 158 dokumentu „Przyszłość, jakiej chcemy”(The Future We Want)

Cel 15. Chronić, przywrócić oraz promować zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych, zrównoważone gospodarowanie lasami, zwalczać pustynnienie, powstrzymać i odwracać proces degradacji gleby oraz powstrzymać utratę różnorodności biologicznej

- 15.1 Do 2020 roku zapewnić ochronę, przywracanie i zrównoważone użytkowanie ekosystemów lądowych i słodkowodnych ekosystemów śródlądowych oraz usług ekosystemowych, jakich dostarczają, w szczególności lasów, mokradeł, terenów górskich i terenów suchych, zgodnie ze zobowiązaniami międzynarodowymi
- 15.2 Do 2020 roku promować wdrażanie zrównoważonego gospodarowania wszystkimi typami lasów, zahamować proces wylesiania, odtworzyć zdegradowane lasy, znacząco zwiększyć zalesienie oraz ponowne zalesienie na poziomie globalnym
- 15.3 Do 2030 roku zwalczyć pustynnienie, odtworzyć zdegradowane obszary i gleby, w tym tereny dotknięte pustynnieniem, suszami i powodzią; dążyć do budowy świata, w którym nie będzie występować proces degradacji gruntów
- 15.4 Do 2030 roku zapewnić ochronę ekosystemów górskich, w tym ich różnorodności biologicznej w celu zwiększenia ich zdolności do dostarczania korzyści niezbędnych do osiągnięcia zrównoważonego rozwoju
- 15.5 Podjąć pilne i znaczące działania zmniejszające degradację naturalnych siedlisk, powstrzymać utratę różnorodności biologicznej oraz do 2020 roku objąć ochroną zagrożone gatunki i zapobiec ich wyginięciu
- 15.6 Promować uczciwy i sprawiedliwy podział korzyści płynących z wykorzystania zasobów genetycznych oraz promować właściwy dostęp do tych zasobów, zgodnie z międzynarodowymi postanowieniami
- 15.7 Podjąć pilne działania, które położą kres procederowi kłusownictwa i handlu chronionymi gatunkami zwierząt i roślin; podjąć działania zapobiegające nabywaniu i sprzedaży nielegalnych produktów dzikiej przyrody
- 15.8 Do 2020 roku wprowadzić środki zapobiegające wprowadzaniu nowych gatunków obcych na danym obszarze oraz znacząco zmniejszyć ich wpływ na ekosystemy wodne i lądowe; kontrolować lub wyeliminować wybrane gatunki
- 15.9 Do 2020 roku włączyć kwestie wartości różnorodności biologicznej i ekosystemów do krajowych i lokalnych planów oraz mechanizmów rozwojowych, strategii redukcji ubóstwa oraz sprawozdawczości
- 15.a Mobilizować i znacząco zwiększyć środki finansowe z różnych źródeł na ochronę i zrównoważone wykorzystywanie różnorodności biologicznej i ekosystemów
- 15.b Mobilizować znaczące fundusze z różnych źródeł i na wszystkich szczeblach w celu zrównoważonego gospodarowania lasami oraz zapewnić krajom rozwijającym się odpowiednie bodźce sprzyjające takiemu zarządzaniu, w tym ochronę lasów i ponowne zalesienie
- 15.c Wzmocnić globalne wysiłki na rzecz zwalczania kłusownictwa i handlu chronionymi gatunkami, w tym poprzez zwiększenie możliwości korzystania przez lokalne społeczności ze zrównoważonych źródeł utrzymania

Cel 16. Promować pokojowe i inkluzywne społeczeństwa, zapewnić wszystkim ludziom dostęp do wymiaru sprawiedliwości oraz budować na wszystkich szczeblach skuteczne i odpowiedzialne instytucje, sprzyjające włączeniu społecznemu

- 16.1 Znacząco zmniejszyć poziom przemocy we wszystkich jej formach oraz związany z nią wskaźnik śmiertelności na całym świecie

- 16.2 Wyeliminować nadużycia, wykorzystywanie i handel ludźmi oraz wszelkie formy przemocy i tortur wobec dzieci
- 16.3 Promować prawa człowieka na poziomie krajowym i międzynarodowym oraz zapewnić wszystkim równy dostęp do wymiaru sprawiedliwości
- 16.4 Do 2030 roku znacząco zmniejszyć nielegalne przepływy finansowe i handel bronią; wzmocnić proces odzyskiwania i zwracania skradzionego mienia oraz zwalczać wszelkie formy przestępczości zorganizowanej
- 16.5 Znacząco zmniejszyć poziom korupcji i łapówkarstwa we wszystkich formach
- 16.6 Budować skuteczne, odpowiedzialne i przejrzyste instytucje na wszystkich szczeblach
- 16.7 Zapewnić elastyczny, otwarty, partycypacyjny i reprezentatywny proces podejmowania decyzji na wszystkich szczeblach
- 16.8 Rozszerzyć i wzmocnić udział krajów rozwijających się w światowych instytucjach międzynarodowego porządku prawnego
- 16.9 Do 2030 roku zapewnić wszystkim osobom tożsamość prawną, w tym rejestrację urodzeń
- 16.10 Zapewnić powszechny dostęp do informacji oraz ochronę podstawowych wolności, zgodnie z krajową legislacją i porozumieniami międzynarodowymi
- 16.a Wzmocnić adekwatne instytucje krajowe, w tym poprzez współpracę międzynarodową, w celu budowania potencjału na wszystkich szczeblach, w szczególności w krajach rozwijających się, na rzecz zapobiegania przemocy oraz zwalczania terroryzmu i przestępczości
- 16.b Promować i egzekwować prawo nie dyskryminujące nikogo oraz polityki na rzecz zrównoważonego rozwoju

Cel 17. Wzmocnić środki wdrażania i ożywić globalnego partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju

- 17.1 Zwiększyć mobilizację krajowych środków, w tym poprzez międzynarodowe wsparcie na rzecz krajów rozwijających się, w celu poprawy ściągальności podatków i innych przychodów
- 17.2 W pełni wdrożyć zobowiązania krajów rozwiniętych do przekazania oficjalnej pomocy rozwojowej (ODA), w tym zobowiązanie podjęte przez wiele krajów rozwiniętych do osiągnięcia poziomu oficjalnej pomocy rozwojowej w wysokości 0,7% dochodu narodowego brutto (ODA/GNI) na rzecz krajów rozwijających się i 0,15-0,20% ODA/GNI dla krajów najsłabiej rozwiniętych; zachęca się państwa będące donatorami ODA do rozważenia ustanowienia celu co najmniej 0,20% ODA/GNI dla krajów najsłabiej rozwiniętych
- 17.3 Zmobilizować dodatkowe środki finansowe dla krajów rozwijających się z różnorodnych źródeł
- 17.4 Pomóc krajom rozwijającym się w osiągnięciu długoterminowej zdolności do spłaty długu poprzez skoordynowane polityki ukierunkowane odpowiednio na wsparcie finansowania długu, jego redukcję oraz restrukturyzację, zgodnie z uwarunkowaniami. Podjąć działania w zakresie zadłużenia zewnętrznego ubogich krajów o wysokim zadłużeniu by zredukować ciężar długu
- 17.5 Przyjąć i wdrożyć systemy promocji inwestycji dla krajów najsłabiej rozwiniętych
- 17.6 Wzmocnić współpracę Północ-Południe i Południe-Południe oraz regionalną i międzynarodową współpracę trójstronną w zakresie dostępu do nauki, technologii i innowacji; zintensyfikować proces dzielenia się wiedzą na wspólnie ustalonych warunkach, w tym poprzez wzmocnioną koordynację istniejących już mechanizmów, w szczególności na szczeblu Narodów Zjednoczonych oraz poprzez globalny mechanizm ułatwiania dostępu do technologii
- 17.7 Promować rozwój, transfer, rozpowszechnianie i rozprzestrzenianie technologii przyjaznych środowisku w państwach rozwijających się, na korzystnych i preferencyjnych warunkach, w oparciu o wspólne uzgodnienia
- 17.8 Do 2017 roku w pełni uruchomić bank technologii oraz mechanizm budowania potencjału naukowego, technologicznego i innowacyjnego na rzecz krajów najsłabiej rozwiniętych; zwiększyć wykorzystanie technologii kluczowych dla rozwoju, w szczególności technologii informacyjnych i komunikacyjnych
- 17.9 Zwiększyć międzynarodowe wsparcie na rzecz wdrażania efektywnej i ukierunkowanej budowy potencjału celem wsparcia narodowych planów realizacji wszystkich celów zrównoważonego rozwoju w krajach rozwijających się, w tym poprzez współpracę Północ-Południe, Południe-Południe oraz współpracę trójstronną
- 17.10 Promować powszechny, uregulowany, otwarty, niedyskryminujący i sprawiedliwy wielostronny system handlowy w ramach Światowej Organizacji Handlu, w tym z wykorzystaniem rezultatów negocjacji Programu Rozwoju z Doha
- 17.11 Znacząco zwiększyć eksport krajów rozwijających się, w szczególności mając na celu podwojenie udziału krajów najsłabiej rozwiniętych w globalnym eksporcie do 2020 roku
- 17.12 Zrealizować terminowe wdrożenie bezcłowego i bezkwotowego dostępu do rynku w sposób trwały dla wszystkich najsłabiej rozwiniętych krajów, zgodnie z decyzjami Światowej Organizacji Handlu, w tym poprzez zapewnienie, że preferencyjne reguły pochodzenia mające zastosowanie do przywozu z krajów najsłabiej rozwiniętych są przejrzyste, proste i przyczyniają się do ułatwienia dostępu do rynku
- 17.13 Wzmocnić globalną stabilność makroekonomiczną, w tym poprzez koordynację i spójność realizowanych polityk
- 17.14 Wzmocnić spójność polityk na rzecz zrównoważonego rozwoju
- 17.15 Szanować przestrzeń polityczną każdego państwa i wiodącą rolę rządów w stworzeniu i wdrożeniu polityki na rzecz zrównoważonego rozwoju i eliminacji ubóstwa Partnerstwa wielostronne
- 17.16 Wzmocnić globalne partnerstwo na rzecz zrównoważonego rozwoju, uzupełnione o partnerstwa wielostronne, które mobilizują i dzielą się wiedzą, kompetencjami, technologią i środkami finansowymi, by wspierać osiągnięcie celów zrównoważonego rozwoju we wszystkich krajach, szczególnie w tych rozwijających się

- 17.17 Zachęcać do tworzenia i promować efektywne partnerstwa publiczne, publiczno-prywatne i partnerstwa z udziałem społeczeństwa obywatelskiego, budowane na doświadczeniu i strategiach pozyskiwania zasobów w ramach partnerstwa.
- 17.18 Do 2020 roku zwiększyć wsparcie na rzecz budowy potencjału w państwach rozwijających się, w tym państwach najsłabiej rozwiniętych i rozwijających się małych państwach wyspiarskich, aby znacząco zwiększyć dostęp do aktualnych, rzetelnych i wysokiej jakości danych zdezagregowanych według dochodu, płci, wieku, rasy, pochodzenia etnicznego, statusu migracyjnego, niepełnosprawności, położenia geograficznego i innych cech dostosowanych do kontekstu narodowego
- 17.19 Do 2030 roku wykorzystać rozpoczęte inicjatywy do opracowania wskaźników pomiaru postępu w zakresie zrównoważonego rozwoju, które będą uzupełnieniem dla produktu krajowego brutto oraz wspierać budowę potencjału statystycznego w państwach rozwijających się.

Aneks 6. Dochody i wydatki budżetu państwa w latach 2011-2018

A. Zbiorcze zestawienie dochodów i wydatków budżetu państwa¹

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Dochody	326.147,8	352.250,4	349.272,6	351.631,1	353.600,5	353.747,8	398.006,1	443.376,3
Dochody krajowe	277.557,2	287.595,1	279.151,2	283.542,7	289.136,7	314.683,6	350.414,7	378.241,7
Środki zagraniczne	48.590,6	64.655,3	70.121,4	68.088,4	64.463,7	39.064,2	47.591,4	65.134,6
Wydatki	363.511,3	386.310,9	385.217,5	380.925,2	399.438,9	412.543,8	423.770,5	457.307,1
Wydatki bieżące:	316.710,8	332.136,5	342.306,1	331.014,5	342.654,1	372.711,3	376.960,8	394.076,8
w tym: dotacje i subwencje	187.308,7	192.589,2	197.848,8	193.481,9	207.252,7	228.583,9	235.024,8	246.847,5
Wydatki majątkowe	46.800,5	54.174,5	42.911,4	49.910,7	56.784,8	39.832,5	46.809,6	63.230,3
w tym: dotacje	36.995,9	44.367,4	32.714,7	37.273,3	39.419,6	27.003,7	32.404,1	44.822,8
Wynik	-37.363,4	-34.060,5	-35.945,0	-29.294,1	-45.838,4	-58.796,0	-25.764,4	-13.930,8
	PKB = 100							
Dochody	20,8	21,6	21,1	20,4	19,6	19,0	20,0	21,0
Dochody krajowe	17,7	17,7	16,8	16,5	16,1	16,9	17,6	17,9
Środki zagraniczne	3,1	4,0	4,2	4,0	3,6	2,1	2,4	3,1
Wydatki	23,2	23,7	23,2	22,1	22,2	22,2	21,3	21,6
Wydatki bieżące:	20,2	20,4	20,7	19,2	19,0	20,0	19,0	18,6
w tym: dotacje i subwencje	12,0	11,8	11,9	11,2	11,5	12,3	11,8	11,7
Wydatki majątkowe	3,0	3,3	2,6	2,9	3,2	2,1	2,4	3,0
w tym: dotacje	2,4	2,7	2,0	2,2	2,2	1,5	1,6	2,1
Wynik	-2,4	-2,1	-2,2	-1,7	-2,5	-3,2	-1,3	-0,7
	Rok 2010 = 100							
Dochody	113,2	122,3	121,3	122,1	122,8	122,8	138,2	153,9
Dochody krajowe	110,9	114,9	111,5	113,3	115,5	125,7	140,0	151,1
Środki zagraniczne	128,9	171,5	186,0	180,6	171,0	103,6	126,2	172,7
Wydatki	106,0	112,6	112,3	111,1	116,4	120,3	123,5	133,3
Wydatki bieżące:	104,4	109,5	112,9	109,1	113,0	122,9	124,3	129,9
w tym: dotacje i subwencje	104,9	107,9	110,8	108,4	116,1	128,0	131,6	138,3
Wydatki majątkowe	117,9	136,4	108,1	125,7	143,0	100,3	117,9	159,2
w tym: dotacje	123,9	148,6	109,6	124,8	132,0	90,4	108,5	150,1
Wynik	67,9	61,9	65,3	53,3	83,3	106,9	46,8	25,3

