

Mirosław Starzyński

Niestacjonarne Studia Doktoranckie

na Wydziale Nauk Ekonomicznych SGGW w Warszawie

Konstrukcja planów finansowych agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych w latach 2003–2009

Wstęp

Koncepcja zamieszczania planów finansowych agencji państwowych w załączniku do ustawy budżetowej pojawiła się po raz pierwszy w 2002 roku, podczas prac nad projektem ustawy budżetowej na 2003 rok. Począwszy od ustawy budżetowej na 2003 rok plany agencji państwowych, a od 2008 roku również jednostek doradztwa rolniczego oraz innych jednostek sektora finansów publicznych, stanowią jeden z załączników do ustaw budżetowych. Włączenie ww. planów do ustawy budżetowej stanowiło realizację zasad jawności i przejrzystości finansów publicznych. Wskazane zasady budżetowe zapewniają zagwarantowanie publicznej odpowiedzialności za politykę finansową państwa i w tym celu podawania wszystkich informacji nieobjętych tajemnicą państwową, w formie ułatwiającej ich zrozumienie [Osiatyński 2006]. Zasady te zostały wymienione w tytule rozdziału 2 obecnie obowiązującej ustawy o finansach publicznych¹, przy czym w poszczególnych artykułach tego rozdziału omówione są jedynie obowiązki związane z dopełnieniem zasady jawności [Winiarska, Kaczuruk-Kozak 2007]. Realizacja zasady przejrzystości jest trudniejsza od realizacji zasady jawności, gdyż nie sprowadza się jedynie do wymienienia informacji, które powinny być ujawnione, lecz wiąże się również z czynnikiem ocennym, tj. z odpowiednią formą przekazu, która warunkuje stopień zrozumienia przekazywanych informacji. Z faktu prowadzenia prac nad budżetem zadaniowym, zapewniającym czytelną informację dla polityków i obywateli [Lubińska 2007], wynika, że przejrzystość ustaw budżetowych tworzonych w układzie tradycyjnym nie jest zadowalająca. Niemniej jednak, w celu zapewnienia możliwości zapoznania się z planami finansowymi agencji państwowych zarówno parlamentu, jak i opinii publicznej, podjęto decyzję o włączaniu tych planów do ustawy budżetowej.

¹Ustawa z dnia 30.06.2005 r. (DzU z 2005 r. Nr 249, poz. 2104 ze zm.)

W przedstawionym w tytule okresie badawczym należy wydzielić 3 podokresy, w których plany finansowe zamieszczane w załączniku do ustawy budżetowej miały różne znaczenie prawne dla podmiotów, dla których je zamieszczano:

- 1) okres pierwszy – lata 2003–2005 – gdy obowiązywała ustawa o finansach publicznych z dnia 26 listopada 1998 r., a plany stanowiące podstawę gospodarki finansowej agencji państwowych tworzone były na podstawie ustaw powołujących te agencje;
- 2) okres drugi – rok 2006 – gdy obowiązywała ustawa o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 r., a plany stanowiące podstawę gospodarki finansowej agencji państwowych w dalszym ciągu tworzone były na podstawie ustaw powołujących te agencje;
- 3) okres trzeci – lata 2007–2009 – gdy obowiązywała ustawa o finansach publicznych z dnia 30 czerwca 2005 r.², a plany stanowiące załączniki do ustaw budżetowych stanowiły podstawę gospodarki finansowej agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych.

W związku z powyższym należałoby się spodziewać, że nadanie planom finansowym z ustawy budżetowej wiążącego charakteru spowoduje poprawę ich jakości, co zostanie zweryfikowane w dalszej części opracowania.

Formy planów finansowych

W celu realizacji przedmiotowego zadania dokonano analizy ujętych w załącznikach do ustaw budżetowych uchwalonych na lata 2003–2009 planów finansowych agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych.

