

Rozdział 3

JAWNOŚĆ I PRZEJRZYŚĆ FINANSÓW PUBLICZNYCH W WARUNKACH PANDEMII COVID-19

Wstęp

Kryzys zadłużeniowy, będący następstwem kryzysu finansowego z lat 2007–2009 uwypuklił potrzebę wyraźnego wykazywania stabilności finansowej przez instytucje rządowe i samorządowe oraz bardziej rygorystycznej i przejrzystej sprawozdawczości w zakresie danych fiskalnych. Z kolei skala interwencji potrzebna do zmierzenia się z wyzwaniami służby zdrowia i ekonomicznymi konsekwencjami pandemii COVID-19 stanowi poważne wyzwanie wobec zdolności państwa do celowego, oszczędnego i efektywnego oraz sprawiedliwego zarządzania zasobami w bezprecedensowy sposób. Tylko do końca 2020 r. rządy na świecie zmobilizowały blisko 14 bln dolarów w ramach różnych form wsparcia fiskalnego. Obejmowało ono dodatkowe środki wydatkowania, programy ulg podatkowych (7,8 bln USD) oraz pożyczki i gwarancje kredytowe (6 bln USD). Środki te służyły finansowaniu niezbędnych usług zdrowotnych, przeciwdziałaniu spadkom dochodów i zapobieżeniu recesji gospodarek. Szacuje się, że w konsekwencji podjętych działań globalny dług publiczny osiągnął na koniec 2020 r. 98% światowego PKB⁹⁹. Reakcje fiskalne wyglądały różnie w poszczególnych państwach, zasadniczo były znacznie większe w krajach bogatszych – lecz wszędzie stanowiły i stanowią bardzo znaczące odejście od normalnych procesów polityki fiskalnej. Stąd celem rozdziału jest zbadanie wpływu tych bezprecedensowych działań fiskalnych podejmowanych w warunkach pandemii na jawność i przejrzystość finansów publicznych w Polsce i na świecie. Dodatkowo przedstawiono aspekty doktrynalne, normatywne i metodyczne (metodyka ESA) odnoszące się do postulatu jawności i przejrzystości finansów publicznych, a także odwołano się do rankingu Polski w tym zakresie na tle innych państw.

W analizie wykorzystano dane dotyczące państwowego długu publicznego i jego odstępstw od wielkości długu sektora instytucji rządowych i samorządowych,

⁹⁹ International Monetary Fund, 2021, Fiscal Monitor Update January 2021, pobrane z: <https://www.imf.org/en/Publications/FM/Issues/2021/01/20/fiscal-monitor-update-january-2021> (dostęp: 10.07.2021).

publikowane przez Ministerstwo Finansów. Natomiast w porównaniach międzynarodowych przejrzystości finansów publicznych posłużono się badaniami *Open Budget Survey* prowadzonymi przez International Budget Partnership.

1. Doktrynalne i normatywne ujęcie jawności i przejrzystości finansów publicznych

Zasady budżetowe są to postulaty nauki finansów i prawa finansowego dotyczące konstrukcji budżetu państwa, a także warunków w zakresie jego opracowywania, uchwalania i wykonywania. Przestrzeganie tych zasad ma dopomóc w realizacji zadań (funkcji) państwa oraz ułatwić parlamentowi i wyspecjalizowanym organom (Najwyższa Izba Kontroli oraz Regionalne Izby Obrachunkowe) kontrolę gospodarki budżetowej. W praktyce zasady budżetowe nie zawsze są ściśle przestrzegane. Gospodarka budżetowa prowadzona zgodnie z zasadami budżetowymi byłaby niekiedy zbyt sztywna i realia życia społeczno-gospodarczego zmuszają władzę do jej uelastycznienia. Ponadto część tych zasad nie ma charakteru ponadczasowego i ponadprzestrzennego. Ich treść ulega zmianom wraz ze zmianami funkcji państwa oraz w wyniku dostosowania się do zmieniających się warunków społeczno-gospodarczych krajów. Zarówno fetyszycyzowanie zasad budżetowych z jednej strony, tak jak i pomniejszanie ich znaczenia czy wręcz ich ignorowanie – z drugiej strony – może przynieść wiele szkód samej instytucji budżetu i finansom publicznym jako całości¹⁰⁰. Bowiem w szerszym kontekście niektóre zasady budżetowe mogą i odnoszą się do finansów publicznych jako całości. Do tej grupy zasad należą między innymi zasady jawności i przejrzystości finansów publicznych.

Zasada jawności postuluje jawność prac parlamentu nad budżetem, sama ustawa budżetowa powinna być ogólnie dostępna, a ponadto jej treść powinna być przedmiotem dyskusji w środkach masowego przekazu. Przestrzeganie tej zasady daje możliwość kontroli społecznej działalności finansowej państwa. Z kolei zasada przejrzystości postuluje taką prezentację dochodów i wydatków budżetowych, aby były one zrozumiałe i czytelne nie tylko dla specjalistów. Współcześnie budżety państwa nie są łatwo czytelne, gdyż są dokumentami obszernymi i sporządzanymi bardzo wyrafinowanymi metodami. Zapewnienie jednak przejrzystości budżetu, ułatwia jego ocenę zarówno na etapie planowania, jak i wykonywania planowanych zadań. Przez przejrzystość polityki fiskalnej – mającą kluczowe znaczenie dla skutecznego zarządzania fiskalnego i odpowiedzialności – rozumie się jednak także kompleksowość, jasność, wiarygodność, aktualność i znaczenie raportowania publicznego odnośnie do przeszłości, teraźniejszości i przyszłości stanu finansów publicznych¹⁰¹.

