

Elżbieta Malinowska-Misiąg¹

PRZEJRZYSTOŚĆ FISKALNA A STABILNOŚĆ POLSKIEGO SYSTEMU FINANSÓW PUBLICZNYCH

Wprowadzenie

Przejrzystość fiskalna umożliwia redukcję niekorzystnych zjawisk ekonomicznych poprzez sprzyjanie zmniejszeniu korupcji i niegospodarności środkami publicznymi. Przejrzystość wpływa również na obniżanie kosztów obsługi długu publicznego i zwiększanie bezpośrednich inwestycji zagranicznych, ale przede wszystkim jest to obligatoryjny element funkcjonowania państwa demokratycznego.

Mimo że wiele instytucji międzynarodowych, takich jak Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) czy Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Co-operation and Development – OECD), przypisuje przejrzystości fiskalnej duże znaczenie, uznając ją za jeden z podstawowych warunków stabilności finansów publicznych, w Polsce kwestie te wydają się ciągle niedoceniane. Co więcej, często przejrzystość fiskalna rozumiana jest w naszym kraju w bardzo wąskim ujęciu i nie odnosi się jej – tak jak na świecie² – do obejmującego jawność i rozliczalność szerokiego spektrum polityki fiskalnej.

Przejrzystość fiskalna jest zagadnieniem interdyscyplinarnym. W rozważaniach na ten temat obecne są zarówno aspekty polityczne, administracyjne, finansowe, jak i rachunkowe. Niewątpliwie najważniejszą publikacją z zakresu przejrzystości fiskalnej jest opracowanie G. Kopitsa i J. Craigaz 1998 r.³, z którego pochodzi najczęściej przytaczana definicja tego pojęcia. Niemal 15 lat później ukazała się kolejna, równie ważna publikacja – *Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*⁴, która stała się podstawą dla zmiany standardów przejrzystości fiskalnej MFW. Wśród wielu

¹ Dr Elżbieta Malinowska-Misiąg, Instytut Finansów, Kolegium Zarządzania i Finansów, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.

² Por. np. <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/> czy <http://www.businessdictionary.com/definition/fiscal-transparency.html>.

³ G. Kopits, J. Craig, *Transparency in Government Operations*, „IMF Occasional Paper” January 1998, No. 158.

⁴ *Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*, IMF, Washington 2012.

publikacji poświęconych przejrzystości fiskalnej warto wymienić opracowania analizujące zarówno determinanty przejrzystości fiskalnej⁵, jak i wpływu przejrzystości fiskalnej na wybrane czynniki makroekonomiczne⁶.

Przejrzystość jest nieodzowna w funkcjonowaniu sektora finansów publicznych i zapewnieniu stabilności fiskalnej. W Dyrektywie Rady 2011/85/UE z dnia 8 listopada 2011 r. w sprawie wymogów dla ram budżetowych państw członkowskich⁷ podkreślono, że przejrzystość, obejmująca regularny, publiczny dostęp do danych, jest zasadniczym elementem zapewnienia jakości danych budżetowych. Przejrzystość metod prognozowania może w znaczący sposób poprawić jakość prognoz makroekonomicznych i budżetowych na potrzeby planowania budżetowego. Jest ona również niezbędna, by zapewnić stosowanie realistycznych prognoz do celów prowadzenia polityki budżetowej.

Ponieważ punktem odniesienia dla oceny stabilności fiskalnej są najczęściej limity dotyczące długu i deficytu sektora finansów publicznych (czy też sektora instytucji rządowych i samorządowych), w artykule została podjęta próba analizy, czy publikowane dane i dokumenty budżetowe rzetelnie odzwierciedlają wyniki działań podejmowanych przez różne podmioty sektora finansów publicznych i czy dane te mogą stanowić podstawę do formułowania wniosków na temat efektów prowadzonej polityki fiskalnej. W celu uzyskania odpowiedzi na to pytanie dokonany został przegląd literatury i ustawodawstwa dotyczący badanego zakresu, zanalizowano także zagraniczne raporty na temat przejrzystości fiskalnej w Polsce. Za najbardziej problematyczne obszary w kontekście stabilności systemu finansów publicznych została uznana przejrzystość samego sektora finansów publicznych oraz reguł fiskalnych, dlatego też artykuł zawiera pogłębioną analizę i autorską ocenę tych zagadnień⁸.

⁵ Por. np. N. Andreula, A. Chong, J. Guillén, *Institutional Quality and Fiscal Transparency*, Inter-American Development Bank, IDB-WP-125, December 2009; J. Wehner, P. de Renzio, *Citizens, legislators, and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency*, „IBP Working Papers” December 2011, No. 3.