W wyniku przeprowadzonej analizy ustalono, że plany finansowe stanowiące przedmiot niniejszego opracowania, a dokładnie części A tych planów, sporządzane były w dwóch podstawowych formach:

- 1) w układzie memoriałowym – opartym na kategoriach przychodów i kosztów, w którego konstrukcji zawarto równanie:

$$P - K = W$$

gdzie: P – przychody, K – koszty, W – wynik (wynik finansowy);

- 2) w układzie kasowym – opartym na kategoriach wpływów i wydatków, w którego konstrukcji zawarto równanie:

$$\acute{S}Pp + Wpł. - Wyd. = \acute{S}Pk$$

gdzie: $\acute{S}Pp$ – stan środków pieniężnych na początek roku, Wpł. – wpływy, Wyd. – wydatki, $\acute{S}Pk$ – stan środków pieniężnych na koniec roku.

²Zmiana ustawy o finansach publicznych wprowadzona ustawą z dnia 08.12.2006 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2006 r. Nr 249, poz. 1832).

W związku z brakiem jednolitego uregulowania formy planu finansowego agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych, w ustawach budżetowych przyjmowano również formy pośrednie, w różnym stopniu zbliżone albo do formy memoriałowej, albo do formy kasowej. Kwalifikację form planów finansowych agencji państwowych do jednej z ww. kategorii przedstawiono w tabeli 1, natomiast kwalifikację planów finansowych jednostek doradztwa rolniczego i innych jednostek sektora finansów publicznych przedstawiono w tabeli 2.

Z przedstawionych w tabelach danych wynika, że dominującą formą planów finansowych jest układ memoriałowy. Układ kasowy zastosowano tylko w planach finansowych: AWRSP (2003), ARiMR (2005–2006), oraz PARP

Tabela 1

Konstrukcja planów finansowych agencji państwowych w latach 2003–2009

| Lp. | Nazwa agencji | Ustawy budżetowe w latach | | | | | | |
|-----|---|---------------------------|------|------|------|------|------|------|
| | | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 |
| 1 | Agencja Mienia Wojskowego (AMW) | M | M | M | M | M | M | M |
| 2 | Wojskowa Agencja Mieszkaniowa (WAM) | M | M | M | M | M | M | M |
| 3 | Agencja Rezerw Materiałowych (ARM) | M | M | M | M | M | M | M |
| 4 | Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP) | M | M | M | M | M | K | K |
| 5 | Agencja Rynku Rolnego (ARR) | N | M | M | N | M | M | M |
| 6 | Agencja Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa (ARiMR) | N | M | K | K | M | M | M |
| 7 | Agencja Własności Rolnej Skarbu Państwa (AWRSP) | K | – | – | – | – | – | – |
| 8 | Agencja Nieruchomości Rolnych (ANR) | – | M | MWM | MWM | MWM | MWM | MWM |
| 9 | Zasób Własności Rolnej Skarbu Państwa (ZWRSP) | – | – | MWM | MWM | MWM | MWM | MWM |
| 10 | Polska Agencja Żeglugi Powietrznej (PAŻP) | – | – | – | – | – | M | M |

K – plan finansowy sporządzony w układzie kasowym; M – plan finansowy sporządzony w układzie memoriałowym; N – plan finansowy sporządzony w układzie nieoznaczonym; MWM – plan finansowy sporządzony w układzie memoriałowym, z informacyjnym wykazaniem wydatków majątkowych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych na lata 2003–2009.

Tabela 2

Konstrukcja planów finansowych innych jednostek sektora finansów publicznych w latach 2008–2009.

| Lp. | Nazwa jednostki sektora finansów publicznych | Lata | |
|-----|---|------|------|
| | | 2008 | 2009 |
| 1 | Jednostki doradztwa rolniczego (JDR) | MWM | MWM |
| 2 | Polskie Centrum Akredytacji (PCA) | M | M |
| 3 | Polska Organizacja Turystyczna (POT) | M | MSP |
| 4 | Transportowy Dozór Techniczny (TDT) | MSP | MSP |
| 5 | Urząd Dozoru Technicznego (UDT) | MSP | MSP |
| 6 | Rzecznik Ubezpieczonych (RU) | MSP | MSP |
| 7 | Polski Instytut Spraw Międzynarodowych (PISM) | M | M |
| 8 | Polski Instytut Sztuki Filmowej (PISF) | MSP | MSP |
| 9 | Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBiR) | M | M |

M – plan finansowy sporządzony w układzie memoriałowym; MWM – plan finansowy sporządzony w układzie memoriałowym, z informacyjnym wykazaniem wydatków majątkowych; MSP – plan finansowy sporządzony w układzie memoriałowym, z informacyjnym wykazaniem stanu środków pieniężnych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie ustaw budżetowych na lata 2008–2009.