¹⁰⁰ S. Owsiak, 2017, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 164.

¹⁰¹ Z. Szpringer, 2016, *Zasady zarządzania finansami publicznymi i ich znaczenie dla Polski*, Studia BAS, Nr 3(47), s. 29.

Przejrzystość finansów publicznych (polityki fiskalnej) jest kluczowym elementem efektywnego zarządzania fiskalnego. Jest warunkiem tego, aby ekonomiczne decyzje rządów były oparte na dokładnej ocenie aktualnej sytuacji fiskalnej, z uwzględnieniem kosztów i korzyści wszelkich zmian tej polityki oraz potencjalnych zagrożeń dla perspektyw budżetowych. Przejrzystość polityki fiskalnej dostarcza również prawodawcom, rynkom i obywatelom informacji potrzebnych do świadomego i efektywnego finansowania decyzji i rozliczania rządów z ich wyników oraz zarządzania i wykorzystania zasobów publicznych. Ułatwia też międzynarodowy nadzór nad zmianami fiskalnymi. Większa przejrzystość może również pomóc wzmocnić wiarygodność zarządzania finansami publicznymi przez rząd i poprawić zaufanie na rynku. Dowody empiryczne wskazują również na pozytywny związek między stopniem przejrzystości fiskalnej a ratingami kredytowymi państw, co pozwala obniżyć koszty zaciągania zobowiązań¹⁰². Przejrzystość finansów publicznych, warunkująca jakość danych budżetowych, jest też niezbędna dla prawidłowego funkcjonowania ram nadzoru budżetowego Unii Europejskiej¹⁰³. Jest także nieodzowna w prognozowaniu makroekonomicznym, czemu służy w szczególności zapewnienie możliwości bezstronnej i kompleksowej kontroli przyjmowanych założeń¹⁰⁴.

Postulaty jawności i przejrzystości identyfikowane są jako zasady podstawowe finansów publicznych, warunkujące przewidywalność i bezpieczeństwo prawne, co jest szczególnie istotne dla przedstawicieli nauki prawa finansowego¹⁰⁵. Jawność i przejrzystość finansów publicznych leżą w interesie zarówno obywateli (podatników), jak i władz publicznych. Dzięki respektowaniu tych postulatów podatnicy wiedzą, jak i na jakie cele wydatkowane są pieniądze pochodzące z płaconych przez nich podatków, a z kolei rządzący dysponują argumentem, który stwarza szansę ograniczenia siły różnych grup nacisku na fundusze publiczne, co sprzyja optymalizacji rozmiarów środków publicznych oraz racjonalności ich wydatkowania¹⁰⁶.

Status postulatu jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce ma rangę normy konstytucyjnej. Konstytucja RP gwarantuje prawo do uzyskiwania informacji o działalności organów władzy publicznej oraz osób pełniących funkcje publiczne, a także informacji o działalności innych organów, osób i jednostek, w zakresie, w jakim wykonują one zadania władzy publicznej i gospodarują mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa. Prawo do uzyskiwania informacji obejmuje dostęp do dokumentów oraz wstęp na posiedzenia kolegiałnych organów władzy

¹⁰² International Monetary Fund, 2018, Fiscal transparency handbook, s. 1, pobrane z: <https://www.elibrary.imf.org/view/books/069/24788-9781484331859-en/24788-9781484331859-en-book.xml?cid=va-com-compd-fth> (dostęp: 11.07.2021).

¹⁰³ 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. 41-47, pkt 4 preambuły.

¹⁰⁴ E. Malinowska-Misiąg, 2016, Nadzór fiskalny w Polsce i innych krajach Unii Europejskiej, Studia BAS, Nr 3(47), s. 106.

¹⁰⁵ J. Wierzbicki, 2016, Rozwój polskiego prawa finansowego w świetle współczesnych koncepcji zarządzania publicznego, Studia BAS, Nr 3(47), s. 100.

¹⁰⁶ S. Owsiak, 2017, Finanse publiczne. Współczesne ujęcie, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 166.

publicznej po chodzących z powszechnych wyborów, z możliwością rejestracji dźwięku lub obrazu¹⁰⁷.

Z kolei ustawa o finansach publicznych postulatami tym poświęca rozdział 4 w dziale I, w całości dedykowanym zasadom finansów publicznych¹⁰⁸. Wyodrębnienie zasady jawności i przejrzystości w dedykowanym im rozdziale ma miejsce począwszy od pierwszej ustawy o finansach publicznych z 1998 r. Operacjonalizacja zasady jawności następuje przede wszystkim przez: jawność debat budżetowych oraz nad sprawozdaniem z wykonania budżetu; podawanie do publicznej wiadomości kluczowych informacji dotyczących finansów publicznych; udostępnianie wykazu podmiotów spoza sektora finansów publicznych, którym ze środków publicznych została udzielona dotacja czy też wykazu podmiotów, którym umorzono zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłaty prolongacyjne w kwocie przewyższającej 5000 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia.

Przepisy przewidują również możliwość wyłączenia jawności w stosunku do tych środków publicznych, których pochodzenie lub przeznaczenie zostało uznane za informację niejawną na podstawie odrębnych przepisów lub jeżeli wynika to z umów międzynarodowych. Samo zastrzeżenie takiej ewentualności jest zasadne, nie może jednak być stosowane arbitralnie. Jak dowodzi bowiem doświadczenie z przeszłości, gdy występowała wyraźna tendencja do ukrywania informacji o gospodarowaniu środkami publicznymi, fałszywie argumentowana bezpieczeństwem państwa, w rzeczywistości służyła jako parawan do ukrywania rozrzutnego wydatkowania środków publicznych, ich marnotrawienia czy wręcz sprzeniewierzenia¹⁰⁹.