¹ Łącznie z budżetem środków europejskich

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

B. Dochody budżetu państwa¹

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Ogółem	326.147,8	352.250,4	349.272,6	351.631,1	353.600,5	353.747,8	398.006,1	443.376,3
Dochody podatkowe	242.032,1	245.895,9	238.960,2	252.441,1	257.193,7	267.210,9	307.981,7	349.353,6
VAT	120.832,0	120.000,7	113.411,5	124.262,2	123.120,8	126.584,1	156.801,2	174.947,1
Podatek akcyzowy	57.963,7	60.449,9	60.653,1	61.570,4	62.808,6	65.749,3	68.261,3	72.108,5
PIT	38.074,9	39.809,4	41.290,5	43.022,0	45.040,0	48.232,4	52.668,8	59.558,7
CIT	24.861,9	25.145,7	23.075,3	23.266,2	25.813,4	26.381,4	29.758,5	34.640,9
Podatek od gier	1.477,0	1.441,6	1.303,9	1.234,7	1.337,1	1.406,9	1.640,2	1.901,9
Podatek od wydobycia niektórych surowców	–	1.426,9	1.916,3	1.425,0	1.553,5	1.277,5	1.786,2	1.689,1
Podatek od instytucji finansowych	–	–	–	–	–	3.506,8	4.341,2	4.507,4
Dochody niepodatkowe²	33.992,4	40.197,5	38.917,5	29.795,5	30.415,6	46.096,6	40.998,8	28.888,1
Cło	1.923,8	1.974,0	2.022,1	2.440,7	2.929,1	3.177,8	3.555,7	4.034,6
Wpłaty z zysku NBP	6.202,7	8.205,3	5.264,0	–	–	7.862,0	8.740,9	–
Dywidendy i wpłaty z zysku przedsiębiorstw	6.101,0	8.208,0	7.052,9	4.213,5	5.137,9	2.769,8	2.427,4	2.792,2
Wpływy z handlu uprawnieniami do emisji	–	–	1.016,7	323,0	547,9	587,7	2.124,1	5.124,5
Wpłaty JST	2.383,8	2.407,9	2.205,6	2.428,2	1.895,3	2.231,9	2.122,4	2.259,5
Dochody z zadań zleconych	1.330,3	1.460,6	1.534,4	1.703,9	1.678,0	1.659,2	1.740,1	1.825,7
Dochody ze sprzedaży SPW	1.209,5	2.420,2	3.143,5	2.528,4	1.770,9	1.237,6	1.072,8	1.083,5
Inne dochody niepodatkowe	14.841,3	15.521,5	16.678,3	16.157,8	16.456,5	26.570,6	19.215,4	11.768,1
Dochody z budżetu UE	50.123,3	66.157,0	71.394,9	69.394,5	65.991,2	40.440,3	49.025,6	65.134,6
	Ogółem = 100							
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Dochody podatkowe	74,2	69,8	68,4	71,8	72,7	75,5	77,4	78,8
VAT	37,0	34,1	32,5	35,3	34,8	35,8	39,4	39,5
Podatek akcyzowy	17,8	17,2	17,4	17,5	17,8	18,6	17,2	16,3
PIT	11,7	11,3	11,8	12,2	12,7	13,6	13,2	13,4
CIT	7,6	7,1	6,6	6,6	7,3	7,5	7,5	7,8
Podatek od gier	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Podatek od wydobycia niektórych surowców	–	0,4	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
Podatek od instytucji finansowych	–	–	–	–	–	1,0	1,1	1,0
Dochody niepodatkowe²	10,4	11,4	11,1	8,5	8,6	13,0	10,3	6,5
Cło	0,6	0,6	0,6	0,7	0,8	0,9	0,9	0,9
Wpłaty z zysku NBP	1,9	2,3	1,5	–	–	2,2	2,2	–
Dywidendy i wpłaty z zysku przedsiębiorstw	1,9	2,3	2,0	1,2	1,5	0,8	0,6	0,6
Wpływy z handlu uprawnieniami do emisji	0,0	–	0,3	0,1	0,2	0,2	0,5	1,2
Wpłaty JST	0,7	0,7	0,6	0,7	0,5	0,6	0,5	0,5
Dochody z zadań zleconych	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4
Dochody ze sprzedaży SPW	0,4	0,7	0,9	0,7	0,5	0,3	0,3	0,2
Inne dochody niepodatkowe	4,6	4,4	4,8	4,6	4,7	7,5	4,8	2,7
Dochody z budżetu UE	15,4	18,8	20,4	19,7	18,7	11,4	12,3	14,7

¹ Łącznie z budżetem środków europejskich

² Bez dochodów zagranicznych

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

C. Wydatki budżetu państwa¹

Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Ogółem	363.511,3	386.310,9	385.217,5	380.925,2	399.438,9	412.543,8	423.770,5	457.307,1
Budżet państwa (krajowy)	302.681,6	318.001,9	321.345,3	312.519,5	331.743,4	360.843,1	375.768,5	390.454,3
Budżet środków europejskich (BŚE)	60.829,7	68.309,0	63.872,3	68.405,7	67.695,4	51.700,7	48.002,0	66.852,8
Wydatki bieżące	316.710,8	332.136,5	342.306,1	331.014,5	342.654,1	372.711,3	376.960,8	394.076,8
Dotacje i subwencje bieżące	187.308,7	192.589,2	197.848,8	193.481,9	207.252,7	228.583,9	235.024,8	246.847,5
w tym: BSE	30.271,6	29.806,6	35.061,6	34.835,3	33.226,7	30.623,0	26.333,8	31.175,0
Świadczenia na rzecz osób fizycznych	21.879,2	22.997,7	23.953,3	24.432,1	24.685,5	26.011,7	25.637,0	25.824,5
Wydatki bieżące jednostek budżetowych	56.835,6	58.498,2	59.914,7	61.384,8	63.351,1	66.891,4	70.915,7	73.257,9
Obsługa długu Skarbu Państwa	35.956,2	42.108,8	42.460,1	34.455,9	29.169,0	32.055,9	29.641,4	29.486,2
Składki do budżetu UE	14.731,1	15.942,5	18.129,2	17.259,9	18.195,7	19.168,4	15.741,9	18.660,8
Wydatki majątkowe	46.800,5	54.174,5	42.911,4	49.910,7	56.784,8	39.832,5	46.809,6	63.230,3
Inwestycje jednostek budżetowych	9.804,6	9.807,0	10.196,7	12.637,4	17.365,2	12.828,9	14.405,6	18.407,5
Dotacje inwestycyjne	36.995,9	44.367,4	32.714,7	37.273,3	39.419,6	27.003,7	32.404,1	44.822,8
w tym: BSE	29.421,9	37.292,1	26.809,8	31.674,0	32.132,8	20.857,8	20.878,9	34.080,1
	Ogółem = 100							
Ogółem	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Budżet państwa (krajowy)	83,3	82,3	83,4	82,0	83,1	87,5	88,7	85,4
Budżet środków europejskich	16,7	17,7	16,6	18,0	16,9	12,5	11,3	14,6
Wydatki bieżące	87,1	86,0	88,9	86,9	85,8	90,3	89,0	86,2
Dotacje i subwencje bieżące	51,5	49,9	51,4	50,8	51,9	55,4	55,5	54,0
w tym: BSE	8,3	7,7	9,1	9,1	8,3	7,4	6,2	6,8
Świadczenia na rzecz osób fizycznych	6,0	6,0	6,2	6,4	6,2	6,3	6,0	5,6
Wydatki bieżące jednostek budżetowych	15,6	15,1	15,6	16,1	15,9	16,2	16,7	16,0
Obsługa długu Skarbu Państwa	9,9	10,9	11,0	9,0	7,3	7,8	7,0	6,4
Składki do budżetu UE	4,1	4,1	4,7	4,5	4,6	4,6	3,7	4,1
Wydatki majątkowe	12,9	14,0	11,1	13,1	14,2	9,7	11,0	13,8
Inwestycje jednostek budżetowych	2,7	2,5	2,6	3,3	4,3	3,1	3,4	4,0
Dotacje inwestycyjne	10,2	11,5	8,5	9,8	9,9	6,5	7,6	9,8
w tym: BSE	8,1	9,7	7,0	8,3	8,0	5,1	4,9	7,5

¹ Łącznie z budżetem środków europejskich

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Aneks 7. Przebieg procedury uchwalania ustawy budżetowej