(2008–2009). Sytuacja taka budzi zdziwienie, gdyż plany finansowe agencji państwowych tworzone na podstawie ustaw powołujących te agencje tworzone były w układzie kasowym. Ponadto, mając na uwadze kasowy charakter zawartej w art. 98 ustawy o finansach publicznych definicji nadwyżki/deficytu budżetu państwa, jako „różnicy między dochodami a wydatkami budżetu państwa”, naturalnym wydawało się tworzenie planów finansowych agencji państwowych również w układzie kasowym, zapewniającym przejrzysty obraz skali niezbędnego dofinansowania z budżetu państwa poszczególnych agencji. Z niewiadomych przyczyn podjęto jednak decyzję odmienną.

Określone w tabelach formy nieoznaczone miały natomiast następującą postać:

- 1) w planach finansowych ARR i ARiMR w 2003 roku zawarto równanie:

$$\dot{S}P_p + P - K = \dot{S}P_k$$

tym samym dążąc do kasowego układu planu, oparto go jednak na memoriałowych kategoriach przychodów i kosztów;

- 2) w planie finansowym ARR w 2006 roku zawarto równanie:

$$\dot{S}P_p + P - K = W$$

gdzie: W – wynik finansowy na koniec roku.

W żadnej z dotychczas znanych metod ustalania wyniku finansowego nie wskazano, aby dla jego ustalenia miał znaczenie stan środków pieniężnych na początek roku, a więc kategoria niewystępująca w rachunku zysków i strat, lecz w bilansie i rachunku przepływów pieniężnych.

Pozostałe konstrukcje niezakwalifikowane do form czystych zostały sporządzone w układzie memoriałowym, z jednoczesną próbą zniwelowania braków tego układu i uzupełnienia planów finansowych o istotne dla każdej jednostki sektora finansów publicznych wielkości kasowe, tj.:

- 1) o wielkość planowanych wydatków majątkowych (ANR 2005–2009; ZWRSP 2005–2009; JDR 2008–2009);
- 2) o przedstawione w części A planów stany środków pieniężnych na początek i koniec roku (POT 2009; TDT 2008–2009; UDT 2008–2009; RU 2008–2009; PISF 2008–2009).

Należy dodać, że w planach finansowych w 2004 roku zastosowano jeszcze inną technikę uzupełniania zawartości informacyjnej planów finansowych w postaci dopisków zamieszczonych pod tabelą planów finansowych, dotyczących wielkości nakładów majątkowych oraz wpłat do budżetu, z tym że mimo takiego wymogu wynikającego ze wzoru formularza planistycznego, w ustawie budżetowej dopiski te nie zostały zamieszczone dla wszystkich agencji państwowych.

W 2003 roku w ustawie budżetowej zamieszczono tylko część podstawową planu finansowego, w latach następnych oznaczaną literą A. W latach następnych zaczęto rozszerzać plany finansowe o części dodatkowe, oznaczane literami B, C i D, w których zamieszczono tzw. dane uzupełniające. W 2004 roku była tylko jedna tabela dodatkowa prezentująca wybrane dane bilansowe, oznaczona literą B. Tabela ta nie prezentowała całego bilansu, tylko wybrane z niego dane, w związku z czym przedstawione w niej dane składowe nie sumowały się na podane agregaty. Począwszy od 2005 roku liczba części dodatkowych została w niektórych agencjach zwiększona do 2, a następnie 3, przy czym w poszczególnych agencjach liczba części dodatkowych była różna. Zjawisko mnożenia części dodatkowych jest zastanawiające m.in. ze względu na to, że zawartość informacyjna tych części była niejednokrotnie niepotrzebnie powielana. Na przykład część C planu ARM na 2009 rok tylko powieliła informacje zamieszczone uprzednio w części B tego planu, a zatem przez zamieszczenie tej części nie podano żadnych dodatkowych informacji. Ponadto, im więcej części planów, tym więcej szans na popełnienie błędów. Na przykład w planie finansowym PISF na 2009 rok w części B zobowiązania na 31.12.2008 roku wykazano w kwocie 80 mln zł, a w części C – 0 zł. W świetle zapisów art. 34 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych istotne jest jednak, że wiążący charakter mają tylko części A planów finansowych, w których ujęte są planowane koszty i tylko przekroczenie kosztów może być przyczyną naruszenia dyscypliny finansów publicz-

nych. Dane bilansowe ujęte w częściach B–D mają jedynie charakter informacyjny i nie są podstawą takiej odpowiedzialności. Być może właśnie informacyjny charakter i niewielkie zainteresowanie mało użytecznymi danymi zawartymi w tych częściach planów finansowych są przyczynami dużej liczby błędów w nich popełnianych.