Natomiast postulat przejrzystości finansów publicznych realizowany jest przez implementację: klasyfikacji budżetowej o różnym stopniu szczegółowości w zależności od realizowanych zadań i specyfiki jednostek realizujących te zadania; zasad rachunkowości oraz zasad sprawozdawczości, w tym określenie rodzajów, form, terminów i sposobów sporządzania sprawozdań. W takim ujęciu zasada ta jest skoncentrowana na spełnieniu wymogów rachunkowości i zastosowaniu odpowiedniej klasyfikacji budżetowej, co jednak nie sprzyja funkcji informacyjnej i utrudnia zrozumienie celów, zadań i działań, które się za tymi pozycjami kryją¹¹⁰.

W normatywnym ujęciu jawność i przejrzystość finansów publicznych jest respektowana, choć w tym zakresie formułowane są dalsze postulaty. „Dostępność i przejrzystość dokumentów budżetowych (zwłaszcza dotyczących budżetu państwa) może być uznana za zadowalającą, mimo to rozważyć można podjęcie dodatkowych

¹⁰⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483 ze zm., art. 61 ust. 1 i 2.

¹⁰⁸ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, tekst jedn. Dz.U. 2021 poz. 305, art. 33–41.

¹⁰⁹ S. Owsiak, 2017, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 166.

¹¹⁰ T. Lubińska, 2012, *Klasyczne zasady budżetowe w procesie gromadzenia i wydatkowania środków publicznych*, w: *Szkice o finansach. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej*, red. T. Famulska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 154.

inicjatyw promujących jakość analizy budżetu i debaty parlamentarnej oraz dostępności procesu budżetowego dla obywateli (w tym np. przez zwiększenie prezentacji graficznych ważniejszych pozycji budżetu)¹¹¹.

W aspekcie ekonomicznym jawność i przejrzystość finansów publicznych jest jednak niewystarczająca, a nasilone w warunkach pandemii COVID-19 wydatki publiczne i niestandardowe działania fiskalne jeszcze tę jawność i przejrzystość obniżyły.

Warto też podkreślić, że choć jawność i przejrzystość są łącznie regulowane w jednym rozdziale ustawy o finansach publicznych i wzajemnie się wzmacniają, to jednak nie muszą występować łącznie. Wprawdzie aby występowała przejrzystość, musi być spełniona jawność, jednak prawo to w odwrotną stronę już nie musi działać. Przykładowo, skuteczna realizacja jawności budżetu napotyka bariery transparentności budżetu dla obywateli, w tym w szczególności dla posłów, senatorów i innych interesariuszy¹¹².

Jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce nie służą również przyjęte definicje podstawowych kategorii tego sektora, mianowicie środków publicznych i rozumienie samego sektora finansów publicznych.

Definicja sektora finansów publicznych bazuje na enumeratywnym wymienieniu podmiotów należących do tego sektora, przy czym kluczowe znaczenie ma tutaj wyłączenie z tego zakresu: przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicza, banków oraz spółek prawa handlowego (art. 9 ustawy o finansach publicznych). Przyjęte rozwiązanie skutkuje tym, że niektóre podmioty choć w całości stanowią własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego lub są od tych podmiotów zależne, jednocześnie nie należą do sektora finansów publicznych. Przykładem w tej grupie są spółki komunalne czy fundusze tworzone w strukturach Banku Gospodarstwa Krajowego. Wykorzystywanie tych podmiotów pozwala w sposób kreatywny wpływać na pozycje budżetowe, np. na wysokość dochodów czy wydatków budżetowych, a tym samym na deficyt czy dług publiczny.

Podobnie kreatywne oddziaływanie może odbywać się przez wykorzystanie poszczególnych kategorii środków publicznych (art. 5 i 6 ustawy o finansach publicznych). Podstawowym źródłem tych środków są dochody publiczne i przychody z różnych tytułów, z kolei ich przeznaczenie dzieli się na wydatki i rozchody publiczne. Natomiast przy ustalaniu salda budżetowego bądź też salda całego sektora finansów publicznych bierze się pod uwagę tylko dochody i wydatki odpowiednio budżetowe lub publiczne. W konsekwencji fetyszyzowana przez opinię publiczną wielkość salda budżetowego (w przypadku budżetu państwa – deficytu) nie jest miarodajną kategorią kondycji finansów publicznych. Dużo bardziej pojemną informacyjnie, choć zdecydowanie mniej znaną opinią publiczną, kategorią są potrzeby pożyczkowe budżetu państwa, przez które rozumie się zapotrzebowanie na środki finansowe niezbędne do

¹¹¹ Z. Szpringer, 2016, Zasady zarządzania finansami publicznymi i ich znaczenie dla Polski, *Studia BAS*, Nr 3(47), s. 45.

¹¹² T. Lubińska, 2012, Klasyczne zasady budżetowe w procesie gromadzenia i wydatkowania środków publicznych, w: *Szkice o finansach. Księga jubileuszowa prof. zw. dr hab. Krystyny Znanieckiej*, red. T. Famulska, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 154.

sfinansowania zarówno deficytu budżetu państwa i budżetu środków europejskich, jak i rozchodów budżetu państwa (art. 76 ustawy o finansach publicznych). Przekwalifikowanie niektórych płatności z wydatków na rozchody pozwala wizerunkowo poprawić niektóre parametry budżetu (np. obniżyć deficyt budżetowy), nie zmniejszając zapotrzebowania na źródła zwrotne (pożyczki i kredyty) finansowania zadań państwa. Przykładem takich działań w niektórych latach mogą być pożyczki z budżetu państwa do Funduszu Ubezpieczeń Społecznych zamiast dotacji w odpowiedniej wysokości do tego Funduszu. Problem ten podnosi także Najwyższa Izba Kontroli, wskazując, że poprzez dopuszczone przepisami prawa powszechnie obowiązującego operacje, w budżecie państwa można wykazać dowolny wynik, przez co plan ten przestaje mieć istotne znaczenie dla oceny sytuacji finansowej państwa¹¹³.