⁶ Por. np. F. Hameed, *Fiscal Transparency and Economic Outcomes*, „IMF Working Paper” December 2005; A. Weber, *Stock-Flow Adjustments and Fiscal Transparency: A Cross-Country Comparison*, „IMF Working Paper” January 2012; E. Arbatli, J. Escolano, *Fiscal Transparency, Fiscal Performance and Credit Ratings*, „IMF Working Paper” June 2012.

⁷ DzU L 306 z 23.11.2011, s. 41.

⁸ W artykule wykorzystano wyniki badania przeprowadzonego w 2015 r. w Kolegium Zarządzania i Finansów Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie pt. *Jawność i przejrzystość finansów publicznych* (KZiF/S/11/15) przez zespół w składzie: E. Malinowska-Misiąg (kierownik), R. Osiński.

1. Standardy przejrzystości fiskalnej

Do najbardziej znanych zagranicznych standardów przejrzystości fiskalnej należą standardy opracowane przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy. W 1998 r. opublikowany został *Kodeks dobrych praktyk przejrzystości fiskalnej (Code of Good Practices on Fiscal Transparency)*, którego główne filary skupiały się na przejrzystym podziale ról i obowiązków, jawnym procesie budżetowym, publicznym dostępie do informacji oraz zapewnieniu rzetelności. W 2007 r. kodeks został zmodyfikowany, lecz jego filary nie uległy zmianom⁹. Doświadczenia kryzysu finansowego rozpoczętego w 2007 r. ujawniły słabości kodeksu i skłoniły do prac nad nowym dokumentem – *Kodeksem przejrzystości fiskalnej (The Fiscal Transparency Code)*¹⁰, który w większym stopniu skupia się na wynikach i analizie różnych rodzajów ryzyka fiskalnego.

Standardy przejrzystości fiskalnej obejmujące swoim zakresem wyłącznie kwestie budżetowe zostały sporządzone przez OECD (*OECD Best Practices for Budget Transparency*)¹¹, a także przez International Budget Partnership (IBP). IBP jest instytucją utworzoną w 1997 r. w ramach waszyngtońskiego think-tanku Center on Budget and Policy Priorities, przeprowadzającą cykliczne badania przejrzystości na świecie. W raportach z badania publikowany jest indeks jawności/otwartości budżetu (Open Budget Index), oceniający ilość i rodzaj informacji w najważniejszych dokumentach budżetowych¹² podawanych do wiadomości publicznej. IBP wykorzystuje standardy opracowane przez takie instytucje, jak MFW, OECD czy Międzynarodowa Organizacja Najwyższych Organów Kontroli (International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI), ale w swojej ocenie w znacznie większym stopniu nastawia się na społeczność danego kraju jako odbiorcę dokumentacji budżetowej i możliwość udziału tej społeczności w procesie budżetowym.

Mimo że w Polsce nie wypracowano standardów przejrzystości fiskalnej, wiele regulacji dotyczących tego zagadnienia można znaleźć w ustawodawstwie. Rozwinięciem konstytucyjnie zagwarantowanego prawa obywateli do informacji¹³ jest ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej¹⁴. Formy realizowania

⁹ <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>

¹⁰ <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>

¹¹ <http://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>

¹² Są to: założenia projektu budżetu państwa, projekt ustawy budżetowej, ustawa budżetowa, budżet obywatelski, sprawozdania publikowane w ciągu roku budżetowego (sprawozdania miesięczne), sprawozdanie półroczne, sprawozdanie roczne, analiza wykonania budżetu państwa (sprawozdanie instytucji nadzorującej).

¹³ Por. art. 61 Konstytucji RP.

¹⁴ Tj. DzU 2015, poz. 2058 ze zm.

zasady jawności i przejrzystości, w tym fiskalnej, są zawarte również w innych ustawach, z których najważniejsza jest ustawa o finansach publicznych.

Samo pojęcie „jawności i przejrzystości finansów publicznych” pojawiło się po raz pierwszy w Ustawie z dnia 16 listopada 1998 r. o finansach publicznych¹⁵, a zawarte tam przepisy znalazły się także w bardzo zbliżonej formie w kolejnych ustawach o tym samym tytule (z 2005 r.¹⁶ i 2009 r.¹⁷). Należy zauważyć, że większość zamieszczonych tam regulacji odnosi się do sposobów realizowania zasady jawności. Można jedynie przyjąć, że przejrzystości służyć miały zasady rachunkowości i sprawozdawczości, a także klasyfikacja dochodów i wydatków oraz przychodów i rozchodów publicznych.