Zidentyfikowane problemy planowania finansowego

Plany finansowe agencji państwowych, podobnie jak budżet zadaniowy, powinny stanowić narzędzie efektywnego zarządzania środkami znajdującymi się w dyspozycji tych podmiotów oraz zapewniać możliwość kontroli wykorzystania środków publicznych przez parlament i opinię publiczną. Mając na uwadze roczny charakter budżetu państwa i konieczność rozliczenia się z przekazanych dotacji z końcem roku budżetowego, bardziej przejrzystą formą rozliczeń jest układ kasowy, który na etapie planowania oraz uchwalania ustawy budżetowej daje odpowiedź na pytanie ile danej jednostce potrzeba dotacji dla realizacji jej zadań. Gdy plany finansowe sporządzane są w układzie memoriałowym, jest to okoliczność ułatwiająca przyjmowanie planów finansowych w oczywisty sposób niezrównoważonych, wykazujących ujemny wynik finansowy rzędu kilkuset milionów złotych i niezawierających żadnych propozycji jego sfinansowania, gdyż dyskusja o wyniku finansowym podczas prac nad ustawą budżetową pozwala uniknąć dyskusji o wysokości środków pieniężnych niezbędnych dla pełnej realizacji ujętych w planach finansowych zadań. Gdy plan finansowy jest sporządzony w układzie kasowym, parlament uchwalając zamieszczony w ustawie budżetowej poziom wydatków majątkowych danego podmiotu podejmuje krańcowo różną decyzję od uchwalania poziomu amortyzacji tego podmiotu, jak to ma miejsce w przypadku planu finansowego sporządzonego w układzie memoriałowym. Co więcej, pomimo tego, że uchwalanie poziomu amortyzacji jest działaniem mało racjonalnym, w związku z tym, że amortyzacja jest kosztem jak inne rodzaje kosztów, zgodnie z art. 34 ust. 2 pkt 2 ustawy o finansach publicznych ujęty w planie finansowym poziom amortyzacji stanowi limit, a w konsekwencji jest podstawą ustalania odpowiedzialności z tytułu naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Koncentracja uwagi jednostki sektora finansów publicznych na problematyce naliczania amortyzacji, a zatem wysokości przyjmowanych stawek i kontroli obrotów majątku trwałego, nie może przyczynić się do oczekiwanej od tych podmiotów realizacji zadań.

W związku z tym, że plany finansowe w zdecydowanej większości przypadków sporządzane były w układzie memoriałowym, poniżej zostaną przedsta-

wione zidentyfikowane sposoby usuwania wad tego układu przez poszczególne agencje państwowe i inne jednostki sektora finansów publicznych:

1. Brak w planie finansowym informacji o wydatkach majątkowych

W układzie memoriałowym kosztem jest amortyzacja, która nie ma żadnego związku z planowanymi wydatkami majątkowymi. Problem ten ANR i ZWRSP rozwiązały w ten sposób, że w planie finansowym sporządzonym w układzie memoriałowym podają wartość wydatków majątkowych w sposób informacyjny. Podobnie problem ten rozwiązano w przypadku planów finansowych ośrodków doradztwa rolniczego, gdzie pod wierszem wyniku finansowego podawany jest poziom wydatków majątkowych. W planach finansowych agencji, w których wprowadzono części C lub D podawana jest w tych częściach informacja o nakładach majątkowych w danym roku budżetowym. Porównując te dwa rozwiązania należy stwierdzić, że łatwiejszy do realizacji jest plan nakładów niż wydatków, gdyż nie wiąże się z koniecznością pozyskiwania faktur i ich zapłatą w końcu grudnia, gdyż jeśli nawet faktury za grudzień zostaną wystawione zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług w dniu 7 stycznia, a dostarczone i zapłacone jeszcze później, to plan nakładów i tak zostanie w pełni zrealizowany przez ich odniesienie do okresu realizacji dostaw lub wykonania usług.