2. Jawność i przejrzystość w świetle metodyki ESA

Tworzenie polityki w Unii Europejskiej (UE), kalkulacji budżetowych, weryfikacja wypełniania przez państwa członkowskie ich zobowiązań w ramach Unii Gospodarczej i Walutowej wymaga porównywalności rachunków narodowych i regionalnych, sporządzanych na podstawie jednego zestawu zasad, nie będących przedmiotem różnych interpretacji. W 1970 r. opublikowano dokument administracyjny „Europejski system zintegrowanych rachunków ekonomicznych (ESA)”, mający na celu opracowanie systemu rachunków narodowych, aby spełnić wymagania polityki gospodarczej i społecznej Wspólnot Europejskich. Stanowił on wspólnotową wersję systemu rachunków narodowych Organizacji Narodów Zjednoczonych (ONZ), który do owego czasu był stosowany przez Wspólnoty. W 1979 r. opublikowano drugie, zaktualizowane wydanie tego dokumentu¹¹⁴.

W 1996 r. regulacjom tym nadano charakter prawny, przyjmując rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie¹¹⁵. Wprowadzony wówczas system ESA 95 (Europejski System Rachunków 1995) był zasadniczo zgodny z nowym systemem rachunków narodowych, który został przyjęty przez Komisję Statystyczną ONZ w lutym 1993 r. (1993 SNA), w celu zapewnienia międzynarodowej porównywalności wyników we wszystkich krajach członkowskich ONZ.

ESA 2010 (Europejski System Rachunków 2010), który zastąpił wcześniejszą metodykę ESA 95, był stosowany po raz pierwszy do danych, które należało przekazać, począwszy od dnia 1 września 2014 r. System ten jest zgodny z zasadami określonymi

¹¹³ Najwyższa Izba Kontroli, 2021, Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2020 r., s. 9.

¹¹⁴ Komisja (Eurostat), 1979, Europejski system zintegrowanych rachunków ekonomicznych (ESA), wydanie drugie, Urząd Statystyczny Wspólnot Europejskich, Luksemburg.

¹¹⁵ Rozporządzenie Rady (WE) nr 2223/96 z dnia 25 czerwca 1996 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych we Wspólnocie, Dz.U. L 310 z 30.11.1996, s. 1-469.

w światowym podręczniku Systemu Rachunków Narodowych (SNA 2008), przyjętym przez Komisję Statystyczną ONZ w lutym 2009 r. Pełni on rolę ram odniesienia zawierających wspólne standardy, definicje, klasyfikacje i zasady zapisów księgowych służące do sporządzania rachunków państw członkowskich na potrzeby Unii w taki sposób, by umożliwić uzyskanie wyników porównywalnych między państwami członkowskimi¹¹⁶. Przejrzystości ESA 2010 z pewnością służy zobowiązanie Komisji, aby do dnia 1 lipca 2018 r., a następnie co pięć lat, przedstawiała Parlamentowi Europejskiemu i Radzie sprawozdanie, oceniające między innymi: a) jakość danych z rachunków narodowych i regionalnych; b) skuteczność rozporządzenia i proces monitorowania zastosowany do ESA 2010; oraz c) postępy w zakresie danych o zobowiązaniach warunkowych i dostępności danych ESA 2010¹¹⁷.

Rozporządzenie ustanawiające ESA 2010 nie zobowiązuje jednak żadnego państwa członkowskiego do stosowania tej metodyki przy zestawianiu rachunków do jego własnych celów¹¹⁸. Stąd występują rozbieżności między statystykami na potrzeby sprawozdawczości UE i tymi na potrzeby krajowe.

Dane statystyczne w odniesieniu do sektora instytucji rządowych i samorządowych (zgodne z metodyką ESA 2010) różnią się od danych opracowywanych w oparciu o ustawę o finansach publicznych w kwestii:

- zakresu podmiotowego sektora,
- innej klasyfikacji niektórych transakcji oraz
- odmiennej koncepcji rachunkowej.

Dane prezentowane są na bazie memoriałowej, polegającej na rejestrowaniu operacji w momencie ich powstania, zmiany, ustania lub wygaśnięcia, a nie w momencie kasowego przepływu środków pieniężnych; dodatkowo należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne są wykazywane w wysokości możliwej do ściągnięcia. Pod względem ekonomicznym rachunkowość memoriałowa jest bardziej niezawodna od rachunkowości kasowej. Pozwala bowiem na uniknięcie sztucznego poprawiania wyników, na które pozwala rachunkowość kasowa, np. w wyniku przesunięcia płatności w czasie do przodu albo do tyłu w celu zarejestrowania jej w wybranym okresie. Stąd standardy rachunkowości przyjęte zarówno w ESA 95, jak i ESA 2010 bazują na zasadzie memoriałowej¹¹⁹.

¹¹⁶ 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 (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz.U. L 174 z 26.6.2013, s. 1–727 (pkt 5, 6, 14 preambuły).