2. Zagraniczne oceny stanu przejrzystości fiskalnej w Polsce

Pierwsza ocena przejrzystości fiskalnej w Polsce została dokonana przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy w 2001 r.¹⁸ Stwierdzono wówczas, że największe problemy wiążą się z terminowym uzyskaniem informacji (zarówno *ex ante*, jak i *ex post*) o całym sektorze finansów publicznych. Według MFW środki pozabudżetowe powinny być wykorzystywane w bardziej racjonalny sposób i podlegać takiej samej kontroli jak dochody i wydatki jednostek budżetowych. Podkreślono także konieczność unikania kreatywnych procedur księgowych, mających na celu zmniejszenie deficytu podsektora rządowego, w tym przede wszystkim przekwalifikowania wydatków na rozchody i finansowanie pozabudżetowe.

W 2003 r. MFW odnotował poprawę przejrzystości fiskalnej w Polsce¹⁹, wskazując jednocześnie obszary, które w dalszym wymagały zmian, wśród nich m.in.:

- 1) zharmonizowanie standardów rachunkowości w całym sektorze finansów publicznych,
- 2) wzmocnienie ram budżetowania średniookresowego,
- 3) nastawienie na budżetowanie wynikowe,
- 4) upublicznianie większej ilości danych o *tax expenditures* oraz aktywności quasi-fiskalnej rządu.

W raporcie z 2004 r. MFW skonkludował, że przejrzystość fiskalna w Polsce poprawiła się w ostatnich latach i ogólnie jest zgodna ze standardami międzynarodowymi,

¹⁵ Tj. DzU 2003, nr 15, poz. 148 ze zm.

¹⁶ DzU 2005, nr 249, poz. 2104 ze zm.

¹⁷ Tj. DzU 2013, poz. 885 ze zm.

¹⁸ Raport dostępny jest na stronie: <http://www.imf.org/external/np/rosc/pol/fiscal.html>

¹⁹ *Report of Poland: Report on the Observance of Standards and Codes – Fiscal Transparency Module – Update*, „IMF Country Report” June 2003, No. 03/189.

nadal jednak pewne kwestie wymagają dalszych dostosowań. Wśród takich kwestii wymieniono m.in. harmonizację standardów sprawozdawczości dla całej administracji publicznej, położenie większego nacisku na wyniki, a także konsolidację sektora finansów publicznych poprzez likwidację instytucji pozabudżetowych.

Mimo że od ostatniej oceny MFW minęło już ponad 12 lat, wiele uwag nie straciło na aktualności.

Warto też tutaj przytoczyć wyniki badań prowadzonych przez International Budget Partnership. W najnowszym raporcie, który został przedstawiony we wrześniu 2015 r.²⁰, Polska – z indeksem otwartości budżetu państwa na poziomie 64% – uplasowała się na 22 miejscu (na 102 kraje). Na wielkość indeksu w Polsce wpływa m.in. fakt, iż ekonomiczna klasyfikacja wydatków budżetowych nie jest zgodna ze standardami międzynarodowymi. W projekcie ustawy budżetowej nie są zamieszczone szacunki wydatków w dłuższym okresie według jakiegokolwiek z trzech rodzajów klasyfikacji (według jednostek administracyjnych, klasyfikacji ekonomicznej lub funkcjonalnej). Brakuje także długoterminowych szacunków dochodów według określonych kategorii (np. podatkowe, niepodatkowe). Nie są także prezentowane dane o latach poprzedzający rok, którego dotyczy projekt ustawy budżetowej. IBP zauważa ponadto, że projekt ustawy budżetowej nie ukazuje wpływu różnych założeń makroekonomicznych (np. stopy inflacji, stopy wzrostu realnego PKB czy stóp procentowych) na budżet; brakuje także informacji na temat aktywów finansowych i niefinansowych rządu. Zdaniem IBP projekt ustawy budżetowej w niewystarczającym zakresie przedstawia wpływ nowych propozycji politycznych na wielkość dochodów i wydatków, niewystarczająca jest także informacja na temat planowanej polityki dochodowej i wydatkowej w założeniach do projektu budżetu państwa. Zauważono także, że od pierwszej edycji badania Polska nie osiągnęła żadnych postępów w przygotowywaniu tzw. budżetu obywatelskiego, czyli czytelnego – z perspektywy większej liczby osób – omówienia uchwalonego budżetu państwa²¹.