Rozwiązaniem całkowicie wadliwym jest np. zastosowane w planie finansowym ARR w latach 2008–2009 ujęcie w części A planu finansowego kosztów pt. „środki przekazane na finansowanie lub dofinansowanie kosztów realizacji inwestycji i zakupów inwestycyjnych jednostek zaliczanych do sektora finansów publicznych”, przez co rozumiano własne wydatki inwestycyjne (w planie finansowym na 2009 rok są to koszty równe podanym w części D nakładom majątkowym tej agencji). W wyniku wprowadzenia tej pozycji w kosztach w 2008 roku były zarówno amortyzacja, jak i nakłady majątkowe. Te wadliwe rozwiązania nie ograniczały się do planów finansowych agencji państwowych. Podobne rozwiązanie przyjęto w planie finansowym PISF na 2008 rok, gdzie w kosztach niezależnie od amortyzacji wykazano pozycję „koszty majątkowe” (w wysokości równej wykazanym w części D nakładom majątkowym). Aby poprawić ten błąd, w planie finansowym ARR na 2009 rok zrobiono rzecz jeszcze gorszą, tj. usunięto z kosztów rodzajowych amortyzację, pozostawiając tylko nakłady majątkowe, w wyniku czego uzyskano koszty rodzajowe bez amortyzacji, lecz za to jako koszty uznano nakłady majątkowe. Wynik finansowy tych jednostek ustalany na podstawie podwójnych „kosztów majątkowych”, bądź nie na podstawie kosztów amortyzacji, lecz z uwzględnieniem „koszto-nakładów majątkowych”, nie ma nic wspólnego z wynikiem finansowym ustalany na podstawie zapi-

sów ustawy o rachunkowości, jednak w związku z tym, że – jak wcześniej wskazano – dyskusja o wynikach finansowych tych jednostek sektora finansów publicznych jest bezprzedmiotowa i zastępcza w stosunku do dyskusji o przekazywanych tym jednostkom dotacjach z budżetu państwa, tego rodzaju błędy nie rażą ani poszczególnych ministerstw nadzorujących i zatwierdzających te plany, ani ministerstwa finansów włączającego je do ustawy budżetowej, ani też właściwych komisji sejmowych i senackich.

2. Brak informacji o stanie środków pieniężnych

W podmiotach, w których wprowadzono część B przedstawiającą dane bilansowe, przybliżona informacja o posiadanych środkach pieniężnych została zapewniona. Różnica między środkami finansowymi, które można przeznaczyć na finansowanie zadań danego podmiotu wykazanych w części A planu finansowego, a danymi bilansowymi ujętymi w części B tego planu jest związana z wykazanymi w bilansie środkami ZFŚS oraz środkami z wniesionych wadium i wniesionych formie pieniężnej zabezpieczeń prawidłowej realizacji umów. W związku z tym co do zasady podmiot może faktycznie dysponować kwotami równymi lub mniejszymi od wykazanych w częściach B planów finansowych, a jeżeli występuje zjawisko przeciwne, tj. w części A planu środki pieniężne są wykazane w kwocie wyższej niż w części B (np. PARP 2009), to jest to rezultatem błędów wynikających z powszechnego nieprzywiązywania wagi do części planów finansowych innych niż część A. Jednostki sektora finansów publicznych, których plany finansowe włączono do ustawy budżetowej w 2008 roku przedstawiały stany środków pieniężnych w części A planów finansowych pomimo tego, że w planach miały część B. Tak jak w przypadku agencji państwowych, również w przypadku innych jednostek sektora finansów publicznych samo istnienie części B planu generowało możliwość wadliwego wypełnienia tej części i podawania różnych stanów środków pieniężnych w częściach A i B (np. POT 2009, TDT 2009).