¹¹⁷ 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 (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz.U. L 174 z 26.6.2013, s. 1–727, art. 12.

¹¹⁸ 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 (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz.U. L 174 z 26.6.2013, s. 1–727, art. 1 ust. 4.

¹¹⁹ Komisja Europejska, 2013, Sprawozdanie Komisji dla Rady i Parlamentu Europejskiego, W kierunku wdrożenia zharmonizowanych standardów rachunkowości sektora publicznego w państwach członkowskich, Bruksela, COM(2013) 114 final, s. 4.

Natomiast w Polsce stosowana jest zarówno rachunkowość memoriałowa, jak i kasowa, przy czym ta pierwsza dominuje w jednostkach samorządu terytorialnego, a ta druga w budżecie państwa¹²⁰.

Różnice wynikające z odmiennego podejścia statystycznego i ich znaczenie dla jawności i przejrzystości finansów publicznych zobrazowano na przykładzie długu publicznego. W tabeli 3.1 przedstawiono wielkości nominalne oraz w relacji do PKB państwowego długu publicznego, wyznaczonego metodą krajową, oraz długu sektora instytucji rządowych i samorządowych (sektora general government), wyznaczonego metodą unijną ESA, a także różnice między tymi wielkościami wyrażone w punktach procentowych. Odnośne dane są publikowane i powszechnie dostępne od 2001 r. Tylko w pierwszych latach uwzględnionego okresu dług wyznaczony metodą krajową przewyższał dług wyznaczony metodą unijną. Od 2007 r. odwrotnie – dług wyznaczony metodą ESA przewyższa dług wyznaczony metodą krajową. Do 2019 r. różnica ta wahała się w przedziale od 0,1 do 3,0 punktów procentowych, natomiast w 2020 r. wyniosła aż 9,7 punktu procentowego, co w ujęciu nominalnym stanowiło 224,3 mld zł.

W tabeli 3.2 przedstawiono tytuły i wartości różnic pomiędzy porównywanymi kategoriami długu publicznego. Dane dotyczą wielkości od 2014 r., a więc od kiedy zaczęła obowiązywać metodyka ESA 2010. Największe różnice między porównywanymi wielkościami wynikają z dostosowania zakresu sektora W 2020 r. różnica z tego tytułu wyniosła aż 224,6 mld zł, co oznacza, że o taką kwotę z tego tytułu należało zwiększyć dług według metody unijnej w stosunku do długu według metody krajowej. Natomiast różnice wynikające z tytułów dłużnych, w tym z uwagi na różne zasady rachunkowości, mają mniejsze znaczenie i tylko w 2014 r. zwiększały dług sektora general government, a w pozostałych latach zmniejszały go. Różnica w 2020 r. wynikała przede wszystkim ze zobowiązań zaciągniętych na mitygowanie skutków pandemii COVID-19, zaciągniętych przez podmioty spoza sektora finansów publicznych (Fundusz Przeciwdziałania COVID-19 – utworzony w strukturach Banku Gospodarstwa Krajowego – zadłużenie 99,5 mld zł oraz Polski Fundusz Rozwoju – spółka akcyjna Skarbu Państwa – zadłużenie 65,4 mld zł), jednocześnie zaliczane do sektora general government.

Bezprecedensowe działania fiskalne podejmowane z uwagi na pandemię COVID-19 przyczyniają się do nieprzejrzystości finansów publicznych. Niestety według prognoz na 2021 r. relacja długu sektora instytucji rządowych i samorządowych do PKB wzrośnie do 60%. Podobnie jak w 2020 r., wzrost ten będzie przede wszystkim konsekwencją kształtowania się potrzeb pożyczkowych budżetu państwa oraz podmiotów realizujących zadania związane z przeciwdziałaniem pandemii COVID-19, czyli powołanego w strukturach Banku Gospodarstwa Krajowego Funduszu Przeciwdziałania COVID-19 oraz Tarczy finansowej 1.0 i 2.0 realizowanej przez Polski Fundusz Rozwoju¹²¹. W świetle zaprezentowanych danych warto rozważyć dokonanie zmian-

¹²⁰ Z. Szpringer, 2016, Zasady zarządzania finansami publicznymi i ich znaczenie dla Polski, Studia BAS, Nr 3(47), s. 46.

¹²¹ Program konwergencji. Aktualizacja 2021, Warszawa, kwiecień 2021 r., s. 28, pobrane z: https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/2021-poland-convergence-programme_pl.pdf (dostęp: 11.07.2021).

Tabela 3.1. Państwowy dług publiczny oraz dług sektora general government w latach 2001–2020 (w mln zł i jako % PKB)