3. Przejrzystość sektora finansów publicznych

Analizując stan finansów publicznych i formułując wnioski co do jego stabilności i perspektyw na przyszłość, opieramy się na danych publikowanych na temat sektora finansów publicznych lub też sektora instytucji rządowych i samorządowych

²⁰ <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/>

²¹ Por. <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Citizen-Budget-Guide.pdf>

(*general government*). Warto więc tutaj zastanowić się, jak wygląda sektor finansów publicznych w Polsce i czy jego organizacja oraz stosowane zasady rachunkowości i sprawozdawczości są wystarczająco przejrzyste, by stanowić podstawę do sporządzania ocen i rekomendacji dla prowadzenia polityki fiskalnej.

Definicja sektora finansów publicznych została zamieszczona w polskim ustawodawstwie po raz pierwszy w ustawie o finansach publicznych z 1998 r. Była ona, z pewnymi modyfikacjami, powtarzana w kolejnych ustawach. Definicja ma formę wykazu podmiotów i jednostek, a przynależność do sektora finansów publicznych została uzależniona od różnych kryteriów: statusu ustrojowego, formy organizacyjno-prawnej, a w niektórych przypadkach podmioty zostały wskazane imiennie.

Duża liczba form organizacyjno-prawnych zaliczanych do sektora finansów publicznych przesądza o braku jego przejrzystości. Przede wszystkim w Polsce funkcjonuje bardzo dużo podmiotów zaliczanych do gospodarki pozabudżetowej. Są one mocno zróżnicowane zarówno pod względem organizacyjnym, jak i z uwagi na wielkość środków finansowych w ich dyspozycji, łączy je to, że ich dochody i wydatki (przychody i koszty) nie są włączane (pełnymi kwotami lub w ogóle) do budżetu. Atrakcyjność tych instytucji wynika przede wszystkim z faktu, iż ich gospodarka finansowa jest bardziej elastyczna niż gospodarka jednostek budżetowych. Im więcej środków publicznych pozostaje poza budżetem państwa lub budżetem jednostki samorządu terytorialnego, tym jednak trudniejsza jest redystrybucja dochodów budżetowych, kontrola nad całością wydatków publicznych oraz ocena ich efektywności. Szeroki zakres zadań finansowanych przez instytucje pozabudżetowe często pokrywa się z zadaniami finansowanymi bezpośrednio z budżetu, co zaburza przejrzystość i stanowi utrudnienie w prowadzeniu efektywnej polityki fiskalnej.

Wielokrotnie podejmowane próby zmniejszania zakresu gospodarki pozabudżetowej rzadko kończyły się powodzeniem lub też sukces ten był chwilowy. Są to bowiem instytucje trwale zakorzenione w polskim systemie finansów publicznych, a likwidacji jednych form organizacyjnych towarzyszy najczęściej tworzenie nowych. Nieprzejrzysty jest też proces dokonywania przekształceń, gdyż nie są ujawniane kryteria, według których podejmowane są decyzje o nadawaniu poszczególnym podmiotom różnych statusów prawnych²².

Z licznymi zaburzeniami przejrzystości można się także spotkać, analizując najważniejszą grupę instytucji pozabudżetowych: funduszy celowych. Mimo że zgodnie z ustawą o finansach publicznych z 2009 r. państwowe fundusze celowe działają jako jednostki bez osobowości prawnej, jednemu z funduszy – Państwowemu Funduszowi Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – pozwolono osobowość tę utrzymać.

²² Por. np. *casus* nadania części agencji rządowych statusu agencji wykonawczych, części zaś nie.

W przypadku innego funduszu – Narodowego Funduszu Ochrony Środowiska i Gospodarki Wodnej (NFOŚiGW) – przyjęto rozwiązanie bardziej kuriozalne. Mimo braku jakichkolwiek zmian w organizacji czy funkcjonowaniu zdecydowano, że NFOŚiGW straci status państwowego funduszu celowego i stanie się tzw. państwową osobą prawną. Przejrzystość gospodarowania środkami publicznymi zaburza też to, że poza statystykami funduszy celowych pozostają inne instytucje posiadające wszelkie ich cechy, lecz z różnych względów do nich niezaliczane (Narodowy Fundusz Zdrowia, Fundusz Rezerwy Demograficznej).

Jawność i przejrzystość finansów publicznych jest także zakłócana przez funkcjonowanie instytucji, zostały zlikwidowane jedynie pozornie. Środki specjalne odrodziły się w rachunkach dochodów własnych i funduszach motywacyjnych, a po ich likwidacji – w działających obecnie tzw. wydzielonych rachunkach dochodów. Możliwość tworzenia takich rachunków posiadają placówki zagraniczne nadzorowane przez ministra właściwego do spraw zagranicznych oraz jednostki budżetowe prowadzące działalność oświatową. Warto także podkreślić, że dla państwowych jednostek budżetowych prowadzących działalność oświatową nie przewiduje się żadnych obowiązków sprawozdawczych w tym zakresie.