Oprócz wymienionych ograniczeń związanych z przyjętym układem planu finansowego, realizacja koncepcji zamieszczania planów finansowych w ustawie budżetowej ma następujące wady:

1. Nie wypracowano jednolitej formy prezentacji informacji o stanie zatrudnienia.

W planach finansowych dane te były prezentowane albo w części A, gdzie oznaczały planowane zatrudnienie w ujęciu średniorocznym, albo w części B, gdzie przedstawiały stany zatrudnienia na podany dzień. Takie niejednolite podejście uniemożliwia porównania, a w przypadku, gdy w danym podmiocie zatrudnienie nie jest ustabilizowane, prezentowanie danych w ujęciu

stanu na dzień, a nie w ujęciu średniorocznym, uniemożliwia obliczenia dotyczące efektywności zatrudnienia w danej jednostce.

2. Plany finansowe nie zawierają niektórych parametrów limitujących działalność danej jednostki.

Tylko w planie finansowym ZWRSP wprowadzono limity poręczeń i gwarancji kredytowych. W związku z tym, że poręczenia i gwarancje są również udzielane przez inne podmioty, np. PARP i ARiMR, a w planach finansowych nie przedstawiono żadnych danych o limitach, plan finansowy stanowiący załącznik do ustawy budżetowej nie jest dokumentem mającym w tym zakresie jakiegokolwiek znaczenie dla tych podmiotów. Powyższa problematyka dotyczy również zasad limitowania zaciągania innych zobowiązań na podstawie zapisów planu finansowego. W okresie, gdy plany finansowe były sporządzane na podstawie ustaw powołujących poszczególne jednostki, dane o limitach poręczeń i gwarancji były zamieszczane w uzasadnieniach, stanowiących integralną część tych planów. W ten sposób spełniona była zasada, że plan finansowy jest podstawą gospodarki finansowej danej jednostki i zawiera wszystkie parametry finansowe definiujące działalność danej jednostki. W związku z tym, że plany finansowe stanowiące załączniki do ustawy budżetowej nie zawierają uzasadnienia, jedyną możliwością zamieszczenia informacji o limitach poręczeń i gwarancji jest ich informacyjne ujęcie w tabeli.

3. Nie wypracowano jednolitej koncepcji dotyczącej zakresu działalności ujętej w planach finansowych.

W planach finansowych ARR i ARiMR nie ujmuje się transferów środków finansowych związanych z realizacją wspólnej polityki rolnej i innych programów finansowanych i współfinansowanych przez Unię Europejską. Z kolei w innej agencji realizującej programy Unii Europejskiej, tj. w planie finansowym PARP, ujmowane są wszystkie transfery przepływające przez tę agencję, w tym w głównej mierze właśnie z tytułu programów finansowanych i współfinansowanych przez Unię Europejską. Ta niespójność jest kontynuowana od wielu lat, a jej efektem jest m.in. niemożność dokonywania porównań efektywności działalności tych agencji, gdyż np. w planie finansowym ARiMR na 2008 rok ujęte są koszty krajowej działalności pomocowej w wysokości 1014 mln zł, podczas gdy ARiMR w komunikacie z 26 listopada 2008 roku zapowiadała transfery finansowe z programów Unii Europejskiej na poziomie ponad 20 mld zł. Niejasne jest, z jakich powodów realizowane są całkowicie odmienne podejścia do tego samego zagadnienia, w szczególności gdy oba wskazane przykłady zaistniały w tym samym stanie prawnym. W związku z tym efekt jest taki, że dla zwiększenia jawności

i przejrzystości finansów publicznych w ustawach budżetowych zamieszczany jest plan finansowy ARiMR przedstawiający około 4,8% transferów tej agencji, czyli pomijający około 95,2% transferów tej agencji, realizowanych poza tym planem.

Wnioski

Przedstawione przykłady wskazują, że włączając do ustaw budżetowych plany finansowe agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych, nie osiągnięto zamierzanych celów, tj. nie doszło do zwiększenia jawności i przejrzystości finansów publicznych, a jedynie doprowadzono do:

- nadania tym planom rangi przedłożenia rządowego w formie ustawy budżetowej i uchwalania tych planów przez parlament (co zdejmuje z samych jednostek znaczną część odpowiedzialności za jakość ich planów finansowych),
- a w efekcie do niepotrzebnego przyspieszenia rozpoczęcia prac nad planami finansowymi z grudnia do sierpnia roku poprzedzającego rok budżetowy.

Ponadto, operacja nadania tym planom z początkiem 2007 roku wiążącego charakteru nie spowodowała poprawy ich jakości, a nawet jakość ta uległa pogorszeniu (np. ARR 2008–2009).