Wyszczególnienie	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Państwowy dług publiczny (w mln zł)	302 090,5	352 362,4	408 271,4	431 433,9	466 591,0	506 263,5	527 441,8	597 764,4	669 876,4	747 899,2
Dług sektora general government (w mln zł)	291 180,6	338 664,6	394 461,1	420 944,8	461 624,7	505 533,5	528 434,6	600 811,4	683 554,8	774 706,2
Państwowy dług publiczny / PKB (w %) (A)	38,7%	43,4%	48,2%	46,2%	47,1%	47,3%	44,4%	46,5%	48,8%	51,7%
Dług sektora general government / PKB (w %) (B)	37,3%	41,7%	46,6%	45,1%	46,6%	47,3%	44,5%	46,7%	49,8%	53,5%
PKB (w mln zł)	781 548	812 214	847 152	933 091	990 530	1 069 431	1 187 508	1 285 571	1 372 025	1 446 844
(A) - (B) (w punktach procentowych)	1,4	1,7	1,6	1,1	0,5	0,1	-0,1	-0,2	-1,0	-1,9
Wyszczególnienie	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Państwowy dług publiczny (w mln zł)	815 346,2	840 476,8	882 293,0	826 774,7	877 282,4	965 199,0	961 841,5	984 313,5	990 948,4	1 111 806,1
Dług sektora general government (w mln zł)	856 580,2	883 523,7	931 060,6	873 908,8	923 416,5	1 010 021,9	1 007 179,6	1 035 718,3	1 045 646,3	1 336 091,0
Państwowy dług publiczny / PKB (w %)	52,1%	51,8%	53,6%	48,3%	48,7%	51,8%	48,3%	46,4%	43,2%	47,8%
Dług sektora general government / PKB (w %)	54,7%	54,4%	56,5%	51,1%	51,3%	54,2%	50,6%	48,8%	45,6%	57,5%
PKB (w mln zł)	1 565 251	1 623 442	1 646 724	1 711 244	1 801 112	1 863 487	1 989 835	2 121 555	2 293 199	2 323 859
(A) - (B) (w punktach procentowych)	-2,6	-2,7	-3,0	-2,8	-2,6	-2,4	-2,3	-2,4	-2,4	-9,7

Sektor general government – sektor instytucji rządowych i samorządowych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, Szeregi czasowe, Zadłużenie sektora finansów publicznych, pobrane z: <https://www.gov.pl/web/finanse/szeregi-czasowe> (dostęp: 09.07.2021).

Tabela 3.2. Różnice pomiędzy państwowym długiem publicznym a długiem sektora general government (w mln zł)

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Państwowy dług publiczny	826 774,7	877 282,4	965 199,0	961 841,5	984 313,5	990 948,4	1 111 806,1
1) Dostosowania zakresu sektora	42 341,4	47 842,9	46 943,2	46 955,7	52 822,6	56 239,9	224 557,6
Zadłużenie Krajowego Funduszu Drogowego*	31 626,3	33 312,4	38 467,0	41 087,8	47 952,3	47 133,4	53 222,8
Zadłużenie Funduszu Przeciwdziałania COVID-19*	-	-	-	-	-	-	99 448,9
Tarcza finansowa Polskiego Funduszu Rozwoju	-	-	-	-	-	-	65 400,0
SPW i depozyty na rachunku MF funduszy umiejscowionych w BGK	-1 210,9	-1 410,9	-1 384,1	-1 023,1	-1 588,8	-2 257,8	-1 994,2
Nabycie aktywów infrastrukturalnych (autostrady)**	11 261,6	11 023,2	10 699,0	10 341,9	9 961,8	9 538,5	8 995,6
Bankowy Fundusz Gwarancyjny	-14 296,0	-14 039,8	-18 255,0	-18 930,5	-19 848,4	-15 815,6	-18 972,9
Jednostki badawczo-rozwojowe***	-	-	-	-	-	-	-
Agencja Rynku Rolnego****	-	-	-	-	-	-	-
Przedsiębiorstwa publiczne zaliczone do sektora instytucji rządowych i samorządowych	14 960,5	18 958,0	17 416,3	15 479,6	16 345,6	17 641,3	18 457,3
2) Różnice dotyczące tytułów dłużnych	4 792,6	-1 708,8	-2 120,3	-1 617,7	-1 417,7	-1 542,0	-272,7
zobowiązania wymagalne	-1 947,0	-1 795,0	-1 733,0	-2 106,1	-1 733,1	-1 930,9	-1 688,5
przejęcia zadłużenia w wyniku uruchomienia gwarancji	0,2	0,0	0,1	2,3	2,1	0,0	4,2
zrestrukturyzowane/zrefinansowane kredyty handlowe,	7 040,7	569,4	693,2	725,5	763,5	847,7	816,3

Table 3.2, cd.

Wyszczególnienie	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
leasing zwrotny i inne							
instrumenty pochodne	-301,2	-483,2	-1 080,7	-239,5	-450,2	-458,9	595,3
Dług sektora general government	873 908,8	923 416,5	1 010 021,9	1 007 179,6	1 035 718,3	1 045 646,3	1 336 091,0

*Wartość zadłużenia skonsolidowana w ramach sektora instytucji rządowych i samorządowych.

**Zgodnie z wytycznymi Eurostatu w odniesieniu do klasyfikacji sektorowej przedsięwzięć budowy autostrad dane z zakresu zadłużenia sektora general government uwzględniają zobowiązania strony rządowej z tytułu budowy niektórych odcinków autostrad.

***Zgodnie z zapisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych z dniem 1 stycznia 2010 r. jednostki badawczo-rozwojowe nie są zaliczane do sektora finansów publicznych.

****Zgodnie z zapisami ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych z dniem 1 stycznia 2010 r. jednostki badawczo-rozwojowe nie są zaliczane do sektora finansów publicznych.

*****W związku ze zmianą źródeł finansowania, w 2004 r. Agencja Rynku Rolnego została zaliczona do sektora general government.

Źródło: jak w tabeli 3.1.

metodycznych w Polsce, polegających na odejściu od liczenia długu publicznego (i deficytu) według metody krajowej i oparciu się tylko na metodzie unijnej, co oznaczałoby z jednej strony mniejsze koszty (pojedyncza statystyka), a z drugiej – większą przejrzystość¹²².