W kontekście przejrzystości fiskalnej nie można nie wspomnieć o tzw. pograniczu sektora finansów publicznych, które tworzą instytucje wykonujące zadania publiczne, lecz ze względu na swój status prawny niezaliczane do tego sektora. Należy tu wymienić przede wszystkim Krajowy Fundusz Drogowy²³ działający w Banku Gospodarstwa Krajowego oraz Państwowe Gospodarstwo Leśne Lasy Państwowe (PGLLP). PGLLP reprezentuje Skarb Państwa w zakresie zarządzanego mienia, stanowiącego około 1/4 całkowitej powierzchni Polski. Zarówno dyrektor generalny, dyrektorzy dyrekcji regionalnych, jak i nadleśniczy mogą zaciągać kredyty bankowe lub pożyczki z NFOŚiGW oraz z wojewódzkich funduszy ochrony środowiska i gospodarki wodnej. Brak osobowości prawnej PGLLP sprawia, że zobowiązania te zaciągane są w imieniu Skarbu Państwa, co jest sprzeczne z ustawą o finansach publicznych, zgodnie z którą pożyczki i kredyty w imieniu Skarbu Państwa może zaciągać wyłącznie minister finansów.

Liczne zastrzeżenia budzą także statystyki całego sektora finansów publicznych. Zakres publikowanych informacji w ostatnich latach ulegał znaczącym zmianom – na ogół w kierunku przeciwnym niż wynikałoby to z zasad przejrzystości. Dużo wątpliwości budzi rzetelność i wiarygodność danych o całym sektorze. W 2012 r. Najwyższa Izba Kontroli (NIK) przeprowadziła kontrolę metodyki rachunku dochodów

²³ W metodologii unijnej zaliczany do sektora instytucji rządowych i samorządowych.

i wydatków sektora finansów publicznych²⁴. Zauważono wówczas m.in. błędy obliczeniowe, pominięcie niektórych danych, pogrupowanie wydatków według innych kategorii niż wynika z klasyfikacji paragrafowej (bez opisu zakresu tych kategorii). Stwierdzono także, że 41% wydatków zostało zaklasyfikowanych do niewiele mówiącej kategorii „inne wydatki bieżące”. Według NIK Ministerstwo Finansów nie eliminuje wszystkich transferów pomiędzy jednostkami sektora finansów publicznych, co powoduje zaniżenie deficytu całego sektora (w 2011 r. łącznie o 16,9 mld zł). Najważniejszą kwestią jest niewyeliminowanie przepływów pomiędzy budżetem państwa i Funduszem Ubezpieczeń Społecznych (FUS) związanych z refundacją wpływów ze składki przekazanej otwartym funduszom emerytalnym (OFE). Choć od kontroli minęło już kilka lat, niewiele się zmieniło. Nadal około 1/3 wydatków sektora finansów publicznych to „pozostałe wydatki bieżące”, a refundacja dla FUS nie jest eliminowana podczas konsolidacji całego sektora. Od czasu zmiany sposobu finansowania reformy emerytalnej deficyt sektora finansów publicznych jest więc systematycznie zaniżany.

Zmiana konwencji zapisywania kwoty przekazywanej z budżetu państwa dla FUS z tytułu refundacji składek dla OFE jest również doskonałym przykładem odzwierciedlającym zabiegi księgowo mające na celu obniżenie deficytu budżetowego, co MFW zarzucał Polsce już kilkanaście lat temu. Zaliczanie kwoty refundacji do rozchodów, a więc kategorii, która nie wpływa na wynik budżetu (środki zapisywane „pod kreską”), uzasadniano tym, że refundacja finansowana jest ze środków z prywatyzacji, czyli przychodów, a nie dochodów budżetowych. Problem polega jednak na tym, że na tyle dużo wydatków zostało zakwalifikowanych do finansowania z prywatyzacji, że przychody z tego źródła nie są wystarczające i corocznie potrzeby pożyczkowe budżetu państwa powiększane są o tzw. ujemne saldo przychodów z prywatyzacji i ich rozdysponowania.