Przedstawione przykłady wskazują, że zapewnianie jawności planów finansowych agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych przez dołączanie ich do ustaw budżetowych jest nieskuteczne i ma więcej wad niż korzyści. Cel zapewnienia jawności finansów publicznych można by przecież osiągnąć przez nałożenie obowiązku publikacji planów finansowych poszczególnych podmiotów na ich stronach internetowych lub na stronie danego dysponenta budżetowego. Nie jest bowiem tak, że ustawa budżetowa musi zawierać plany finansowe wszystkich jednostek finansów publicznych. W sytuacji planów finansowych funduszy celowych, gromadzących środki publiczne poza dochodami budżetu państwa, zamieszczanie planów finansowych tych jednostek jest niezbędne dla przedstawienia pełnego obrazu finansów państwa. Włączanie do ustawy budżetowej planów finansowych jednostek sektora finansów publicznych zasilanych z budżetu państwa nie jest niezbędne, tak jak w ustawie budżetowej nie ma przecież planów finansowych wszystkich działających w Polsce jednostek budżetowych, zakładów budżetowych i gospodarstw pomocniczych. Przyjmując nawet, że z faktu zamieszczania w ustawie budżetowej planowanych kosztów agencji państwowych wynika możliwość zorientowania się w kierunkach wydatków środków publicznych, to na pewno nie można takiego celu zrealizować w sytuacji uchwalania planów niezrównoważonych finansowo i nie-

posiadających mechanizmów sfinansowania planowanych wydatków. W takich sytuacjach plany finansowe nie mają żadnej wartości informacyjnej o planowanych wydatkach.

W zakresie przejrzystości finansów publicznych doprowadzono do zdecydowanego pogorszenia sytuacji przez:

- 1) nieokreślenie stabilnej w czasie formy planu finansowego, w wyniku czego:
 - dane za poszczególne lata tych samych podmiotów nie są porównywalne, gdyż były sporządzane w układach i kasowym, i memoriałowym,
 - nie są porównywalne plany finansowe różnych podmiotów ze względu na to, że jedne były sporządzane w układzie kasowym, a inne w układzie memoriałowym,
 - nie są porównywalne plany finansowe różnych podmiotów ze względu na to, że mają różny zakres informacyjny i często obejmują tylko znikomą część działalności danego podmiotu, a większa część transferów finansowych jest realizowana poza planem finansowym;
- 2) wprowadzanie dodatkowych części planu finansowego, powielających w częściach C dane ujęte w B, w częściach D dane ujęte w C, powielających (często wadliwie) dane bilansowe publikowane w Monitorze Polskim B oraz zawierających w wielu przypadkach wadliwie sporządzone prognozy tych wielkości. Publikowanie nieprawidłowych informacji przyczynia się tylko do tworzenia szumu informacyjnego, a nie do poprawy przejrzystości finansów publicznych.

Części B–D planów finansowych najdobitniej dowodzą braku transparentności tych dokumentów, jeżeli bowiem nadzorujące dany podmiot ministerstwo, następnie ministerstwo finansów, a następnie komisje parlamentarne i w końcu cały parlament nie były w stanie dostrzec wad tych planów, to znaczy, że były one niezrozumiałe, a więc nie osiągnięto zakładanej transparentności, tj. przedstawienia informacji w postaci zrozumiałej dla odbiorcy.

Zdaniem autora, rzetelna realizacja zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych w zakresie ww. planów finansowych, przy jednoczesnym zapewnieniu efektywnego procesu tworzenia tych planów, powinna być zrealizowana przez:

- 1) opracowanie jednolitej dla wszystkich podmiotów formy planu finansowego, tak jak w ustawie o rachunkowości³ w sposób kompleksowy zdefiniowano wzory elementów sprawozdania finansowego;
- 2) niedołączanie planów finansowych do ustawy budżetowej, lecz sporządzanie planów przez poszczególne jednostki i zatwierdzanie przez dysponen-

³Ustawa z dnia 29.09.1994 r. (DzU z 2002 r. Nr 76, poz. 694 ze zm.)

tów budżetowych; w ten sposób nie byłaby potrzebna długotrwała procedura wprowadzania zmian w tych planach na podstawie art. 152 ustawy o finansach publicznych, co przyczyniłoby się do bardziej efektywnego wykorzystania środków budżetowych;