Źródło: strona internetowa Sejmu: <http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=361BE6F709DA67C4C1258315005533BB>

Aneks 8. Dochody i wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego w latach 2011-2018

A. Zbiorcze zestawienie dochodów i wydatków budżetów JST

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Dochody	171.309,1	177.413,5	183.458,3	194.337,2	199.018,9	213.434,3	229.878,7	251.846,4
PIT	29.430,2	30.812,5	32.460,8	35.105,4	38.100,1	40.914,3	44.885,4	50.907,9
CIT	6.876,9	6.800,6	6.300,1	6.440,5	7.076,1	7.321,1	8.381,1	9.697,6
Podatek od nieruchomości	16.253,1	17.602,7	18.729,4	19.532,0	20.171,3	20.761,8	21.829,0	22.617,4
Pozostałe dochody własne	31.083,7	31.875,1	34.309,4	37.514,8	38.201,9	37.280,7	38.628,2	40.031,4
Subwencje	48.348,0	50.657,9	51.257,7	51.203,6	51.343,3	53.069,9	54.280,8	56.430,1
Dotacje	39.317,2	39.664,7	40.400,9	44.540,9	44.126,2	54.086,5	61.874,3	72.162,0
w tym: na zadania zlecone	16.535,9	16.711,6	16.861,1	17.951,2	17.834,3	36.954,8	43.832,5	43.744,8
Wydatki	181.594,7	180.459,3	183.838,6	196.754,2	196.415,3	205.745,1	230.166,3	259.385,3
Wydatki bieżące	139.160,5	144.841,8	148.831,5	155.403,7	157.839,2	180.161,1	194.951,3	206.507,9
w tym: wynagrodzenia	61.534,4	64.884,1	66.164,5	67.988,7	59.085,6	72.307,6	63.723,5	82.455,4
świadczenia dla osób fizycznych	15.983,5	16.219,1	16.782,5	17.141,1	16.948,2	35.563,8	42.085,6	42.141,8
Wydatki majątkowe	42.434,2	35.617,5	35.007,1	41.350,4	38.576,1	25.584,0	35.215,0	52.877,4
Wynik	-10.285,6	-3.045,8	-380,4	-2.417,0	2.603,6	7.689,2	-287,6	-7 538,9
	PKB = 100							
Dochody	10,9	10,9	11,1	11,3	11,1	11,5	11,6	11,9
PIT	1,9	1,9	2,0	2,0	2,1	2,2	2,3	2,4
CIT	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5
Podatek od nieruchomości	1,0	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
Pozostałe dochody własne	2,0	2,0	2,1	2,2	2,1	2,0	1,9	1,9
Subwencje	3,1	3,1	3,1	3,0	2,9	2,9	2,7	2,7
Dotacje	2,5	2,4	2,4	2,6	2,5	2,9	3,1	3,4
w tym: na zadania zlecone	1,1	1,0	1,0	1,0	1,0	2,0	2,2	2,1
Wydatki	11,6	11,1	11,1	11,4	10,9	11,1	11,6	12,3
Wydatki bieżące	8,9	8,9	9,0	9,0	8,8	9,7	9,8	9,8
w tym: wynagrodzenia	3,9	4,0	4,0	4,0	3,3	3,9	3,2	3,9
świadczenia dla osób fizycznych	1,0	1,0	1,0	1,0	0,9	1,9	2,1	2,0
Wydatki majątkowe	2,7	2,2	2,1	2,4	2,1	1,4	1,8	2,5
Wynik	-0,7	-0,2	0,0	-0,1	0,1	0,4	0,0	-0,4

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

B. Dochody, wydatki i wynik budżetów JST według rodzajów jednostek

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	mln zł							
Dochody	171.309,1	177.413,5	183.458,3	194.337,2	199.018,9	213.434,3	229.878,7	251.846,4
Gminy	132.690,5	139.654,5	144.260,0	152.808,8	158.227,3	175.991,9	189.718,8	206.933,4
Miasta na prawach powiatu	56.859,8	61.247,0	64.216,6	68.259,8	70.560,1	74.404,5	78.529,5	85.507,8
Gminy miejskie	17.327,6	17.635,9	17.807,6	19.061,0	19.530,9	22.618,8	24.493,2	26.908,1
Gminy miejsko-wiejskie	25.261,6	26.323,7	26.868,3	28.455,0	29.628,9	34.593,2	38.046,3	41.298,1
Gminy wiejskie	33.241,5	34.447,9	35.367,5	37.033,0	38.507,4	44.375,5	48.649,8	53.219,4
Powiaty	23.551,6	22.522,9	23.077,6	23.782,8	23.681,5	23.926,7	25.388,5	27.959,3
Województwa	15.067,1	15.236,1	16.120,7	17.745,6	17.110,1	13.515,6	14.771,4	16.953,7
Wydatki	181.594,7	180.459,3	183.838,6	196.754,2	196.415,3	205.745,1	230.166,3	259.385,3
Gminy	141.197,3	142.222,2	144.395,1	154.731,5	155.768,5	169.863,1	190.488,5	214.146,5
Miasta na prawach powiatu	61.510,5	63.730,8	64.952,6	69.661,4	69.824,2	71.894,6	78.504,1	87.014,6
Gminy miejskie	18.049,7	17.853,6	17.639,2	19.008,9	19.252,0	21.833,5	24.698,5	27.911,4
Gminy miejsko-wiejskie	26.660,7	26.446,3	26.774,7	28.644,7	29.117,3	33.384,5	38.345,0	43.311,1
Gminy wiejskie	34.976,5	34.191,5	35.028,6	37.416,5	37.575,1	42.750,4	48.941,0	55.909,4
Powiaty	24.058,8	22.476,5	22.916,5	23.784,3	23.444,1	23.276,9	25.360,4	28.656,5
Województwa	16.338,6	15.760,5	16.527,0	18.238,3	17.202,7	12.605,1	14.317,4	16.582,3
Wynik	-10.285,6	-3.045,8	-380,4	-2.417,0	2.603,6	7.689,2	-287,6	-7.538,9
Gminy	-8.506,9	-2.567,7	-135,1	-1.922,8	2.458,8	6.128,8	-769,7	-7.213,1
Miasta na prawach powiatu	-4.650,7	-2.483,8	-736,0	-1.401,6	735,9	2.509,8	25,5	-1.506,8
Gminy miejskie	-722,1	-217,7	168,4	52,1	278,9	785,3	-205,3	-1.003,3
Gminy miejsko-wiejskie	-1.399,1	-122,6	93,6	-189,7	511,6	1.208,7	-298,7	-2.013,0
Gminy wiejskie	-1.735,0	256,4	338,9	-383,5	932,3	1.625,0	-291,2	-2.690,0
Powiaty	-507,2	46,4	161,0	-1,5	237,4	649,9	28,1	-697,2
Województwa	-1.271,5	-524,4	-406,3	-492,7	-92,5	910,5	454,0	371,4