Przykładem zmiany wydatków na rozchody w celu obniżenia deficytu budżetowego są także pożyczki udzielane Funduszowi Ubezpieczeń Społecznych. Państwo – jako gwarant wypłaty świadczeń – zobowiązany jest do sfinansowania niedoborów FUS. Udzielanie pożyczek na ten cel zamiast (części) bezzwrotnych dotacji jest sposobem na poprawę wyniku budżetu państwa, mimo że FUS nie ma środków na spłatę tych zobowiązań. Potwierdzeniem tego faktu jest projekt tzw. ustawy o budżecie na rok 2017²⁵, w którym umarza się pożyczki udzielone FUS na ponad 39 mld zł.

Wskazane przykłady świadczą o tym, że polski system finansów publicznych nie jest przejrzysty. Tezę tę potwierdza również kontrola NIK na temat sprawozdawczości

²⁴ <https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/kontrola,11720.html>

²⁵ <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12289605/12377455/12377456/dokument243056.pdf>

finansowej sektora, której konkluzja jest jednoznaczna: „Funkcjonujący w Polsce system sprawozdań w zakresie finansów publicznych nie może być uznany za jawny i przejrzysty”²⁶.

4. Przejrzystość reguł fiskalnych

Biorąc pod uwagę fakt, iż w ostatnich latach coraz większą wagę przywiązuje się do tzw. reguł fiskalnych, które definiowane są najczęściej jako „permanentne ograniczenie polityki fiskalnej, odzwierciedlone we wskaźnikach budżetowych, wskazujących na jej postępy”²⁷, za zasadne uznano zanalizowanie, na ile przejrzyste są polskie reguły fiskalne.

Najważniejszą regułą fiskalną w Polsce jest reguła zadłużenia, która konstytucyjnie²⁸ ustala limit długu publicznego na poziomie 60% PKB. Ograniczenie to jest zgodne z limitem unijnym, niemniej nie są to relacje tożsame. Według metodologii unijnej pod uwagę brana jest wielkość zadłużenia sektora instytucji rządowych i samorządowych według metodologii krajowej – sektora finansów publicznych. Statystyki sporządzane według obu metodologii różnią się od siebie zarówno pod względem zakresu podmiotowego i przedmiotowego, jak i koncepcji rachunkowej oraz sposobu ujęcia niektórych transakcji.

Dopełnieniem reguły zadłużenia publicznego są regulacje ostrożnościowe wpisane do ustawy o finansach publicznych. Od 2014 r.²⁹ obowiązują dwa progi określające wielkość długu publicznego w relacji do PKB (od 55% do 60% oraz 60% i powyżej), których przekroczenie wymaga podjęcia określonych ustawowo działań. Termin uruchamiania procedur ostrożnościowych dla pierwszego progu został zmieniony w 2013 r. poprzez uwzględnienie w nim wpływu wahań kursowych oraz wyeliminowanie wolnych środków służących finansowaniu potrzeb pożyczkowych budżetu państwa. Wydaje się, że intencją projektodawców było opóźnienie uruchamiania regulacji ostrożnościowych, praktyka jednak nie zawsze była zgodna z tymi oczekiwaniami³⁰. Z punktu widzenia przejrzystości fiskalnej problematyczna pozostaje

²⁶ Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2015, s. 9.

²⁷ Definicja pochodzi z artykułu: G. Kopits, S. Symanski, *Fiscal policy rules*, „IMF Occasional Paper” 1998, No. 162, za: K. Marchewka-Bartkowiak, *Reguły fiskalne*, „Analizy BAS” 2010, nr 7, s. 3.

²⁸ Art. 216 ust. 5 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., DzU nr 78, poz. 483 z późn. zm.

²⁹ A *de facto* od połowy 2013 r., kiedy to pierwszy (z trzech) próg ostrożnościowy został zawieszony.

³⁰ Por. objaśnienie do art. 38 i 38a w: *Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, red. W. Misiąg, C.H. Beck, Warszawa 2015.

kwestia eliminacji wolnych środków, która choć ekonomicznie uzasadniona, istotnie zaburza przejrzystość finansów publicznych ze względu na brak regulacji prawnych, które określałyby precyzyjnie, które środki są zaliczane do wolnych środków służących finansowaniu potrzeb pożyczkowych budżetu państwa.