- 3) wprowadzenie obowiązku publikacji tych planów, np. na stronach internetowych dysponentów budżetowych; w ten sposób można by je udostępnić osobom zainteresowanym w sposób nawet znacząco bardziej przystępny niż jako jeden z wielu załączników do ustawy budżetowej, a ponadto, w odróżnieniu od załączników budżetowych, publikowane mogłyby być również uzasadnienie planu finansowego, co dodatkowo poprawiałoby transparentność tych dokumentów;
- 4) wprowadzenie obowiązku publikacji okresowych informacji o realizacji tych planów, co obecnie jest realizowane tylko w ujęciu rocznym.

Efektom ubocznym niedołączania planów finansowych do ustawy budżetowej byłaby poprawa ich jakości przez skrócenie horyzontu planistycznego i oparcie założeń dla tych planów na danych faktycznych. Ponadto, w przypadku powrotu do procedury sporządzania planów finansowych przez daną jednostkę i zatwierdzania poza ustawą budżetową niemożliwe byłoby powstawanie planów całkowicie niezbilansowanych, a zatem nierealnych, jakie są jednak zamieszczone w załącznikach do ustawy budżetowej. W przypadku planów finansowych, które dana jednostka przedstawiała do zatwierdzenia nadzorującym ministerstwom, zawsze były wymagane rzetelne dane finansowe i pełne pokrycie dla planowanych wydatków w środkach finansowych znajdujących się w dyspozycji danej jednostki.

Bez ujednolicenia formy i usprawnienia trybu sporządzania planów finansowych będą one zawierały dane nieporównywalne i wadliwe, bo przestarzałe, a z samego faktu, że te dokumenty są dołączane do ustawy budżetowej nie wynika jeszcze, że są to dokumenty poprawne. Przedstawione przykłady wskazują, że trzeba wybrać, czy istotne jest, aby mieć plany finansowe dobrej jakości, ustalone i publikowane w trybie niezależnym od ustawy budżetowej, czy też przeciwnie – mieć plany finansowe marnej jakości, niezrozumiałe i pełne błędów, za to w pełni proceduralnie sporządzone i uchwalone w formie ustawy. Doświadczenia związane z zamieszczaniem planów finansowych agencji państwowych i innych jednostek sektora finansów publicznych w ustawach budżetowych na lata 2003–2009 wskazują, że trzeciej drogi nie ma.

Literatura

- ARiMR – Biuro Prasowe: *Ponad 20 mld zł wypłaci w tym roku ARiMR beneficjentom z sektora rolnego i spożywczego*. Komunikat z 26.11.2008, www.arimr.gov.pl
- LUBIŃSKA T. (red.): *Budżet zadaniowy w Polsce. Reorientacja z wydatkowania na zarządzanie pieniędzmi publicznymi*. Centrum Doradztwa i Informacji Difin Sp. z o.o., Warszawa 2007.
- OSIATYŃSKI J.: *Finanse publiczne. Ekonomia i polityka*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- PIETRZAK B., POLAŃSKI Z., WOŹNIAK B. (red.): *System finansowy w Polsce*. Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2008.
- Ustawy budżetowe na lata 2003–2009, strona internetowa Ministerstwa Finansów: www.mf.gov.pl
- Ustawa o finansach publicznych z 26 listopada 1998 r. lex omega.
- Ustawa o finansach publicznych z 30 czerwca 2005 r. lex omega.
- Ustawa o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych z 17 grudnia 2004 r. lex omega.
- Ustawa o rachunkowości z 29.09.1994 r. lex omega.
- WINIARSKA K., KACZURAK-KOZAK M.: *Rachunkowość budżetowa*. Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Kraków 2007.

The construction of the financial plans of state agencies and other public sector entities in 2003–2009

Abstract

The article is on construction financial plans of Poland's state agencies in 2003–2009, which were enclosed to state budgetary regulation. The author shows many errors in the plans which required systematic solutions. Conclusion is, the financial plans enclosed to state budgetary regulation were not made properly and were not transparent to interested people, and better for quality of the financial plans and transparency of the public financial system would be making the plans out state budgetary procedure and publicity the plans out of the state budgetary regulation.