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

C. Dochody, wydatki i wynik budżetów JST na 1 mieszkańca według rodzajów jednostek

Działy	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	zł							
Dochody	4.484,5	4.604,1	4.764,9	5.049,8	5.175,4	5.554,3	5.981,2	6.556,6
Gminy	3.473,6	3.624,2	3.746,8	3.970,7	4.114,7	4.579,9	4.936,3	5.387,3
Miasta na prawach powiatu	4.491,9	4.865,1	5.067,1	5.398,4	5.583,0	5.898,6	6.232,0	6.795,3
Gminy miejskie	2.835,9	2.847,9	2.941,9	3.161,6	3.258,9	3.793,4	4.125,2	4.549,5
Gminy miejsko-wiejskie	2.910,2	2.989,5	3.052,3	3.217,9	3.342,2	3.887,4	4.254,8	3.777,6
Gminy wiejskie	3.091,9	3.147,0	3.223,0	3.376,5	3.514,0	4.052,0	4.441,7	5.925,9
Powiaty	922,1	868,1	893,5	920,4	917,3	926,9	982,8	1.082,5
Województwa	394,4	395,4	418,7	461,1	444,9	351,7	384,3	441,4
Wydatki	4.753,8	4.683,1	4.774,7	5.112,6	5.107,7	5.354,2	5.988,7	6.752,9
Gminy	3.696,3	3.690,8	3.750,3	4.020,7	4.050,7	4.420,4	4.956,3	5.575,1
Miasta na prawach powiatu	4.859,3	5.062,4	5.125,2	5.509,2	5.524,8	5.699,7	6.229,9	6.915,0
Gminy miejskie	2.954,1	2.883,0	2.914,0	3.153,0	3.212,4	3.661,7	4.159,8	4.719,2
Gminy miejsko-wiejskie	3.071,3	3.003,4	3.041,7	3.239,3	3.284,5	3.751,6	4.288,2	3.961,7
Gminy wiejskie	3.253,3	3.123,5	3.192,1	3.411,5	3.429,0	3.903,6	4.468,2	6.225,4
Powiaty	941,9	866,3	887,2	920,5	908,1	901,8	981,7	1.109,5
Województwa	427,7	409,0	429,2	473,9	447,3	328,0	372,5	431,7
Wynik	-269,3	-79,0	-9,9	-62,8	67,7	200,1	-7,5	-196,3
Gminy	-222,7	-66,6	-3,5	-50,0	63,9	159,5	-20,0	-187,8
Miasta na prawach powiatu	-367,4	-197,3	-58,1	-110,8	58,2	199,0	2,0	-119,7
Gminy miejskie	-118,2	-35,2	27,8	8,6	46,5	131,7	-34,6	-169,6
Gminy miejsko-wiejskie	-161,2	-13,9	10,6	-21,5	57,7	135,8	-33,4	-184,1
Gminy wiejskie	-161,4	23,4	30,9	-35,0	85,1	148,4	-26,6	-299,5
Powiaty	-19,9	1,8	6,2	-0,1	9,2	25,2	1,1	-27,0
Województwa	-33,3	-13,6	-10,6	-12,8	-2,4	23,7	11,8	9,7

Źródło: obliczenia własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Aneks 9. Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej na lata 2014-2020 i 2021-2027

Klucz przejścia układu wieloletnich ram finansowych na lata 2014-2020 do układu przyjętego dla lat 2021-2027

Zadanie	2014-2020	2021-2027
Spójność i konkurencyjność	1. Inteligentny wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu 1a. Konkurencyjność na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia 1b. Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna	1. Jednolity rynek, innowacje i gospodarka cyfrowa 2. Spójność i wartości
Zasoby naturalne	2. Trwały wzrost gospodarczy: zasoby naturalne w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie	3. Zasoby naturalne i środowisko w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie
Bezpieczeństwo	3. Bezpieczeństwo i obywatelstwo	4. Migracja i zarządzanie granicami 5. Bezpieczeństwo i obrona
Działania zewnętrzne	4. Globalny wymiar Europy	6. Sąsiedztwo i świat
Administracja	5. Administracja w tym: wydatki administracyjne instytucji 6. Wyrównania	7. Europejska administracja publiczna w tym: wydatki administracyjne instytucji

2014-2020

ŚRODKI NA ZOBOWIĄZANIA	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2014-2020
1. Inteligentny wzrost gospodarczy sprzyjający włączeniu społecznemu	60.283	61 725	62.771	64.238	65.528	67.214	69.004	450.763
1a. Konkurencyjność na rzecz wzrostu gospodarczego i zatrudnienia	15.605	16.321	16.726	17.693	18.490	19.700	21.079	125.614
1b. Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna	44.678	45.404	46.045	46.545	47.038	47.514	47.925	325.149
2. Trwały wzrost gospodarczy: zasoby naturalne w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie	55.883	55.060	54.261	53.448	52.466	51.503	50.558	373.179
41 585	40.989	40.421	39.837	39.079	38.335	37.605	277.851	
3. Bezpieczeństwo i obywatelstwo	2.053	2.075	2.154	2.232	2.312	2.391	2.469	15.686
4. Globalny wymiar Europy	7.854	8.083	8.281	8.375	8.553	8.764	8.794	58.704
5. Administracja w tym: wydatki administracyjne instytucji	8.218	8.385	8.589	8.807	9.007	9.206	9.417	61.629
6.649	6.791	6.955	7.110	7.278	7.425	7.590	49.798	
6. Wyrównania	27	0	0	0	0	0	0	27
ŚRODKI NA ZOBOWIĄZANIA OGÓŁEM	134.318	135.328	136.056	137.100	137.866	139.078	140.242	959.988
jako procent DNB	1,03%	1,02%	1,00%	1,00%	0,99%	0,98%	0,98%	1,00%
ŚRODKI NA PŁATNOŚCI OGÓŁEM	128.030	131.095	131.046	126.777	129.778	130.893	130.781	908.400
Dostępny margines	0,25%	0,25%	0,26%	0,31%	0,30%	0,30%	0,32%	0,28%
Pułap zasobów własnych jako procent DNB	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%	1,23%

Źródło: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R1311&rid=1>

<http://www.europarl.europa.eu/factsheets/en/sheet/29/multiannual-financial-framework>

2021-2027

mln euro

Treść	2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027	2021-2027
1. Jednolity rynek, innowacje i gospodarka cyfrowa	23.955	23.918	24.203	23.624	23.505	23.644	23.454	166.303
2. Spójność i wartości	51.444	54.171	56.062	56.600	57.148	59.200	57.349	391.974
w tym: Spójność gospodarcza, społeczna i terytorialna	45.597	46.091	46.650	47.212	47.776	48.348	48.968	330.642
3. Zasoby naturalne i środowisko	50.323	49.580	48.886	48.097	47.326	46.575	45.836	336.623
w tym: wydatki związane z rynkiem i płatności bezpośrednie	37.976	37.441	36.946	36.346	35.756	35.176	34.606	254.247
4. Migracja i zarządzanie granicami	3.076	4.219	4.414	4.647	4.719	4.846	4.908	30.829
5. Bezpieczeństwo i obrona	3.154	3.229	3.183	3.281	3.517	3.743	4.216	24.323
6. Sąsiedztwo i świat	14.765	14.831	15.002	15.290	15.711	16.298	17.032	108.929
7. Europejska administracja publiczna	10.388	10.518	10.705	10.864	10.910	11.052	11.165	75.602
w tym: wydatki administracyjne instytucji	8.128	8.201	8.330	8.432	8.412	8.493	8.551	58.547
ŚRODKI NA ZOBOWIĄZANIA OGÓLEM	157.105	160.466	162.455	162.403	162.836	165.358	163.960	1.134.583
jako procent DNB	1,12 %	1,13 %	1,13 %	1,12 %	1,11 %	1,11 %	1,09 %	1,11 %
ŚRODKI NA PŁATNOŚCI OGÓLEM	150.168	151.482	160.631	160.631	160.631	160.631	160.631	1.104.805
jako procent DNB	1,07 %	1,07 %	1,12 %	1,10 %	1,09 %	1,08 %	1,07 %	1,08 %
Dostępny margines	0,22 %	0,22 %	0,17 %	0,19 %	0,20 %	0,21 %	0,22 %	0,21 %
Pułap zasobów własnych jako procent DNB(*)	1,29 %	1,29 %	1,29 %	1,29 %	1,29 %	1,29 %	1,29 %	1,29 %

Źródło: wniosek Komisji Europejskiej z dnia 2 maja 2018 r. w sprawie wieloletnich ram finansowych na lata 2021-2027 (COM 322) final