Ustawa o finansach publicznych określa również limity zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego. Od 2014 r. obowiązuje tzw. indywidualny wskaźnik zadłużenia, który zastąpił wcześniejsze limity określone w ustawie o finansach publicznych z 2005 r.³¹

Zgodnie z nowym wskaźnikiem relacja planowanych spłat zobowiązań wraz z odsetkami do dochodów ogółem nie może przekroczyć jednej trzeciej sumy nadwyżek operacyjnych powiększonych o dochody ze sprzedaży majątku w relacji do dochodów ogółem, dla trzech lat poprzedzających rok, na który ustalana jest relacja³². Konstrukcja wskaźnika sprawia, że samorzady mogą skłaniać się ku rozwiązaniom mało racjonalnym z ekonomicznego punktu widzenia (wydłużanie okresu spłat zobowiązań), a także działaniom sprzecznym z zasadą przejrzystości, w szczególności – przerzucania części zadłużenia na jednostki spoza sektora finansów publicznych (spółki komunalne). Co więcej, informacja mówiąca o tym, czy dana JST spełnia indywidualny wskaźnik zadłużenia, może nie odzwierciedlać w pełni skali jej zadłużenia. W celu omięcia ustalonych limitów JST mogą bowiem korzystać m.in. z usług instytucji parabankowych czy transakcji opartych na sprzedaży zwrotnej.

W kontekście przejrzystości fiskalnej warto także zanalizować reguły wydatkowe. Pierwsza reguła, wprowadzona w 2011 r., nazywana była regułą dyscyplinującą. O ile jednak jej konstrukcja była przejrzysta i nieskomplikowana (wydatki nie mogły być wyższe niż planowane wydatki w roku poprzedzającym, zwiększone zgodnie z prognozą średniorocznego wskaźnika cen towarów i usług konsumpcyjnych na dany rok budżetowy i powiększone o punkt procentowy), o tyle była ona mało efektywna, gdyż objęła jedynie niewielką część wydatków budżetu państwa (około 25%). Pod koniec 2013 r. reguła dyscyplinująca została zastąpiona numeryczną regułą stabilizującą, której konstrukcja jest znacznie bardziej skomplikowana, a przez to trudna do weryfikacji. Abstrahując od wzoru matematycznego, jakim ją wyrażono (art. 112aa ustawy o finansach publicznych), należy zauważyć, że duży zakres niepublikowanych danych niezbędnych do policzenia ustalonego limitu znacznie pogarsza przejrzystość prowadzonej przez rząd polityki fiskalnej. W intencji projektodawców reguła miała zarówno służyć monitorowaniu zmian stanu równowagi finansowej sektora finansów

³¹ Art. 169 i 170 Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych.

³² Art. 243 ust. 1 Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych. Ustawa przewiduje pewne wyłączenia z tego limitu, dotyczące m.in. spłaty zobowiązań zaciągniętych na tzw. prefinansowanie projektów unijnych.

publicznych i ocenie skutków działań podejmowanych w tym celu, jak i stanowić sztywne ograniczenie wydatków publicznych. Wielkość wydatków, o których mowa w art. 112aa, nie jest jednak wynikiem jednej decyzji, lecz skutkiem wielu decyzji podejmowanych przez różne organy (Sejm, uchwalający ustawę budżetową, organy stanowiące JST, uchwalające uchwały budżetowe, ministrów zatwierdzających plan finansowy Narodowego Funduszu Zdrowia oraz organy odpowiedzialne za zarządzanie funduszami BGK), co powoduje, że w praktyce żaden z nich nie jest związany tym limitem³³.

Podsumowanie

W ostatnich latach dla większości krajów członkowskich Unii Europejskiej wyzwaniem stało się wzmocnienie finansów publicznych, co powinno obejmować także poprawę jawności i przejrzystości fiskalnej. Działania mające na celu stabilizowanie finansów publicznych prowadzone były też w Polsce, choć wskazane w artykule przykłady świadczą, że pewne działania miały wyłącznie charakter pozorny, a brak przejrzystości na wielu płaszczyznach polityki fiskalnej skutecznie osłabiał rzetelność i wiarygodność publikowanych danych.

Brak polskich standardów przejrzystości fiskalnej powoduje, że punktem odniesienia dla oceny stanu jawności i przejrzystości stają się standardy międzynarodowe. Pozwalają one na zidentyfikowanie obszarów, które w największym stopniu zaburzają jawność i przejrzystość polskich finansów publicznych. Należy do nich niewątpliwie skomplikowany system organizacji sektora finansów publicznych, w tym przede wszystkim duży zakres gospodarki pozabudżetowej. Problematiczne są także regulacje mające na celu utrzymanie stabilności fiskalnej, które powinny być jasne, zrozumiałe i weryfikowalne.

Konkludując, brak wystarczającej przejrzystości w organizacji, systemie rachunkowości i sprawozdawczości oraz wybranych regulacjach dotyczących sektora finansów publicznych sprawia, że ocena i wnioski na temat prowadzonej przez polski rząd polityki fiskalnej mogą być w dużej mierze iluzoryczne.

³³ Por. objaśnienia do art. 112aa w: *Komentarz do ustawy...*, op.cit.