3. Przejrzystość finansów publicznych w Polsce na tle międzynarodowym

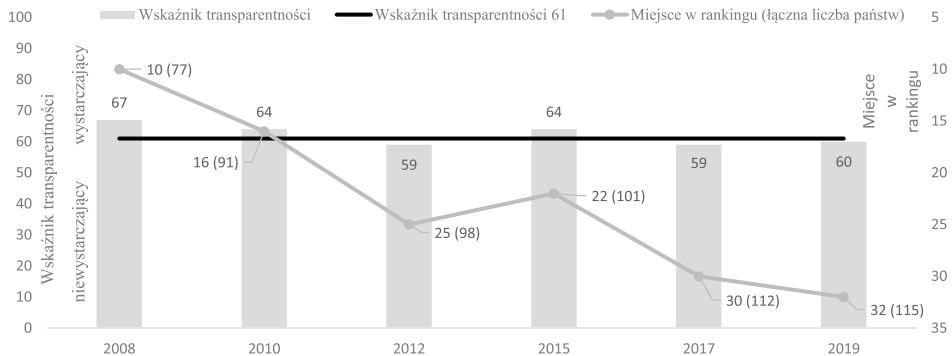
Międzynarodowe Partnerstwo Budżetowe (ang. International Budget Partnership, IBP), to międzynarodowa organizacja dążąca do zapewnienia, aby rządy stawały się odpowiedzialnymi zarządcami funduszy publicznych. Współpracuje z partnerami społecznymi z ponad 120 państw i wykorzystuje wielostronną sieć instytucji międzynarodowych, darczyńców, podmioty sektora prywatnego i publicznego, aby zapewnić obywatelom zrozumienie i prawo do wpływania na to, w jaki sposób pieniądze publiczne są zbierane i wydawane. Jedną z inicjatyw tej organizacji jest *Open Budget Survey*, stanowiący globalny program badawczy, mający na celu promowanie publicznego dostępu do informacji budżetowych oraz przyjęcia inkluzywnych i rozliczalnych systemów budżetowych.

¹²² Z. Szpringer, 2016, Zasady zarządzania finansami publicznymi i ich znaczenie dla Polski, Studia BAS, Nr 3(47), s. 54.

Open Budget Survey uwzględnia podstawowe aspekty zarządzania i odpowiedzialności: transparentność / przejrzystość (czy wyczerpujące informacje budżetowe od władz centralnych są dostępne dla opinii publicznej w przydatnych ramach czasowych?); partycypacja / uczestnictwo (czy obywatele, w tym osoby znajdujące się w najtrudniejszej sytuacji, mają formalne i znaczące możliwości zaangażowania się w krajowy proces budżetowy?); nadzór (czy istnieją i prawidłowo funkcjonują instytucje nadzoru, takie jak władza ustawodawcza, krajowy urząd kontroli, niezależne instytucje skarbowe?).

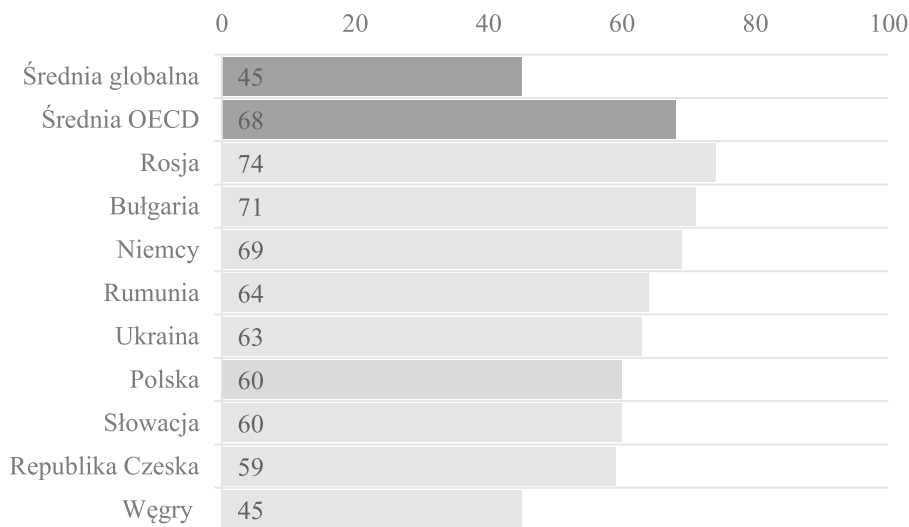
Wskaźnik transparentności / przejrzystości budżetu (określany również jako wskaźnik otwartego budżetu) mierzy publiczną dostępność ośmiu kluczowych dokumentów budżetowych, które razem dają pełny obraz tego, w jaki sposób pozyskiwano, planowano i wydawano środki publiczne w trakcie roku budżetowego. Aby dokumenty zostały uznane za „publicznie dostępne”, muszą być publikowane w Internecie, w terminie zgodnym z dobrymi praktykami, oraz muszą zawierać wyczerpujące i użyteczne informacje. Wartości wskaźnika mieszczą się w przedziale od 0 do 100, przy czym wynik 61 lub więcej wskazuje, że państwo prawdopodobnie publikuje wystarczającą ilość materiałów, aby wesprzeć merytoryczną debatę publiczną na temat budżetu.

Pierwsze badanie zostało przeprowadzone w 2006 r., jednak Polska została w nim uwzględniona dopiero od badania w 2008 r. Z każdym kolejnym badaniem miejsce Polski w rankingu transparentności budżetu obniżało się – z 10 pozycji w 2008 r. do 32 pozycji w 2019 r. (rysunek 3.1). Niestety tendencję spadkową wykazuje również wartość wskaźnika transparentności. Zmalał on z 67 (na 100) w 2008 r. do 60 w 2019 r. Na 6 edycji badania – w 3 z nich jego wartość przekroczyła 61, co jest interpretowane jako wystarczający poziom transparentności, a w pozostałych 3 badaniach, w tym w dwóch ostatnich (w latach 2017 i 2019) plasował się on poniżej 61.