Wstępny podział środków na zobowiązania w latach 2014-2020 między kraje członkowskie

Środki na zobowiązania	Polityka spójności	Wspólna Polityka Rolna	Polityka Morska i Rybacka	Likwidacja obiektów jądrowych	RAZEM
Belgia	2.369	4.251	42		6.661
Bulgaria	8.099	7.472	88	293	15.953
Republika Czeska	23.008	8.291	31		31.330
Dania	564	6.963	208		7.735
Niemcy	19.314	43.980	220		63.513
Estonia	3.754	1.663	101		5.518
Irlandia	1.215	10.697	148		12.060
Grecja	17.339	19.526	389		37.254
Hiszpania	31.280	42.931	1.162		75.373
Francja	16.377	62.739	588		79.704
Chorwacja	9.052	3.508	253		12.813
Włochy	35.139	37.294	537		72.970
Cypr	824	484	40		1.347
Łotwa	4.793	2.527	140		7.461
Litwa	7.266	4.717	63	451	12.497
Luksemburg	64	335	0		399
Węgry	23.075	12.362	39		35.476
Malta	768	134	23		924
Holandia	1.414	5.988	102		7.504
Austria	1.254	8.787	7		10.048
Polska	82.178	32.010	531		114.719
Portugalia	22.159	8.163	392		30.715
Rumunia	24.671	19.766	168		44.605
Słowenia	3.311	1.797	25		5.133
Słowacja	14.721	4.576	16	225	19.538
Finlandia	1.494	6.042	74		7.611
Szwecja	2.093	6.630	120		8.843
Wielka Brytania	11.902	27.483	243		39.628
RAZEM	369.497	391.116	5.750	969	767.332

Źródło: http://ec.europa.eu/budget/mff/preallocations/index_en.cfm

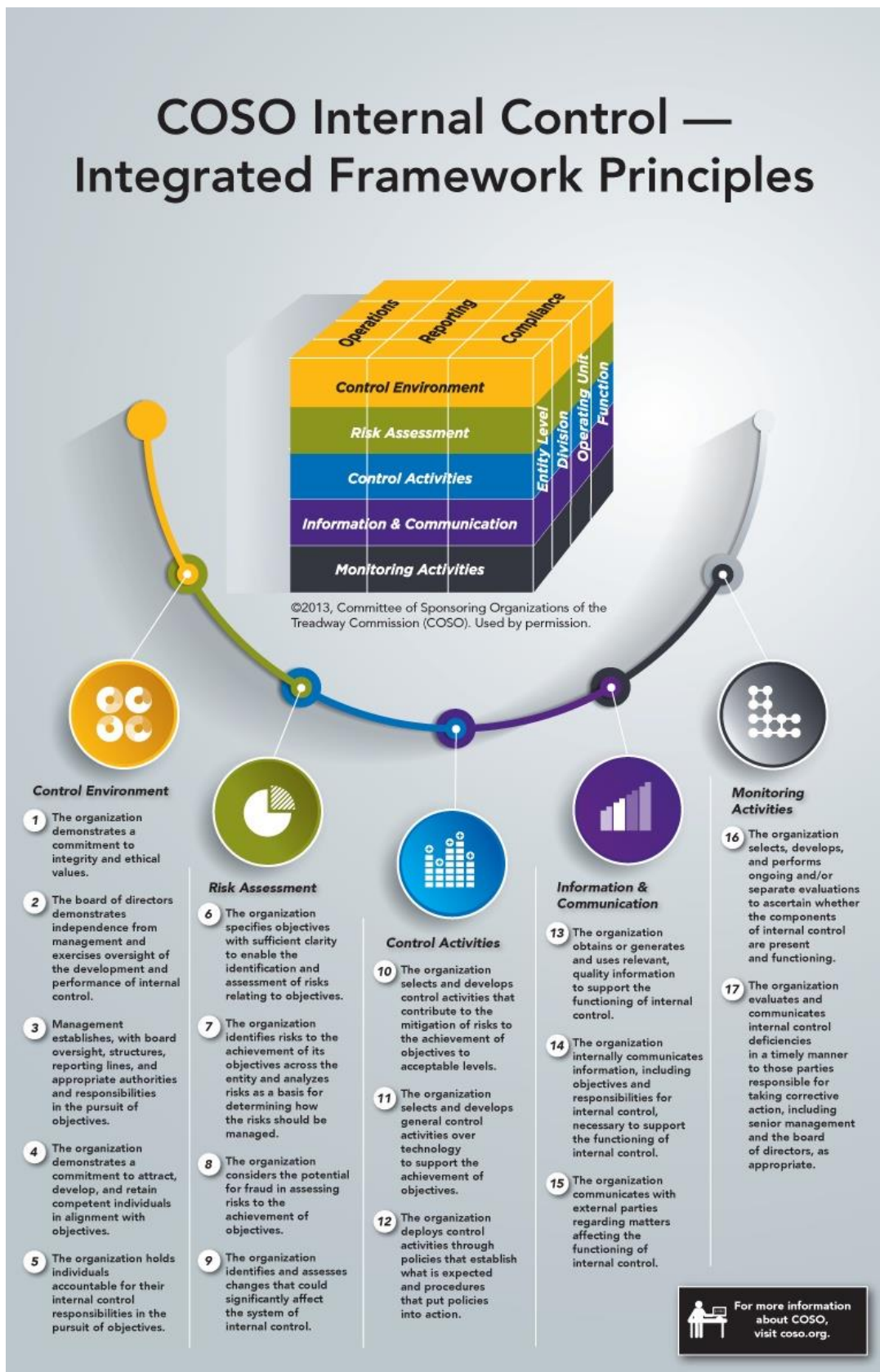
Aneks 10. Programy wieloletnie w ustawie budżetowej na rok 2019