Bibliografia

- Andreula N., Chong A., Guillén J., *Institutional Quality and Fiscal Transparency*, Inter-American Development Bank, IDB-WP-125, December 2009.
- Arbatli E., Escolano J., *Fiscal Transparency, Fiscal Performance and Credit Ratings*, „IMF Working Paper” June 2012.
- Hameed F., *Fiscal Transparency and Economic Outcomes*, „IMF Working Paper” December 2005.
- <http://blog-pfm.imf.org/files/ft-code.pdf>
- <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/Citizen-Budget-Guide.pdf>
- <http://www.businessdictionary.com/definition/fiscal-transparency.html>
- <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/>
- <http://www.imf.org/external/np/rosc/pol/fiscal.html>
- <http://www.internationalbudget.org/opening-budgets/open-budget-initiative/open-budget-survey/>
- <http://www.oecd.org/gov/budgeting/Best%20Practices%20Budget%20Transparency%20-%20complete%20with%20cover%20page.pdf>
- <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12289605/12377455/12377456/dokument243056.pdf>
- <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>
- <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05225.pdf>
- <https://www.nik.gov.pl/kontrola/wyniki-kontroli-nik/kontrola,11720.html>
- Fiscal Transparency, Accountability, and Risk*, IMF, Washington 2012.
- Komentarz do ustawy o finansach publicznych*, red. W. Misiąg, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Kopits G., Craig J., *Transparency in Government Operations*, „IMF Occasional Paper” January 1998, No. 158.
- Kopits G., Symanski S., *Fiscal policy rules*, „IMF Occasional Paper” 1998, No. 162.
- Marchewka-Bartkowiak K., *Reguły fiskalne*, „Analizy BAS” 2010, nr 7.
- Report of Poland: Report on the Observance of Standards and Codes – Fiscal Transparency Module – Update*, „IMF Country Report” June 2003, No. 03/189.
- Weber A., *Stock-Flow Adjustments and Fiscal Transparency: A Cross-Country Comparison*, „IMF Working Paper” January 2012.
- Wehner J., Renzio P., de, *Citizens, legislators, and executive disclosure: The political determinants of fiscal transparency*, „IBP Working Papers” December 2011, No. 3.
- Zapewnienie jawności i przejrzystości finansów publicznych przez system sprawozdawczości finansowej*, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa 2015.

Fiscal transparency and the stability of the polish public finance sector

The aim of the article is to verify the impact of fiscal transparency on the quality and reliability of public finance sector data which in turn are the basis for formulating conclusions on the effectiveness of fiscal policy and the sustainability of public finance. The article identifies and provides examples of the primary areas that impair fiscal transparency in Poland, particularly: the scope of public finance sector, the extra-budgetary institutions and fiscal rules. In conclusion the author underlines that the findings based on published budgetary data can be subject to a significant error.

Keywords: fiscal transparency, public finance sector, extra-budgetary institutions, fiscal rules

La transparence fiscale et la stabilité du système polonais des finances publiques

L'objectif de l'article est de vérifier l'impact de la transparence fiscale sur la qualité et la fiabilité des données sur le secteur polonais des finances publiques. Ces données deviennent une référence de base qui sert à formuler les conclusions concernant l'efficacité de la politique fiscale et la stabilité des finances publiques. Dans l'article, l'auteur a d'abord déterminé les domaines principaux qui nuisent de manière la plus flagrante à la transparence fiscale en Pologne, pour ensuite présenter de nombreux exemples illustrant le manque de transparence des finances publiques, notamment l'étendue du secteur des finances publiques, les institutions extra-budgétaires et des règles fiscales. A la fin de l'article, il a été constaté que la formulation des conclusions, en s'appuyant sur les données budgétaires publiées, peut être erronée.

Mots-clés: transparence fiscale, secteur des finances publiques, institutions extra-budgétaires, règles fiscales

Фискальная прозрачность и стабильность польской системы государственных финансов

Цель статьи – проверить влияние фискальной прозрачности на качество и надежность данных сектора публичных финансов. Эти данные являются основой для формулирования выводов об эффективности фискальной политики и устойчивости государственных финансов. В статье указаны области, наиболее сильно ухудшающие финансовую прозрачность в Польше, а также представлен ряд примеров, иллюстрирующих отсутствие прозрачности государственных финансов, в частности в отношении сектора публичных финансов, внебюджетных организаций и финансовых правил. В статье показано, что выводы, основанные на опубликованных бюджетных данных, могут быть подвержены значительной погрешности.

Ключевые слова: фискальная прозрачность, государственный сектор, внебюджетные организации, финансовые правила