Rysunek 3.1. Zmiany wskaźnika transparentności budżetu i pozycji w rankingu Polski w latach 2008-2019

Źródło: opracowanie własne na podstawie: International Budget Partnership, 2019, Open Budget Survey, pobrane z: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/reports> (dostęp: 10.07.2021).



Rysunek 3.2. Wskaźnik transparentności budżetu w Polsce i wybranych państwach regionu w 2019 r.

Dla Białorusi i Litwy wskaźnik transparentności budżetu nie został wyznaczony.

Źródło: jak w rysunku 3.1.

W 2019 r. wskaźnik transparentności budżetu dla Polski wyniósł 60 (na 100), co było jedną z niższych wartości w grupie państw regionu i wyraźnie niższą od średniej wartości dla państw OECD (68). Aby zwiększyć przejrzystość budżetu, a tym samym podnieść wartość wskaźnika transparentności, Polska powinna nadać priorytet następującym działaniom:

- publikacja przeglądu śródrocznego online w odpowiednim czasie;
- terminowe opracowanie i publikacja budżetu obywatelskiego online;
- poprawa kompleksowości założeń budżetowych przez dostarczenie: bardziej szczegółowych prognoz makroekonomicznych, w tym prognozowanych stóp procentowych na nadchodzący rok budżetowy; szacunków całkowitych dochodów i wydatków na rok budżetowy; szacunków pożyczek i zadłużenia rządowego; oraz wieloletnich prognoz wydatków¹²³.

Pod koniec 2020 r. IBP zbadało również, jak rządzący zarządzali początkowymi reakcjami w zakresie polityki fiskalnej na COVID-19. W 120 państwach zbadano blisko 400 inicjatyw fiskalnych, podjętych w okresie od marca do września 2020 r., mających na celu zaradzenie skutkom sytuacji kryzysowej związanej z COVID-19. W każdym kraju wybrano po 3 największe lub najważniejsze pakiety i oceniono je w aspekcie przejrzystości, nadzoru i uczestnictwa.

¹²³ International Budget Partnership, 2019, *Open Budget Survey*, pobrane z: <https://www.internationalbudget.org/open-budget-survey/country-results/2019/poland> (dostęp: 10.07.2021).

W rezultacie przeprowadzonego badania uwzględnione w nim państwa przyporządkowano pod względem poziomu odpowiedzialności we wczesnych reakcjach polityki fiskalnej na COVID-19 do 1 z 5 grup: istotny (substantive) – 0 państw; adekwatny (adequate) – 4; pewien (some) – 29, w tym Polska; ograniczony (limited) – 55; minimalny (minimal) – 32.

Głównym wnioskiem z badań jest to, że rządy nie potrafiły zarządzać reakcją polityki fiskalnej na kryzys w przejrzysty i odpowiedzialny sposób. Blisko $\frac{3}{4}$ rządów zapewniło jedynie ograniczony lub minimalny poziom odpowiedzialności, przy wdrażaniu swoich wczesnych reakcji polityki fiskalnej. Rządy podejmowały szereg inicjatyw fiskalnych pod presją czasu, jednocześnie ograniczając rolę organów ustawodawczych i rozluźniając procedurę udzielania zamówień publicznych. Brakuje również odpowiednich informacji na temat kwot pieniędzy wydanych na ograniczenie skutków pandemii oraz ich rzeczywistego wpływu na najbardziej pokrzywdzone i narażone grupy społeczne. Rządy nie podejmowały kluczowych środków, jak np. pełna sprawozdawczość czy terminowy audyt, w celu wzmocnienia odpowiedzialności. W procesie podejmowania decyzji pominięto udział społeczeństwa, w tym zwłaszcza osób najbardziej dotkniętych kryzysem, co osłabiło skuteczność wdrożonych programów antykryzysowych.

Natomiast porównanie wyników badań z 2019 i 2021 r. sugeruje, że kraje z silniejszymi systemami odpowiedzialności w normalnych czasach mają tendencję do silniejszej odpowiedzialności również w czasach kryzysu¹²⁴.

Podsumowanie

Wyzwania Polski wobec problemów strukturalnych, demograficznych, a także wynikające z członkostwa w UE oraz związane z pandemią COVID-19 wymagają zapewnienia jawności i transparentności oraz zintegrowanego i holistycznego podejścia do finansów publicznych i ich reform. Jawności i przejrzystości finansów publicznych w Polsce nadano najwyższą, bo konstytucyjną rangę. Jak wykazały przeprowadzone badania, stosowane w kraju zasady statystyki i rachunkowości nie sprzyjają normalnym postulatam jawności i przejrzystości. Warto w tym kontekście rozważyć przyjęcie unijnej metodyki ESA 2010. Niestety w międzynarodowym rankingu transparentności budżetu Polska odnotowała spadek, plasując się poniżej wartości granicznej, wyznaczającej wystarczający poziom transparentności. Kondycja finansów publicznych w Polsce w rozpatrywanym zakresie zdecydowanie obniżyła się na skutek bezprecedensowych działań podjętych w celu ograniczenia skutków pandemii COVID-19. Wątpliwym pocieszeniem jest fakt, że takie zjawisko zaobserwowano w zdecydowanej większości państw na świecie.

¹²⁴ International Budget Partnership, 2021, Managing COVID funds. The accountability gap, pobrane z: https://internationalbudget.org/covid/wp-content/uploads/2021/05/Report_English-2.pdf (dostęp: 10.07.2021).