Nazwa programu	Lata realizacji	Wydatki			
		Ogółem	Budżet państwa		
			w tym: po roku 2018		Plan na rok 2019
mln zł					
Ogółem programy wieloletnie		341.148,4	201.898,9	76.662,3	12.390,0
Program Budowy Dróg Krajowych na lata 2014-2023 (z perspektywą do 2025 r.)	2014-2023	184.294,4	113.329,5	27.509,7	4.461,1
Krajowy Program Kolejowy do 2023 roku	2014-2023	66.418,5	47.710,4	12.987,2	1.491,8
Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032	2009-2032	40.400,0	20,5	20,5	2,0
Pomoc w zakresie finansowania kosztów zarządzania infrastrukturą kolejową, w tym jej utrzymania i remontów do 2023 roku	2019-2023	23.809,3	23.809,3	21.037,6	3.607,2
Posiłek w szkole i w domu na lata 2019 – 2023	2019-2023	3.886,9	3.886,9	2.750,0	550,0
Zabezpieczenie transportu powietrznego najważniejszych osób w państwie (VIP)	2016-2020	3.052,0	902,1	902,1	252,2
Rządowy program uzupełniania lokalnej i regionalnej infrastruktury drogowej – mosty dla regionów	2019-2025	2.868,8	2.868,8	2.868,8	15,0
Narodowy Program Zwalczania Chorób Nowotworowych	2016-2024	2.250,0	1.500,0	1.500,0	250,0
Rządowy Program Rezerw Strategicznych na lata 2017 - 2021	2017-2021	1.551,7	971,3	785,6	253,1
Program wspierania inwestycji o istotnym znaczeniu dla gospodarki polskiej na lata 2011-2023	2011-2023	1.443,0	766,0	766,0	174,5
Nowa siedziba Szpitala Uniwersyteckiego Kraków – Prokocim	2006-2019	1.230,1	205,9	205,9	205,9
Uniwersytet Warszawski 2016 – 2025	2016-2025	970,1	948,4	925,4	61,5
Program ochrony brzegów morskich	2004-2023	911,0	405,1	405,1	34,0
Budowa drogi wodnej łączącej Zalew Wiślany z Zatoką Gdańską	2016-2022	880,0	862,2	862,2	31,8
Budowa Muzeum Historii Polski w Warszawie	2016-2021	757,3	647,3	647,3	218,6
Budowa Centrum Medycyny Nieinwazyjnej Gdańskiego Uniwersytetu Medycznego	2015-2020	594,0	177,2	177,2	64,3
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu 2004-2019	2004-2019	546,8	16,1	5,7	5,7
Program Rozpoznania Geologicznego Oceanów – ProGeO	2017-2033	530,6	463,9	0,6	0,1
Narodowy Program Rozwoju Czytelnictwa	2016-2020	482,2	114,0	114,0	57,0
Narodowy Program Rozwoju Medycyny Transplantacyjnej	2011-2020	480,0	110,0	55,0	55,0
Drugi etap budowy Centrum Kliniczno- Dydaktycznego Uniwersytetu Medycznego w Łodzi wraz z Akademickim Ośrodkiem Onkologicznym	2018-2023	474,5	438,6	438,6	51,6
Wieloletni program medyczny - rozbudowa i modernizacja Szpitala Uniwersyteckiego Nr 2 im. dr. Jana Bizuela w Bydgoszczy	2018-2024	361,0	344,2	344,2	41,4
Senior + na lata 2015-2020	2015-2020	340,0	160,0	160,0	80,0
Przebudowa i rozbudowa Samodzielnego Publicznego Szpitala Klinicznego Nr 1 Uniwersytetu Medycznego w Lublinie	2016-2022	324,8	225,2	225,2	75,5
Program polskiej energetyki jądrowej	2014-2030	265,0	36,9	36,9	4,1
Niepodległa na lata 2017-2022	2017-2022	242,9	112,0	112,0	48,1
Utrzymanie morskich dróg wodnych w rejonie ujścia Odry w latach 2019 – 2028	2019-2028	238,0	238,0	238,0	22,3
Budowa Kompleksu Muzeum Józefa Piłsudskiego w Sulejówku	2011-2019	205,8	48,7	48,7	48,7
Przebudowa Uniwersyteckiego Szpitala Dziecięcego w Krakowie	2011-2019	201,4	21,2	21,2	21,2
Udział Polski w Programie na rzecz konkurencyjności przedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw (COSME) oraz w instrumentach finansowych programów UE wspierających konkurencyjność przedsiębiorstw w latach 2015-2021	2015-2021	164,0	70,3	30,1	10,0
Program zapobieżenia negatywnym skutkom deficytu pilotów w Smigłowniczej Służbie Ratownictwa Medycznego (HEMS) oraz modernizacji samolotowego zespołu transportowego w Lotniczym Pogotowiu Ratunkowym w Warszawie	2018-2023	144,3	98,8	98,8	43,1
Powstanie Śląskiego Ośrodka Kliniczno-Naukowego Zapobiegania i Leczenia Chorób Środowiskowych, Cywilizacyjnych i Wieku Podeszłego im. prof. Zbigniewa Religi	2018-2021	111,2	83,8	83,8	7,0
Poprawa bezpieczeństwa i warunków pracy - IV etap, okres realizacji: lata 2017-2019	2017-2019	93,5	30,5	30,5	30,5

Nazwa programu	Lata realizacji	Wydatki			
		Ogółem	Budżet państwa		Plan na rok 2019
			w tym:		
		po roku 2018		mIn zł	
Tworzenie naukowych podstaw postępu biologicznego i ochrona roślinnych zasobów genowych źródłem innowacji i wsparcia zrównoważonego rolnictwa oraz bezpieczeństwa żywnościowego kraju	2015-2020	85,1	27,5	27,5	13,9
Ochrona zdrowia zwierząt i zdrowia publicznego	2019-2023	75,9	75,9	75,9	15,4
Program integracji społeczności romskiej w Polsce na lata 2014-2020	2014-2020	74,6	22,8	22,8	11,4
Oświęcimski strategiczny program rządowy - Etap V 2016-2020	2016-2020	67,0	26,0	18,5	7,8
Ochrona i zarządzanie krajowymi zasobami genetycznymi zwierząt gospodarskich w warunkach zrównoważonego użytkowania	2016-2020	61,5	27,4	27,4	13,6
Działania na rzecz poprawy konkurencyjności i innowacyjności sektora ogrodniczego z uwzględnieniem jakości i bezpieczeństwa żywności oraz ochrony środowiska naturalnego	2015-2020	58,0	19,1	19,1	9,5
Rolnictwo Polskie i UE 2020+. Wyzwania, szanse, zagrożenia, propozycje	2015-2019	47,6	9,6	9,6	9,6
Wspieranie działań w zakresie ochrony i racjonalnego wykorzystania rolniczej przestrzeni produkcyjnej w Polsce oraz kształtowania jakości surowców roślinnych na lata 2016-2020	2016-2020	42,2	17,0	17,0	8,6
Ochrona roślin uprawnych z uwzględnieniem bezpieczeństwa żywności oraz ograniczenia strat w plonach i zagrożeń dla zdrowia ludzi, zwierząt domowych i środowiska	2016-2020	37,2	15,9	15,9	7,9
Zwiększenie wykorzystania krajowego białka paszowego dla produkcji wysokiej jakości produktów zwierzęcych w warunkach zrównoważonego rozwoju	2016-2020	33,9	13,9	13,9	7,0
Przedsięwzięcia technologiczno-przyrodnicze na rzecz innowacyjnej, efektywnej i niskoemisyjnej gospodarki na obszarach wiejskich	2016-2020	27,9	12,8	12,8	6,6
Odbudowa i zrównoważony rozwój produkcji oraz przetwórstwa naturalnych surowców włóknistych dla potrzeb rolnictwa i gospodarki	2017-2020	14,5	8,1	8,1	4,1

Źródło: ustawa budżetowa na rok 2019

Aneks 11. Standardy kontroli zarządczej COSO



Źródło: <https://www.coso.org/Pages/guidance.aspx> - *Poster of Internal Control — Integrated Framework Principles*, © [2013] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). All rights reserved. Used with permission.

Aneks 12. Standardy kontroli zarządczej GAO

Control environment

1. The oversight body and management should demonstrate a commitment to integrity and ethical values
2. The oversight body should oversee the entity's internal control system.
3. Management should establish an organizational structure, assign responsibility and delegate authority to achieve the Entity's objectives
4. Management should demonstrate a commitment to recruit, Develop, and retain competent individuals.
5. Management should evaluate performance and hold Individuals accountable for their internal control responsibilities.

Risk Assessment

6. Management should define objectives clearly to enable the identification of risks and define risk tolerances.
7. Management should identify, analyze, and respond to risks related to achieving the defined objectives.
8. Management should consider the potential for fraud when Identifying, analyzing and responding to risks.
9. Management should identify, analyze, and respond to significant changes that could impact the internal control system

Control activities

10. Management should design control activities to achieve objectives and respond to risks
11. Management should design the entity's information system and related control activities to achieve objectives and respond to risks.
12. Management should implement control activities through policies.

Information and Communication

13. Management should use quality information to achieve he entity's objectives.
14. Management should internally communicate the necessary quality information to achieve the entity's objectives.
15. Management should externally communicate the necessary quality information to achieve the entity's objectives.

Monitoring

16. Management should establish and operate monitoring Activities to monitor the internal control system and evaluate the results.
17. Management should remediate identified internal control deficiencies on a timely basis.

Źródło: *Standards for Internal Control in the Federal Government*, Government Accountability Office, Washington 2014, s. 9 – <https://www.gao.gov/products/GAO-14-704G>

Aneks 13. Przykład streszczenia raportu z kontroli US Government Accountability Office (GAO)

GAO Highlights

Highlights of GAO-18-38, a report to congressional committees.

Why GAO Did This Study

In December 2015, the Fixing America's Surface Transportation Act (FAST Act) authorized DOT to award \$4.5 billion in discretionary grants for fiscal years 2016 through 2020; DOT awarded \$759.2 million in fiscal year 2016.

The FAST Act required GAO to assess FASTLANE's processes for selecting grants. This report addresses: (1) the processes used to evaluate and award FASTLANE grants, (2) the extent to which DOT followed its FASTLANE evaluation plan, and (3) the extent to which the process aligned with recommended practices and DOT's own guidance for awarding discretionary grants. GAO reviewed DOT and FASTLANE documentation, analyzed FASTLANE's fiscal year 2016 data, and interviewed DOT officials and 13 FASTLANE applicants selected to include projects of varying sizes, locations, and modes.

What GAO Recommends

GAO is making three recommendations to DOT, including that DOT develop an evaluation plan that clearly defines how review teams apply criteria, assess applications, and assign ratings, among other things before soliciting applications; and that key decisions be documented throughout the application review and selection process. DOT concurred with our recommendations.

View GAO-18-38. For more information, contact Susan Fleming at (202) 512-2834 or flemings@gao.gov.

November 2017

DISCRETIONARY TRANSPORTATION GRANTS

DOT Should Take Actions to Improve the Selection of Freight and Highway Projects

What GAO Found

In 2016, the Department of Transportation (DOT) developed a multi-phased review and selection process for a new grant program—the Fostering Advancement in Shipping and Transportation for the Long-term Achievement of National Efficiencies (FASTLANE). DOT awarded FASTLANE grants to 18 freight and highway projects. Multiple teams of reviewers evaluated 218 applications based on an evaluation plan that outlined the criteria and process for evaluating applications. GAO found that the awarded projects addressed key program requirements, such as ensuring that at least 10 percent of awarded funds went to small projects and 25 percent to projects located in rural areas.

DOT generally followed the process outlined in the FASTLANE evaluation plan; however the plan resulted in inconsistencies and allowed for broad discretion during certain team reviews. GAO found the Technical Review Teams—teams of modal administration representatives tasked with assessing potential projects against established criteria—used different definitions when assigning technical ratings, likely contributing to scoring variances. In addition, GAO found the evaluation plan gave the Senior Review Team—a team of senior officials responsible for assembling the list of projects for consideration by the Secretary—broad discretion when assembling the list. For example, the evaluation plan and other guidance did not specify the conditions under which the Senior Review Team may take certain actions to potentially advance large projects that did not initially meet certain statutory requirements—likely affecting which projects were forwarded to the Secretary of Transportation to be considered for awards. Without defined procedures in the evaluation plan to ensure all applications are reviewed similarly, DOT may be vulnerable to questions about the integrity of the selection process.

DOT's FASTLANE review process followed some and partially followed other recommended discretionary grant award practices that GAO has previously identified based on Office of Management and Budget and other guidance. For example, DOT followed the practice of assessing applicants' capability to account for funds. However, DOT only partially followed some grant practices, including the recommended practice to document the rationale for award selections. Based on a review of FASTLANE's decision-making documentation, GAO was unable to determine the rationale for selecting the 18 awarded projects. This documentation restated the anticipated benefits of the selected projects, but did not otherwise provide insight into why some projects were selected for awards over others. Without complete documentation of the decision-making, the transparency of the application review and selection process is limited. Further, DOT did not finalize the evaluation plan prior to announcing the solicitation of applications for fiscal year 2016 grants, as required by DOT guidance. In June 2017, DOT announced a new grant program that supersedes the FASTLANE program. According to DOT officials, the solicitation of applications for the new program was also made without an evaluation plan in place, raising concerns the new program may encounter consistency and transparency issues similar to those identified in the FASTLANE program.

United States Government Accountability Office

Wykaz tabel, wykresów i rysunków

Tabele

Tabela 1. Dochody, wydatki i zadłużenie sektora finansów publicznych w latach 2011-2018	18
Tabela 2. Sektor publiczny i jego podsektory	19
Tabela 3. Konsolidacja dochodów i wydatków sektora finansów publicznych w 2018 r.	23
Tabela 4. Dochody i wydatki budżetu państwa w 2018 r. według działów klasyfikacji budżetowej	27
Tabela 5. Struktura wskaźników PEFA	31
Tabela 6. Finanse samorządowych zakładów budżetowych w 2018 r.	55
Tabela 7. Przychody i koszty państwowych funduszy celowych w 2018 r.	57
Tabela 8. Przychody i koszty instytucji gospodarki budżetowej w 2018 r.	65
Tabela 9. Przychody i koszty agencji wykonawczych w 2018 r.	66
Tabela 10. Przychody i koszty państwowych osób prawnych w 2018 r.	69
Tabela 11. Podatki obowiązujące w Polsce w 2018 r.	83
Tabela 12. Wskaźniki realizacji celów DSRK w obszarze 1 – Konkurencyjność i innowacyjność gospodarki.....	102
Tabela 13. Główne cele obowiązujących strategii rozwoju województw	109
Tabela 14. Cele, dziedziny działań strategicznych i priorytety tematyczne strategii rozwoju województwa podkarpackiego	110
Tabela 15. Ramy finansowe Strategii Rozwoju Województwa – Podkarpackie 2020	112
Tabela 16. Podstawowe wskaźniki rozwoju ustalone w Umowie Partnerstwa	115
Tabela 17. Wybrane wskaźniki stopnia realizacji celów strategicznych Umowy Partnerstwa.....	116
Tabela 18. Rozkład zobowiązań unijnych w ramach Umowy Partnerstwa w podziale na lata	117
Tabela 19. Milenijne cele rozwoju	120
Tabela 20. Konsolidacja danych o wykonaniu ustawy budżetowej na rok 2018	137
Tabela 21. Wydatki budżetu Unii Europejskiej w latach 2012-2019	143
Tabela 22. Dochody budżetu Unii Europejskiej w latach 2011-2019	145
Tabela 23. Wieloletnie ramy finansowe Unii Europejskiej na lata 2014-2020	148
Tabela 24. Porównanie wieloletnich ram finansowych UE na lata 2014-2020 i 2021-2027	149
Tabela 25. Zbiorcze zestawienie wydatków budżetu zadaniowego i budżetu tradycyjnego	153
Tabela 26. Wydatki budżetu państwa i budżetu środków europejskich w latach 2016-2018 według funkcji państwa	157
Tabela 27. Wybrane algorytmy podziału środków publicznych.....	163
Tabela 28. Schemat bilansu jednostki budżetowej lub samorządowego zakładu budżetowego	187

Wykresy

Wykres 1. Publiczne wydatki na szkdnictwo wyższe i studenci w latach 2010-2018.....	91
Wykres 2. Indeks zakresu zadań instytucji fiskalnych (2017).....	222

Rysunki

Rysunek 1. Schemat konstrukcji ram finansowych strategii.....	96
Rysunek 2. Nowy porządek strategiczny według DSRK.....	100
Rysunek 3. Oficjalne logo Milenijnych Celów Rozwoju.....	121
Rysunek 4. Schemat powiązań Krajowego Programu Reform ze Strategią Europa 2020	124
Rysunek 5. Graficzna prezentacja Celów Zrównoważonego Rozwoju	126
Rysunek 6. Schemat procedury konstrukcji budżetu zadaniowego	151
Rysunek 7. Dochody publiczne na 1 mieszkańca w 2018 r. (w procentach średniej krajowej).....	161
Rysunek 8. Przykład analizy wpływów z podatku od nieruchomości.....	175
Rysunek 9. Relacje kontroli wewnętrznej, zewnętrznej, zarządczej i audytu wewnętrznego	213
Rysunek 10. Rady fiskalne w Europie (2016)	220